

TESIS DOCTORAL

DOCTORANDO

D. FRANCISCO ASIS MORENO ARANGÜENA

LA TRIBUTACION INTERNACIONAL DE LOS RENDIMIENTOS DERIVADOS DE LOS BIENES INMUEBLES

Editor: Editorial de la Universidad de Granada
Autor: Francisco Asis Moreno Arangüena
D.L.: GR 1938-2014
ISBN: 978-84-9083-109-0

Índice de Materias

INTRODUCCIÓN	10
PARTE PRIMERA: TRIBUTACIÓN CONVENIDA	12
TEMA 1. LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL Y SU VINCULACIÓN CON LOS BIENES INMUEBLES	12
1.1 EL PODER FINANCIERO DEL ESTADOS	12
1.2 LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL	28
1.3 REFERENCIAS HISTÓRICAS A LA ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL	37
1.4 LA ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN EN EL MCONU	43
1.5 LA ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL EN EL ÁMBITO DE LA UE	45
1.6 LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL Y EL MCEEUU	48
1.7 LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL Y EL FORUM REI SITAE	50
1.8 METODOS PARA LA ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL	53
TEMA 2. LOS BIENES INMUEBLES EN LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN	70
2.1 LA TRIBUTACIÓN DE LOS BIENES INMUEBLES EN LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL.	72
2.1.1 EL MCOCDE Y LOS BIENES INMUEBLES. ARTÍCULO 6. RENTAS INMOBILIARIAS.	72
2.1.2 COMPARATIVA DEL ARTÍCULO 6 DEL MCOCDE CON OTROS MC.	86
2.2.1 EI MCOCDE Y LOS BIENES INMUEBLES. ARTICULO 13. GANANCIAS DE CAPITAL	104
2.3.1 EI MCOCDE Y LOS BIENES INMUEBLES. ARTICULO 21.OTRAS RENTAS	130
2.3.2 COMPARATIVA DEL ARTÍCULO 21 DEL MCOCDE CON OTROS MC.	132
2.4.1 EI MCOCDE Y LOS BIENES INMUEBLES. ARTICULO 22. PATRIMONIO	137
2.4.2 COMPARATIVA DEL ARTÍCULO 22 DEL MCOCDE CON OTROS MC.	139
2.5.1 EL MCODE Y LOS BIENES INMUEBLES. ARTICULO 5. ESTABLECIMIENTO PERMANENTE	143
2.5.2 COMPARATIVA DEL ARTÍCULO 5 DEL MCOCDE CON OTROS MC.	157
2.2 LAS INVERSIONES INDIRECTAS EN BIENES INMUEBLES EN LA OCDE: REITS & IIC.	170
2.3 DOBLE IMPOSICIÓN DE LOS BIENES INMUEBLES EN LOS CONVENIOS DE HERENCIAS Y DONACIONES.	189

TEMA 3. EVOLUCIÓN DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN FIRMADOS POR ESPAÑA EN RELACIÓN CON LOS BIENES INMUEBLES _____ **199**

3.1 EVOLUCION DE LAS RENTAS DERIVADAS DE LOS BIENES INMUEBLES EN LOS MCOEDE FIRMADOS POR ESPAÑA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL EN MATERIA DE RENTA Y PATRIMONIO _____ 200

3.1.1 ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 6 DE LOS CDI FIRMADOS POR ESPAÑA _____ 200

3.1.2 ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 13 DE LOS CDI FIRMADOS POR ESPAÑA. LAS GANANCIAS PATRIMONIALES _____ 216

3.1.3 ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 21 DE LOS CDI FIRMADOS POR ESPAÑA. OTRAS RENTAS _____ 225

3.1.4 ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 22 DE LOS CDI FIRMADOS POR ESPAÑA. LA IMPOSICIÓN DEL PATRIMONIO. _____ 228

3.1.5 OTRAS ESPECIALIDADES RELATIVAS A LOS CDIs FIRMADOS POR ESPAÑA ____ 232

3.2 ESPECIALIDADES DE LOS CONVENIOS FIRMADOS POR ESPAÑA SOBRE LAS HERENCIAS. _____ 235

TEMA 4. EL DERECHO INTERNACIONAL, LA UNION EUROPEA Y LA IMPOSICIÓN SOBRE LOS BIENES INMUEBLES _____ **237**

4.1. INFLUENCIA DE LOS CDI EN LA NORMATIVA EUROPEA _____ 240

4.2 LA VINCULACION DE LOS PRINCIPIOS COMUNITARIOS CON LOS BIENES INMUEBLES _____ 246

4.3 LA JURISPRUDENCIA DEL TJCE EN MATERIA DE ARMONIZACIÓN DE LOS PRINCIPIOS COMUNITARIOS Y LA IMPOSICIÓN DIRECTA SOBRE LOS BIENES INMUEBLES. _____ 260

4.4 LA TRIBUTACIÓN ESPECIAL PARA LOS RESIDENTES EN LA UE Y SU INCIDENCIA SOBRE LOS BIENES INMUEBLES _____ 301

4.5 LA JURISPRUDENCIA DEL TJCE EN RELACIÓN CON EL CRITERIO DE ARMONIZACIÓN EUROPEO SOBRE LOS BIENES INMUEBLES. _____ 312

4.6 LA CLÁUSULA ANTI ABUSO DE LA DIRECTIVA EUROPEA DE FUSIONES Y SU VINCULACIÓN CON LOS BIENES INMUEBLES. _____ 322

PARTE SEGUNDA. DERECHO INTERNO _____ **345**

TEMA 5. LA DEFINICIÓN DEL CONCEPTO DE “BIENES INMUEBLES” EN EL DERECHO ESPAÑOL _____ **345**

5.1 LOS DERECHOS REALES Y EL CONCEPTO DE BIEN INMUEBLE _____ 345

5.2 DEFINICIÓN DE BIEN INMUEBLE A EFECTOS CATASTRALES _____ 353

5.3 LA VALORACION DE LOS BIENES INMUEBLES _____ 358

TEMA 6. EL IMPUESTO DE LA RENTA Y DEL PATRIMONIO SOBRE LOS BIENES INMUEBLES	366
6.1. NATURALEZA DEL IMPUESTO DE LA RENTA DE LOS NO RESIDENTES	366
6.2. TRIBUTACIÓN DE LOS RENDIMIENTOS INMOBILIARIOS NO VINCULADOS A LOS ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES	369
6.3. LAS GANANCIAS Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES DE LOS BIENES INMUEBLES	370
6.4. LA OBLIGACIÓN DE PRACTICAR RETENCIÓN A LOS NO RESIDENTES	380
6.5. LOS NO RESIDENTES Y EL IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES	382
6.6. TRIBUTACIÓN DE LOS RENDIMIENTOS OBTENIDOS SIN MEDIACIÓN DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE	385
6.7. LA IMPUTACIÓN DE RENTAS A LOS NO RESIDENTES POR LOS INMUEBLES NO HABITADOS	387
6.8. TRIBUTACIÓN DE LOS RENDIMIENTOS OBTENIDOS EN LA UE	388
TEMA 7. EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE Y LOS BIENES INMUEBLES	393
7.1. RENTAS INMOBILIARIAS OBTENIDAS EN TERRITORIO ESPAÑOL	393
7.2. RENTAS INMOBILIARIAS OBTENIDAS FUERA DEL TERRITORIO ESPAÑOL	¡Error! Marcador no definido.
7.3. RÉGIMEN GENERAL DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE	395
7.4. TRIBUTACIÓN DE LOS RENDIMIENTOS OBTENIDOS POR MEDIACIÓN DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE	400
7.5. RENDIMIENTOS DE LOS BIENES INMUEBLES VINCULADOS A UN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE	¡Error! Marcador no definido.
TEMA 8. GRAVAMEN ESPECIAL SOBRE BIENES INMUEBLES DE ENTIDADES NO RESIDENTES	405
8.1. INTRODUCCIÓN	405
8.2. NATURALEZA JURÍDICA DEL GRAVAMEN	407
8.3. EXCEPCIONES AL GRAVAMEN ESPECIAL	415
8.4. FIGURAS ESPECIALES EN LA APLICACIÓN DEL GRAVAMEN	420
8.5. LA CLÁUSULA DE INFORMACIÓN Y LOS TERRITORIOS CALIFICADOS DE PARAÍSO FISCALES	422
8.6. LA DEDUCCIÓN DEL GRAVAMEN ESPECIAL	424
TEMA 9. EL REGISTRO DE INVERSIONES EXTRANJERAS	425
9.1. INVERSIONES EXTRANJERAS EN ESPAÑA Y SU IMPLICACIÓN INMOBILIARIA	425
9.2. INVERSIONES ESPAÑOLAS EN EL EXTRANJERO	430

TEMA 10. TRIBUTACIÓN DEL PATRIMONIO EMPRESARIAL INMOBILIARIO.	434
10.1 ACTIVIDAD ECONÓMICA Y AFECTACIÓN DEL BIEN INMUEBLE AL DESARROLLO DE LA MISMA.	434
10.2 ALQUILER DE VIVIENDAS POR EMPRESAS COMO RETRIBUCION SALARIAL DE LOS TRABAJADORES.	443
10.3 AMORTIZACIONES DE LOS BIENES INMUEBLES.	445
10.4 INSTITUCIONES DE INVERSIÓN COLECTIVA INMOBILIARIA	449
10.4.1 TIPOS Y ESPECIALIDADES DE LAS INSTITUCIONES DE INVERSIÓN COLECTIVA INMOBILIARIA	450
10.4.2 LAS SOCIEDADES GESTORAS DE INSTITUCIONES DE INVERSIÓN COLECTIVA	460
10.4.3 LA TRIBUTACIÓN DE LAS IIC	465
10.5 SOCIEDADES DE ALQUILER DE VIVIENDAS	471
10.6 EL ARRENDAMIENTO FINANCIERO INMOBILIARIO	476
10.7 PRESUNCIÓN DE OBTENCIÓN DE RENTAS	479
10.8 LAS SOCIEDADES ANÓNIMAS COTIZADAS DE INVERSIÓN EN EL MERCADO INMOBILIARIO (SOCIMI).	479
10.9 LA SOCIEDAD DE GESTION DE ACTIVOS PROCEDENTES DE LA REESTRUCTURACIÓN BANCARIA (SAREB)	496
TEMA 11. EL BLANQUEO DE CAPITALS Y LOS BIENES INMUEBLES	500
11.1 LA PREVENCIÓN SOBRE EL BLANQUEO DE CAPITALS O EL DENOMINADO “LAVADO DE ACTIVOS”	500
11.2 LA COMISIÓN DE PREVENCIÓN DEL BLANQUEO DE CAPITALS E INFRACCIONES MONETARIAS.	514
11.3 ESPECIALIDADES SOBRE LOS BIENES INMUEBLES	514
11.4 EL FIDEICOMISO Y LAS ORGANIZACIONES SIN ÁNIMO DE LUCRO	516
11.5 LA FIGURA DEL NOTARIO EN EL BLANQUEO DE CAPITALS	517
CONCLUSIONES	520
BIBLIOGRAFÍA	525

ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Española de la Administración Tributaria
AEEE	Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo
AEIE	Agrupación Europea de Interés Económico
AELC	Asociación Europea de Libre Comercio
API	Agente Propiedad Inmobiliaria
ART	Artículo
AS	Asunto
ASEAN	Asociación de Naciones del Sudeste Asiático
BOE	Boletín Oficial del Estado
BTCC	Base Tributaria Consolidada Común
CARICOM	Comunidad del Caribe
CC	Código civil
CCAA	Comunidades Autónomas
CCN	Red Común de Comunicación
CDFUE	Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea
CDI	Convenio de Doble Imposición
CE	Constitución Española
CEE	Comunidad Económica Europea
CESE	Comité Económico y Social Europeo
CESR	Comité de Reguladores Europeos de Mercados de Valores
CMEA	Acuerdo del Consejo para la Asistencia Económica Mutua
CNMV	Comisión Nacional del Mercado de Valores
DGT	Dirección General de Tributos
ECOFIN	Consejo de Asuntos Económicos y Financieros
EEE	Espacio Económico Europeo
EEMM	Estados Miembros de la UE
EEUU	Estados Unidos
EP	Establecimiento Permanente
EUROFISC	Red Europea para la lucha contra el Fraude del IVA
EUROPOL	Oficina de Policía Europea

FAB	Fondos de Activos Bancarios
FATF	Financial Action Task Force
FII	Fideicomiso de Inversión Inmobiliaria
FIRPTA	Foreign Investment in Real Property Tax Act
FMI	Fondo Monetario Internacional
FSB	Consejo de Estabilidad Financiera
GAFI	Grupo de Acción Financiera Internacional
GAFISUD	Grupo de Acción Financiera de Sudamérica
GATS	Acuerdo General sobre el Comercio en Servicios
GATT	Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio
GEV	Grupo de Especial Vigilancia
IAE	Impuesto de Actividades Económicas
IBI	Impuesto de Bienes Inmuebles
IEF	Instituto de Estudios Fiscales
IIC	Instituciones de Inversión Colectiva
ILADT	Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario
IOSCO	Organización Internacional de Comisión de Valores
IP	Impuesto sobre el Patrimonio
IRC	International Revenue Code
IRNR	Impuesto de la Renta de los No Residentes
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
ISD	Impuesto de Sucesiones y Donaciones
ITPO	Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas
ITP y AJD	Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
IVCS	International Valuation Standards Committee
IVS	International Valuation Standards
LAFTA	Grupo de Expertos de America Latina
LGT	Ley General Tributaria
LIRNR	Ley del Impuesto de la Renta de los No Residentes
LIS	Ley del Impuesto de Sociedades

MAB	Mercado Alternativo Bursatil
MC	Modelo de Convenio
MCCAN	Modelo de Convenio de la Comunidad Andina de Naciones
MCCARICOM	Modelo de Convenio del CARICOM
MCEEUU	Modelo de Convenio de Estados Unidos
MCILADT	Modelo de Convenio ILADT
MCINTRA-ASEAN	Modelo de Convenio INTRA-ASEAN
MCN	Modelo de Convenio Nórdico
MCOCDE	Modelo de Convenio de la OCDE
MCONU	Modelo de Convenio de Naciones Unidas
NAFTA	Tratado de Libre Comercio de América del Norte
OCDE	Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos
OCIC	Órgano de Control Interno y Comunicación
OCP	Órgano Centralizado de Prevención
OECE	Organización Europea de Cooperación Económica
OICV	Organización Internacional de Comisión de Valores
OLAF	Oficina Europea para la Lucha contra el Fraude
OM	Orden Ministerial
OMC	Organización Mundial del Comercio
ONG	Organización No Gubernamental
ONU	Organización de Naciones Unidas
PAC	Política Agraria Común
PYMES	Pequeñas y Medianas Empresas
RD	Real Decreto
REITS	Real Estate Investment Trusts
SAREB	Sociedad de Gestión de Activos procedentes de la Reestructuración Bancaria
SCE	Sociedad Cooperativa Europea
SE	Sociedad Anónima Europea
SEPBLAC	Servicio Ejecutivo de la Comisión para la Prevención del Blanqueo de Capitales
SG	Sociedad Gestora
SGIIC	Sociedades Gestoras de Instituciones de Inversión Colectiva

SICAF	Sociedades de Inversión de Capital Fijo
SICAV	Sociedades de Inversión de Capital Variable
SOCIMI	Sociedades de Inversión Inmobiliaria
STJCE	Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea
TC	Tribunal Constitucional
TCE	Tratado de la Comunidad Europea
TEAC	Tribunal Económico Administrativo Central
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
TJCE	Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea
TPO	Transmisiones Patrimoniales Onerosas
TRLCI	Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario
TRLIRNR	Texto Refundido de la Ley del Impuesto de No Residentes
TRLIS	Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia
TUE	Tratado de la Unión Europea
UE	Unión Europea
UIF	Unidad de Información Financiera
UTE	Unión Temporal de Empresas
VIC	Vehículo de Inversión Colectiva

INTRODUCCIÓN

La capacidad de imposición de los Estados ha quedado en entredicho con los constantes avances de la economía impulsados por la globalización económica que se está viviendo a nivel mundial. Las nuevas operaciones que se están realizando ya no se limitan territorialmente a un único Estado sino que estas se realizan en dos o más territorios complicando la delimitación de la imposición de los tributos correspondientes. Esta globalización de las operaciones ha supuesto en muchos casos la duplicidad de la imposición para lo cual y para evitarla ha forzado a los Estados involucrados a aplicar nuevos instrumentos para evitarla y de esta manera salvaguardar el comercio internacional.

En el caso de los bienes inmuebles, tampoco han quedado ajenos a esta globalización. En un mercado en el que la tributación sobre los mismos genera muchos ingresos para los Estados donde éstos se encuentran ubicados, la protección de la imposición sobre los mismos ha sido uno de los puntos clave de la nueva tributación internacional. Uno de los instrumentos clave que se han desarrollado en este nuevo contexto internacional ha sido la figura de los Convenios de Doble imposición, con el objetivo de reducir en la medida de lo posible las situaciones de doble imposición de una misma operación, en aras de salvaguardar la competitividad principalmente de las empresas nacionales.

Dentro de los tipos de convenios para evitar la imposición se han desarrollado dos de ellos principalmente. Por un lado el modelo formulado por la OCDE que agrupa a la mayoría de los países desarrollados y por otro el modelo de Naciones Unidas, que al agrupar a países en vías de desarrollo ha intentado proteger especialmente la titularidad de los recursos por el Estado donde estos radiquen. Juntos a estos modelos de convenio no hay que olvidar otros,

como el Modelo Americano propio, el Intra-Asean o el modelo Andino. En todos ellos se ha querido delimitar claramente la imposición en relación con los bienes inmuebles, no sólo por el hecho de someter la imposición directa exclusivamente al lugar donde estos se están radicados, sino que también se han incluido las ganancias patrimoniales o los casos de imposición por tenencia indirecta, dejando a los Estados determinar el concepto de bien inmueble en función de su normativa nacional.

La incorporación de España a la UE ha supuesto también la existencia de una fiscalidad especial para todos los Estados miembros que han tenido y seguirán teniendo que adaptar y homogeneizar su normativa en relación con los principios y la normativa que emana de ella. Esta nueva articulación fiscal en los EEMM tendrá una armonización indirecta basada en la jurisprudencia del TJCE que marcará en demasía la aplicación y el respeto de los valores europeos.

Por otro lado, y dentro de la imposición de los bienes inmuebles en el caso de los no residentes, habrá que tener en cuenta los impuestos que el Estado español somete a los bienes inmuebles tanto por tenencia directa como por indirecta. A su vez, el control sobre el tipo de inversión inmobiliaria y el registro del titular real permitirán evitar el uso de este tipo de bienes en el blanqueo de capitales. Las diferentes formas de inversión en bienes inmuebles que otorga la normativa española, determinarán para el inversor la elección de una figura u otra teniendo en cuenta los beneficios fiscales de cada una de ellas.

El sector inmobiliario en España siempre ha sido uno de los pilares de la economía y aún en la época de recesión que vivimos, la ubicación estratégica y la utilización de España como segunda residencia o lugar de veraneo a nivel internacional, van a determinar que la inversión inmobiliaria será una constante y un ingreso muy importante para el Estado español, para el inversor extranjero, estos elementos unidos a la estabilidad fiscal en relación a este tipo de bienes serán las notas primordiales de este sector económico.

PARTE PRIMERA: TRIBUTACIÓN CONVENIDA

TEMA 1. LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL Y SU VINCULACIÓN CON LOS BIENES INMUEBLES

1.1 EL PODER FINANCIERO DEL ESTADOS

El poder financiero del Estado, históricamente se ha determinado como la capacidad que tiene el Estado de poder imponer tributos de cualquier naturaleza sin contraprestación alguna. Esta capacidad de imposición, es además un deber que los ciudadanos adquieren para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. SAINZ DE BUJANDA concreta esta actividad financiera afirmando que la acción del Estado y demás entes públicos que se dirige a obtener los ingresos necesarios para poder realizar los gastos que sirven al sostenimiento de los servicios públicos entendidos en su más amplio sentido¹. En esta misma dirección se ha manifestado el TC al afirmar que el poder financiero es la capacidad de decisión sobre el empleo de los recursos propios del Estado². Siguiendo esta argumentación, MAYER concreta el concepto de poder financiero, en función de varios niveles: el primero, formado por la Hacienda, que la denomina como el conjunto de rentas del Estado; en segundo nivel, lo conformaría la Administración de Hacienda, que es la actividad que realiza el Estado con respecto a estas rentas; y un tercer nivel, formado por el poder tributario, que lo define como la fuerza pública dirigida hacia las rentas del Estado³. En este mismo sentido, HENSEL afirma que

¹ SAINZ DE BUJANDA, F. “*Hacienda y Derecho. Volumen I*”. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962, págs.16 y ss.

² SENTENCIA TC 13/1992, de 6 de febrero de 1992.

³ MAYER, O., “*Derecho Administrativo Alemán. Tomo II. Parte especial*”. Depalma, Buenos Aires, 1950, pág. 185.

el poder tributario, no es sino el poder general del Estado aplicado a un sector determinado de su actividad como es la imposición⁴.

La doctrina también ha definido el concepto de poder tributario desde otros puntos de vista. LOPEZ ESPADAFOR parte de la existencia del tributo y para que éste sea creado, es necesario que exista un ente que tenga poder para ello, mientras que para hacerlo efectivo, será necesario la existencia de los órganos de la Administración dotados de potestades para gestionarlo y recaudarlo. De esta manera, nos encontramos ante un doble aspecto del tributo, de ahí la complicación para determinar exactamente el concepto del poder tributario⁵. Por otro lado, nos encontramos con el concepto que ofrece SÁINZ DE BUJANDA al afirma que el poder tributario es la expresión de la soberanía política, concebida como atributo del Estado y que tiene dos facetas: la que se refiere a los ingresos y la que se refiere a los gastos, mientras que el poder financiero se refiere al conjunto de la actividad financiera del Estado, ingresos y egresos, el poder o soberanía tributaria se refiere a la facultad propia del Estado para crear tributos.⁶ Mientras que para CAZORLA PRIETO, el poder financiero en sentido estricto, es la facultad reconocida a favor de ciertos órganos integrantes de los entes públicos de establecer o aprobar ingresos y gastos públicos.⁷ La característica general del poder tributario para CORTES DOMINGUEZ y MARTIN DELGADO es el poder de establecer tributos.⁸

Esta primera parte de la doctrina está orientada a la determinación de un concepto basado en el ejercicio del poder mediante la creación de los tributos necesarios para la cobertura de los gastos generados por el Estado. En todos los casos, los diferentes autores admiten que el poder tributario es una parte de los poderes que posee el Estado en relación con su actividad financiera. Esta argumentación doctrinal, hay que ponerla en relación con la Constitución española que establece en su artículo 133.1 que la potestad tributaria originaria corresponde exclusivamente al Estado, y en su punto segundo, afirma que las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes.

⁴ HENSEL, A. *“Diritto Tributario”*. Giuffré, Milano, 1956, págs. 27 y ss.

⁵ LOPEZ ESPADAFOR, C. *“La Doble Imposición Interna”*. Lex Nova, Valladolid, 1999, págs. 31 y ss.

⁶ SAINZ DE BUJANDA, F. *“Notas de Derecho Financiero. Tomo I. Volumen II”*. Universidad Complutense de Madrid, Facultad de Derecho, 1976, págs. 15 y ss.

⁷ CAZORLA PRIETO, L.M. *“Derecho Financiero y Tributario”*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2005, pág. 22.

⁸ CORTES DOMINGUEZ, M. y MARTIN DELGADO, J.M. *“Ordenamiento Tributario Español”*. Civitas, Madrid, 1977, págs. 15 y ss.

En base a este artículo, SAINZ DE BUJANDA afirma que existe una diferencia entre el poder financiero originario como afirma la Constitución y el poder financiero derivado que ejercen las Comunidades Autónomas y los Entes Locales. Esta distinción tiene un carácter meramente técnico ya que el poder originario viene establecido por la Constitución, mientras que el poder derivado, es el creado por las normas subordinadas que en este caso serán las leyes orgánicas y las leyes ordinarias. LOPEZ ESPADAFOR matiza la doctrina anterior afirmando que se debe distinguir entre el poder normativo y el poder de gestión y recaudación. Por este motivo y dado que la Constitución presenta una estructura territorial descentralizada donde tanto el Estado como las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales son titulares de este poder para hacer frente a su autonomía financiera, este poder constitucional otorga al Estado la potestad originaria en materia tributaria, por lo que la Constitución se determina como la única limitación jurídica al poder financiero del Estado. En el caso del Poder tributario de las Comunidades Autónomas y de las Corporaciones locales nos encontraremos ante un poder tributario puede verse limitado o regulado por la ley estatal, pero sólo en cuanto lo permita la Constitución⁹.

En este mismo sentido MARTIN QUERALT lo define como el conjunto de competencias previstas en la Constitución y en el resto del Ordenamiento jurídico y distribuidas entre el Estado y los entes públicos territoriales que los integra.¹⁰ El poder tributario queda por lo tanto influido por la organización territorial del Estado y por la autonomía financiera reconocida de las Comunidades Autónomas y Corporaciones locales tal y como manifiesta la jurisprudencia del TC.¹¹ En la definición que presenta RODRIGUEZ BEREIJO hay que distinguir entre poder normativo tributario, como potestad de crear o establecer los tributos o potestad administrativa de imposición, como potestad de aplicar en concreto la norma que crea el tributo. De esta forma el poder normativo tributario se identifica con el poder legislativo y no presenta ninguna diferencia por el hecho de recaer sobre la materia tributaria¹². Según GARCIA NOVOA, el poder tributario podría sustituirse por el concepto de *competencias financieras*, ya que el poder financiero se ejerce a través de las competencias y de las potestades atribuidas por el ordenamiento jurídico a los entes públicos en que se organiza territorialmente el Estado. Por

⁹ LOPEZ ESPADAFOR, C.M. “*La Doble Imposición Interna*”. Lex Nova, Valladolid, 1999, págs. 34 y ss.

¹⁰ MARTIN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OOLERO, G., TEJERIZO LÓPEZ, J. “*Curso de Derecho Financiero y Tributario*”. Tecnos, Madrid, 1999, págs. 208 y ss.

¹¹ SENTENCIA TC 14/1986 de 31 de enero.

¹² RODRIGUEZ BEREIJO, A. “*Introducción al Estudio del Derecho Financiero*”, IEF, Madrid, 1976, págs. 228 y ss.

lo tanto, la definición tradicional de poder tributario vinculado a la soberanía del Estado no tiene validez, ya que en su faceta interna viene desmembrado en función de cada nivel administrativo. Esta desmembración interna también ocurre a nivel externo, como veremos, ya que la incorporación del Estado a organizaciones supranacionales provoca una quiebra en el dogma clásico de la indivisibilidad de la soberanía e incluso en las situaciones en las que no es necesario pertenecer a una entidad supranacional.

Esta desvinculación del poder financiero del concepto de soberanía, viene recogido para algunos autores en el Artículo 1.1 CE que configura España como un Estado social y democrático de Derecho, en relación con el Artículo 137 CE que determina la existencia de una organización territorial en municipios, provincias y Comunidades Autónomas. De esta relación se deriva la afirmación de que no es correcto relacionar el concepto de soberanía tributaria con el concepto de poder tributario ya que este poder tributario se ejerce en varios niveles internamente al mismo tiempo.¹³ En este mismo sentido, se ha manifestado el TC al afirmar que la autonomía no es soberanía, procediendo a determinar que la titularidad del poder derivado que pertenece a las Comunidades Autónomas y Entes locales es porque el Estado así se lo reconoce.¹⁴ Para que la autonomía financiera que el Artículo 156.1 CE reconoce a las Comunidades Autónomas, así como la autonomía para la gestión de los respectivos intereses de Comunidades Autónomas y Entes Locales del Artículo 137 CE sean reales y efectivas, es preciso que éstas posean los recursos pertinentes, los medios financieros necesarios para cumplir las tareas que tienen encomendadas y la potestad para distribuir estos recursos según sus particulares criterios y prioridades.

La desvinculación del poder financiero respecto del concepto de soberanía, también lo ha reflejado CASADO OLLERO al afirmar que el concepto de soberanía en relación con el poder financiero es obsoleto, ya que encaja mal con el proceso de descentralización de poder que comporta el fenómeno de las autonomías y además, este concepto de soberanía queda como signo opuesto al proceso de integración del Estado nacional en estructuras supranacionales dentro del proceso de integración en el contexto de la Unión Europea. El concepto del poder financiero es por lo tanto, un concepto heterogéneo ya que nos referimos al conjunto de facultades, poderes o derechos que se proyectan sobre la Hacienda pública, que engloba o trata de reconducir a unidad ese conglomerado distinto, diverso de potestades y competencias. El poder financiero en la actualidad, se determinará como el conjunto de competencias

¹³ GARCIA NOVOA, C. “*El Concepto de Tributo*”. Marcial Pons, Madrid, 2012, págs. 290 y ss.

¹⁴ SENTENCIA TC 4/1981, de 2 de febrero de 1981.

constitucionales, administrativas y normativas, tanto de carácter legislativo como reglamentario, para la operación y la aplicación de un sistema de recursos financieros con el que hacer frente a las necesidades de gasto del Estado.¹⁵

La globalización y la limitación del poder tributario de los Estados

El avance de la economía y el alcance de las nuevas transacciones mercantiles establecen un nuevo marco de operaciones que excede de las competencias tradicionales propias de cada Estado. La realización de estas actividades empresariales o de inversión que originan la obtención o transmisión de cualquier tipo de rentas entre un Estado a otro, ha supuesto desde sus orígenes un problema para la determinación sobre qué tipo de fiscalidad estas operaciones o actividades quedarían sujetas. La tributación sobre estas operaciones, ha creado problemas de doble imposición internacional al verse afectada tanto la capacidad de imposición en el Estado de la residencia del contribuyente, como la capacidad de imposición del Estado de la fuente, siendo esta doble imposición muy perjudicial para el ejercicio y la universalización de las actividades comerciales.

Esta globalización según GUTTENTAG se refiere a la creciente interdependencia existente entre los Estados como resultado del aumento del volumen de operaciones internacionales. Esta globalización económica tiene también su reflejo en el ámbito tributario y a la necesidad de la actualización de las normas tributarias para poder adecuarlas a este nuevo contexto¹⁶. En relación con la esfera tributaria para CRUZ PADIAL nos encontramos ante una disyuntiva ya que va a ser necesario determinar en qué medida, esta interrelación puede afectar a la capacidad que tienen los Estados para establecer tributos o lo que es lo mismo en qué medida va a quedar limitada su soberanía fiscal¹⁷. En este mismo sentido conviene recoger las palabras de GARCIA AÑOVEROS cuando afirma que las consideraciones de competitividad, eficiencia económica y libertad de transacciones y de capitales tienden a configurar el sistema tributario nuestro y el de los demás países europeos¹⁸.

¹⁵ CASADO OLLERO, G. “*El Sistema de Financiación Autonómica*”. Ministerio de Administraciones Públicas, Madrid, 2001, Págs. 27 y ss.

¹⁶ GUTTENTAG, H. “Key issues and Options in International Taxation: Taxation in an Interdependent World”. *Bulletin of International Fiscal Documentation*, noviembre 2001, págs. 551 y ss.

¹⁷ CRUZ PADIAL, I. “Globalización económica: sinónimo de desnaturalización Tributaria”. *Crónica Tributaria*. Nº109, 2003, págs. 59 y ss.

¹⁸ GARCIA AÑOVEROS, J. “Las Reformas Fiscales”, *REDF*, nº100, 1998, págs. 531 y ss.

La globalización de la economía especialmente en el caso del sector financiero, por la mayor libertad de movimientos de capitales y de las actividades empresariales, afecta directamente a la capacidad impositiva de los Estados, ya que estas operaciones se realizan territorialmente en diferentes ubicaciones y por lo tanto pueden quedar sujetas a imposición en varios territorios al mismo tiempo. La capacidad tributaria de los Estados pertenece de una manera indiscutible al poder tributario de cada uno de ellos, pero en aras del ejercicio del comercio internacional y en relación con los conflictos fiscales, en los que en ocasiones es difícil determinar la base imponible de las empresas y el origen de las rentas, por lo que serán los propios Estados los que procedan a articular instrumentos para poder someter a imposición estas actividades de acuerdo con las políticas fiscales de cada uno de ellos.

La configuración de esta nueva política fiscal de los Estados ha significado la determinación de un grado de flexibilización y de sacrificio según CAAMAÑO ANIDO y CALDERON CARRERO de los principios impositivos clásicos y constitucionales como consecuencia de las tensiones a las que somete la globalización a los Estados, o lo que es lo mismo, el grado de erosión de tales principios y el motivo de los mismos, así como de las consecuencias que este grado de erosión derivan para todo el sistema y para el Derecho Tributario en general. Esta limitación del poder tributario va a poner de manifiesto cómo la globalización económica puede en un futuro inmediato llegar a desencadenar un proceso de transformación sustantiva en la propia configuración de los sistemas tributarios¹⁹.

Estas nuevas limitaciones, servirán para que los Estados empiecen a articular relaciones de cooperación entre ellos con el objetivo de concretar la capacidad de imposición de cada uno sin menoscabo de su poder tributario. En estas actividades de coordinación, se van a utilizar como referencia los clásicos principios tributarios de igualdad, capacidad económica y progresividad entre otros, pero no hay que olvidar que aún con estas actividades, para CRUZ PADIAL se produce una importante erosión en el sistema de Derecho Tributario de cada uno de los Estados involucrados²⁰. Estos principios básicos de asignación impositiva internacional están sometidos a dos criterios: por un lado, el criterio del país principal de sujeción fiscal en función de la residencia con la independencia del origen de la renta, y en segundo lugar, por el

¹⁹ CAAMAÑO ANIDO, M.A. y CALDERÓN CARRERO, J. M.: “Globalización Económica y Poder Tributario: ¿Hacia un nuevo Derecho Tributario?”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 114, 2002, págs. 245 y ss.

²⁰ CRUZ PADIAL, I. “Globalización económica: sinónimo de desnaturalización Tributaria”. *Crónica Tributaria*, nº109, 2003, pág. 60.

criterio de la territorialidad, confirma a la cual se tributaría en el Estado de origen o fuente de la renta con independencia del lugar de residencia del perceptor.

En este mismo sentido se ha manifestado ALVAREZ GARCIA, FERNANDEZ DE SOTO y GONZALEZ GONZALEZ, al determinar que la aplicación de estos principios implica que cada Estado debe someter a tributación los rendimientos obtenidos en su territorio y en países terceros por sus residentes, no sometiendo a gravamen los rendimientos obtenidos en su jurisdicción por residentes en terceros países. En el caso del segundo criterio, se comete a tributación todos los rendimientos obtenidos en su territorio, con independencia de donde se encuentre la residencia de su perceptor, pero no sujeta a tributación los rendimientos obtenidos por sus residentes en países terceros²¹.

La imposición de tipos elevados sobre las rentas de capital por parte de los Estados, implica que los contribuyentes traten de buscar un territorio que ofrezca mejores condiciones fiscales para así reducir su factura fiscal. Este movimiento de capital de un Estado a otro va a originar un flujo económico desde aquellos que no tienen capacidad de reducir la imposición a aquellos que tienen una imposición más reducida, perjudicando gravemente a los primeros. Esta situación la predijo SMITH que afirmaba que el dueño del capital es propiamente ciudadano del mundo, no se encuentra necesariamente vinculado a una determinada nación y se halla en condiciones de abandonar el país que le someta a un trato vejatorio, para gravarle con una contribución molesta, trasladando su capital a otras tierras donde pueda ejercer su industria o disfrutar de su patrimonio con más tranquilidad²². En este mismo sentido se ha manifestado BACCHETTA y CAMINAL al afirmar que una mayor movilidad del capital permite a los inversores elegir con mayor facilidad el país con tratamiento fiscal más favorable y por consiguiente, las decisiones en materia de política impositiva por parte de cada país se ven crecientemente influenciadas por las decisiones tomadas por los demás países, reduciendo sus niveles impositivos²³.

En el caso de la imposición sobre las rentas obtenidas por las sociedades, las relaciones internas de cada grupo y las diferentes relaciones entre la matriz y las filiales en relación con la

²¹ ALVAREZ GARCIA, S., FERNANDEZ DE SOTO BLAS, M.L., GONZALEZ GONZALEZ, A.I. “La Fiscalidad del Ahorro en la Unión Europea: Entre la Armonización fiscal y la competencia de los sistemas tributarios nacionales”. *Documentos*, nº 15, IEF, Madrid, 2003, págs. 6 y ss.

²² SMITH, A. “*La riqueza de las naciones. Libro V.*” Fondo de Cultura Económica, México-Buenos Aires, 1958, pág.748.

²³ BACCHETTA, P. y CAMINAL, R. “¿Es deseable la coordinación internacional de la Imposición sobre el capital?”. *Moneda y Crédito*, 1991, págs. 247 y ss.

base impositiva, determinan por un lado, la difícil vinculación con el territorio ya que la distribución de las distintas funciones y competencias dentro del grupo hacen difícil la determinación exacta del lugar de origen de las rentas y por otro, la atribución a cada una de sus unidades del correspondiente gravamen. Estas operaciones cada vez más comunes, introducen alteraciones en la fiscalidad tradicional y en la determinación del hecho imponible dificultando la fiscalidad tradicional y menoscabando el poder tributario de cada uno de los Estados afectados. No hay que olvidar que además, en relación con el impuesto de sociedades, los Estados han competido entre ellos con la finalidad de atraer empresas a su territorio por medio de incentivos fiscales como reducciones o inversiones públicas. Estas políticas de los Estados han supuesto una reducción de la imposición a nivel internacional, en perjuicio de la recaudación de los Estados.

En este sentido, McLURE plantea que todo sistema fiscal debe tener una adecuada tecnología de la recaudación, que incluye la capacidad de delimitar la base imponible de cualquier contribuyente y de verificar o comprobar el cumplimiento de sus deberes tributarios bajo los principios de observabilidad y verificabilidad. Este control de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, también se puede obtener mediante el control de los diversos registros que dejan las diferentes operaciones, como es el caso de los movimientos de dinero, bienes y servicios,²⁴ y en especial para el caso de los bienes inmuebles de los Registros de la Propiedad correspondientes.

Afectación a las nuevas fuentes de derecho tributario: soft law.

La expansión de la actividad económica a nivel mundial y la globalización de las operaciones realizadas por las empresas, han determinado la creación y expansión de nuevas fuentes de derecho tributario que carecen de los elementos tradicionales, como es el caso de las denominada *soft law*.

BARBERIS considera que el orden internacional no constituye un orden cerrado en el que existe un número determinado de creación de normas jurídicas, por lo que los miembros de la Comunidad internacional pueden acordar nuevas fórmulas para crear el Derecho de gentes²⁵, justificando de esta manera la existencia de otro tipo de normas diferentes a las normas

²⁴ McLURE, C. "Tax Policies for the XXist Century" en AA.VV. "Visions of the Tax Systems of the XXist Century". Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 1997, págs. 29 y ss.

²⁵ BARBERIS, J. "Formación del Derecho Internacional". Abaco, Buenos Aires, 1994, pág. 257.

habituales. De una forma más concreta nos encontramos con la definición de *soft law* que establece SARMIENTO e incluye bajo este término las recomendaciones, resoluciones, instrucciones, planes, circulares, normas técnicas, cartas de servicios, códigos de conducta o de buen gobierno o cualquier otro cuyo elemento sea el de causar dificultades al intérprete del derecho²⁶.

La doctrina internacional al respecto determina que para la norma tenga la calificación de *soft law*, según THÜRER, necesita cumplir con una serie de requisitos: el primero, que sea un instrumento tendente a regular relaciones internacionales que tienen lugar en el marco de la actuación de las organizaciones internacionales; el segundo, que trate sobre cuestiones de Derecho internacional; el tercero que no cumpla todos los requisitos o fases del ordenamiento para ser aprobada como una norma jurídica tradicional y el cuarto, que pese a carecer de efectos jurídicos vinculantes, esté próximo a la ley por su capacidad para producir ciertos efectos legales²⁷

De esta forma, este tipo de normas incluyen la producción de normas de derecho que no se traducen de por sí en unas normas imperativas, al no venir producidas por los cauces ordinarios y no incluirse en los diferentes ordenamientos jurídicos internos de los Estados, sino que son principalmente unas reglas de conducta que no son jurídicamente obligatorias para sus destinatarios, pero sí que están producidas con la intención de influir en la conducta de los Estados. Al no ser normas imperativas, no pueden aplicarse sanciones como consecuencia de su incumplimiento, CAAMAÑO ANIDO y CALDERO CARRERO determinan que en el caso de que los Estados no reformen su ordenamiento siguiendo el *soft law*, pueden sufrir determinados tipos de contramedidas por parte de las organizaciones e instituciones que las han listado, como son los casos de pertenecer a listas negras, sanciones económicas, obstaculización de ciertas operaciones o una suspensión de los pagos de un crédito internacional.

Dentro de los Órganos Internacionales que más producen este tipo de normas, nos podemos encontrar con la OCDE, Organización Mundial del Comercio, Banco Mundial, ONU, UE o el Fondo Monetario Internacional entre otros. Las diferentes disposiciones emanadas por estos órganos, determinan y modifican la imposición nacional en este contexto de globalización económica y fuerzan a los Estados a modificar su normativa interna para poder acoplarse a estas

²⁶ SARMIENTO, D. “La autoridad del Derecho y la naturaleza del Soft Law”, *Cuadernos de Derecho Público*, nº28, 2006, págs. 223 y ss.

²⁷ THÜRER, D. “Soft Law” en BERNHARDT, R. “*Encyclopedia of Public International Law*”, North Holland, Amsterdam, 2000, págs. 454 y ss.

nuevas exigencias en detrimento de su poder tributario. Estas nuevas fuentes se configuran siguiendo principios distintos a los principios impositivos clásicos y por otra parte son producidas, con carácter general al margen y sin intervención directa de los Parlamentos nacionales²⁸.

Estas nuevas normas, implican la cesión de parte del poder financiero de los Estados ya que ceden parte de su legitimidad a estas entidades supranacionales para que formulen este tipo de normas y además, les otorgan la capacidad coercitiva necesaria para que éstas puedan someter a las diferentes Administraciones públicas involucradas. Por este motivo, estas normas tributarias de carácter supranacional, suponen una pérdida importante del poder tributario y es por lo que los Estados buscan otro tipo de solución para poder enfrentarse con esta globalización de la economía. Las alternativas a este tipo de normas pasarían por reducir el papel de los Estados a nivel internacional, determinar un reparto entre los diversos Estados de la carga tributaria o establecer una coordinación de las políticas fiscales. Ante la lógica animadversión de los Estados a ceder su poder tributario o a reducir su presencia como tal, únicamente nos quedaría según CRUZ PADIAL, dado que el reparto de las cargas tributarias entre los Estados supone un esfuerzo fiscalizador muy grande, la necesaria coordinación de las políticas fiscales.²⁹

Por otra parte hay autores que han planteado una solución diferente, como es el caso de AVI-YONAH que establece otro punto de vista al derivar la imposición directa a una imposición sobre el consumo, pero como bien reconoce, esto implicaría la existencia de graves condicionantes sociales y políticos, que limitan profundizar en este tipo de modelo fiscal³⁰.

La globalización de las operaciones económicas también ha dificultado el control de las principales actividades, al igual que la exacción y el control fiscal, por lo que se ha producido una erosión tanto de impuestos como de los principios impositivos tradicionales: generalidad, igualdad, capacidad económica y progresividad, ya que según BRACEWELL-MILNES ha supuesto la creación de un fenómeno denominado degeneración fiscal, *fiscal degeneration*. Aunque otra parte de la doctrina afirme que nos encontramos ante una evolución de alguno de

²⁸ CAAMAÑO ANIDO, M.A. y CALDERÓN CARRERO, J, M.: “Globalización Económica y Poder Tributario: ¿Hacia un nuevo Derecho Tributario?”. *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 114, 2002, págs. 245 y ss.

²⁹ CRUZ PADIAL, I. “Globalización económica: sinónimo de desnaturalización Tributaria”. *Crónica Tributaria*, nº109, 2003, págs. 67 y ss.

³⁰ AVI-YONAH, R. “Globalization, tax competition, and the fiscal crisis of the Welfare State”. *Harvard Law Review*, vol. 113, nº7, 2000, págs. 1.576 y ss.

los principios de justicia del ordenamiento tributario, como la transformación del principio de la capacidad de pago hacia un enfoque orientado al principio de capacidad económica gravable, el principio de capacidad de pago debe evolucionar hacia un principio de capacidad económica gravable con arreglo al cual, un impuesto sólo puede exaccionarse si la renta que se obtiene del mismo es superior que la distorsión que tal impuesto infringe a la economía³¹.

Esta degeneración fiscal que ha producido el sistema global, en relación con los principios básicos sobre los que se asientan los impuestos personales, puede también corregirse mediante la coordinación fiscal entre los Estados y la aplicación de una regulación uniforme y compensada que reconduzca los impuestos actuales a los principios impositivos clásicos.

Aunque la coordinación fiscal entre los Estados no es nueva, hay que remontarse a primeros del siglo XX para poder encontrar algunos ejemplos. El concepto de coordinación fiscal parte según PICCIOTTO de la actualización de la concepción del Estado dentro de la Comunidad internacional³². Esta globalización ha limitado considerablemente el poder de los Estados como entes autónomos e independientes que se relacionan entre sí en un plano de igualdad con el resto de los Estados, pero actualmente, ya no son tan independientes y su relación con los demás Estados van a quedar delimitados por estas nuevas fuentes de derecho tributario. Tanto las *backdoor rules* como la degeneración fiscal han contribuido a que los Estados, partiendo de sus estructuras nacionales, establezcan las instituciones y mecanismos de coordinación fiscal dentro del Derecho Tributario Internacional.

Esta coordinación de impuestos y la progresiva conformación del *global taxes*, la imposición global, no sólo gozan del apoyo de un importante sector de la doctrina, sino que además ha recibido un importante impulso por parte del Comité de Asuntos fiscales de la OCDE a través de su proyecto sobre competencia fiscal perniciosa. La tendencia de conformación sobre esta teoría impositiva, termina reflejándose no sólo a nivel nacional sino también internacional, que en el caso de la UE implica la adaptación al derecho comunitario. Esta coordinación fiscal lo que pretende es frenar la erosión fiscal que están sufriendo los Estados y sentar las bases para que éstos puedan seguir exaccionando sus impuestos más importantes preservando los principios impositivos clásicos a unos niveles aceptables.

³¹ BRACEWELL-MILNES, B. "Economic Taxable Capacity", *Intertax*, vol. 29, nº4, 2001, págs. 114 y ss.

³² PICCIOTTO, S. "The State as a Legal Fiction" en "*Offshore Finance Centres and Tax Havens*", MacMillan, London, 1999, págs. 4 y ss.

Esta coordinación de las políticas fiscales, puede realizarse de dos formas: por un lado, por medio de una adecuada coordinación nacional, que para RODRIGUEZ BEREIJO, buscará principalmente la aplicación de los criterios de eficiencia económica y sentido práctico, y tratarán de mantener los principios impositivos tradicionales y clásicos, o al menos invocarlos para garantizar la viabilidad de esta coordinación fiscal;³³ y por otro, esta coordinación nacional tendrá que ir acompañada de una coordinación internacional entre los diversos Estados. Esta convergencia internacional para AVI YONAH se debe a que los sistemas tributarios nacionales vienen interactuando unos con otros debido a la internacionalización de la economía, lo cual ha terminado conduciendo a su mutua influencia. Esta influencia acumulada permite afirmar que nos encontramos ante un régimen internacional de imposición, en la medida en que en la práctica, los Estados a la hora de configurar los impuestos están limitados por una serie de principios de fiscalidad internacional aceptados por la mayoría de los países³⁴.

Por lo tanto, la solución para delimitar el poder financiero de los Estados de la manera más suave, es la de ceder parte de este poder financiero con la finalidad de realizar una coordinación de las políticas tributarias.

La coordinación de los poderes tributarios en la UE

La adhesión a entidades supranacionales según ORON MORATAL ha supuesto la irrupción de un nuevo ente público dotado de Hacienda propia, sujeto activo pues de su propia actividad financiera, sino por los efectos, especialmente limitativos, que se proyectan sobre el poder financiero del Estado y demás entes públicos territoriales. Nos encontramos ante una cesión parcial de las competencias tributarias materiales, aspecto esencial de la potestad tributaria, por lo que el Derecho Financiero comunitario y los Principios comunitarios serán los que ordenarán jurídicamente la actividad financiera de la UE y dentro de esa ordenación jurídica, la incidencia que tiene sobre el poder financiero de los Estados miembros en cualquiera de sus niveles territoriales³⁵.

³³ RODRIGUEZ BEREIJO, A. "Introducción al estudio del Derecho Financiero". IEF, Madrid, 1976, págs. 386 y ss.

³⁴ AVI-YONAH, R., "Commentary to the Rosebloom's International tax arbitrage article". *Tax Law Review*, vol.53, 2000, págs. 167 y ss.

³⁵ ORON MORATAL, G. "Consecuencias de la integración en las Comunidades sobre el Derecho Financiero". *R.E.D.F.*, nº 97, Civitas, Madrid, 1998, págs. 58 y ss.

Este nuevo Derecho Tributario se proyecta según VILLAR EZCURRA en tres puntos: por un lado la potestad de los Estados miembros de establecer recursos tributarios propios; por otro lado, las limitaciones al poder impositivo de los EEMM, lo que supone la aplicación del principio de no discriminación y por último, las reglas derivadas de las disposiciones armonizadoras, en especial el de las Directivas comunitarias³⁶. Para POZA CID y SANTAELLA VALLEJO, la aprobación de estas Directivas ha forzado a los EEMM a implementar estas medidas de coordinación en los casos en los que las normativas nacionales dejaban de ser coherentes con la normativa comunitaria³⁷.

Las actividades de armonización dentro de la UE han sido realmente escasas y según ALVAREZ GARCIA, FERNANDEZ DE SOTO, y GONZALEZ GONZALEZ por dos motivos. En primer lugar, por la resistencia de los EEMM a ceder la autonomía en cuestiones fiscales al estar ésta muy ligada a la idea del poder tributario, especialmente en el caso de los impuestos sobre la renta que están considerados instrumentos de política económica y en segundo lugar, por los mayores avances en materia de armonización de la imposición indirecta sobre la directa, en relación con el principio comunitario de la libre circulación de mercancías, de capitales y de personas³⁸.

Estas dificultades en la armonización fiscal dentro de la UE han dejado paso a las actividades de coordinación de la fiscalidad directa entre los diversos EEMM de la UE. No obstante, no fueron los EEMM sino la Comisión junto con el TJCE los que han recogido la existencia de un trato fiscal incoherente en el contexto transfronterizo. Para CASADO OLLERO, estas dificultades han surgido también por la carencia de un título específico en el Tratado Constitutivo de la CEE, y porque desde el punto de vista económico, la imposición directa no aparece vinculada a la libre circulación de mercancías y al mercado común que habían sido objetivo prioritario durante el periodo transitorio de constitución de la UE³⁹.

³⁶ VILLAR EZCURRA, M. "Integración económica europea y fiscalidad", *Revista Comunidad Europea*, nº12, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 1997, pág. 46.

³⁷ POZA CID, R. y SANTAELLA VALLEJO, M. "La Coordinación de la fiscalidad directa en la Unión Europea". *Crónica Tributaria*, nº137, 2010, págs. 199-219.

³⁸ ALVAREZ GARCIA, S., FERNANDEZ DE SOTO BLAS, M.L., GONZALEZ GONZALEZ, A.I. "La Fiscalidad del Ahorro en la Unión Europea: Entre la Armonización fiscal y la competencia de los sistemas tributarios nacionales". *Documentos*, nº15, IEF, Madrid, 2003, págs. 17 y ss.

³⁹ CASADO OLLERO, G. "Fundamento jurídico y límites de la armonización fiscal en el Tratado de la CEE", en AA.VV. "*Estudios sobre Armonización Fiscal y Derecho Presupuestario Europeo*". Ediciones TAT, Granada, 1987, págs. 36 y ss.

Las limitaciones de los EEMM en relación con el poder tributario se han encontrado principalmente a la hora de legislar, y han sido incluidos bajo el concepto de Derecho de la Competencia, cuya supervisión en la UE corresponde a la Comisión. A nivel comunitario europeo también podemos determinar una clasificación de *soft law*, las guías de funcionamiento, declaraciones, opiniones que en contraste con las Directivas, Regulaciones y Decisiones no producen efectos legales directos pero que tienen un enorme potencial en la práctica como es el caso del Códigos de Conducta sobre la Fiscalidad Empresarial, aprobado por el ECOFIN en 1997 y que impone de una forma indirecta una limitación al poder tributario de los Estados. En este código, se determina el concepto de competencia fiscal lesiva, entendiendo como tal aquellas medidas fiscales que establezcan un nivel de imposición efectiva netamente inferior al nivel de imposición general del país considerado, comprendida la imposición a tipo cero. Estos regímenes privilegiados para BOKOBO MOICHE, pueden presentarse en relación con el tipo de interés nominal, con la base imponible o con cualquier otro factor del tributo.⁴⁰. Todas estas normas *soft law* europeas tienen como finalidad fijar las líneas de actuación comunitaria y de los Estados a seguir en un sector determinado.

Junto a las normativas *soft law* europeas y las Directivas de armonización, existe otro tipo de coordinación que nos podemos encontrar que está adquiriendo una especial relevancia, la jurisprudencia del TJCE que funciona como una labor armonizadora negativa o de segundo grado. El TJCE desde los años 60 lleva resolviendo cuestiones bilaterales y desde los 80 resolviendo a cerca de los CDI, del Tratado Constitutivo de la UE y en relación con el reparto de la competencia fiscal o del reparto del poder tributario. La jurisprudencia del TJCE ha querido dejar claras varios planteamientos: el primero, que los derechos contenidos en el artículo 43 del TCE, son incondicionales por lo que un Estado miembro, no puede condicionar dichos derechos al contenido de un acuerdo firmado con otro Estado miembro;⁴¹ el segundo, que no tiene la intención de establecer una norma jurídica operativa sino concretar un marco de una negociación que los EEMM entablarán entre sí en tanto que sea necesario;⁴² el tercero, en relación con el ejercicio del poder tributario, determina que cuando éste ejercicio es responsabilidad de los EEMM, éstos no pueden dejar de cumplir las normas comunitarias y afirma, que la fiscalidad directa es competencia de los EEMM y no es menos que estos últimos

⁴⁰ BOKOBO MOICHE, S. “Código de conducta en el ámbito de las empresas: la armonización de la imposición directa en la Unión Europea”. *Crónica Tributaria*, nº93, 2000, págs. 41 y ss.

⁴¹ SENTENCIA del TJCE de 28 de enero de 1986, asunto *Avoir Fiscal*, C-270/83.

⁴² SENTENCIA del TJCE de 12 de mayo de 1998, asunto *Gilly*, C-336/96.

deben ejercerla respetando el Derecho comunitario;⁴³ y cuarto, el examen del TJCE en relación con las normas fiscales de los EEMM, que se realiza exclusivamente en relación con las distorsiones y obstáculos a las libertades comunitarias más que en relación con el estricto fundamento jurídico-tributario⁴⁴.

La doctrina ha suscitado numerosas cuestiones a cerca de su legitimidad democrática de esta actividad armonizadora del TJCE, ya que nos encontramos ante una reforma fiscal que afecta a los sistemas tributarios de los Estados basada en la vía jurisprudencial, ya que en ocasiones la jurisprudencia del TJCE ha modificado seriamente los sistemas tributarios de los EEMM. MARTIN JIMENEZ y CALDERON CARRERO afirman que el método y la forma que emplea el TJCE cuando examina la compatibilidad con el Derecho comunitario de una norma nacional relativa a los impuestos sobre la renta, atiende más a consideraciones de naturaleza económica que a los fundamentos estrictamente jurídico-tributarios subyacentes en la norma fiscal objeto del litigio.⁴⁵

Todas estas medidas de coordinación, son a su vez medidas que tienen un carácter complementario a las que tienen como objetivo la reducción del fraude y de lucha contra la evasión fiscal, mediante el intercambio de información tributaria efectiva para la correcta exacción de los tributos por parte de los Estados involucrados. Este intercambio de información ha sido especialmente promovido por los diversos EEMM en los últimos años con la intención, por un lado de eliminar los territorios calificados de paraísos fiscales, especialmente los situados en territorio europeo, por otro, la prevención del blanqueo de capitales y lucha contra el terrorismo, siempre bajo la protección de los datos personales, en los cuales juegan un papel muy importante los bienes inmuebles.

El poder tributario y la imposición sobre los bienes inmuebles

La determinación de la competencia en relación a la imposición sobre los rendimientos de los bienes inmuebles, cuando un particular o una sociedad tiene su domicilio social en un Estado, pero posea un bien inmueble en otro Estado y éste genere rendimientos inmobiliarios, es

⁴³ SENTENCIA del TJCE de 21 de septiembre de 1999, asunto *Saint-Gobain*, C-307/97.

⁴⁴ CRUZ PADIAL, I. “Globalización económica: sinónimo de desnaturalización Tributaria”. *Crónica Tributaria*, nº109, 2003, págs. 64.

⁴⁵ MARTIN JIMENEZ, A.J y CALDERON CARRERO, J.M. “*Imposición Directa y No Discriminación Comunitaria*”. Edersa, Madrid, 2000, págs. 59 y ss.

una de las cuestiones importantes relativas a la determinación de la competencia tributaria, ya que si ambos Estados determinan su competencia sobre la misma operación nos encontraríamos ante una situación de doble imposición internacional.

La solución planteada para los casos en los que pudiera haber un conflicto fiscal entre los Estados ha sido resuelta de varias maneras. El resultado más común es la firma de un convenio bilateral entre los Estados involucrados, en el que se delimita la competencia y se introducen una serie de fórmulas para evitar que aparezca esta doble imposición. Estas soluciones para evitar la doble imposición internacional, han ido mejorando con las modificaciones sufridas por la experiencia en su aplicación y la incorporación de varios modelos, como afirma CARMONA FERNANDEZ, en el actual contexto de globalización económica no puede dejar de señalarse como los tratados internacionales cada vez ejercen una influencia más determinante a la hora de configurar el poder tributario de los Estados.⁴⁶

La legislación tributaria formulada hasta el siglo XX ha estado siempre orientada al poder financiero interno del Estado. La globalización ha alterado este contexto económico de las relaciones entre los Estados y según CALDERON CARRERO, las diferencias entre el sistema tradicional de tributación interna y el actual de globalización consiente en la multiplicación del número de operaciones económicas internacionales, el comercio entre entidades vinculadas o asociadas, la realización de actividades empresariales en el extranjero sin localización alguna, la mejora de las telecomunicaciones, la internacionalización de los mercados financieros, los paraísos fiscales emergentes y la competencia fiscal entre los Estados. Esta nueva situación ha requerido por un lado, la reformulación de los antiguos sistemas tributarios para adaptarlos al nuevo contexto económico y político y por otro, ha impuesto a los Estados unas limitaciones a la hora de articular los sistemas tributarios internos en función de estas nuevas relaciones.⁴⁷

En definitiva, una parte del poder financiero del Estado va a cederse en favor de entes supranacionales, como es el caso de la UE, OCDE, OMC, FMI o el Banco Mundial, como ha quedado manifestado por la proliferación de los CDIs, Directivas, Códigos de Conducta y demás normas internacionales que conforman la *soft law*, otorgando cada vez más poder a cada una de las organizaciones supranacionales existentes que forman parte de la globalización económica en detrimento del poder de cada uno de los Estados.

⁴⁶ CARMONA FERNANDEZ, N. “*Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*”. CISS, Valencia, 2008, págs. 23 y ss.

⁴⁷ CALDERON CARRERO, J.M. “La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del Siglo XXI”, *Documentos*, nº20, IEF, Madrid, 2006, págs. 6 y ss.

1.2 LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

Definición de la Doble Imposición Internacional

La definición del concepto de doble imposición ha sido recogida en multitud de ocasiones por la doctrina, tanto cuando ésta surge a nivel interno como a nivel externo o internacional. En el primer supuesto, la doble imposición interna, SELIGMAN la define como la reiterada imposición de la misma persona o de la misma cosa⁴⁸, o también GRIZIOTTI que establece su existencia cuando se verifica la reiterada imposición de la misma riqueza o del mismo contribuyente, siempre que la existencia de una única causa de imposición justifique o la exacción de un impuesto, o la de más de uno, pero sobre fracciones de una misma riqueza⁴⁹. Para SPITZ nos encontraremos ante un hecho por el que dos personas diferentes resultan gravadas en una misma renta o patrimonio, en definitiva, por un mismo hecho imponible o al menos un idéntico elemento objetivo de éste⁵⁰.

En el segundo supuesto, la doble imposición externa o internacional, para JARACH existe cuando la concurrencia de los momentos de vinculación adoptados por dos leyes fiscales emanadas de dos soberanías diferentes produce la imposición del mismo bien tributario por dos sujetos activos independientes⁵¹. Esta doble imposición internacional es entendida también por FONROUGE como un fenómeno en el que radica la pluralidad y disparidad de puntos de conexión fiscal empleados por los diferentes países. En ese sentido, y como prueba de ello la constituyen los CDI y los tratados internacionales nacidos para erradicar dicha doble imposición internacional. Estos CDI no sólo garantizan la eliminación de la doble imposición sino que impiden en muchas ocasiones su nacimiento “*braker rule*” (reglas de asignación exclusiva del poder tributario) a través de mecanismos de coordinación de los Estados implicados⁵².

La causa de la doble imposición internacional se encuentra según SPITZ en la superposición en el espacio de dos ámbitos de imposición. Esta se origina en el momento en el que las leyes tributarias utilizan diversos criterios de sujeción a los tributos, o utilizando el mismo, los configuran de manera distinta⁵³. Para BORRAS RODRIGUEZ es aquella situación

⁴⁸ SELIGMAN E. “*Essays in Taxation*”. MacMillan and Co., New York, 1895, pág. 34.

⁴⁹ GRIZIOTTI, B. “*Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda*” Instituto Editorial Reus, Madrid, 1958, pág. 237.

⁵⁰ SPITZ, B. “*Modelo de Convenio de doble imposición internacional sobre la renta y el patrimonio*”. IEF, Madrid, 1978, pág. 186 y ss.

⁵¹ JARACH, D. “*El Hecho Imponible*”. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1982, págs. 215 y ss.

⁵² FONROUGE, G. “*Derecho Financiero*”. Depalma, Buenos Aires, 1970. Págs. 351 y ss.

⁵³ SPITZ, B. “*International Tax Planning*”, Butterworths, Londres, 1983, pág.63

por la cual una misma renta o un mismo bien resulta sujeto a imposición en dos o más países, por la totalidad o parte de su importe, durante un mismo período impositivo, si se trata de impuestos periódicos, y por una misma causa⁵⁴.

BUHLER afirma que la doble imposición internacional supone un fenómeno ilícito, por lo que los diferentes Estados quedan obligados a desarrollar las medidas necesarias para al menos reducir los efectos y procurar la eliminación de esta doble imposición, y de esta forma recuperar la igualdad tributaria en el mercado internacional⁵⁵. En este mismo planteamiento de calificar a la doble imposición como un fenómeno ilícito, nos encontramos con TIXIER, GEST Y KEROGUES, que afirman que ante este problema hay que tomar soluciones más por ser una cuestión moral que jurídica, ya que junto con esta premisa nos encontramos ante un problema para el comercio internacional y el desarrollo de las inversiones extranjeras⁵⁶.

Criterios generales de sujeción a los tributos

Ante toda esta problemática por la doble imposición sobre una misma actividad, hay que plantearse en primer lugar cuáles son las causas que provocan la existencia de esta doble imposición internacional. En este análisis del origen, nos vamos a situar ante el problema de los criterios generales de la sujeción a los tributos: la sujeción a criterios de naturaleza personal y la sujeción a criterios de naturaleza real. En el primer caso, cuando nos encontramos ante una sujeción basada en los criterios personales, esta tributación está sostenida por la residencia efectiva de los contribuyentes, mientras que en el caso de sujeción real, se determina la competencia en función del territorio donde se han realizado las operaciones que han generado las rentas o rendimientos sujetos a imposición. DEL ARCO RUETE define esta situación de doble imposición internacional, como la superposición en el espacio de dos ámbitos de imposición⁵⁷.

Estas dos conexiones tributarias, son a priori claras. La dificultad en su aplicación se basa en los criterios de elección que posteriormente cada Estado realiza de ellas. Nos

⁵⁴ BORRAS RODRIGUEZ, A. "La doble imposición internacional: problemas jurídico-internacionales". Madrid, 1974, pág.30.

⁵⁵ BUHLER, O. "*Principios de Derecho Internacional*". Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968, pág. 224 y ss.

⁵⁶ TIXIER, G., GEST G., KEROGUES, J. "*Droit Fiscal International*". Litec, Paris, 1979, pág. 3.

⁵⁷ DEL ARCO RUETE, L. "*La Doble imposición internacional y Derecho Tributario Español*". Ministerio de Hacienda, Madrid, 1977, pág. 48.

encontraremos ante un claro conflicto en el supuesto en el que un Estado grave las rentas en base a la residencia del sujeto pasivo mientras que el otro Estado involucrado en la generación de estas rentas someta a imposición a sus nacionales por la renta mundial, como es el caso de Estados Unidos. En este caso y en sus similares, nos encontraremos que un mismo hecho viene siendo gravado por dos Estados distintos. El problema para OWENS radica en el principio de soberanía fiscal del que cada Estado es titular, y es además un principio básico del Derecho Internacional Tributario, que permite tanto la conexión por razón de la residencia en un Estado como cualquier otro tipo de conexión con el otro Estado implicado en la realización del hecho impositivo⁵⁸.

Por otra parte, no sólo se pueden entrelazar las conexiones personales con las reales, sino que también nos podemos encontrar en casos como afirma SPITZ en los que únicamente estamos manejando conexiones personales, como ocurre con el caso de la residencia cuando dos o más Estados consideran que el contribuyente es residente en cada uno de los Estados implicados en esta imposición. Esto puede ocurrir en el caso de la existencia de un establecimiento permanente que vincule la generación de rentas al territorio, la residencia por la tenencia de un bien inmueble arrendado e incluso en los casos de residencia habitual por la mera estancia en un Estado de más de la mitad del año natural. Este conflicto originado por la determinación de la residencia es especialmente grave ya que para el sujeto pasivo podría suponer la doble imposición internacional de todas las rentas obtenidas por el particular en todos y cada uno de los Estados que le consideren residente.

Métodos para la eliminación de la Doble Imposición Internacional

La necesidad de la existencia de criterios que permitan la eliminación de la doble imposición internacional está basada como afirma SAINZ DE BUJANDA en razones de justicia y de orden económico⁵⁹. Por razones de justicia, ya que esta doble imposición impide la equitativa distribución internacional del producto de los tributos, ya que un hecho imponible no puede ser sometido dos veces a tributación, por el hecho de quedar vinculado en dos países distintos bien por el origen de las rentas o bien por la residencia de su titular y por razones de

⁵⁸ OWENS, E.A. "International Aspects of United States Taxation". Harvard Law School, International Tax Program, Cambridge, 1980, pág.64.

⁵⁹ SAINZ DE BUJANDA, F. "Hacienda y Derecho. Volumen I". Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962, págs. 470 y ss.

orden económico porque esta doble imposición tiene una incidencia grave para el desarrollo de las inversiones y el comercio internacional.⁶⁰

La doble imposición internacional puede corregirse tanto a nivel interno como a nivel externo. A nivel interno, es el propio Estado soberano el que puede delimitar o corregir su efecto dentro de su ordenamiento jurídico, como es el caso de la doble imposición de dividendos⁶¹ en el derecho español. Esta eliminación de la doble imposición interna, se denomina acción unilateral, y nace de la soberanía fiscal propia de cada Estado, a través de la potestad fiscal de emanar y aplicar las normas financieras y tributarias en su marco territorial⁶². Esta soberanía fiscal como afirma VOGEL, se complementa con la existencia de un consenso internacional que afirma la inexistencia de normas internacionales que limiten jurídicamente la soberanía fiscal de cada uno de los Estados⁶³, afirmando que aunque no haya una limitación en esta soberanía, el ordenamiento jurídico internacional prohíbe la imposición de un acto de soberanía de un Estado en un territorio extranjero, denominándolo principio de territorialidad formal. En este sentido también se ha referido PICCIOTTO⁶⁴, al reafirmar la independencia de la soberanía fiscal de cada Estado a la hora de determinar las leyes fiscales aplicables en su territorio. En el caso de los bienes inmuebles, es curioso determinar que aunque la norma interna queda sujeta a la soberanía en territorio nacional y no en territorio extranjero, esta extraterritorialidad según VOGEL puede aparecer cuando las Administraciones realicen valoraciones sobre bienes inmuebles situados en otro Estado para la determinación de los impuestos sancionados en su territorio.

Los Estados aplicando esta acción unilateral, han establecido por medio de sus normas fiscales internas exenciones o deducciones impositivas, que generalmente tienen carácter de recíprocas; es el caso también del derecho positivo de EEUU, que determina sobre los residentes extranjeros una serie de exenciones limitadas en los impuestos o deducciones con el objeto de favorecer a las empresas comerciales nacionales desarrolladas en el extranjero. Esta

⁶⁰ Esta misma afirmación la ha recogido de diferente manera el ASEAN “*Double Taxation and Fiscal Evasion*”. Asian-African Legal Consultative Committee, New Delhi, 1967, pág. 5. Además de esta referencia a la problemática de la doble imposición existen numerosos autores que también se refieren a esta problemática como es el caso de VOGEL, K. “Worldwide income vs source taxation of income”. *Intertax*, nº10, 1998, págs. 117 y ss. y PALAO TABOADA, C. “*Doble Imposición Internacional*”. IEF, Madrid, 1972, págs. 626 y ss.

⁶¹ GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L. “*La doble imposición de dividendos*”. Editorial Thomson Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2003, págs. 23 y ss.

⁶² KRUSE, H.W. “*Derecho Tributario, Parte General*”. Edersa, Madrid, 1978, págs. 88 y ss.

⁶³ VOGEL, K. “Klaus Vogel on Double Taxation Conventions”. Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 1997, págs. 8 y ss.

⁶⁴ PICCIOTTO, S. “*International Business Taxation*”. Quorum Books, New York, 1992, págs.14 y ss.

acción unilateral suele estar basada en la aplicación del criterio de residencia, pero como afirma OWENS también puede estar referida al gravamen bajo el criterio de naturaleza real. Estas medidas aplicadas de forma interna por cada uno de los Estados, supone para FOSTER el reconocimiento de los problemas que esta doble imposición internacional supone y la necesidad de encontrar una solución internacional a esta problemática⁶⁵. La aplicación de estas acciones unilaterales han tenido una especial importancia en el caso de los países en desarrollo, ya que estas normas no son de aplicación para todos los Estados con idénticos criterios, sino que depende de la situación y problemática de cada uno de ellos.

La adopción de medidas unilaterales para la eliminación de la doble imposición de manera interna, no es un método suficiente para suprimirla, ya que nos encontramos ante limitaciones por varios factores. Estos factores los han definido EDDEY y JEFFREY en base a la discrecionalidad que tiene cada Estado para su establecimiento y por otro el carácter parcial de las normas al no ir dotadas de coordinación interestatal que requiere la solución de la doble imposición. La eliminación de esta doble imposición por medio únicamente de estas medidas unilaterales no es posible, ya que únicamente podrán resolver los conflictos relacionados con la colisión de los criterios de sujeción personales y reales.

Aunque las medidas unilaterales adoptadas por los Estados no resuelvan de por sí el problema de la doble imposición internacional, la necesidad de las mismas según EDDREY y JEFFREY corresponde a la necesidad de establecer una serie de medidas para intentar eliminar este problema de la doble imposición en los casos en los que ésta no puede ser eliminada por medio de acciones bilaterales o multilaterales⁶⁶.

Las soluciones planteadas para la eliminación de la doble imposición externa o internacional se basan en tres acciones: la acción bilateral, la acción multilateral y la armonización fiscal. Las acciones tanto bilaterales como multilaterales para parte de la doctrina son muy similares; OTERO CASTELLÓ las diferencia afirmando que en el caso de la acción multilateral nos encontraríamos ante normas que nacerían de un poder supranacional, mientras que las acciones bilaterales se originan por un mero acuerdo entre dos Estados⁶⁷. La aplicación de la acción bilateral entre los Estados en los primeros convenios bilaterales, no abarcaba la

⁶⁵ SIMON, J. “*Simon's taxes: income tax, corporation tax, capital gains tax*”, Butterworths, London, 1970, págs. 121 y ss.

⁶⁶ EDDREY I. & JEFFREY A. “*Les Mesures Unilaterales d'éviter la Double Imposition*”. *Cahiers de Droit Fiscal International*, Vol. LXVib, Kluwer, Deventer, 1981, págs. 138 y ss.

⁶⁷ OTERO CASTELLÓ, J.” *Fiscalidad Internacional Española*”, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, pág. 13.

totalidad de las rentas o rendimientos como ocurre hoy en día, sino que se preocupaban inicialmente del trato relativo al personal diplomático y consular o a la no discriminación por razón de la nacionalidad⁶⁸.

Los Modelos de Convenio para evitar esta doble imposición internacional surgen, de acuerdo con CALDERÓN CARRERO, con la intención de establecer los mecanismos de eliminación de esta doble imposición internacional, así como para la incorporación de mecanismos de cooperación y colaboración administrativa y no son propiamente una norma jurídica ni tienen como misión incorporarse al acervo del derecho internacional. Los convenios son un mecanismo flexible que permite su adaptación en el proceso de negociación a los sistemas tributarios de cada Estado firmante y a los intereses de los respectivos Estados⁶⁹, estableciéndose como un mecanismo bilateral de eliminación de la doble imposición internacional.

Junto a las soluciones planteadas anteriormente, actualmente existe otra solución para la eliminación de la doble imposición internacional basada en la armonización fiscal, que busca según SANCHEZ GARCIA la aproximación de las estructuras tributarias de un grupo de Estados. Esta armonización quedaría por lo tanto aprobada en el marco de una organización internacional con capacidad de aprobar normas jurídicas con sustantividad propia, independientes de las normas de derecho interno y de las fuentes clásicas de derecho internacional. En este sentido, CALLE SAINZ también plantea como solución a la doble imposición internacional la armonización fiscal, pero en su caso relaciona esta armonización fiscal con la solución multilateral⁷⁰, pero no se pueden considerar ambas iguales, ya que aunque tengan agentes idénticos, no es igual una firma de un convenio multilateral que un acuerdo para la homogeneización entre varios Estados de sus normas fiscales.

Los métodos concretos para eliminar esta doble imposición internacional que plantea KNECHTLE, corresponden: a la aplicación del sistema clásico de la no deducción de cantidad alguna, la deducción de los dividendos del beneficio neto de la sociedad, el tipo preferencial

⁶⁸ CALDERÓN CARRERO J.M. “*La doble imposición internacional en los convenios de doble imposición y en la Unión Europea*”, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 1997, págs. 32 y ss.

⁶⁹ CALDERON CARRERO, J.M y MARTINEZ JIMENEZ, A. ”*Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*”. Fundación Barrié de la Maza, La Coruña, 2004, págs. 16 y ss.

⁷⁰ CALLE SAINZ, R. “Estudios de doble imposición internacional”. *Hacienda Pública Española*, nº6-7, 1970, págs. 89 y ss.

sobre beneficios distribuidos, la transparencia fiscal, la exención de los dividendos en el nivel de los accionistas o el sistema de crédito o sistema de imputación⁷¹.

La globalización de la economía y su efecto en la doble imposición internacional

El contexto actual de globalización de la economía para McLURE ha supuesto la limitación del poder soberano de los Estados con el objetivo de eliminar esta doble imposición internacional. Esta limitación de la soberanía tributaria de los Estados, se ha producido de cuatro maneras diferentes. La primera de ellas, consiste en las limitaciones voluntarias inducidas por el mercado, estas limitaciones se originan a la internacionalización de las actividades financieras por lo que los Estados han empezado a competir entre ellos para atraer este tipo de rentas que son fácilmente deslocalizables, de esta forma se ha incurrido en una disminución de la carga fiscal sobre las rentas del capital y sobre la renta empresarial en contraposición con un aumento de la imposición sobre aquellas rentas que no admiten esta deslocalización, como es el caso de los bienes inmuebles o las rentas procedentes del trabajo y la reducción generalizada de normas fiscales⁷².

La segunda limitación, McLURE la define como una limitación convencional negociada, en base a los Acuerdos del GATT y de la Organización Mundial del Comercio⁷³; los CDI de los EEMM de la OCDE, el Derecho Comunitario Europeo y la Jurisprudencia emanada del TCE.

La tercera limitación está formada por las limitaciones externas impuestas sobre el poder tributario de los Estados. En este caso, la propia OCDE impuso a los EEMM la aplicación de normas para evitar la doble imposición internacional, desarrollando además el Proyecto de la OCDE de competencia fiscal perniciosa de 1998, que busca que los países calificados como paraísos fiscales, modifiquen su normativa tributaria para dejar de serlo, al igual que lo hizo el Derecho Comunitario en su Directiva 2003/48/CE.

Finalmente, la cuarta limitación es la referida como limitación sobre la independencia administrativa u operacional, relativa a la capacidad que tienen el Estado de gestionar su sistema

⁷¹ KNECHTLE, A. "Basic Problems in International Fiscal Law", Kluwer, Deventer, 1979, págs. 82 y ss.

⁷² MCLURE, C. "Globalization, Tax Rules and National Sovereignty". *Bulletin for International Fiscal Documentation*, agosto 2001, págs. 328 y ss.

⁷³ Acuerdo General sobre Aranceles y comercio GATT 1947-1994, modificado y gestionado por la OMC desde 1994.

tributario, que se ha visto reducido con la aplicación de estos modelos para evitar la doble imposición internacional.

Movimientos normativos actuales para evitar la doble imposición internacional

Los movimientos doctrinales actuales relativos a la doble imposición internacional algunos autores como OWENS, LODIN, WOLF, AVI-YONAH y CRUZ PRADIAL los han calificado como *fiscal degeneration* ya que nos encontramos en un momento lleno de reformas fiscales para no perder competitividad ni ingresos por parte de todos los Estados, buscando cumplir unos principios basados en la practicabilidad y la eficiencia económica. Otra parte de la doctrina afirma, que el momento actual, supone un retorno a los principios impositivos clásicos, del principio de capacidad de pago *ability to pay* al principio de capacidad económica gravable *economic taxable capacity*. En este sentido BRACEWELL-MILNES considera que el principio de pago como principio de justicia tiene que evolucionar hacia un principio de capacidad económica gravable conforme al cual un impuesto sólo puede exacionarse si la renta que se obtiene del mismo es superior que la distorsión que tal impuesto infringe en la economía⁷⁴. En el caso de STEINMO, se posiciona en algo más equidistante de ambas posiciones ya que afirma que esta evolución normativa es una reestructuración de los sistemas fiscales a nivel internacional⁷⁵.

La posición de la OCDE frente a estos cambios está basada en la neutralidad fiscal y de política económica internacional, al igual que mantiene la UE de acuerdo con la Directiva 2009/133/CE y sus directivas predecesoras⁷⁶. Aunque en oposición a este criterio no falta doctrina que afirme como el caso de BENTLEY que los principios internacionales de fiscalidad internacional están desconectados de los principios constitucionales tributarios vigentes en la mayoría de los países miembros de la OCDE⁷⁷. En este sentido también se ha pronunciado el TC mediante la Sentencia 96/2002 afirmando que la diferencia de trato existente entre los

⁷⁴ BRACEWELL-MILNES, B. "Economic taxable Capacity". *Intertax*, vol.29, nº4, 2001, págs. 114 y ss.

⁷⁵ STEINMO, S. "Taxation and Democracy". Yale University Press, New Haven (Connecticut), 1993, págs. 46 y ss.

⁷⁶ DIRECTIVA 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre de 2009, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro. Siendo sus Directivas predecesoras la DIRECTIVA 90/434/CEE y la DIRECTIVA 90/435/CEE.

⁷⁷ BENTLEY, D. "International Constraints on national tax policy". *Tax Notes International*, vol.30, nº11, 2003, pág. 1127.

residentes y no residentes radicaba en la política económica dirigida a atraer inversiones extranjeras.

Este conglomerado fiscal internacional con todas sus rápidas actualizaciones ha derivado en el intento de uniformar todas las leyes fiscales. De esta manera, lo que se está incentivando a nivel internacional es la tendencia a la armonización en aquellas materias donde existe una alta relación con los Estados. Este intento de armonización es más profundo que en los casos en los que no afecta tanto a la competencia empresarial o a la economía. Esta armonización ha llegado hasta el establecimiento de las redes necesarias de colaboración entre los Estados para la aplicación de la correcta normativa fiscal, evitando los casos de doble imposición internacional, manteniendo como norma básica la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, así como la colaboración para el establecimiento de los sistemas para evitar el fraude y la evasión fiscal.

Nuevas fuentes de derecho tributario.

La globalización de la economía junto con el establecimiento y mejora de la normativa vigente, así como de los criterios de eliminación de la doble imposición, ha creado con ella un movimiento en la que establecen nuevas fuentes normativas desde un punto de vista más práctico y efectivo, sin ser emanadas del gobierno nacional⁷⁸. En estas nuevas fuentes aparecen las denominadas “legislación blanda”, *soft-law* y los principios elaborados por el Comité Fiscal de la OCDE y conceptos de los tratados de la Organización Mundial del Comercio. Las normas duras, *hard-law*, compuesta por las STJCE, Directivas, Reglamentos, Convenios, etc., constituyen de por sí, según CALDERON, nuevas fuentes normativas de Derecho Tributario que son independientes de las fuentes tradicionales⁷⁹, ya que este conjunto de normas ha supuesto una evolución de las bases y de los conceptos de los sistemas tributarios nacionales. Junto a estas nuevas fuentes, también hay que referirse a las *backdoor rules*, constituidas por los

⁷⁸ STITT, I. “International Tax: avoiding parochialism”. *British Tax Review*, 1997, págs. 19 y ss.

⁷⁹ CALDERON CARRERO, J.M. “El intercambio entre Administraciones tributaria en un contexto de globalización económica y competencia fiscal perniciosa”, en AA.VV. “*Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los CDIs y su compatibilidad con el Derecho Comunitario*”. IEF, Madrid, 2002, págs. 269 y ss.

CDI o las directrices sobre precios de transferencia, competencia fiscal perniciosa, las 40 recomendación de antiblanqueo, las directrices del FMI o del Banco Mundial⁸⁰.

Todas estas iniciativas están orientadas, según CALDERÓN CARRERO, a la coordinación fiscal entre los Estados para evitar la doble imposición internacional y reducir el impacto de la globalización a la hora de establecer y gestionar su ordenamiento tributario. La aparición de esta interdependencia internacional, afirma OWENS, ha originado la necesidad de una coordinación fiscal entre los Estados para eliminar a escala global la doble imposición internacional junto con el *tax arbitraje*, el fraude y la evasión fiscal internacional⁸¹. La coordinación y cooperación fiscal internacional, continuará marcando el desarrollo futuro normativo en relación con los ordenamientos jurídicos nacionales como con el propio sistema tributario internacional, siendo para CALDERON CARRERO los principales mecanismos articulados por los países de la OCDE para garantizar la pervivencia de su modelo de sistema tributario en el contexto de la globalización⁸².

1.3 REFERENCIAS HISTÓRICAS A LA ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

Esta necesidad de eliminar la doble imposición a nivel internacional siempre ha estado muy presente y no fue hasta finales del siglo XIX cuando se empezaron a realizar los primeros estudios sobre su eliminación. El primero de ellos fue el realizado por el Instituto de Derecho Internacional de Copenhague en 1897 con una ponencia de BARCLAY, aunque en este caso únicamente se contemplaba la doble imposición para el caso de las herencias.

Aunque en 1899 se firmó un convenio de doble imposición entre Austria y Prusia, no fue hasta 1921 cuando la Liga de Naciones estableció, a raíz de la creciente industrialización de Europa y mediante su Comité financiero, un primer grupo de trabajo para el estudio de todas estas cuestiones relativas a la doble imposición internacional. Este primer grupo de trabajo, estaba formado por cuatro economistas: los profesores EINAUDI, de la Universidad Comercial de Turín, STAMP, de la Universidad de Londres, BRUINS de la Universidad Comercial de Rotterdam y SELIGMAN de la Universidad de Columbia, New York, en calidad de expertos y

⁸⁰ OWENS, J. "Tax Systems in the New Millennium", en ANDERSON, K., MELZ, P., SILFVERBERG, C. "*Liber Amicorum Sven-Olof Lodin*". Kluwer, The Hague, 2001, págs. 117 y ss.

⁸¹ OWENS, J. "Curbing Harmful Tax Competition", *Intertax*, nº8-9, 1998, págs. 231 y ss.

⁸² CALDERON CARRERO, J.M. "La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del Siglo XXI". *Documentos*, nº20, IEF, Madrid, 2006, pág. 21.

no en representación de sus Estados, por lo que se otorgó una especial importancia a este informe. Para su realización, se tardó dos años y se analizaron las principales causas de la doble imposición internacional emitiendo un informe que fue presentado en 1923⁸³.

A este primer estudio sobre la doble imposición internacional se unió un segundo estudio en 1922 encargado por el Comité Financiero realizado por expertos de siete países europeos (Bélgica, Checoslovaquia, Francia, Italia, Países Bajos, Suiza y Reino Unido), denominado Comité de Expertos fiscales, que remitieron sendos informes en 1925 y en 1927, coincidiendo con las conclusiones del primer informe relativas a la determinación de la doble imposición mediante el reparto de la capacidad tributaria entre el Estado de residencia y el Estado de la fuente. La Sociedad de Naciones descartó desde el principio, una solución internacional de carácter multilateral para la eliminación de esta doble imposición internacional, ya que consideró que únicamente una solución bilateral permitiría una mejor adecuación del instrumento normativo internacional en base a los sistemas tributarios de los Estados contratantes y a su posición negociadora⁸⁴.

En el informe de los expertos de 1925, se propuso que los impuestos reales fueran establecidos por el país de origen de la riqueza, mientras que los impuestos personales o generales correspondieran al país del domicilio del contribuyente que percibiera el capital o la renta. De esta forma y más explícitamente los expertos recomendaron que el Estado donde se encuentre la fuente de ingreso, podría gravar la propiedad inmueble, las empresas agrícolas y los establecimientos comerciales e industriales, especificando además, que para el caso de las hipotecas, se recomendó el derecho exclusivo para gravarlo en favor del Estado en el que se encontrara la propiedad inmobiliaria.

Durante los años posteriores al primer estudio encargado en 1922, se fueron añadiendo Estados interesados en este grupo de estudios, destacando la incorporación en 1925 de Argentina, Alemania, Japón, Polonia y Venezuela, mientras que Estados Unidos se incorporó a estos grupos de trabajo en 1927.

⁸³ BRUINS, EINAUDI, SELIGMAN & STAMP. “*Report on Double Taxation*”. League of Nations, Ginebra, 5 de abril de 1923.

⁸⁴ LANG, M., SCHUCH, J., URTZ, C Y ZÜGER, M. “*Draft for a Multilateral Tax Treaty. Multilateral Tax Treaties. New Developments in International Tax Law*”. Kluwer, Alphen aan den Rijn, 1997, págs.197 y ss.

Pero no fue hasta 1928 cuando se discutió por primera vez un modelo de convenio por parte de representantes de 27 naciones, surgiendo de esta forma un modelo de convenio tipo⁸⁵, junto con la creación del Comité Fiscal Permanente de la Liga de Naciones. La doctrina contenida en estos primeros informes para evitar la doble imposición internacional, presenta una base en la subordinación económica permitiendo que el contribuyente sea gravado al máximo de su capacidad y que el monto del gravamen se prorratee entre las diferentes entidades fiscales interesadas en proporción a los intereses económicos de cada uno de ellos. El informe además precisa cuatro puntos para determinar la subordinación económica, siendo los más importantes: la producción de la renta, su origen, el lugar donde es consumida esta riqueza y la determinación de un plan ideal de repartición entre el Estado de origen y el del domicilio.

De esta manera, aparece por primera vez confeccionado el Principio de Territorialidad, que determina en su primera concepción, tres posibles puntos de conexión con el territorio:

- a) La residencia de la persona. En este caso, establece que será la normativa interna del Estado la que determine la residencia y únicamente en casos de controversia se aplicarían las normas pactadas por los Estados.
- b) La actividad económica realizada en el Estado, bien de forma directa o bien a través de una actividad de un Establecimiento Permanente.
- c) La propiedad de una renta o rendimiento inmobiliario, en la que claramente se puede identificar la imputación del Estado fuente de las rentas obtenidas por este supuesto.

Partiendo de estos primeros intentos de determinación de un modelo global de eliminación de la doble imposición, existieron otra serie de intentos como los borradores de modelo de 1930 y 1935 e incluso los modelos de 1943 (modelo de México) y 1946 (Modelo de Londres), pero en estos casos no fueron aceptados unánimemente. No obstante, aunque estos intentos no llegaran a ver la luz, en la redacción de estos modelos, el Comité advirtió que se debería distinguir entre aquellos Estados económicamente más avanzados que otros, remitiendo estos trabajos a la ONU. Por este motivo, en 1946 el Consejo de Naciones Unidas mediante la resolución nº2 de 1 de octubre, estableció una Comisión Fiscal con el objeto de asesorar al Consejo en Financiación pública, y en particular en su aspecto legal, administrativo y técnico⁸⁶.

⁸⁵ Este primer convenio tipo fue adoptado por los Tratados bilaterales suscritos por EEUU con Suecia en 1939, Canadá en 1942, Francia en 1944 y Gran Bretaña en 1945.

⁸⁶ LEAGUE OF NATIONS "Fiscal Committee: Report on the Work of the Tenth Session of the Committee". London, marzo 1946, (C.37.M37.1946.II.A), pág. 8.

Fuera de este primer trabajo técnico, Naciones Unidas no realizó actividad alguna más hasta 1954.

El sistema actual para evitar la doble imposición internacional aparece por primera vez, tal y como hoy se concibe, con la aprobación el 25 de febrero de 1955 de la primera Recomendación del Consejo de la Organización Europea de Cooperación Económica (OECE), relativa a la doble imposición⁸⁷. En dicha recomendación, se definía la doble imposición internacional como el “*resultado de la aplicación de impuestos similares en dos o más Estados a un mismo contribuyente, respecto de la misma materia imponible y por el mismo período de tiempo*”.

Desde 1958 a 1961 se produjeron cuatro intentos más de conseguir esta unificación de criterios fiscales, que sirvieron de base para los intentos posteriores de determinación de un modelo único⁸⁸. Pero no fue hasta el nacimiento de la OCDE⁸⁹ en 1961 y la asunción por parte de ésta de la creación de un modelo bilateral de convenio que fuera aceptado por la mayoría de los Estados miembros, cuando se produjeron avances considerables. Estos avances quedaron plasmados en 1963⁹⁰, por el Comité Fiscal de la OCDE, mediante la creación de un modelo de convenio que pueda ser revisado en momentos posteriores y permita una continua actualización en base a la experiencia, los cambios fiscales, el incremento de la actividad empresarial y al aumento de las relaciones fiscales internacionales, naciendo de esta manera el MCOCDE tal y como hoy lo conocemos⁹¹.

Junto a la aprobación de este modelo de convenio, se aprobó el 30 de julio de 1963 por el Consejo de la Organización de Cooperación y de Desarrollo Económico, una recomendación referente a la supresión de esta doble imposición, invitando a los gobiernos de los EEMM a ajustarse con motivo de la firma, o de la revisión de los convenios bilaterales firmados entre

⁸⁷ OCDE “*Model Tax Conventions on Income and on Capital 2010*”. (Versión completa), Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, París, 2012, págs. 12 y ss.

⁸⁸ CARROLL, M.B. “*Global Perspectives of an International Tax Lawyer*”. Exposition Press, Hicksville (New York), 1978. Mitchell Carroll fue además el Presidente del Comité Fiscal de la Liga de Naciones.

⁸⁹ Anteriormente se denominaba Organización Europea para la Cooperación Económica (OECE) hasta la incorporación de Canadá y Estados Unidos.

⁹⁰ OCDE “*Draft Double Taxation Convention on Income and Capital*”, París, 1963.

⁹¹ Esta solución de la OCDE ha sido criticada por parte de la doctrina, en este sentido se ha manifestado AULT, H. “The role of the OECD Commentaries in the interpretation of tax treaties”. *Essays on International Taxation*, nº15, 1993, pág. 65 y ss.

ellos, al Proyecto de modelo de Convenio elaborado por el Comité Fiscal de la OCDE⁹². Para el caso de la doble imposición sobre las herencias, se aprobó en 1966 el primer borrador.

El MCOCDE ha tenido posteriores modificaciones a esta redacción de 1963, en las que se han ido modificando los artículos e incluso suprimiendo alguno de ellos, como el artículo 14, en las modificaciones sufridas en 1977, 1992, 1994, 1995, 1997, 2000 y más recientemente en 2010. Con la puesta en funcionamiento de estos tipos de MC para evitar la doble imposición, se eliminan muchos de los problemas y de los supuestos en los que un mismo rendimiento era gravado por varios Estados. Pero la adopción de estas medidas no acaba con la existencia de una posible doble imposición; van a quedar fuera de esta regulación todos aquellos supuestos que se encuentren incluidos en alguna de las Reservas que los Estados pueden plantear en la firma de un MC, o que dichos supuestos no se encuentren amparados al no existir un convenio firmado.

En el primero de los supuestos anteriores, el caso de haber incluido Reservas al articulado de estos modelos de convenio, caso habitual, nos encontramos en una situación en la que va a primar la firma del CDI sobre la negativa a ponerse de acuerdo en su total contenido, primando en todo caso la vocación de generalidad que poseen los mismos. De tal manera, que será más importante la aplicación del modelo con sus Reservas que la negativa a adoptar los CDI por parte de los Estados. En el segundo de los supuestos, en los que no exista un CDI firmado, se puede producir un conflicto de intereses entre varias administraciones tributarias correspondientes a Estados distintos. En estos casos, habrá que proceder a la aplicación de las normas contenidas en la normativa interna de cada uno de ellos, que en el caso del Estado español son las contenidas en las normas reguladoras de los no residentes.

En resumen, con la evolución comercial y de las relaciones se ha pasado de un plano estatal a un plano internacional, estableciéndose la necesidad de una regulación previa a los posibles conflictos que pudieran surgir entre las diversas administraciones tributarias pertenecientes a cada Estado, amortiguado en gran medida por la existencia de los CDI. Dejando en última instancia a la normativa interna, la normativa referida a los no residentes, la que determine la fiscalidad de los rendimientos obtenidos por los mismos cuando no medie ningún convenio firmado.

⁹² CALLE SÁIZ, R. “El Modelo de Convenio de Doble Imposición Internacional de la OCDE 1977 y el proceso de Armonización fiscal en la CEE”. *Hacienda Pública Española*, N°54, IEF, Madrid, 1978, págs. 95 y ss.

Paralelamente a este desarrollo del MCOCDE, no fue hasta mediados de los años 60 en la que la ONU recuperó el interés por el problema de la doble imposición, como resultado de la incorporación a este organismo internacional de un gran número de Estados en desarrollo, este nuevo impulso dará origen a la preparación de un MCONU⁹³.

Junto a esta actividad internacional basada en la lucha contra la doble imposición, la consecución de la eliminación de este doble gravamen se llevó a cabo también a niveles regionales. En este nuevo grupo, hay que destacar el Grupo de Expertos de América Latina (LAFTA)⁹⁴ que adoptó en 1976 una serie de criterios para evitar esta doble imposición entre los Estados miembros del LAFTA y otros Estados. En un nivel todavía más bajo, la Comisión del Acuerdo de Cartagena adoptado en noviembre de 1971, denominado Modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición entre los Países miembros y otros Países fuera de la Subregión Andina” e incluso “Convenio para evitar la Doble Imposición entre el Grupo Andino”.

Finalmente en 1972, se firmó un Convenio en Asistencia Administrativa en impuestos entre Dinamarca, Finlandia, Islandia, Noruega y Suecia, que fue enmendado con posterioridad tanto en 1973 como en 1976. El Convenio Nórdico de Ingresos y del Capital también sufrió posteriores modificaciones en 1983 a 1996. El Convenio de Asistencia Administrativa entró en vigor de carácter obligatorio a partir del 1 de abril de 1995.

Estas normas desarrolladas para la lucha contra la doble imposición internacional, se han ido complementando con las referencias oportunas relativas al fomento de la cooperación entre los Estados, por medio del intercambio de información, la lucha contra el fraude fiscal y el blanqueo de capitales. En opinión de FERNANDEZ PEREZ, las diferentes planteadas entre los tres modelos básicos de convenio (OCDE, ONU y Grupo Andino), son que en el MCOCDE predomina el criterio de tributación en el Estado de la residencia, en el MCONU, el principio de gravamen en el Estado de la fuente, mientras que en el Grupo Andino, el principio de gravamen en el Estado donde la renta se ha originado⁹⁵.

Centrándonos en la materia relativa a los bienes inmuebles, los tres modelos de convenio establecen unas disposiciones prácticamente idénticas, ya que en los tres casos, se va a

⁹³ ONU “*Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*”. United Nations, Department of Economic and Social Affairs, New York, 2011, págs. 20 y ss.

⁹⁴ LAFTA. *Latin American Free Trade Association*. Este grupo estaba formado por Argentina, Brazil, Chile, Mexico, Paraguay, Peru, y Uruguay.

⁹⁵ FERNANDEZ PEREZ, R. “Criterios de reparto de la potestad tributaria según los distintos modelos de Convenio y Recomendaciones existentes” en AA.VV. “*Estudios de doble imposición internacional*”. IEF, Madrid, 1979, pág. 111 y ss.

atribuir al Estado fuente el derecho a gravar los rendimientos que generen dichos bienes, con especial atención a la referencia a las sociedades inmobiliarias que determina el MCONU.

1.4 LA ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN EN EL MCONU

La creación del MCONU en 1980, comparte los mismos inicios que el MCOCDE, ya que parten ambos de los trabajos iniciales de la Liga de Naciones⁹⁶. Este modelo, a diferencia del MCOCDE que establece una igualdad entre los Estados, busca superar los desequilibrios entre los Estados desarrollados y los Estados en desarrollo formulando un modelo de convenio que beneficie a estos últimos. Al igual que el MCOCDE, incluye sus propios comentarios que permitirán la aclaración del articulado a la hora de que los Estados tengan dudas sobre su interpretación. En esencia, el MCONU reproduce la gran mayoría de los artículos del MCOCDE al igual que sus comentarios, observaciones y reservas introducidas por los Estados.

Desde la creación del MCONU se han producido al igual que en el MCOCDE numerosas modificaciones y mejoras, incorporándose la importancia de los Comentarios al modelo de convenio, en el que se explica la adopción de este tipo de articulado, cobrando más importancia a medida que la economía se ha ido desarrollando y los Estados menos desarrollados han ido incrementando su actividad económica a nivel internacional.

La revisión hecha en 1999 del MCONU incorporó todas estas modificaciones y adaptación a la realidad económica y las relaciones entre los Estados. Esta revisión aportó además una guía fiscal para la liberación del comercio y la expansión para un crecimiento sostenible promocionando la coordinación impositiva bilateral hasta la nueva revisión de 2012.

⁹⁶ Por medio de la Resolución 1273 (XLIII) de 4 de agosto de 1963 del ECOSOC se creó el Grupo de Expertos que pasó a denominarse Grupo de Expertos sobre Acuerdos Fiscales entre Estados desarrollados y Estados en Desarrollo. El grupo no representaba a los gobiernos, como ocurre en el caso de la OCDE, sino que aportaban su trabajo a nivel personal. El grupo fue poco a poco ampliado por observadores de más Estados y renombrado como Grupo Ad Hoc de Expertos sobre Cooperación Internacional en Materia Tributaria. En 1980 por medio de la Resolución 1980/12 de 28 de abril de 1980 el ECOSOC integrado por 10 miembros de administraciones tributarias de países desarrollados y por 15 miembros de países en desarrollo, se le definió la tarea de explorar, consultar con otras agencias internacionales así como facilitar la conclusión de los convenios fiscales y la cooperación tributaria. En 2004 este grupo fue nuevamente renombrado como Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Materia Tributaria (Resolución del ECOSOC 2004/69 de 11 de noviembre de 2004).

La coexistencia entre el MCOCDE y MCONU

Aunque el MCONU nace, como hemos comentado anteriormente, de los estudios previos realizados con ocasión de la formulación del MCOCDE, la actual coexistencia de ambos modelos de convenio, plantea cuestiones en relación a su relevancia y a su eficacia. GARCIA PRATS, se cuestiona por un lado, la validez indiscutible del MCOCDE en base a las críticas a la falta de legitimidad internacional para determinar la equitativa distribución de competencias internacionales entre Estado de la fuente y Estado de la residencia, al faltar la representatividad en dicho organismo internacional de un gran número de Estados. Mientras que por otro, existen tendencias que replantean la posición de cada uno de los modelos: por el incremento de los Convenios fiscales internacionales firmados con los países en desarrollo y economías en transición en las que se observa una mayor preocupación por el mantenimiento de la base tributaria por parte del Estado de la fuente y por el interés de los Estados por recuperar la capacidad tributaria por parte del Estado de la fuente⁹⁷.

Aunque el MCONU determine su objetivo en la eliminación de la doble imposición internacional entre países desarrollados y en desarrollo, no por ello responde a un predominio de la neutralidad importadora de capitales, así como el MCOCDE tampoco. En este modelo, el Estado de residencia conserva la competencia tributaria para someter a gravamen las rentas obtenidas por sus contribuyentes residentes en el otro Estado contratante, el mantenimiento de la neutralidad exportadora depende del método para eliminar la doble imposición que se aplique y sobre todo en el caso de optar por el método de la exención.

El MCONU ofrece respuestas diferentes al MCOCDE sin eliminar los principios básicos contenidos en este modelo. Las diferencias importantes entre los dos convenios, empiezan por los órganos encargados de su elaboración. Por un lado, el MCOCDE se elabora por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, en lo que los países miembros actúan por medio de representantes mientras que en el caso del MCONU, el Comité de Asuntos Fiscales está compuesto por una representación mayor y más plural, sin que exista una vinculación por representación.

Junto a esta primera matización, existen otras relativas al idioma mientras que son idiomas oficiales el inglés y francés en el MCOCDE el MCONU además de estos incluye también el español. Por lo que respecta a su nivel de influencia, de acuerdo con WIJNEN,

⁹⁷ GARCIA PRATS, F.A. "Los modelos de convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los Convenios de Doble Imposición". *Crónica Tributaria*, nº133, 2009, págs. 101 y ss.

WILLEM y MAGENTA, no existe un estudio formal del alcance de ambos modelos, sino que afirman que en el caso del MCONU, fue recibido por los países en desarrollo con agrado por la capacidad negociadora que permite⁹⁸.

En un análisis realizado más en profundidad las diferencias entre ambos modelos de convenio, vemos que las grandes diferencias radican en la regulación de la tributación en los servicios, la definición del Establecimiento Permanente así como el concepto y reparto de los cánones. Junto a estas diferencias se incluye la definición de nacional y en relación con los bienes inmuebles, se establece una tributación especial relativa a las sociedades inmobiliarias, diferencias en relación con los altos cargos directivos de entidades residentes, en cuanto a las pensiones públicas y privadas y en cuanto a la tributación residual del patrimonio. En ambos modelos, respecto a la delimitación territorial prevén su aplicación al territorio correspondiente a cada Estado, sin más limitación que la normativa de derecho internacional, no obstante en el MCOCDE hay un matiz, según GARCIA PRATS que permite la extensión del convenio a otros territorios de cuyas relaciones internacionales sea responsable alguno de los Estados contratantes⁹⁹.

Actualmente se ha puesto de manifiesto la necesidad de seguir actualizando y homogeneizando la norma para evitar estos problemas tributarios tanto para el caso de la doble imposición internacional como para el supuesto incluso de la ausencia de imposición. En este sentido el GATT y GATS han desarrollado algunas líneas de actuación con el objeto de aprovechar estos nuevos criterios para formular nuevas soluciones que complementen o mejoren los sistemas actuales para evitar la doble imposición internacional¹⁰⁰.

1.5 LA ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL EN EL ÁMBITO DE LA UE

La eliminación de la doble imposición internacional en el ámbito de la UE en favor de sus nacionales, es una de las prioridades de la UE que ha sido recogida en el artículo 220 del

⁹⁸ WIJNEN, WILLEM F.G., MAGENTA, M. "The UN Model in Practice". *Bulletin for International Fiscal Documentation* nº51, 1997, págs. 574 y ss.

⁹⁹ GARCIA PRATS, F.A. "Los modelos de convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los Convenios de Doble Imposición". *Crónica Tributaria*, nº133, 2009, págs. 102 y ss.

¹⁰⁰ WTO. "Guide to WTO Law and Practice. Vol.2". Legal Affairs Division, 2012, págs. 15 y ss.

Tratado de Roma¹⁰¹. La solución planteada por la UE era la de instar a los EEMM a negociar y alcanzar mediante los convenios tanto bilaterales como multilaterales la doble imposición internacional. Esta solución, es la que se recoge en el *Informe Neumark* de 1962 que busca el desarrollo de la normativa adecuada para la creación de disposiciones uniformes en materia de doble imposición¹⁰².

No obstante, para BURGIO la supresión de la doble imposición internacional en base a la remisión a la firma de convenios entre los EEMM no es del todo satisfactoria, ya que se pueden crear corrientes privilegiadas de intercambio a nivel bilateral que no afectan del igual modo al resto de EEMM. Junto a este factor, existen otros más que no favorecen esta solución: para la aplicación de los convenios es preciso la demanda previa, ya que no se aplican de forma automática, no todos los EEMM tienen firmados con el resto de EEMM los convenios bilaterales y finalmente en relación con la aplicación del método unilateral, en ningún momento mediante esta fórmula se está modificando el derecho interno de cada EEMM para adaptarse a las normas generales de eliminación de la doble imposición internacional¹⁰³.

Esta doble imposición dentro de los EEMM de la UE surge a raíz de que el derecho interno de cada uno de ellos sigue una estructura diferente. La propia Comisión empezó ya en 1964 a realizar consultas para poder firmar un tratado multilateral entre los EEMM siguiendo el modelo de la OCDE, que posteriormente se desechó para buscar una solución de carácter más permanente que supondría la búsqueda de la armonización de los elementos básicos de los diferentes impuestos junto con el establecimiento de los mecanismos necesarios comunitarios para poder sustituir los convenios firmados actualmente. De esta manera, BISCOTTINI afirma que el art. 220 del Tratado de Roma no es suficiente para evitar la doble imposición y que es

¹⁰¹ Artículo 220. Tratado de Roma. (Tratado Constitutivo De La Comunidad Económica Europea. BOE núm. 1/1986, de 1 de enero de 1986):

“Los Estados miembros entablarán, en tanto sea necesario, negociaciones entre sí, a fin de asegurar en favor de sus nacionales:

- *la protección de las personas, así como el disfrute y la tutela de los derechos, en las condiciones reconocidas por cada Estado a sus propios nacionales;*
- *la supresión de la doble imposición dentro de la Comunidad;*
- *el reconocimiento recíproco de las sociedades definidas en el párrafo segundo del artículo 58, el mantenimiento de la personalidad jurídica en caso de traslado de su sede de un país a otro, y la posibilidad de fusión de sociedades sujetas a legislaciones nacionales diferentes;*
- *la simplificación de las formalidades a que están sometidos el reconocimiento y la ejecución recíprocos de las decisiones judiciales y de los laudos arbitrales”.*

¹⁰² MAISTO, G. “Armonizzazione del regime impositivo delle società nella CEE: Progetti di adeguamento del legislatore italiano” en GUIDO, A., CAPPELLETTI, M. Y PIZZORUSSOLA, A. “L’Influenza del diritto europeo sul diritto italiano (*Studi di diritto comparato*)”. Dott, Milano, 1982, págs. 384 y ss.

¹⁰³ BURGIO, M. “*Derecho Fiscal Europeo*”. IEF, Madrid, 1983, págs.165 y ss.

necesaria una coordinación armónica de los distintos sistemas fiscales que ayudaría a la que la libertad de movimiento sea posible y el juego útil de la competencia¹⁰⁴.

Para MAGRANER MORENO, el Tribunal de Luxemburgo ha constatado reiteradamente que el mandato contenido en el artículo 293 TCE exige que los Estados miembros entablen, en tanto sea necesario, negociaciones entre sí a fin de asegurar en favor de sus nacionales la supresión de la doble imposición dentro de la Comunidad. No obstante, este Tribunal ha puntualizado que, abstracción hecha del Convenio 90/436/CEE, de 23 de julio de 1990, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas, no se ha adoptado ninguna medida de unificación ni de armonización a escala comunitaria encaminada a suprimir la doble imposición, ni los Estados miembros han firmado, en virtud del artículo 293 CE, ningún convenio multilateral para ello¹⁰⁵.

En este mismo sentido se dirigieron las recomendaciones realizadas por el *Comité Ruding* de 1992, ya que la Comisión manifestó la intención de invitar a los EEMM para completar su red de CDI existentes dentro de la Comunidad, ampliando al máximo su campo de actuación. De esta manera la Comisión se comprometía a velar para que los convenios suscritos por los EEMM entre ellos o con terceros países respetasen estrictamente las normas de no discriminación del TCE y el acervo comunitario resultante de las directrices fiscales adoptadas en 1990¹⁰⁶.

Este intento de eliminación de la doble imposición dentro del territorio de la Unión, se volvió a retomar en 2001 por medio del informe elaborado por los servicios de la Comisión titulado “*Fiscalidad de las empresas en el mercado interior*”, por la cual la Comisión manifestó que deberían mejorarse los convenios fiscales vigentes entre los EEMM a fin de respetar los principios del mercado interior contenidos en el TCE, incluyendo los arbitrajes vinculantes

¹⁰⁴ BISCOTTINI, G. “*Diritto Amministrativo Internazionale*”. Cedam, Padova, 1966, pág. 455.

¹⁰⁵ MAGRANER MORENO, F.J. “La Coordinación de los Convenios para Evitar la Doble Imposición a Escala Comunitaria: Situación Actual y Perspectivas de Futuro”. *Crónica Tributaria*, nº137, 2010, págs. 171 y ss.

¹⁰⁶ COMUNICACIÓN de la Comisión de 25 de junio de 1992, “al Consejo y al Parlamento Europeo a raíz de las conclusiones del Comité de reflexión presidido por el Sr. Ruding y relativa a las orientaciones en materia de fiscalidad de las empresas con vista al desarrollo del Mercado Interior. SEC (1998) 118 final.

como la forma de evitar los conflictos en cuanto a su interpretación y aplicación en los casos de una posible doble imposición¹⁰⁷.

Este Informe había propuesto tres formas para resolver el problema de la doble imposición: la primera, la elaboración de un tratado multilateral entre todos los EEMM, la segunda, dejar intacto el sistema de convenios bilaterales, la aprobación de un Modelo de Convenio de la Unión Europea basado en el MCOCDE y la tercera, consistiría en la concertación de determinados conceptos específicos para la UE con el objeto de que recogidos en una Recomendación, quedaran incorporados a los CDI que se firmasen entre los EEMM y con terceros países. Todas estas recomendaciones para MAGRANER MORENO tienen un objetivo común, que es conseguir que las empresas residentes en la UE tengan un tratamiento igual en la aplicación de los CDI¹⁰⁸.

En este mismo sentido se han mantenido los últimos esfuerzos realizados por la Comisión plasmados en el documento “*EC Law and Tax Treaties*” que mantiene las mismas soluciones planteadas anteriormente para eliminar la doble imposición internacional comunitaria¹⁰⁹. Para PISTONE la creación de un MC de la UE sería la solución más fácil de aplicar, pero a la hora de llevarlo a la práctica el proyecto debería ser preparado cuidadosamente a nivel técnico para incorporar en él a todos los EEMM y su principal ventaja consistiría en que no sería necesaria la utilización de un instrumento jurídico comunitario vinculante para su puesta en funcionamiento¹¹⁰.

1.6 LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL Y EL MCEEU

Al Modelo de Convenio americano, no puede atribuirse una misma eficacia que los MCONU y el MCOCDE, ya que nos encontramos ante un modelo que está formulado de manera unilateral por una única Administración tributaria. El modelo vigente de convenio fue aprobado en 2006 y constituye para GARCIA PRATS un parámetro que fija la posición

¹⁰⁷ COMUNICACIÓN de la Comisión de 23 de octubre de 2001 al Consejo, al Parlamento europeo y al Comité Económico y Social «*Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales*», COM (2001) 582 final, páginas 31 y ss.

¹⁰⁸ MAGRANER MORENO, F.J. “La Coordinación de los Convenios para Evitar la Doble Imposición a Escala Comunitaria: Situación Actual y Perspectivas de Futuro”. *Crónica Tributaria*, nº137, 2010, Págs. 171 y ss.

¹⁰⁹ DOCUMENTO de trabajo de 9 de Junio de 2005, referencia TAXUD E1/FR DOC (05)2306.

¹¹⁰ PISTONE, P. “*The Impact of Community Law On Tax Treaties – Issues and Solutions*”. Kluwer Law International, London, 2002, págs. 129 y ss.

negociadora de dicho Estado y en segunda instancia, los criterios que va a seguir dicha Administración tributaria en la interpretación y aplicación de los Convenios firmados por este Estado, constituyendo por lo tanto una guía que determina el punto de partida de la negociación¹¹¹.

Una diferencia importante en este MCEEUU con el MCONU y el MCOCDE es que el modelo americano únicamente tiene como ámbito de aplicación el Impuesto de la Renta, mientras que los otros dos convenios las normas contenidas de doble imposición van referidas tanto al Impuesto de la Renta como al Impuesto sobre el Patrimonio.

Por otra parte, tanto al MCOCDE como al MCONU se aplican a los residentes de uno o ambos estados contratantes sin que se hayan decidido por la delimitación de dicho concepto mediante la inclusión de una cláusula de limitación de beneficios, como sí que es práctica común en el MCEEUU. Aun así, el mercado internacional no va a quedar limitado a estos modelos de convenios, sino que se admitirán convenios desarrollados por diversos Estados como los Países Bajos o incluso por Estados Unidos pero su incidencia en el contexto internacional es muy baja, opinión que también comparte el profesor CARMONA FERNANDEZ¹¹².

El modelo americano está basado en la competencia que tiene la administración americana de someter a tributación a todos sus nacionales por la obtención de rendimientos en cualquier Estado. Lógicamente la aplicación de un sistema como éste, que grava la renta mundial, supone para la administración tributaria correspondiente un esfuerzo de grandes dimensiones. Este modelo de imposición aunque a los Estados les pueda interesar a priori el hecho de hacer tributar a sus nacionales por su renta mundial, el coste y numerosos medios que deberían disponer para llevar a cabo esta tributación serían tan costos que su efectividad será prácticamente inviable. Un problema que habría que tener en cuenta con esta imposición sobre la renta mundial, sería la doble competencia que surgiría a la hora de exigir los impuestos correspondientes¹¹³.

¹¹¹ GARCIA PRATS, F.A. "Los Modelos de Convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los Convenios de doble imposición". *Crónica Tributaria*, nº133, 2009, págs. 101 y ss.

¹¹² CARMONA FERNANDEZ, N. "*Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la UE*". CISS, Valencia, 2008, págs. 42 y ss.

¹¹³ RESOLUCIÓN de la Dirección General de Tributos de 4 de mayo de 2000. CDI España - EEUU

1.7 LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL Y EL FORUM REI SITAE

Para delimitar el marco global en el que hoy en día se mueve la tributación internacional en lo que respecta a los rendimientos procedentes de los bienes inmuebles, hay que concretar de una manera exacta el origen y procedencia de estos rendimientos. Nos vamos a encontrar ante una fiscalidad que está vinculada fuertemente al territorio, por lo que el elemento básico de toda operativa fiscal referente a estos rendimientos inmobiliarios será la determinación de la competencia a la hora de imponer el gravamen correspondiente¹¹⁴.

Tanto si es el propio modelo de la OCDE, o si es el de la ONU o incluso cuando lo que hay firmado es el modelo EEUU de convenio, no existe impedimento alguno en delimitar adecuadamente la competencia de la Administración Tributaria para gravar este tipo de rendimientos. Primará por encima de todo el principio “*rei sitae*”, lugar donde esté radicado el inmueble, siendo de esta manera competente el Estado en el que el bien inmueble se encuentre situado, el que proceda a imponer la fiscalidad correspondiente.

Tan claro es este principio que delimita la competencia a la hora de imponer una fiscalidad sobre los rendimientos procedentes de los bienes inmuebles, que además de haberse adoptado de forma idéntica por todos los modelos de convenio, se va a dejar a los propios Estados que identifiquen en su legislación interna cuál es el concepto de “*bien inmueble*” y cuál será el alcance del mismo. En este sentido, surgen supuestos que en alguno de los modelos se incluyen dentro del concepto de bienes inmuebles, como es el caso de los contenedores de transporte tal y como aparece en el MCEEUU.

Aparte de las pequeñas matizaciones o elementos que van a adquirir la condición de bienes inmuebles, hay que incluir en su contenido y así lo hacen todos los convenios, todos los derechos que se puedan derivar de los mismos: arrendamientos, usufructos, maquinaria agrícola empleada para su obtención, etc. Y junto con estos derechos hay algunos otros que pueden verse incluidos en esta regulación sin que tengan esta consideración, tal es el caso del contrato de aparcería que aparece recogido como derecho relativo a los bienes inmuebles en los convenios firmados por España como es el caso de Túnez, Luxemburgo, Bolivia, Marruecos, Tailandia, Rumania, Hungría e incluso con Italia por ejemplo.

¹¹⁴ Para la opinión de FERNANDEZ DE PEDRO, F., el Estado de la fuente es el que debe gozar de la competencia para gravar las rentas derivadas de un bien inmueble, afirmación que se contiene en “La Fiscalidad de los No Residentes en España. (IV). Rentas obtenidas sin Establecimiento Permanente” en AA.VV. “*Manual de Fiscalidad Internacional*”. IEF, Madrid, 2007, págs. 196 y ss.

En el supuesto de aplicar esta normativa interna, en lo que respecta a los bienes inmuebles, habrá que tener en cuenta la utilización o no de un EP para la obtención de estos rendimientos. En el supuesto en el que no exista la mediación de este EP, se aplicará el principio del devengo instantáneo del impuesto para el caso de los no residentes sobre la renta obtenida sometida a gravamen. En el supuesto en el que se opere por medio de un EP, los no residentes tributarán por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento, con la posibilidad de aplicar una deducción por parte de los gastos realizados para su obtención.

Por último, hacer una especial mención en lo que respecta a la tributación de los no residentes, a las figuras que ha creado la Administración Tributaria con la intención de garantizar el pago, de un modo u otro, de los impuestos correspondientes a los rendimientos obtenidos, figuras como el representante, el retenedor, el depositario o gestor y el pagador.

La conexión territorial es clave para determinar la competencia de los Estados a la hora de concretar la tributación. La imposición extraterritorial no viene prohibida por ninguna norma internacional, ya que la capacidad de imposición de los Estados no presenta límite alguno. El MCOCDE se inspira en el principio de la conexión territorial para delimitar cual será la esfera de actuación de cada uno de los Estados, especialmente ha quedado reflejado cuando el artículo 10.5 cuando prohíbe la extraterritorialidad que algunos Estados realizan sobre los dividendos distribuidos por la sociedad cuando tienen su origen en actividades realizadas por la sociedad en su territorio¹¹⁵.

En este caso EEUU, es el llamado *second level dividend tax*, que aplica un criterio de imposición extraterritorial. En la norma española, el TEAC en su resolución de 23 de febrero de 1994, volvió a manifestarse en contra de la extraterritorialidad de las imposiciones.

En este sentido JARACH¹¹⁶ afirma que el derecho tributario material no tiene ninguna limitación sobre la imposición, establece una norma práctica al afirmar que la ley debe establecer esta imposición únicamente sobre aquellos hechos imposables que sean controlables por esta Administración y que sean susceptibles de conseguir el resultado que propone la ley tributaria. Dentro de este límite práctico, JARACH defiende la posibilidad para el legislador de

¹¹⁵ SOOS, P.E. "United States: basic principles affecting the income taxation of foreign persons". IBFD, Ámsterdam, enero 1985, pág. 24. En este mismo sentido se ha manifestado CAVESTANY MANZANIDO, M. "El impuesto adicional sobre los establecimientos permanentes". *Impuestos*, Tomo II, 1992, pág. 64 y ss.

¹¹⁶ JARACH, D. "El Hecho Imponible". Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1982, págs. 208 y ss.

elegir el criterio de vinculación del hecho imponible al sujeto pasivo que más oportuno le parezca. Este criterio de practicidad de la norma es seguido también por VOGEL.

Esta conexión territorial de la imposición, viene determinada por las “*sourcing rules*” en contraposición de las “*taxing rules*”. En el primer caso la imposición se apoya en los principios de sujeción impositiva conectando la ley fiscal del Estado sobre los supuestos realizados fuera de territorio nacional, en base a la sujeción personal y a los realizados dentro de las fronteras del Estado, en base a la sujeción real. En cambio, las *taxing rules*, son normas de derecho material en la que se establecen las condiciones de tributación de las rentas y/o rendimientos sujetas a la capacidad tributaria de cada Estado¹¹⁷.

Para FERREIRO LAPATZA las normas fiscales que establecen sólo la vinculación o no al territorio, es decir únicamente al espacio físico en el que se desarrollan, también regulan las relaciones sociales, que pueden realizarse o no dentro de territorio español o se realicen únicamente una parte en ella, o intervenga un residente en otro Estado¹¹⁸. Para determinar la competencia a la hora de concretar la tributación de los rendimientos de los bienes inmuebles, es preciso establecer un foro de competencia, es decir, concretar en que se basará esta capacidad de establecer los gravámenes correspondientes sobre los rendimientos procedentes de estos bienes inmuebles.

De acuerdo con el contenido del MCOCDE, en el que España ha basado la gran mayoría de los CDI, se establece el foro de competencia al lugar de situación del inmueble, quedando descartado cualquier otro medio para establecer la competencia para someter a tributación este tipo de rendimientos. En este sentido FRANGISTAS, establece que la competencia puede considerarse exclusiva cuando ella excluye otra competencia homogénea que eventualmente podría estar fundada en otro punto de contacto¹¹⁹. De esta manera se plantea se plantea un único punto de conexión para la capacidad de establecer la imposición sobre los bienes inmuebles¹²⁰. El punto de conexión quedará delimitado al lugar donde radique el inmueble.

¹¹⁷ KAPLAN, R.L. “*Federal Taxation of Internationals Transactions*”. Principles, Planning & Policy, West Publishing Co, Teacher's Memorandum 1989, págs. 133 y ss.

¹¹⁸ FERREIRO LAPATZA, JJ y VV.AA. “*Comentarios al Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas*”. Civitas, Madrid, 1983, págs. 66 y ss.

¹¹⁹ FRANGISTAS, N. “*La compétence internationale exclusive en droit privé*”. Studi Antonio Segni, Milán, 1967, pág. 202.

¹²⁰ MIAJA DE LA MUELA, A. “Competencia de los tribunales internos en litigios con elementos internacionales”. *R.J.C.*, 1981, págs. 705 y ss.

El texto contenido en el artículo 6 del MCOCDE, establece que la definición del término “*bienes inmuebles*”, quedará limitada al significado que de los mismos quede establecido por la legislación interna de cada Estado. En este sentido es lógico que se produzca esta remisión sobre las fuentes internas, ya que se ha reconocido en el MC que va a ser el legislador interno el encargado de proceder a regular la fiscalidad de los rendimientos de los bienes inmuebles. De esta manera se cumple el principio de proximidad¹²¹, que se concreta en que será el Estado que esté más estrechamente vinculado o tenga la relación más significativa, la que establezca la relación más fuerte frente a otras en las que se establezca una relación mínima con los rendimientos obtenidos.¹²²

Además junto con este principio de proximidad¹²³, la competencia judicial internacional¹²⁴ buscará justificar esta competencia también en base a la defensa de los intereses de los particulares, favoreciendo directa o indirectamente al demandante local, esto es, primando la nacionalidad o en este caso, el domicilio del foro¹²⁵.

1.8 METODOS PARA LA ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

En materia de bienes inmuebles, el MCOCDE establece dos sistemas principales para eliminar la doble imposición internacional y que van a regular las relaciones entre el Estado fuente y el Estado de residencia del sujeto pasivo del impuesto¹²⁶, son el sistema de exención y el sistema de imputación. Antes de entrar a analizar ambos sistemas, J.MÖSSNER, anuncia que

¹²¹ LOWENFELD, A.F. “*International Litigation and the Quest for Reasonableness. General Course on Private International Law*”. Academy of International Law, La Haya, Vol.245, 1994, págs. 292 y ss. y DE WINTER, L.I. “Excessive Jurisdiction in Private International Law” en AA.VV. “*Articles: The International and Comparative Law Quarterly*”. International & Comparative Law Quarterly (ICLQ), Cambridge, 1968, pág. 712.

¹²² GONZÁLEZ CAMPOS, J.D. “El paradigma de la norma de conflicto multilateral” en AA.VV. “*Estudios jurídicos en homenaje al Profesor Aurelio Menéndez IV*”. Cívitas, Madrid, 1996, págs. 78 y ss. y FERNÁNDEZ ARROYO, D.P. “*El arrendamiento de inmuebles en la UE*”. Fundación Universidad y Empresa, Cívitas, Madrid, 1998, págs.23 y ss.

¹²³ VON MEHREN, A. “*Recognition an Enforcement of Foreign Judgments. A New Approach for the Hague Conference?*”. Law&Cont, 1994, págs. 271 y ss.

¹²⁴ AMORES CONRADI, M.A. “La nueva estructura del sistema español de competencia judicial internacional en el orden civil: artículo 22 LOPJ”. *Revista Española de Derecho Internacional (REDI)*, vol. XLI., 1989, págs. 116 y ss.

¹²⁵ NADELMANN, K.H. “Jurisdictionally Improper Fora in Treaties on Recognition of Judgements: The Common Market Draft”. *Columbia Law Review*, 1967, págs. 996 y ss.

¹²⁶ DE LA VILLA GIL, J.M. “*Convenios Fiscales de doble imposición*”. Edersa, Madrid, 1982, págs. 389 y ss.

tanto el método de la exención como el de la imputación no erradican de origen la yuxtaposición de las soberanías fiscales sobre el mismo hecho imponible, sino que están concebidos para aplicarse una vez que se ha producido esta doble imposición internacional corrigiendo sus efectos sobre el contribuyente que la soporta¹²⁷.

Sistema de exención

En el sistema de exención, el sujeto pasivo procede al pago de un impuesto en el Estado de la fuente y se produce una exención del mismo en el Estado de residencia del sujeto pasivo.¹²⁸ De esta manera, la concurrencia de criterios de sujeción fiscal real y personal de dos Estados en los que el país de la fuente somete a imposición al contribuyente por las rentas obtenidas en su territorio y el Estado de residencia del mismo lo grava por su renta mundial, este mecanismo corrige los efectos de la yuxtaposición de soberanías fiscales a través de la concesión por este último de una exención tributaria en relación con los hechos imponibles objeto de doble sujeción fiscal¹²⁹.

Los antecedentes de este sistema tienen una conexión directa con los bienes inmuebles. Este sistema nace en Alemania y en Suiza a finales del siglo XIX con la intención de reducir la doble imposición interna consistente en que los bienes inmuebles y los beneficios de un residente en un Estado miembro que obtenían o poseían en otro Estado miembro debían declararse exentos en el primero. Este sistema modificado posteriormente, supone para NORR un reparto de las bases imponibles entre los Estados que presentan una conexión territorial con el hecho imponible, fortaleciendo el derecho prioritario de imposición del país de la fuente sobre las rentas que tienen origen en su territorio, al no establecer ninguna limitación sobre la calidad y cantidad del gravamen sobre las mismas, estableciendo para el Estado de la residencia la obligación de eliminar la doble imposición internacional¹³⁰.

¹²⁷ MÓSSNER, J. "Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung - Vorzüge, Nachteile, aktuelle Probleme" en AA.VV. "Grundfragen des Internationalen Steuerrechts". Verlag Otto Schmidt, Köln, 1985, págs.135 y ss.

¹²⁸ OCDE "Model Tax Convention on Income and on Capital 2010". (Versión completa). Comité de Asuntos fiscales de la OCDE, Paris, 2012, pág. I-9

¹²⁹ VOGEL K., SHANNON H., DOERNBERG R., VAN RAAD,C. "US Income Tax Treaties. Vol. 1". Kluwer, Boston, 1988, pág. 17; GEST,G. & TIXIER,G. "Droit Fiscal International". Revue Internationale de droit compare, vol.43, nº 2, abril-junio 1991, págs. 131 y ss.; DAVIES D.R. "Principles of International Double Taxation Relief", Sweet & Maxwell, London, 1985, págs.3 y ss.

¹³⁰ NORR, M. "Jurisdiction to tax international income", *Tax Law Review*, Vol.17, nº3, 1962, pág.440.

Este sistema es aplicable principalmente sobre los beneficios obtenidos por los EP y sobre las rentas inmobiliarias de bienes situados en el extranjero. De esta forma, este sistema de exención coloca a los inversores extranjeros en situación de igualdad en relación con los residentes en el Estado de la fuente. No obstante también tiene validez la aplicación de este sistema, cuando nos encontramos ante particulares con bienes en un Estado y residencia en otro¹³¹.

La naturaleza de este sistema de exención se encuentra dentro de la categoría general de exenciones tributarias, ya que nos encontramos ante una situación en la que no surge la obligación tributaria o deber de pago de las mismas aunque sí que aparecen otros deberes formales. Para HERRERA DE MOLINA, si una manifestación de riqueza se ve sometida a diversos tributos sin que existan razones de justicia que lo justifiquen conforme a la lógica interna del sistema tributario, puede afirmarse que la yuxtaposición a gravámenes resulta irracional y arbitraria y en consecuencia resulta necesario corregir este efecto a través de las técnicas de exención e imputación¹³².

El sistema de exención tiene varias versiones: la exención íntegra, la exención progresiva y la exención condicional.

En el caso de la exención íntegra, el Estado de residencia excluye del gravamen a sus residentes por la existencia de un CDI firmado con otro Estado en la totalidad de las rentas. Para DE LUIS, equivale a realizar una distribución de materia impositiva por razón de la localización de la fuente, estableciendo que a través de la exención íntegra se renuncia totalmente a tomar en consideración las rentas foráneas de sus residentes, de manera que no sólo no las somete a gravamen, sino que tampoco las tiene en cuenta a los efectos de fijar un tipo progresivo de gravamen que recaerá sobre el resto de las rentas no exentas que obtenga el sujeto pasivo. En este mismo sentido DEL ARCO RUETE afirma que además de la no tributación en el país de residencia de unas determinadas rentas, el gravamen de las restantes se realiza a un tipo inferior al que le hubiera correspondido de no haber existido este sistema para evitar la doble imposición internacional¹³³.

¹³¹ RESOLUCIÓN de la Dirección General de Tributos de 26 de julio de 2002.

¹³² HERRERA DE MOLINA, P "La Exención Tributaria". Colex, Madrid, 1990, págs.103 y ss.

¹³³ DEL ARCO RUETE, L. "Los CDI y las hipótesis alternativas de inversión extranjera" en AA.VV. "Estudios de doble imposición internacional". IEF, Madrid, 1979, págs.157 y ss. y DE LUIS, F. "Los métodos para evitar la doble imposición internacional", IEF, Madrid, 1987, pág. 295.

En el caso de la exención progresiva, el Estado de residencia se reserva el derecho a tomar la renta exenta para determinar el tipo de gravamen y así aplicarlo sobre la renta que no está exenta, al encontrarnos ante un gravamen que es progresivo¹³⁴.

El método de exención, según TIXIER y KNECHTLE es el que elimina de la forma más radical esta doble imposición, eximiendo además a los sujetos pasivos de numerosas obligaciones formales y a nivel de Estado, evita la necesidad de disponer de los oportunos canales de información y colaboración¹³⁵.

Este método ha sido objeto de críticas ya que nos podemos encontrar ante residentes en un mismo Estado con una misma capacidad económica y que soporten cargas fiscales globales diferentes. En opinión de estos autores, la aplicación de este método supone la aplicación de un trato fiscal diferente sin nada que lo justifique. Esta ruptura del principio de igualdad material, supone que este trato diferenciado resulte arbitrario. De esta manera, a nivel internacional se ha admitido que este principio vulnera, según GEST y TIXIER, el principio de igualdad, optando por la aplicación de otras modalidades de exención que respeten este principio¹³⁶.

El sistema de exención, cuando nos encontremos ante la exención con cláusula de progresividad, permite al Estado de residencia establecer la imposición teniendo en cuenta las rentas obtenidas en el Estado de la fuente, realizando una imposición conforme al principio de igualdad y de capacidad económica. XABIER, KNECHTLE y CHECA GONZALEZ están de acuerdo con la aplicación de este sistema bajo esta especialidad ya que la imposición realizada sobre el contribuyente respeta los principios básicos impositivos¹³⁷.

Junto a la justificación doctrinal de la aplicación del método de exención con la cláusula de progresividad, hay que hacer una reflexión en relación al cómputo de las pérdidas originadas fuera del Estado de residencia. Hasta ahora hemos planteado una imposición basada en la suma de todas y cada una de las rentas obtenidas por el contribuyente dando por hecho que todas estas son positivas, pero si nos encontramos en la situación de que estas rentas son negativas. ¿En qué

¹³⁴ AA.VV. “*Fiscalidad Internacional. Principios básicos de la Fiscalidad Internacional y de los Convenios de Doble Imposición*”. IEF, Madrid, 2001, págs. 100 y ss.

¹³⁵ TIXIER, G., GEST G., KEROGUES, J. “*Droit Fiscal International*”. Litec, Paris, 1979, págs. 231 y ss. y KNECHTLE, A. “*Basic problems in International Fiscal Law*”. Kluwer, Deventer, 1979, pág. 76.

¹³⁶ TIXIER, G., GEST G., KEROGUES, J. “*Droit Fiscal International*”. Litec, Paris, 1979, págs. 156 y ss.

¹³⁷ XABIER, A. “*Direito tributario internacional: Tributacao das operacoes internacionais*”. Livraria Almedina, Coimbra, 1993, pág.505 y ss.; KNECHTLE, A. “*Basic problems in International Fiscal Law*”. Kluwer, Deventer, 1979, pág. 76 y ss.; CHECA GONZÁLEZ, C. “Medidas y métodos para eliminar la doble imposición internacional”. *Impuestos*, nº12, 1988, págs.212 y ss.

medida las pérdidas ocasionadas en el extranjero pueden ser computadas, para en este caso, reducir la base impositiva general?. Esta circunstancia también ha sido estudiada tanto en el Derecho comparado como en España. En el caso del derecho comparado, se viene admitiendo por parte de Países Bajos, Francia, Luxemburgo y Alemania el efecto de reducción de las rentas negativas, mientras que en España, estas pérdidas deben computarse para determinar el tipo progresivo, por lo que supondrá una reducción de la imposición en el Estado de residencia del contribuyente, siendo la norma general establecida en los convenios internacionales firmados por España que contengan la aplicación de este sistema para la reducción de la doble imposición internacional¹³⁸.

Para la determinación del tipo progresivo en este método de exención al igual que se han tomado en cuenta tanto las rentas positivas como las rentas negativas o pérdidas, también habrá que tener en cuenta que el tipo variará con la inclusión de aquellas rentas que se consideren en el Estado de la fuente como exentas, ya que procederán a aumentar el tipo impositivo en el Estado de residencia de cara a la correcta aplicación de la imposición correspondiente respetando el principio de igualdad impositiva¹³⁹.

En el sistema de exención incondicional nos encontramos ante un Estado de residencia que declara la exención de las rentas obtenidas en el Estado de la fuente sin tener en cuenta en algún momento la imposición que se hubiera realizado por el Estado de la fuente. En ese caso al Estado de residencia no le importa la tributación aunque sea inferior, que hubieran sufrido las rentas en el Estado de la fuente para determinar la existencia de la exención de las mismas en el Estado de residencia, no sólo esto, sino que al Estado de residencia no le importa las rentas obtenidas en otros Estados, ya que no van a influir para nada en la tributación de sus rentas.

Existe otra variante a este sistema para evitar la doble imposición internacional, que es el sistema de exención condicional. En este caso, al Estado de residencia, sí que le importa la imposición de las rentas en el Estado de la fuente, es la denominada cláusula de sujeción impositiva *subject to tax clause*. En comparación con la exención incondicional, aquí al Estado de residencia sí que le importa que las rentas obtenidas en el Estado de la fuente hayan sido

¹³⁸ La inclusión de estas rentas negativas a la hora de determinar la base imponible sobre la que se procederá a la aplicación del sistema de exención progresivo ha sido recogido por especialmente por VOGEL, K. “*Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*”. Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 1997, pág.1082 y ss.

¹³⁹ VOGEL, K. “*Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*”. (Supplement). Kluwer, Boston, 1994, págs.133 y ss.

sometidas a imposición, circunstancia que en el caso de la exención incondicional era irrelevante para calcular la imposición final correspondiente.

El sistema de exención, como sistema para la eliminación de la doble imposición fortalece el derecho prioritario de imposición en favor del Estado de la fuente y como afirma VIÑUALES, el beneficio de las sociedades que operan en distintos países debe repartirse como materia imponible entre los distintos países origen o fuente del beneficio global. La cuantía de esta imputación deberá ser proporcional a la magnitud de los factores de producción de la empresa que opera en cada nación. Este principio, no roza la soberanía impositiva de nadie y mantiene la equidad entre las naciones de distinta potencia económica¹⁴⁰.

Este sistema está diseñado, según DAVIES para que los contribuyentes reciban un idéntico tratamiento e imposición fiscal sin tener en cuenta el Estado de residencia de los mismos, logrando el objetivo tanto de la eliminación de la doble imposición internacional como el efecto de la neutralidad en la importación de los capitales como en las propias personas que lo realizan¹⁴¹.

En contraposición a las ventajas esgrimidas por este sistema, encontramos que la falta de control sobre las rentas generadas y sometidas a imposición en el Estado de la fuente, pueden llevarnos a una situación en la que aparezcan figuras de evasión o fraude fiscal según CALDERÓN CARRERO. Para evitar este problema, se ha incorporado la aplicación de la cláusula de sujeción fiscal, que busca eliminar las posibilidades de la evasión fiscal exigiendo un cierto nivel de imposición en el Estado de la fuente como condición para que el Estado de residencia aplique el método de la exención. Esta exigencia supone involucrarse dentro del ordenamiento tributario del Estado de la fuente, ya que impondrá unos mínimos de sujeción por parte del Estado de residencia sobre los que el Estado de la fuente puede negarse en virtud de su soberanía fiscal, dejando sin efecto la utilización de este sistema de exención para la eliminación de la doble imposición internacional¹⁴².

El sistema de exención supone la renuncia al gravamen de las rentas obtenidas en el extranjero lo que origina la pérdida de ingresos tributarios, especialmente cuando estas no se tienen en cuenta para la determinación de un sistema progresivo, ya que el tipo aplicable estará

¹⁴⁰ VIÑUALES, A. "A Flores de Lemus 1876-1941". *Revista Moneda y Crédito*, Madrid, 1951.

¹⁴¹ DAVIES, D.R. *"Principles of International Double Taxation Relief"*. Sweet & Maxwell, London, 1985, págs.3 y ss.

¹⁴² CALDERÓN CARRERO, J.M. *"La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación"*. Mc Graw-Hill, Madrid, 1997, págs.35 y ss.

en función únicamente de las rentas nacionales. Desde el punto de vista económico, nos encontramos ante un sistema basado en la neutralidad fiscal en la importación de los capitales, de esta manera no se distorsionan según VOGEL, GEST y TIXIER y DAVIES las condiciones de competencia entre los sujetos que intervienen en un mismo Estado, sin que estas condiciones sean alteradas por la fiscalidad de los Estados de residencia de los que han generado estas rentas, favorecen la inversión extranjera en detrimento de la inversión nacional¹⁴³.

El informe *Ruding*, en relación con este sistema determina la existencia de un clima favorable para las multinacionales a la hora de realizar una inversión en el exterior, permitiendo una posición competitiva respecto a los competidores a nivel local, así como la facilidad de la gestión y aplicación del propio sistema. Este informe reconoce además que el contribuyente cumple con la ley pero actúa en forma abusiva porque quiere disminuir su carga fiscal mediante la búsqueda de sistemas fiscales favorables¹⁴⁴.

Junto con el *Ruding Tax Report*, hay que incluir las matizaciones que sobre este sistema de exención se han planteado ya que para FISCHER ZERNIN entiende que puede haber una incompatibilidad con los principios del GATT. En este sentido, la exención en la residencia de las ganancias de la exportación vulnera el principio del GATT de imposición conforme al país de origen cuando el impuesto en el país importador es inferior al de origen de la exportación y éste exenciona dichos beneficios. En definitiva lo que se quiere evitar es la imposición inferior a la habitual ya que perjudica además la igualdad tributaria y constituyendo un subsidio prohibido por el GATT¹⁴⁵. Aunque este sistema puede vulnerar las normas del GATT, existe un consenso implícito internacional que permite la aplicación del mismo.

¹⁴³ VOGEL, K. "*Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*". Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 1997, pág.969 y ss.; TIXIER, G., GEST G., KEROGUES, J. "*Droit Fiscal International*". Litec, Paris, 1979, págs.136 y ss.; DAVIES, D.R. "*Principles of International Double Taxation Relief*". Sweet & Maxwell, London, 1985, págs. 4 y ss.

¹⁴⁴ AA.VV. "*Ruding Tax Report*", Informe del Comité de Expertos Independientes en Imposición Empresarial. Bruselas, 1991. El comité fue presidido por Onno Ruding y sus miembros fueron Donal de Buitleir, Jean-Louis Descours, Lorenzo Gascon, Carlo Gatto, Ken Messete, Albert Radler y Frans Vanistendael. El informe fue preparado a petición de la Comisión Europea mediante un mandato a Onno Ruding para examinar la imposición societaria en la Comunidad Europea. Págs. 35 y ss.

¹⁴⁵ FISCHER ZERNIN, J. "GATT versus tax treaties? The basic conflict between international taxation methods and the rules and concepts of GATT (Part 1& 2)", *Intertax* 6-7, 1989 págs.239 y ss. El GATT (General Agreement on Tariffs and Trade, Acuerdo sobre Aranceles Aduaneros y Comercio) sustituido en 1995 por la OMC (Organización Mundial del Comercio) tiene la calificación de Tratado Internacional para los Estados que ha firmado este Acuerdo. El GATT es el único Tratado que regula relaciones de comercio entre los diversos Estados. El objetivo principal de este Tratado es contribuir al mejoramiento de los niveles de vida, lograr el pleno empleo, aprovechar los recursos mundiales, desarrollar la producción y el intercambio de mercancías y fomentar el desarrollo económico. En la segunda parte de

Sistema de Imputación

El segundo sistema más utilizado para la eliminación de la doble imposición internacional es el sistema de imputación, consistente en que cuando el sujeto pasivo procede al abono de un impuesto en el Estado de la fuente y consigue un crédito de impuesto por el mismo importe en el Estado de la residencia. De esta manera no tributará dos veces la misma operación, sino que lo que abonará únicamente el complemento al impuesto pagado en el Estado de la fuente, siendo el sistema habitual para los países anglosajones. Este método no elimina de origen la doble imposición internacional en el origen sino que supone la reducción de la cuota del impuesto sobre la renta correspondiente a los beneficios obtenidos en el extranjero en la cuantía ya pagada por la inversión en el Estado de la fuente.

Al igual que en el sistema de exención, en el sistema de imputación nos podemos encontrar ante dos tipos: La imputación íntegra o *full credit* y la imputación limitada u *ordinary credit*. Nos encontraremos ante una imputación *full credit*, cuando el Estado de residencia otorgue al contribuyente la exención por la totalidad del impuesto pagado y estaremos ante un *ordinary credit*, o *parcial*, cuando se haya convenido que el crédito corresponda tan sólo a lo que se debería pagar por dichas rentas de ser obtenidas en el Estado de la residencia.

Para realizar el cálculo de la imputación ordinaria existen dos modos diferentes, según XABIER, afirma que se alude a la imputación ordinaria efectiva cuando el límite de la deducción consiste en la fracción del impuesto del Estado que establece este mecanismo, calculado antes de la deducción, correspondiente a los rendimientos imponibles en el otro Estado, mientras que en el caso de la imputación ordinaria proporcional cuando el límite de la deducción consiste en la fracción del impuesto del Estado que aplica el método correspondiente a la participación del rendimiento imponible en el otro Estado en el total de los rendimientos imponibles en el primero de éstos¹⁴⁶.

La mayoría de los Estados, aplican este método en su modalidad ordinaria, con el fin de garantizar los ingresos tributarios de rentas o patrimonios. Con la aplicación de este método, se logra que las inversiones realizadas en el extranjero, tengan la misma carga fiscal que las

este articulado, se incluyen las normas para desterrar las prácticas comerciales restrictivas incluyendo en su artículo XVI.4 los subsidios prohibidos. En este sentido es interesante la contribución en la interpretación de GATT de ALVAREZ SOBERANIS, J. "El GATT: Antecedentes y Propósitos". en *Jurídica. Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana*. Universidad Iberoamericana, nº11, México, 1979, págs.109 y ss.

¹⁴⁶ XABIER, A. "Direito tributario internacional: Tributacao das operacoes internacionais". Livraria Almedina, Coimbra, 1993, pág.509 y ss.

inversiones domésticas. Esta modalidad ordinaria, limita la pérdida recaudatoria a la cuota tributaria nacional correspondiente a rentas o patrimonio de fuente extranjera, no permitiendo que la imposición sobre la renta y el patrimonio nacional se vean indebidamente mermada por efecto de la doble imposición internacional. La modalidad limitada del método de imputación, según NORR, hace que la carga fiscal global venga determinada por el impuesto que sea más elevado de los concurrentes, de modo que los contribuyentes distribuyen entre los dos Estados la cuota tributaria correspondiente al hecho imponible de diferente forma dependiendo del nivel de imposición en cada uno de éstos sobre el mismo¹⁴⁷.

El predominio a favor de esta modalidad ordinaria, según DEL ARCO RUETE, responde a la idea de que ningún Estado a la hora de evitar la doble imposición internacional, puede verse compelido a ir más allá de rectificar su parte de culpa en el fenómeno que pretende evitar¹⁴⁸.

El método de imposición resuelve tres situaciones en las que nos podemos encontrar la doble imposición internacional:

- a. Concurrencia de impuestos en el Estado de la fuente con los del Estado de residencia, en este caso el Estado de residencia es que está obligado a aplicar el método de imputación para eliminar la doble imposición internacional¹⁴⁹.
- b. Concurrencia de varios criterios de sujeción reales, en la que existen varios Estados que determinan las rentas generadas, como rentas de su territorio. En este caso, no existe un criterio generalmente aplicado, pero se ha empezado a aplicar la competencia del Estado donde radique un Establecimiento Permanente que somete a este no residente a gravamen por la renta mundial.
- c. Concurrencia de varios criterios de sujeción personal, en este caso tampoco existen acuerdos a nivel internacional y habrá que dejarlo al arbitrio de los CDI firmados por los Estados que concurran en este supuesto. En ausencia de estos Convenios, el

¹⁴⁷ NORR, M. "Jurisdiction to tax international income". *Tax Law Review*, Vol.17, n°3, 1962, pág.440.

¹⁴⁸ DEL ARCO RUETE, L. "La Doble imposición internacional y Derecho Tributario Español". Ministerio de Hacienda, Madrid, 1977, pág. 291.

¹⁴⁹ Aunque este sea el sistema habitual para la eliminación de la doble imposición internacional, existen una serie de Estados que eliminan esta doble imposición de otra manera, como es el caso de Costa Rica o Israel, que eliminan como países fuente la doble imposición e incluso el caso de EEUU que considera no deducibles los mismos en base a la ausencia de coactividad e indisponibilidad. Esta alteración del modelo general la ha recogido KUNTZ, D. y PERONI R.J. "US International Taxation, Vol. 1". Warren, Gorham & Lamont, Boston, 1996, págs.50 y ss.

contribuyente verá aplicada una doble imposición sin posibilidad de eliminarla con lo que esto supone para la actividad económica, a menos que, según GARCIA PRATS los Estados se pusieran de acuerdos para determinar la residencial real del contribuyente¹⁵⁰.

Hasta ahora el método de imputación se había referido al Estado en su conjunto sin tener en cuenta las posibles divisiones internas. La aplicación de este método para corregir la doble imposición internacional tiene la misma validez tanto para los Estados que para las entidades inferiores, en este sentido. La normativa ha establecido la lógica que la subdivisión interna de los Estados no debe afectar a la aplicación de este principio. De esta forma, se ha adoptado por parte de los Estados, en especial, Alemania, EEUU, Francia e implícitamente otros como Italia, Suiza y España. De acuerdo con KUNTZ & PERONI, en esta subdivisión el impuesto de ésta, se imputa, se integra o se deduce del estatal y tan sólo este último debe ser tenido en cuenta a los efectos de aplicar el criterio de doble imposición internacional en el Estado de residencia del contribuyente¹⁵¹.

No obstante, estos dos sistemas de imputación, no son fijos sino que los propios Estados de acuerdo con los Convenios firmados pueden variar y determinar otra tipología de sistemas de imputación. Aún con todas estas ventajas, el método de imputación en sí mismo, también incluye una serie de inconvenientes, en este sentido KNECHTLE y TIXIER afirman que este método no elimina totalmente la doble imposición, elimina los esfuerzos de alguno de los Estados en aras de promover su desarrollo, condiciona las finanzas de un Estado a la presión fiscal de terceros y dificulta su aplicación al necesitar unos mecanismos de aplicación que son especialmente complicados tanto a nivel de la Administración como para los propios contribuyentes¹⁵².

En relación con el método de imputación, el *informe Rudding*, manifiesta su mejor adecuación a la neutralidad en la exportación de capitales y por tanto su validez para eliminar las distorsiones intracomunitarias. Esta neutralidad en la exportación de capitales, sólo se alcanza plenamente con la imputación total con devolución de ingresos tributarios si fuera

¹⁵⁰ GARCÍA PRATS, F.A. "Triangular Cases and residence as a basis for alleviating double taxation. Rethinking the subjective scope of double tax treaties". *Intertax*, nº11, 1994, págs.473 y ss.

¹⁵¹ KUNTZ, D. y PERONI R.J. "*US International Taxation, Vol. 1*". Warren, Gorham & Lamont, Boston, 1996, págs.77 y ss.

¹⁵² TIXIER, G., GEST G., KEROGUES, J. "*Droit Fiscal International*", Litec, Paris, 1979, págs.233 y ss. y KNECHTLE, A. "*Basic problems in International Fiscal Law*". Kluwer, Deventer, 1979, págs.77 y ss.

necesario. El inconveniente de este método es la gran complejidad de aplicación y gestión tributaria¹⁵³.

El Estado que aplica el método de la imputación con el límite del correspondiente impuesto nacional, actúa conforme con el consenso internacional, como afirma CALDERON CARRERO, toda vez que respeta el derecho prioritario de gravamen del Estado de la fuente, renunciando a su derecho residual de imposición sobre un mismo hecho imponible. En el caso de la deducción total, podríamos estar ante una vulneración de este principio en los casos en los que un gravamen más elevado en el Estado de la fuente que en el Estado de residencia, por la realización de una deducción total, absorbiera parte de los ingresos generados de renta nacional. En este sentido, PLAGNET coincide con CALDERON CARRERO, en el exceso de reducción que implicaría este método, circunstancia por la cual la mayoría de los Estados, incluido España, aplican este método en su modalidad de limitada en aras de salvaguardar una posible pérdida de recaudación sobre las rentas territoriales nacionales¹⁵⁴.

El límite del impuesto nacional, para TIXIER y GEST, quedará al arbitrio de cada uno de los Estados, determinando que estará compuesto por las cuotas tributarias efectivamente abonadas en el extranjero en el caso de impuestos idénticos o análogos sobre un mismo hecho imponible y las cuotas tributarias que corresponderían liquidar sobre la renta extranjera si ésta se hubiera obtenido en el Estado que aplica el método de imputación¹⁵⁵. El sistema por un lado limita la deducción máxima consiguiendo aplicar el principio de igualdad de imposición sobre las rentas generadas en el Estado de la fuente sobre las generadas en el Estado de residencia, incluyendo además la posibilidad de que si esta imposición fuera menor en el Estado de la fuente, el Estado de residencia, podrá recuperar la diferencia de imposición, logrando un ingreso tributario por parte del contribuyente.

Este límite podrá ser determinado como *límite global* en que se concretará mediante la suma de todas las cuotas abonadas en el Estado de la fuente, *límite por país*, las cuotas correspondientes a los impuestos abonados en cada territorio correspondiente. No obstante, podemos encontrarnos ante limitaciones que vayan vinculadas más al tipo de impuesto devengado que a unas limitaciones relativas a la totalidad o al territorio. En este sentido tiene

¹⁵³ AA.VV. “*Ruding Tax Report*”, Informe del Comité de Expertos Independientes en Imposición Empresarial, Bruselas, 1991, pág.36.

¹⁵⁴ PLAGNET, B. “*Droit Fiscal International*”. Litec, París, 1986, págs.65 y ss.; y CALDERON CARRERO, J.M. “*La doble imposición internacional y sus métodos para su eliminación*”. Mc Graw-Hill, Madrid, 1997, págs.290 y ss.

¹⁵⁵ TIXIER, G., GEST G., KEROGUES, J. “*Droit Fiscal International*”. Litec, Paris, 1979, págs.151 y ss.

más lógica la determinación de este límite de imposición en relación al tipo de impuesto, de esta forma el contribuyente, según KUNTZ y PERONI, aplicará una deducción por categoría, que a priori es el sistema más justo de limitar la imposición, denominada límite *por renta*¹⁵⁶. Para el cálculo de este límite, se establecen varios métodos:

- a. *Top slice Method*: Este método obtiene el impuesto nacional atribuible a la renta extranjera de la diferencia de la cuota tributaria correspondiente a la renta mundial del contribuyente y la cuota tributaria correspondiente a la renta mundial del mismo, excluyendo la renta extranjera¹⁵⁷.
- b. *Effective Method*: Este método obtiene el impuesto nacional atribuible a la renta extranjera aplicando sobre la base liquidable extranjera el tipo de gravamen del Estado de residencia. Este sistema únicamente es válido con impuestos proporcionales. Este sistema es que aplica España y el resto de los países para calcular el IS¹⁵⁸.

Este método es la modalidad más sencilla de determinar el impuesto que corresponde pagar en el Estado de la residencia. La norma española, establece el límite por país en el caso de la deducción de los impuestos abonados en el extranjero.

La aplicación del cálculo separado para el caso de los EP aunque se encuentren en un mismo país, tiene para CALDERON CARRERO un doble objetivo, por un lado evitar la compensación, *cross-crediting*, entre impuestos extranjeros que recaigan sobre rentas obtenidas en un país sin mediación de EP y los que se exancionan mediando la

¹⁵⁶ KUNTZ, D. y PERONI R.J. “*US International Taxation, Vol. 1*”. Warren, Gorham & Lamont, Boston, 1996, págs.252 y ss.

¹⁵⁷ DAVIES, D.R “*Principles of International Double Taxation Relief*”. Sweet & Maxwell, London, 1985, págs.64 y ss.; y BRAMWELL, R. “*Taxation of Companies and Company Reconstruction*”. Sweet & Maxwell, London, 1994, págs.465 y ss. Este primer método es el aplicado en el Reino Unido y en Suráfrica.

¹⁵⁸ SANZ GADEA, E. ”*Impuesto sobre Sociedades (Comentarios y Casos Prácticos). Tomo II*”. CEF, Madrid, 2004, págs.146 y ss. El artículo 31 del IS del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades, regula la deducción aplicable por las empresas para evitar la doble imposición internacional ante el impuestos soportado por el sujeto pasivo. La norma establece la deducción de la cuota íntegra del impuesto la menor de las siguientes cantidades; o el importe efectivo de lo satisfecho por razón de un gravamen de la misma naturaleza, sin exceder del impuesto que le corresponda o el importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español. El importe del impuesto satisfecho en el extranjero, quedará incluido en la renta y formará parte de la base imponible, aun cuando no pueda ser deducible en su totalidad. La conexión territorial aparece también en este artículo 31 del IS, ya que además el artículo obliga a agrupar por país las rentas obtenidas, excepto en el caso de los EP que se computarán las rentas por cada uno de ellos. Es interesante destacar, que como comentamos anteriormente, que la norma española permite además la deducción en los siguientes 10 años de la cuota íntegra las cantidades que no se hubieran podido deducir anteriormente.

base fija de negocios e impedir que en el caso de encontrarnos con dos EP en un mismo país, las pérdidas de uno anularan o disminuyeran sustantivamente la deducción por doble imposición internacional imputable al otro¹⁵⁹.

- c. *Prorrata Method*: Este tercer método, consiste en la fracción del impuesto de la residencia correspondiente a la participación de las rentas foráneas en el total de las rentas imponibles en el país que aplica el método. España y mucho de los Estados lo aplican para determinar el límite de imputación en el IRPF y en el IP¹⁶⁰.

Este sistema aplicado al derecho español, tiene el problema que el legislador no ha distinguido entre las bases regulares e irregulares, para el BANACLOCHE, afirma que en este método, al comparar la base liquidable agregada con la cuota líquida se está obteniendo un tipo medio que pondera la base liquidable regular negativa, sin tipo aplicable, si así se produce; en otro caso, el tipo aplicado a la base liquidable regular positiva con el límite en su caso, por incrementos de patrimonio afectos a la actividad empresarial y profesional; el tipo aplicable a la base liquidable irregular, en todo caso positiva por mandato y previsión de la ley¹⁶¹.

En el supuesto de encontrarnos ante rentas cubiertas por la aplicación de un CDI ratificado por España, según CALDERÓN CARRERO, conviene poner de relieve que hay que excluirlas del cómputo global en la medida en que para éstas opera un límite diferente, por país, o un método distinto¹⁶².

¹⁵⁹ CALDERON CARRERO, J.M.” *La doble imposición internacional y sus métodos para su eliminación*”. Mc Graw-Hill, Madrid, 1997, págs.292 y ss.

¹⁶⁰ El artículo 80 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, determina la deducción por doble imposición internacional. En este artículo, podemos encontrar que los rendimientos o ganancias patrimoniales obtenidos y gravados en el extranjero, podrán ser objeto de deducción la cantidad menor del importe efectivo satisfecho por razón de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga o del resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de la base liquidable gravada en el extranjero. El artículo hace mención también del cálculo del tipo medio efectivo y establece que para las rentas obtenidas por un EP se aplicarán las normas contenidas en esta disposición.

En el caso del Impuesto del Patrimonio, en el artículo 32 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, establece el mismo sistema para evitar la doble imposición internacional que él visto para el IRPF con la matización relativa a que los impuestos pagados en el extranjero por razón de gravamen de carácter personal que afecte a los elementos patrimoniales del contribuyente.

¹⁶¹ BANACLOCHE PEREZ, J. “*Comentarios al IRPF*”. CISS, Valencia, 1992, pág.1273.

¹⁶² CALDERON CARRERO, J.M. ”*La doble imposición internacional y sus métodos para su eliminación*”. Mc Graw-Hill, Madrid, 1997, págs.306 y ss.

En relación con el método de la imputación, hay que hacer referencia a qué es lo que ocurre si en el extranjero se han producido pérdidas y no beneficios, tal y como hasta ahora hemos contemplado. En este caso, en contraposición con el método de exención, este método de imputación permite que estas pérdidas puedan ser compensadas con las bases imponibles positivas nacionales. Esta compensación hace que el Estado de residencia pierda poder tributario sobre las rentas obtenidas en su territorio, por lo que para BENTLEY es necesario establecer las cláusulas que corrijan esta pérdida recaudatoria del Estado¹⁶³.

A la hora de determinar las pérdidas generadas fuera del Estado de Residencia, nos encontraremos en primer lugar que para concretarlas hay que deducir en el método de imposición global, con el resto de las rentas obtenidas en el extranjero, antes de proceder a minorarlas de las rentas y/o rendimientos obtenidos en el Estado de residencia. Pero si nos encontramos ante la aplicación del límite país, como es el caso de la norma española, las pérdidas sólo podrán ser compensadas con las bases imponibles obtenidas en el mismo Estado, y como afirma TILLINGHAST, esta operación no afectará a los beneficios obtenidos en otros países, manteniendo el problema de la pérdida de capacidad recaudatoria nacional por la imputación de la pérdida extranjera.

Con el objeto de que el Estado de residencia no pierda esta capacidad de recaudación la solución para ISENBERGH es establecer el método aplicado por los EEUU consistente en la recaptura y recalificación como renta nacional de la futura renta extranjera que se obtuviera en el país en el que se originó la pérdida que causó la disminución del impuesto de la residencia sobre la renta nacional¹⁶⁴.

La determinación de las ganancias derivadas de los bienes inmuebles, se integrarán en el cómputo general de ganancias o pérdidas de un Estado, sin que estas lleguen a tener un tratamiento diferenciado, ya que de acuerdo con la norma española, el criterio de imputación se realizará conforme a las rentas con la división en su origen por parte de cada Estado, salvo que

¹⁶³ Este problema se ha analizado por la Comisión de las Comunidades Europeas que ha emitido una Directiva por el que las empresas asumen las pérdidas registradas por sus EP y filiales situados en los diferentes Estados miembros COM/2001/763. BENTLEY, P.H. "Tax obstacles to cross-border business" en AA.VV. "Corporate Law-The European Dimension". Buitertworths, London, 1981, págs.185 y ss.

¹⁶⁴ El método americano para compensar esta reducción de la capacidad recaudatoria del Estado de residencia, estableció en 1976 la denominada "cláusula de recaptura de pérdidas extranjeras" *foreign loss recapture clause* que permite que la renta de fuentes extranjera obtenida en periodos posteriores se pueda recalificar como de fuente nacional a los efectos de conseguir la máxima deducción por doble imposición internacional hasta poder compensarla. Esta fórmula fue modificada en 1986 pero manteniendo la idea de compensación. ISENBERGH, J. "The foreign tax credit: royalties, subsidies and creditable taxes". *Tax Law Review*, nº227, 1984, págs.286 y ss.

exista un CDI firmado entre los Estados que manifieste otro tipo de criterio de sujeción para evitar la doble imposición internacional.

Otros sistemas para la eliminación de la doble imposición internacional

Junto a los dos sistemas clásicos anteriores, existe un tercer grupo de criterios aplicados por los Estados para atenuar los problemas de la doble imposición internacional. Este nuevo grupo está compuesto por el método de la deducción y el método del tipo impositivo especial. En el primer caso, el método de la deducción, el impuesto pagado en el extranjero estaría considerado como gasto deducible de la renta global del residente, mientras que en el segundo caso, se establece un tipo especial para las rentas a tributar que tengan origen extranjero¹⁶⁵.

La existencia de todos estos sistemas para evitar la doble imposición internacional no van a conseguir su erradicación en toda la casuística existente, sino que aún con la aplicación de todos estos sistemas, podrá darse el caso de situaciones que no queden recogidas o situaciones en las que estos sistemas eliminarán sólo una parte de la doble imposición internacional a la que se encuentran sometidas. La evolución y mejora de estos sistemas quedarán sujetas a la experiencia de los Estados y/o a la eliminación de forma unilateral por medio de la normativa tributaria y fiscal interna.

Sistema español para la eliminación de la doble imposición internacional

En el caso de España, el método que más se ajusta a la norma tributaria española es el método de imputación y es además el que más se adapta a los principios constitucionales. Como todos los métodos, no es un método perfecto ya que no tiene en cuenta la capacidad económica del contribuyente al tributar independientemente en cada uno de los Estados en los que las rentas o rendimientos se hayan generado conforme al contenido de los Convenios firmados por los Estados.¹⁶⁶

¹⁶⁵ DE LA VILLA GIL, J.M. “Métodos para evitar la doble imposición internacional”. *XX Semana de Estudios de Derecho Financiero*. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, págs.153 y ss.

¹⁶⁶ SANCHEZ GARCIA, N. “La doble imposición internacional”. *Revista De Treball, Economía I Societat*, nº16, Valencia, 2000, pág.8.

Las rentas inmobiliarias y el patrimonio se podrán clasificar en base a estos sistemas de imposición de la siguiente manera:

- a) Rentas inmobiliarias y patrimonio que puedan gravarse sin ninguna limitación en el Estado de la fuente.
- b) Rentas inmobiliarias y patrimonio que tienen una imposición limitada en el Estado de la fuente.
- c) Rentas inmobiliarias y patrimonio que no pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente.

En consonancia con los CDI firmados por España, las rentas relativas a los bienes inmuebles y todos sus rendimientos, se gravarán sin ninguna limitación en el Estado fuente, incluidas las rentas derivadas de explotaciones agrícolas y forestales, las ganancias de patrimonio derivadas de la enajenación de dichos bienes y el patrimonio que representan¹⁶⁷. (Art. 6, 13 y 22). En el caso de los dividendos, cuando no estén vinculados a la existencia de un EP, el Estado fuente deberá limitar su gravamen al 5% del importe bruto de los dividendos en el caso de que el beneficiario efectivo sea una sociedad que detente directamente el 25% del capital de la sociedad que los paga y el 15% de su importe bruto en los demás casos.

Los MCOCDE y el MCONU establecen en su Artículo 23 una combinación del método de la exención con progresividad y del método de imputación en orden a eliminar la doble imposición internacional. Por su parte el MCEEUU, únicamente recoge el método de imputación en su Artículo 23. Estos métodos de eliminación de la doble imposición internacional, de acuerdo con lo que hemos visto anteriormente, son aplicables para CALDERON CARRERO cuando las reglas de reparto del poder tributario, que están recogidos desde el Artículo 6 al 22, permiten la yuxtaposición de gravámenes al establecer la posibilidad de imposición a ambos Estados contratantes, afirmando que cuando concurre la doble imposición internacional en el seno del CDI, tanto su aparición como su eliminación es el resultado de la coordinación de las soberanías fiscales implicadas¹⁶⁸.

Finalmente, como afirma VOGEL los mecanismos complementarios para eliminar la doble imposición internacional en los CDI no se aplican, ya que la propia eliminación es la que

¹⁶⁷ OCDE "*Model Tax Convention on Income and on Capital 2010*". (Versión completa). Comité de Asuntos fiscales de la OCDE, Paris, 2012, págs.I-6 y ss.

¹⁶⁸ CALDERO CARRERO, J.M. "*La doble imposición internacional y sus métodos para su eliminación*". Mc Graw-Hill, Madrid, 1997, págs.418 y ss.

está contenida en el propio Convenio y su establecimiento responde únicamente a razones recaudatorias y de justicia impositiva¹⁶⁹.

¹⁶⁹ VOGEL, K. "Klaus Vogel on Double Taxation Conventions". Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 1997, págs.1078 y ss.

TEMA 2. LOS BIENES INMUEBLES EN LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

Los bienes inmuebles por su simbolismo y por su facilidad de localización han sido siempre objeto de imposición por parte de las administraciones tributarias a todos los niveles: local, regional, nacional e incluso a nivel internacional. La tenencia de los mismos, ha supuesto la demostración de la capacidad económica de sus titulares en cualquiera de los derechos reales que se vinculan a los bienes inmuebles. Esta determinación de los bienes inmuebles es también clara para KREVER, ya que además ofrece una rica fuente de ingresos en base a su tributación¹⁷⁰. Esta imposición a todos los niveles ha ocasionado situaciones de doble imposición internacional, para lo cual y en aras de su eliminación los Estados incluyeron en sus principales convenios para evitar la doble imposición normas relativas a los bienes inmuebles. Esta eliminación de la doble imposición internacional ha sido criticada por EASSON, ya que estima que al final los convenios lo único que hacen es remitir a las normas internas de cada Estado y no contienen en sí mismos una solución al posible conflicto fiscal. En el caso de los bienes inmuebles es bien claro ya que como veremos el MCOCDE y el MCONU remiten a la norma interna para la determinación del concepto de los bienes inmuebles¹⁷¹.

De esta forma en el ámbito de la OCDE la norma básica para la eliminación de la doble imposición en materia de bienes inmuebles, es el MCOCDE para evitar la Doble Imposición en

¹⁷⁰ COCKFIELD, A. “*Globalization and its tax discontents: Tax policy and international investments*”. University of Toronto Press, Toronto, 2010, págs.17 y ss.; KREVER R. “*Tax Treaties and the Taxation of Non-residents. Capital Gains*”. University of Toronto Press, Toronto, 2010, págs.212 y ss.

¹⁷¹ EASSON, A. “Do We Still Need Tax Treaties?”. *Bulletin for International Taxation*, nº 619, IBFD, Amsterdam, 2000, pág.54.

materia de los impuestos sobre la Renta y Patrimonio. El MCOCDE en materia del Impuesto de la Renta y del Patrimonio establece en su artículo segundo que:

MCOCDE 2.2 *“Se consideran Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio los que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o cualquier parte de los mismos, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de la propiedad mobiliaria o inmobiliaria, los impuestos sobre los importes totales de los sueldos o salarios pagados por las empresas, así como los impuestos sobre las plusvalías latentes”.*

De esta manera en relación con este MCOCDE en lo relativo a los bienes inmuebles hay que distinguir especialmente varias disposiciones de su articulado que los afectan tanto de forma directa como indirecta:

- a. Artículo 6. Imposición de las rentas inmobiliarias.
- b. Artículo 13. Ganancias patrimoniales con especialidad en los casos en los que nos encontremos ante los bienes inmuebles.
- c. Artículo 21. Regla general de imposición para los ingresos no recogidos en los artículos anteriores.
- d. Artículo 22. Patrimonio, relativo a la imposición del Impuesto del Patrimonio y no a las rentas derivadas de los bienes inmuebles.

Junto a esta primera norma que elimina la doble imposición internacional en materia de bienes inmuebles, existe dentro de la OCDE otro modelo de convenio que no tiene tanta aplicación como el modelo anterior, pero que regula también los rendimientos procedentes de los bienes inmuebles, el denominado MCOCDE para evitar la doble imposición en materia de Herencias, convenio que regula las situaciones de transmisión por razón del fallecimiento de su titular. Este convenio no tiene tanta aplicación como el primero ya que muy pocos países han optado por su incorporación a su ordenamiento jurídico.

Por otra parte, estos Convenios emanados de la OCDE han tenido también su réplica para otras organizaciones como son los casos de MCONU, MCEEUU, MCINTRA-ASEAN, MC NORDICO o el MCCARICOM, todos ellos en relación con los Impuestos de la Renta y del Patrimonio. Finalmente, los rendimientos derivado de bienes inmuebles no representan para CARMONA FERNANDEZ una categoría de rentas especialmente conflictiva en el marco de los tratados bilaterales, al igual que la existencia de una relación económica muy estrecha entre

tales rentas y el Estado de la fuente para atribuir como norma general el derecho a gravar los rendimientos de los bienes inmuebles al Estado donde esté situado el bien que genera los rendimientos¹⁷².

2.1 LA TRIBUTACIÓN DE LOS BIENES INMUEBLES EN LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL.

2.1.1 EL MCOCDE Y LOS BIENES INMUEBLES. ARTÍCULO 6. RENTAS INMOBILIARIAS.

El MCOCDE en materia del Impuesto de la Renta y del Patrimonio, es un tratado formado por 31 artículos que busca la eliminación de la doble imposición sobre las mismas rentas y/o rendimientos y así facilitar el comercio y las diferentes transacciones entre los diversos Estados. Dentro de su articulado hay que destacar que aunque el MCOCDE contiene un Artículo 3 relativo a las definiciones generales, no encontramos en ella ninguna referencia a los bienes inmuebles. De esta manera, hay que esperar hasta el Capítulo III relativo a la Imposición de las Rentas, para encontrarnos con el Artículo 6, para poder concretar establecer un primer contacto con el tratamiento fiscal de las rentas derivadas de los bienes inmuebles. El Artículo 6.1 del MCOCDE, en relación a las rentas inmobiliarias, establece:

***MCOCDE 6.1.** "Las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga de la propiedad inmobiliaria (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas o forestales) situada en el otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado¹⁷³".*

La primera redacción del MCOCDE de 1963 contenía este apartado destinado a las rentas inmobiliarias, pero estaba redactada de una forma más genérica al establecer que los ingresos derivados de los bienes inmuebles podían ser sometidos a imposición en el Estado en donde estos radicaran, sin especificar nada más. Esta primera redacción del modelo de convenio, para SIMONTACCHI si se hubiera mantenido hubieran quedado contenidos todos los derechos relativos a los bienes inmuebles incluso en el caso de que los bienes inmuebles pertenecieran a los EP, quedando únicamente fuera de esta definición, los supuestos en los que

¹⁷² CARMONA FERNANDEZ, N. "Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la UE". CISS, Valencia, 2012, págs.135 y ss.

¹⁷³ OCDE "Model Tax Convention on Income and on Capital 2010". (Versión completa). Comité de Asuntos fiscales de la OCDE, Paris, 2012, págs.13 y ss.

los bienes inmuebles se encontraran en un tercer Estado¹⁷⁴. Esta primera definición de las rentas relativas a los bienes inmuebles fue sustituida en 1977 por la redacción actual del artículo, ampliada en la modificación sufrida en el año 2000 y que se ha mantenido hasta la actualidad.

Aunque este párrafo primero, determina cuál será el Estado que va a tener el derecho a gravar los rendimientos procedentes de los bienes inmuebles, para RODRIGUEZ ONDARZA no impide que el Estado de residencia del beneficiario proceda también a su imposición¹⁷⁵. Este análisis, contrasta con los Comentarios al artículo 6 del MCOEDE, que establecen el derecho de imposición sobre la propiedad inmobiliaria al Estado de la fuente, estableciendo una conexión muy cercana entre la fuente del ingreso, el Estado de la fuente¹⁷⁶ y su ubicación dentro de la soberanía de un Estado, siempre y cuando nos encontremos ante dos Estados contratantes. En este mismo sentido se alinean BUSTOS BUIZA¹⁷⁷ y UCKMAR¹⁷⁸ al confirmar la tributación compartida entre el Estado de la fuente, lugar de ubicación del inmueble, con el Estado de residencia, debiendo este último corregir la doble imposición que se produzca. SIMONTACCHI, amplía este hecho, afirmando que este artículo no es aplicable a los ingresos derivados de los bienes inmuebles situados en el Estado de Residencia e incluso en un tercer Estado ajeno al Convenio firmado, estableciendo una limitación a este Artículo 6 por estos motivos en base al contenido del Artículo 13 y al Artículo 22 del MCOEDE¹⁷⁹.

La regla general para la imposición de las rentas inmobiliarias será la imposición por el Estado fuente donde los bienes inmuebles se encuentren ubicados, de acuerdo con este MC, excepto en los casos en los que estos bienes se encuentren situados en terceros Estados. Por lo demás, entre Estados firmantes, no plantea problemas la determinación del derecho al impuesto ya que se atenderá en todo caso al origen de los rendimientos o lo que es lo mismo, a la ubicación de los bienes inmuebles que dieron origen a estos rendimientos, siempre y cuando no estén vinculados a un EP. En este mismo sentido, según SHAY, CLIFTON y PERONI, la

¹⁷⁴ SIMONTACCHI, S. “*Taxation of Capital Gains under the OECD Model Convention: With Special Regard to Immovable Property*”. Kluwer International Law, Alphen aan den Rijn, 2007, págs.245 y ss.

¹⁷⁵ RODRIGUEZ ONDARZA, J.A.” Los efectos de la fiscalidad en el marco de los convenios de Doble Imposición Internacional. Análisis del caso español”. *Documentos*, nº3, IEF, Madrid, 1997.

¹⁷⁶ OCDE “*Model Tax Convention on Income and on Capital 2010*”. (Versión completa). Comité de Asuntos fiscales de la OCDE, Paris, 2012, Comentarios al artículo 6, relativos a la Imposición de los rendimientos Inmobiliarios.

¹⁷⁷ BUSTOS BUIZA, J.A. “Los Convenios y Tratados Internacionales en materia de Doble Imposición”. *Documentos*, nº9, IEF, Madrid, 2001.

¹⁷⁸ AMATUCCI, A. “*International Tax Law*”. Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2006, págs.149 y ss.

¹⁷⁹ SIMONTACCHI, S., STOSCHEK, U. “*Guide to Global Real Estate Investment Trusts*”. Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2011, págs.52 y ss.

imposición por el Estado de la fuente, sobre los ingresos generados en el país de origen puede suponer una insuperable barrera para el cálculo y el ingreso de los impuestos correspondientes, en los casos en los que se obtengan beneficios no vinculados a los EP, lo que les plantea una reducción de la imposición en contraposición con los ingresos directos cuando estos van vinculados a un bien inmueble o un EP¹⁸⁰.

No obstante, esta imposición en el Estado de la fuente para el caso de los bienes inmuebles, es mucho más clara y aceptada por la gran mayoría de autores pese a la crítica anterior ya que la vinculación de los bienes inmuebles al Estado donde radican es muy fuerte. Por ejemplo, en las operaciones que se realizan con inmuebles como es el caso de la transmisión de la propiedad inmobiliaria requiere para su completa realización la inscripción en su registro en la Oficina correspondiente, en el caso de España, en el Registro de la Propiedad, previa liquidación del impuesto correspondiente. En una transmisión inmobiliaria, para KREVER la intervención de varios agentes o entidades, permite concretar el valor real de los bienes inmuebles, que servirá de base para la determinación del impuesto correspondiente. Este valor real de mercado evitará el riesgo de una reducción de la imposición por un acuerdo entre las partes en base a los precios de transferencia¹⁸¹.

En el caso de las rentas procedentes de las explotaciones agrícolas, para RODRIGUEZ ONDARZA, al igual que se determina en los Comentarios al Artículo 6, cabe además la posibilidad de que los Estados contratantes acuerden en sus convenios bilaterales el sometimiento de dichas rentas sujetas a la imposición del Artículo 7 del MCOCDE, *beneficios empresariales*, y no al Artículo 6, *rentas inmobiliarias*¹⁸²:

¹⁸⁰ SHAY, S., CLIFTON FLEMING, J., PERONI, R. "The David R. Tillinghast Lecture: Whats Source Got to Do with it?. Source Rules and U.S. International Taxation". *Tax Law Review*, nº81, 2002, págs.56 y ss. Canadá ha empezado a no seguir al pie de la letra la imposición por el Estado de la fuente sobre aquellos ingresos de no residentes que obtienen beneficios empresariales sin que cuenten con un EP en su territorio. En este sentido, también se ha referido en su artículo EASSON, A. "Common Law Approaches to the Determination of the Source of Income: Pragmatism over Principle". *Bulletin for international Taxation*, nº495, IBFD, Amsterdam, 2006, págs.60 y ss.

¹⁸¹ COCKFIELD, A. "*Globalization and its tax discontents: Tax policy and international investments*". University of Toronto Press, Toronto, 2010, págs.201 y ss., y KREVER R. "*Tax Treaties and the Taxation of Non-residents. Capital Gains*". University of Toronto Press, Toronto, 2010, pág. 215.

¹⁸² Los convenios firmados por España con Brasil, Estados Unidos, Luxemburgo, Polonia, Suecia, Canadá, Hungría, Marruecos, Noruega, Rumanía, Checoslovaquia, Túnez, Italia, Suiza y Reino Unido, incorporaron desde el comienzo la inclusión de las rentas procedentes de las explotaciones agrícolas dentro del artículo sexto, circunstancia que fue introducida en el MCOCDE en su última revisión.

MCOCDE 7. Beneficios empresariales

1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios imputables al establecimiento permanente de conformidad con las disposiciones del apartado 2 pueden someterse a imposición en ese otro Estado. (...)

4. Cuando los beneficios comprendan elementos de renta regulados separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de dichos artículos no quedarán afectadas por las del presente artículo.

Este Artículo 6 no obstante, no será aplicable a los rendimientos de bienes inmuebles situados en el Estado contratante del que el perceptor sea residente conforme al Artículo 4 del MCOCDE, *residente*, ni a los que estén situados en un tercer Estado, ya que en ambos casos se aplicará la regla general de imposición de rentas del Artículo 21 del MCOCDE, que sirve como cajón de sastre para el resto de las rentas no reguladas por el modelo¹⁸³.

La jurisprudencia europea contiene una serie de sentencias relativas a las rentas derivadas de bienes inmuebles situados en Estados miembros diferentes al de residencia que se rigen por el Principio de Libre Circulación del Artículo 54 actual del Tratado de Constitución. En este caso, no se van a admitir diferencias de trato fiscal para los residentes en estos Estados, recomendando la aplicación del CDI que se hubiera firmado entre los Estados con el objeto de aplicar el mejor sistema para evitar la doble imposición, aunque se origine entre Estados miembros, y más aún entre Estados miembros y terceros países¹⁸⁴.

El concepto de bienes inmuebles

El primer apartado del Artículo 6 del MCOCDE se dedica únicamente a determinar la competencia del Estado que podrá gravar las rentas procedentes de los bienes inmuebles y que además limita una parte de la definición de bienes inmuebles que deben ser sometidos a

¹⁸³ RODRIGUEZ ONDARZA, J.A. "Los efectos de la fiscalidad en el marco de los convenios de Doble Imposición Internacional. Análisis del caso español". *Documentos*, nº3, IEF, Madrid, 1997.

¹⁸⁴ SENTENCIA del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 23/02/2006.

imposición conforme a este artículo. Ahora bien, es el segundo apartado del Artículo 6 el que va a determinar el alcance del concepto de bien inmueble:

MCOCDE 6.2. *“La expresión “bienes inmuebles” tendrá el significado que le atribuya el derecho del Estado contratante en que los bienes estén situados. Dicha expresión comprende en todo caso los bienes accesorios a los bienes inmuebles, el ganado y el equipo utilizado en las explotaciones agrícolas y forestales, los derechos a los que sean aplicables las disposiciones de derecho privado relativas a los bienes raíces, el usufructo de bienes inmuebles y el derecho a percibir pagos fijos o variables en contraprestación por la explotación, o la concesión de la explotación, de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales; los buques, embarcaciones y aeronaves no tendrán la consideración de bienes inmuebles”.*

Revisando este artículo, en lo que respecta a la definición de bienes inmuebles, no existe un concepto diferenciado de propiedad inmobiliaria, sino que se va a remitir a la norma nacional del Estado en el que radique el bien con el objeto de evitar dificultades a la hora de interpretar si un activo o un derecho debe tener o no la consideración de propiedad inmobiliaria, si bien no obstante, sí que el MCOCDE ha querido incluir dentro de la definición de bienes inmuebles algunos activos o derechos que si deben tener la consideración de bienes inmuebles¹⁸⁵. En este sentido KREVER afirma que la definición de bien inmueble comienza con una referencia a la normativa interna de los Estados seguida de una ampliación del concepto bien en el contenido del Artículo 6 de forma directa o indirecta en la aplicación del Artículo 13 en los casos de la interposición de sociedades¹⁸⁶.

La fórmula elegida por el MCOCDE para la definición del término *propiedad inmobiliaria* o *bienes inmuebles*, según SIMONTACCHI consiste en una norma general complementada por una lista específica de activos y derechos que están incluidos y excluidos de la definición. La norma general, empieza delimitando unas guías para seguir definiendo los bienes inmuebles, simplemente ofrece una referencia a la definición contenida en la ley del Estado donde la propiedad se encuentra situada. En el caso de los Comentarios, estos determinan que en el supuesto de que existan diferencias entre los Estados relativas a la

¹⁸⁵ OCDE *"Model Tax Convention on Income and on Capital 2010"*. (Versión completa). Comité de Asuntos fiscales de la OCDE, Paris, 2012, Comentarios al Artículo 6.

¹⁸⁶ COCKFIELD, A. *"Globalization and its tax discontents: Tax policy and international investments"*. University of Toronto Press, Toronto, 2010, Capítulo 11.; y KREVER, R. *"Tax Treaties and the Taxation of Non-residents. Capital Gains"*. University of Toronto Press, Toronto, 2010, págs.223 y ss.

definición de los bienes inmuebles, se atenderá al contenido del tratado. Esta derivación a la ley interna para la definición de los bienes inmuebles, queda limitada por la segunda parte del artículo 6.2 en la que se establecen una lista de activos y derechos que se considerarán bienes inmuebles y otra lista que no tendrá esta consideración¹⁸⁷.

La relación contenida en el Artículo 6, tanto en el grupo que es considerado como bien inmueble como en el que no lo es, está justificada por los Comentarios al MCOCDE por haber sido incluidos en la definición de bienes inmuebles de acuerdo con las leyes internas de la mayoría de los Estados miembros de la OCDE. Los activos y derechos que la OCDE ha querido incluir en la definición de los bienes inmuebles son: los accesorios de los bienes inmuebles, el ganado y el equipamiento usado en la agricultura y silvicultura, los derechos respecto a la propiedad de la tierra contenidas en la ley general, usufructo sobre la propiedad inmobiliaria y los derechos sobre pagos fijos o variables que tengan la consideración de trabajos o derechos de trabajo sobre depósitos minerales, fuentes y otros recursos naturales, quedando fuera de la lista de los considerados bienes inmuebles: cualquier embarcación, barcos y aviones¹⁸⁸.

La inclusión de estos términos en la lista positiva o la lista negativa de la definición de bienes inmuebles, también ha sido estudiado por VOGEL, que afirma que la diferencia entre los términos incluidos en la lista en positivo y los términos de la lista en negativo, radica en el significado en la ley interna del Estado en el que el bien inmueble se encuentre ubicado mientras que para SIMONTACCHI, esta inclusión dentro del concepto de bienes inmuebles opera según independientemente de la ley del Estado en el que se encuentren estos ubicados. No obstante, ambos coinciden en que ambas listas proceden de la mayoría de las leyes de los Estados miembros de la OCDE, por lo que no es necesario distinguir entre los diferentes casos, ya que ambas relaciones se aplicarán en todas las situaciones de la misma forma. VOGEL establece una alternativa a la definición contenida en el Artículo 6 que es incluirla en el Artículo 3 de las definiciones generales para establecer una definición genérica para todos los Estados que firmen este MC independientemente del contexto en el que éstos se encuentren, permitiendo a los Estados la inclusión de tipos especiales de bienes inmuebles en este Artículo 6¹⁸⁹.

¹⁸⁷ SIMONTACCHI, S. *"Taxation of Capital Gains under the OECD Model Convention: With Special Regard to Immovable Property"*. Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2007, págs.288 y ss.

¹⁸⁸ OCDE *"Model Tax Convention on Income and on Capital 2010"*. (Versión completa). Comité de Asuntos fiscales de la OCDE, Paris, 2012, Artículo 6, párrafo 2.

¹⁸⁹ VOGEL, K. *"Klaus Vogel on Double Taxation Conventions"*. Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 1997, págs.376 y ss.

En relación con el concepto “*situado*” contenido en la definición de bienes inmuebles, SIMONTACCHI, establece que se refiere a todos aquellos bienes que están situados físicamente dentro de la propiedad sin posibilidad de poder ser desplazados a otro lugar. El problema de esta afirmación de SIMONTACCHI surge cuando nos encontramos ante conceptos contenidos en esta definición pero que son realmente trasladables de un sitio a otro, como ocurre en el caso de los bienes accesorios a los bienes inmuebles y otros derechos conectados a los mismos. Esta ambigüedad en la definición puede dar lugar a la problemática en la elección de cuál de los artículos del MC se debería aplicar: el artículo 6, 13 y/o 22. En todos estos artículos se establece la posibilidad de imposición en el Estado donde esté situado el bien inmueble.

El dilema aparece en el desplazamiento entre dos Estados de estos bienes muebles que han entrado dentro de la consideración de bienes inmuebles al ser accesorios a los mismos, en este caso, nos podemos encontrar ante dos supuestos: el primero de ellos, cuando ambos Estados consideran este activo situado en su territorio pero sólo uno de ellos lo considera bien inmueble y el segundo, cuando ambos Estados consideran estos activos como bienes inmuebles. Este supuesto implica la posibilidad de un conflicto de imposición por este traslado de los bienes accesorios de un Estado a otro y la complicación del concepto de “*situado*” en este tipo de casos. La solución a este dilema, dependerá en primer lugar de la norma interna que defina los bienes inmuebles, en segundo lugar a la propia definición contenida del MCOCD y en tercer lugar por el contenido de los Comentarios al Artículo 23 que establecen la solución para este tipo de conflictos, resolviendo mediante la interpretación y aplicación de la normativa del Estado de la fuente¹⁹⁰.

En lo que respecta al Estado español, la definición de bien inmueble habrá que buscarla en la Ley 51/2002 de 27 de diciembre del Catastro Inmobiliario que es la que se encargará de definir el concepto de bien inmueble. Esta nueva actitud del legislador es del todo correcta ya que no era lógico que una norma fiscal tuviera que proceder a la definición de un término que tiene una expansión completa en el ámbito del derecho civil. De este modo y con la aprobación del Real Decreto Legislativo 1/2004 de 5 de marzo del Catastro Inmobiliario se quiere dejar zanjada esta cuestión, ya que establecerá junto al artículo 334 del Código Civil, la definición de bien inmueble. Para evitar controversias en la aplicación de dos normativas diferentes, se establece en esta segunda norma no sea de aplicación directa sino que pueda tenerse en cuenta a los efectos de la interpretación o como efecto supletorio de la misma.

¹⁹⁰ SIMONTACCHI, S. “*Taxation of Capital Gains under the OECD Model Convention: With Special Regard to Immovable Property*”. Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2007, págs.302 y ss.

De acuerdo todas estas matizaciones, quedarán incluidos dentro del término de bienes inmuebles para VOGEL a efectos del MCOCDE todos los bienes dependientes de la propiedad: edificios, maquinaria y todos aquellos bienes que estén vinculados a las explotaciones agrícolas y forestales; todos los derechos relativos a la propiedad, incluidos los derechos hereditarios, derechos de superficie, etc.; el usufructo sobre la propiedad inmobiliaria y los derechos sobre los depósitos de minerales y otros recursos naturales, como los yacimientos de gas o de petróleo. En estos casos la determinación de la capacidad para gravar estos recursos corresponderá al Estado en el que estos se encuentren ubicados, ya que se entienden contenidos en el término de bienes inmuebles mientras que si nos encontramos con el salario que se abone a los trabajadores que se dediquen a trabajar en estas explotaciones, estos quedarán contenidos en el Artículo 7 del MCOCDE relativo a los beneficios empresariales¹⁹¹.

Aún con el detalle de los bienes considerados como inmuebles, VOGEL y RODRIGUEZ ONDARZA afirman que habrá que estar a lo dispuesto en la legislación del Estado contratante en el que los bienes inmuebles se encuentren ubicados, si bien admitiendo ya como tales la enumeración que ya contiene el propio articulado¹⁹². Quedarán para CARMONA FERNANDEZ fuera de la definición de los bienes inmuebles las opciones sobre estos bienes inmuebles, aún en el caso de que se inscriban registralmente y fueran oponibles frente a terceros, ya que no son derechos que impliquen un poder “*directo e inmediato sobre la cosa*”¹⁹³.

Tipología de los rendimientos de bienes inmuebles

El alcance de la tributación de los rendimientos inmobiliarios no sólo se limita a la explotación del bien inmueble en todas sus facetas: arrendamiento, cesión, usufructo y cualquier otro derecho que pueda dar origen a un rendimiento, sino que esta tributación alcanza y considera también como rendimiento inmobiliario las rentas obtenidas por la explotación agrícola o forestal de un bien inmueble. Aunque parezca una definición muy amplia, es preciso

¹⁹¹ VOGEL, K. “*Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*”. Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 1997, págs.377 y ss.

¹⁹² RODRIGUEZ ONDARZA, J.A. ”Los efectos de la fiscalidad en el marco de los convenios de Doble Imposición Internacional. Análisis del caso español”. *Documentos*, nº3, IEF, Madrid, 1997.

¹⁹³ CARMONA FERNANDEZ, N. “*Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*”. CISS, Valencia, 2008, págs.116 y ss.

establecer la matización de la jurisprudencia al incluir como rendimiento procedente de los bienes muebles, como por ejemplo la cesión de un club hípico¹⁹⁴.

Es preciso mencionar que dentro de la legislación francesa, los derechos sobre las explotaciones mineras se encontraron inicialmente con un dilema, si debían ser tratados bien como rendimientos procedentes de bienes inmuebles o simplemente como dividendos pertenecientes a las sociedades. En este caso, también se aplicaron las justificaciones anteriores relativas al origen de las rentas, eligiendo de esta manera la opción de tratar estos rendimientos como rendimientos de bienes inmuebles, siendo el Estado con derecho al impuesto el Estado fuente.¹⁹⁵

Además del caso anterior GARCIA HEREDIA afirma que los pagos por la explotación de los recursos naturales que puedan proceder de diversas materias primas, tales como minerales (*mineral royalties*), gas (*gas royalties*), petróleo (*oil royalties*), o madera (*timber royalties*) no se tratan de royalties o de cánones del artículo 12 del MCOEDE, sino que nos encontramos ante pagos variables o fijos por la explotación de yacimientos, fuentes u otros recursos naturales. Estos pagos se consideran bienes inmuebles y por lo tanto las rentas que de ellos se deriven van a quedar sujetas a este artículo 6 del MCOEDE¹⁹⁶. En este sentido la explotación de los recursos naturales tienen una especial importancia económica para los países en desarrollo, ya que sus ingresos principales proceden de la explotación de los mismos, no obstante no hay que olvidar que anteriormente para los cánones la imposición correspondía al igual que al artículo 6 a al Estado donde se encontraban estos recursos¹⁹⁷.

En el supuesto de los créditos que sean garantizados con bienes inmuebles, como la hipoteca inmobiliaria, hay que aclarar que dado que los intereses que se generan proceden de la cesión de un capital y no de la explotación directa o indirecta de un bien inmueble, no pueden ser considerados en ningún momento rendimientos procedentes de los bienes inmuebles. A estos efectos, y dado que el origen de los rendimientos es un préstamo, tendrán la consideración

¹⁹⁴ SENTENCIA del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 1998.

¹⁹⁵ VOGEL, K. “*Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*”. Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 1997, págs.371 y ss.

¹⁹⁶ GARCIA HEREDIA, A. “*Fiscalidad internacional de los cánones: Derechos de Autor, Propiedad industrial y Know How*”. Lex Nova, Valladolid, 2007, págs.42 y ss.

¹⁹⁷ MAYÉS, P.V. “Tributación de las industrias extractivas”, en *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. LX IIa, IFA, 1978, págs.101 y ss.

general de intereses, debiéndose regir por lo contenido en el Artículo 11 del Modelo de Convenio aunque algunos Estados quieran también incluirlos en las rentas inmobiliarias¹⁹⁸.

MCOCDE 11. Intereses

1. Los intereses procedentes de un Estado contratante y pagados a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado. (...)

3. El término “intereses”, en el sentido de este artículo, significa las rentas de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantía hipotecaria o cláusula de participación en los beneficios del deudor, y en particular las rentas de valores públicos y las rentas de bonos y obligaciones, incluidas las primas y premios unidos a esos títulos. Las penalizaciones por mora en el pago no se consideran intereses a efectos del presente artículo. (...)

En el supuesto en el que se determinen rendimientos por arrendamiento de bienes inmuebles que contengan bienes muebles, como en el caso de alquileres de vivienda con muebles, será preciso determinar cuál es la renta que se está abonando en concepto de arrendamiento del bien inmueble y cuál es el porcentaje de la renta que se está abonando y corresponde a los bienes muebles. Esta distribución deberá hacerse de una manera razonable, tal y como afirma MEDINA CEPERO¹⁹⁹ al igual que CARMONA FERNANDEZ afirmando además que las rentas imputadas a estos bienes muebles podrían gravarse conforme al artículo 12 o 21 del MCOCDE²⁰⁰. Esta solución salva la tributación compartida existente entre los rendimientos de bienes inmuebles del Estado donde los bienes inmuebles se encuentran ubicados, Estado fuente, y los rendimientos de los bienes muebles, que podrían someterse a imposición en el Estado de residencia.

Los ingresos procedentes de bienes inmuebles que tengan la consideración de activos pertenecientes a un EP tendrán un trato fiscal distinto del resto, siendo los rendimientos de estos bienes inmuebles dependientes de la explotación económica a la que estén vinculados²⁰¹, al

¹⁹⁸ CARMONA FERNANDEZ, N. “*Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*”. CISS, Valencia, 2012, págs.135 y ss.

¹⁹⁹ MARINA CEPEDO, J.R. “La Tributación de los No Residentes por las rentas inmobiliarias obtenidas en España sin Establecimiento Permanente”. *Crónica Tributaria*, IEF, Ministerio de Hacienda, Madrid, 2001, págs.121 y ss.

²⁰⁰ CARMONA FERNANDEZ, N. “*Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la UE*”. CISS, Valencia, 2008, págs.117 y ss.

²⁰¹ OCDE “*Model Tax Convention on Income and on Capital 2010*”. (Versión completa). Comité de Asuntos fiscales de la OCDE, Paris, 2012, Comentarios al Artículo 6, nº2.

igual que el arrendamiento de buques y aeronaves a casco desnudo como afirma GARCIA HEREDIA no van a suponer ningún dilema a la hora de determinar si van a quedar dentro de la imposición de las rentas inmobiliarias conforme a este Artículo 6 o no, ya que el propio artículo a que dichas rentas van a quedar excluidas totalmente derivando su tributación al Artículo 7 u 8 del MCOCDE²⁰².

Rendimientos derivados de los bienes inmuebles

El apartado tercero del Artículo 6 del Modelo de Convenio hace referencia a los rendimientos de estos bienes inmuebles:

MCOCDE 6.3. "Las disposiciones del apartado 1 son aplicables a los rendimientos derivados de la utilización directa, el arrendamiento o aparcería, así como de cualquier otra forma de explotación de los bienes inmuebles".

Los Comentarios del artículo 6.3 del MCOCDE matizan este párrafo al determinarlo como la regla general aplicable a cualquier tipo de explotación de la propiedad inmobiliaria²⁰³, mientras que para SIMONTACCHI, este artículo incluye los rendimientos generados por el uso de los bienes inmuebles que caen en el 6.1 afirmando que no es necesario proceder a la inclusión de este apartado en el Artículo 6 del MCOCDE²⁰⁴. Por otro lado, el apartado cuarto, de este Artículo 6, amplía esta imposición sobre las rentas derivadas de la propiedad inmobiliaria a los bienes inmuebles de las empresas industriales, comerciales o cualquier otro tipo al establecer:

MCOCDE 6.4. "Las disposiciones de los apartados 1 y 3 se aplican igualmente a las rentas derivadas de los bienes inmuebles de una empresa".

Para SIMONTACCHI este artículo 6.4 implica la interacción entre el Artículo 6 y el Artículo 7 y clarifica que el Artículo 6 es también aplicable a los ingresos derivados de los bienes inmuebles propiedad de la empresa, en este mismo sentido se pronuncian los Comentarios del MCOCDE. Sin embargo, aquí se plantea el problema de la tenencia de los

²⁰² GARCIA HEREDIA, A. "Fiscalidad internacional de los cánones: Derechos de Autor, Propiedad industrial y Know How". Lex Nova, Valladolid, 2007, págs.339 y ss.

²⁰³ OCDE "Model Tax Convention on Income and on Capital 2010". (Versión completa). Comité de Asuntos fiscales de la OCDE, Paris, 2012, Comentarios al Artículo 6, págs.115 y ss.

²⁰⁴ SIMONTACCHI, S. "Taxation of Capital Gains under the OECD Model Convention: With Special Regard to Immovable Property". Kluwer International Law, Alphen aan den Rijn, 2007, págs.286 y ss.

bienes inmuebles por medio de los fideicomisos de inversiones inmobiliarias, los *Trust*, que el MCOCDE ha establecido que la imposición sobre los mismos estará sometida al Artículo 10 relativo a los dividendos²⁰⁵. En el caso de encontrarnos ante los *Reits*, la sujeción de los mismos al Artículo 10 del MCOCDE dependerá de la ley interna de cada Estado, de la definición que estos determinen para este vehículo de inversión y de sus características²⁰⁶. En el caso español, las rentas procedentes de las participaciones en *Reits* o en cualquier otra figura de inversión inmobiliaria incorporadas al MCOCDE en el año 2008, van a tributar conforme al régimen de los dividendos establecidos en el artículo 10 del MCOCDE:

MCOCDE 10. Dividendos

1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado. (...)

3. El término “dividendos”, en el sentido de este artículo, significa las rentas de las acciones, de las acciones o bonos de disfrute, de las participaciones mineras, de las partes de fundador u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como las rentas de otras participaciones sociales sujetas al mismo régimen fiscal que las rentas de las acciones por la legislación del Estado de residencia de la sociedad que hace la distribución. (...)

Este artículo 6 del MCOCDE establece por lo tanto, una norma bilateral y compartida en los dos Estados que firman el convenio. Por un lado, el gravamen por el Estado de la fuente de donde provienen las rentas y por otro lado, el Estado donde reside el titular del inmueble receptor del rendimiento y cuya jurisdicción como dice CARMONA FERNANDEZ corresponderá la adopción de medidas para evitar la doble imposición internacional²⁰⁷. Para BUSTOS BUIZA, este apartado implica una aclaración que hace el MCOCDE para incluirlos en este artículo y que no quede duda de la forma de imposición de los mismos²⁰⁸. Esto no impide para RODRIGUEZ ONDARZA afirmar que estas rentas de los bienes inmuebles

²⁰⁵ OCDE *“Model Tax Convention on Income and on Capital 2010”*. (Versión completa). Comité de Asuntos fiscales de la OCDE, Paris, 2012, Comentarios al Artículo 6, págs.116 y ss.

²⁰⁶ SIMONTACCHI, S., STOSCHEK, U. *“Guide to Global Real Estate Investment Trust”*. Kluwer Law International, Alphen aan del Rijn, 2011, págs.52 y ss.

²⁰⁷ CARMONA FERNANDEZ, N. *“Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la UE”*. CISS, Valencia, 2008, págs.117 y ss.

²⁰⁸ BUSTOS BUIZA J.A. *“Los Convenios y Tratados Internacionales en materia de Doble Imposición”*. Dirección General de Tributos. *Documentos*. nº 9, IEF, Madrid, 2001.

obtenidas por medio de un EP puedan ser tratadas como rentas empresariales, ya que será la normativa interna del Estado de la fuente la que determine la forma de imputar y gravar tales rendimientos²⁰⁹. Este artículo del MCOCDE solventará para SANCHEZ GARCIA²¹⁰ los problemas de doble e incluso triple imposición, como ocurre cuando un Estado además quiera gravar la renta mundial de sus nacionales, como los Estados Unidos. Estos 3 regímenes determinarían la imposición en función de la ubicación de los bienes inmuebles, la residencia del titular y un tercero en función de su nacionalidad²¹¹.

En definitiva, en este artículo se va a determinar la prioridad de la potestad tributaria al Estado de situación del inmueble, con independencia de que los inmuebles sean o no parte de un EP o en general de una empresa y en tal caso, las rentas procedan sólo indirectamente de bienes inmuebles.

Las rentas inmobiliarias están sometidas también al intercambio de información entre los diversos EEMM, de tal forma que la autoridad fiscal del país de residencia puede comprobar y solicitar la información fiscal para verificar si los contribuyentes residentes han incluido sus rentas de fuente extranjera. Además, esta información que se intercambian los EEMM puede servir para evaluar el patrimonio neto de una persona física para ver si la renta declarada se corresponde razonablemente con la transacción²¹².

Finalmente CARMONA FERNANDEZ se pronuncia en relación a la imposición de las rentas derivadas por la constitución de rentas temporales o vitalicias vinculadas a la transmisión de los bienes inmuebles, que quedan sometidas a imposición por este Artículo 6²¹³.

²⁰⁹ RODRIGUEZ ONDARZA, J.A. "Los efectos de la fiscalidad en el marco de los convenios de Doble Imposición Internacional. Análisis del caso español". *Documentos*, nº3, IEF, Madrid, 1997.

²¹⁰ SANCHEZ GARCIA, N. "La Doble Imposición Internacional". *Revista de Treball, Economia i Societat*, nº16, Valencia, 2000, págs.8 y ss.

²¹¹ Comité Fiscal de la OCDE en sus comentarios al Modelo de Convenio de 1977, en AA.VV. "*Modelo de Convenio de doble imposición internacional sobre la renta y el patrimonio*". IEF, Madrid, 1978, pág.187. SPITZ reconoce que es un fenómeno de gran importancia pues puede llegar a causar los mismos efectos nocivos que la doble imposición jurídica, pero al ser un fenómeno que se produce con relativa frecuencia en los ordenamientos internos de casi todos los países, no plantea una idéntica necesidad de solución en el ámbito internacional.

²¹² OCDE "*Manual para la Aplicación de las Disposiciones Relativas al Intercambio de Información con Fines Tributarios*". Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, París, de 23 de Enero de 2006, págs.3 y ss.

²¹³ CARMONA FERNANDEZ, N. "*Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la UE 2008*". CISS, Valencia, 2008, págs.323 y ss.

Reservas al artículo 6 por parte de los Estados firmantes del MCOCDE.

El MCOCDE establece la posibilidad de que los Estados firmantes del mismo puedan establecer reservas al modelo firmado con el objeto de permitir a los Estados dentro de su fase de negociación tener libertad de acción de acuerdo según BUSTOS BUIZA con el principio de reciprocidad²¹⁴. Por este motivo, es importante destacar que la existencia de varias reservas, y entre ellas, las planteadas por el Estado español. En el caso español, establece que se reservará el derecho a gravar los rendimientos derivados de cualquier forma de uso de un derecho de disfrute de bienes inmuebles situados en su territorio, cuando tal derecho se derive de la tenencia de acciones u otras participaciones en la sociedad titular del inmueble²¹⁵.

Junto a la reserva española, existen otras dos reservas al artículo interpuestas por Francia y Finlandia. La reserva francesa se establece sobre la posibilidad de gravar los rendimientos derivados de acciones o participaciones que se traten como rendimientos de bienes inmuebles, mientras que la reserva finesa, establece la reserva sobre la imposición sobre los rendimientos obtenidos por los accionistas de sociedades finesas derivadas de la utilización directa, el arrendamiento o cualquier otra forma de uso, del derecho de disfrute de bienes inmuebles situados en Finlandia y pertenecientes a la sociedad, cuando tal derecho se derive de la propiedad de acciones u otras participaciones den la misma.

En el caso español y finés, es interesante presentar que la reserva establecida es prácticamente idéntica, siendo la finesa más extensa al enumerar una serie de situaciones que son contenidas en la reserva española mediante la delimitación de “*cualquier forma de uso*”, de esta manera queda al arbitrio del Estado que formula la reserva el establecimiento del derecho a gravar los rendimientos que bajo esta fórmula originen los derechos representados en las acciones o participaciones de cualquier sociedad.

A estas reservas anteriores hay que incorporar las realizadas por otros Estados como Canadá, que se reserva el derecho relativo al apartado 3 de los ingresos generados por la alienación de la propiedad privada; Nueva Zelanda, que incluye dentro de la reserva los derechos relacionados con la pesca y la explotación de los recursos naturales; Estados Unidos, al reservarse el derecho de imposición sobre la renta neta en los ingresos procedentes de los

²¹⁴ BUSTOS BUIZA, J.A. “Los Convenios y Tratados Internacionales en Materia de Doble Imposición”. *Documentos*, nº9, IEF, Madrid, 2001, págs.6 y ss.

²¹⁵ OCDE “*Model Tax Convention on Income and on Capital 2010*”. (Versión completa). Comité de Asuntos fiscales de la OCDE, Paris, 2012, Reservas al Artículo 6.

bienes inmuebles; Australia, que incluye los derechos relativos a los recursos naturales y por último México, que busca el mismo fin que la reserva establecida por el Estado español para la sujeción a la tributación en el Estado donde los inmuebles se encuentren ubicados aun cuando éstos están representados mediante la tenencia indirecta de acciones²¹⁶.

2.1.2 COMPARATIVA DEL ARTÍCULO 6 DEL MCOCDE CON OTROS MC.

MCONU

La necesidad de establecer un MC basado en la retención y en la imposición a favor del Estado de la fuente en los países en desarrollo fue la idea que impulsó la creación del MCONU. En este caso en relación con los bienes inmuebles, el MCONU confirma en gran medida lo establecido por el MCOCDE, estableciendo en su Artículo 6²¹⁷:

MCONU 6. Rentas Inmobiliarias.

- 1. Las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga de bienes inmuebles (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas o forestales) situados en el otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.*
- 2. La expresión "bienes inmuebles" tendrá el significado que le en virtud de la legislación del Estado Contratante en que los bienes en cuestión es situado. Dicha expresión comprende en todo caso los bienes accesorios a los inmuebles propiedades, ganado y equipo utilizado en explotaciones agrícolas y forestales, los derechos a que las disposiciones de Derecho privado relativas a los bienes raíces, el usufructo de bienes inmuebles y los derechos a percibir pagos variables o fijos por la explotación o el derecho al trabajo, de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales, buques, embarcaciones y aeronaves no se considerarán bienes inmuebles.*
- 3. Las disposiciones del párrafo 1 se aplican a las rentas derivadas de la utilización directa, del arrendamiento o de cualquier otro tipo de bienes inmuebles.*

²¹⁶ OCDE "Model Tax Convention on Income and on Capital 2010". (Versión completa). Comité de Asuntos fiscales de la OCDE, Paris, 2012, págs.115 y ss.

²¹⁷ ONU "Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries". United Nations, Department of Economic and Social Affairs, New York, 2011, págs.VI y ss.

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 3 se aplican igualmente a las rentas de bienes inmuebles de una empresa ya las rentas de inmuebles bienes utilizados para la prestación de servicios personales independientes.

El apartado primero del Artículo 6 del MCONU establece para las rentas inmobiliarias el derecho a la imposición en el Estado de la fuente, al igual que el MCOCDE; esta provisión está basada en el hecho de la estrecha relación económica entre la fuente de los ingresos y el Estado de la fuente. En el párrafo segundo, que es el que le da el sentido de la definición de los bienes inmuebles, el significado que le otorga la ley del Estado contratante en los que los bienes inmuebles estén ubicados, evita dificultades interpretativas para averiguar si un activo tiene o no la consideración de bien inmueble, junto con el listado de bienes inmuebles que también incorpora el MCOCDE para incluirlos sí o sí en el significado que otorga el MCONU. Al igual que el MCOCDE los intereses de las hipotecas en relación con los bienes inmuebles, serán sujetos a imposición por el Artículo 11 y no por este Artículo 6.

El contenido del Artículo 6 varía entre los dos MC en el apartado 4, ya que en el caso del MCONU amplía dentro de la imposición sobre las rentas inmobiliarias, los ingresos derivados de la propiedad inmobiliaria usados para la prestación de los servicios personales independientes. La inclusión de este apartado 4 en el MCONU tiene su origen a que algunos miembros del Grupo de Expertos, aunque no es una opinión compartida por todos, vieron que la distribución de los beneficios incluidos en el Artículo 13.4, ganancias patrimoniales, podrían ser tratados como ingresos derivados de la propiedad inmobiliaria y de esta forma cubiertos directamente por el Artículo 6. Es interesante comentar que el propio MCONU hace además una referencia en sus Comentarios al MC a los mismos Comentarios del MCOCDE²¹⁸.

La imposición sobre los bienes inmuebles a la que se refiere este artículo está determinada por la imposición de los beneficios en lugar de los ingresos brutos a los que se pondrán reducir los gastos incurridos para la obtención de los mismos. Este artículo primero se opone además a la utilización de un impuesto de retención sobre las rentas de los bienes inmuebles basado en los ingresos brutos. Mientras que en relación a la tenencia de acciones que representen la propiedad directa sobre los bienes inmuebles o permitan el uso y disfrute de esta propiedad, el MCONU deja libre a los Estados en el desarrollo de este objeto, pudiendo además

²¹⁸ ONU “*Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*”. United Nations, Department of Economic and Social Affairs, New York, 2011, págs.137 y ss.

expandir esta imposición en relación con el Artículo 22 permitiendo la imposición en la fuente en este tipo de entidades.

MCEEUU

El gobierno americano estableció la necesidad de un Modelo de Convenio propio para eliminar la doble imposición internacional pese a formar parte de la OCDE, ya que incluye como norma general la capacidad para poder someter a imposición a todos sus nacionales independientemente de su residencia. El MCEEUU aunque de por sí suponga un convenio diferente, tiene muchas conexiones con las normas que regulan el MCOCDE. Estas conexiones son tan profundas para STRENG que afirma que hasta en los comentarios al modelo americano se va a establecer que las posiciones para negociar este modelo de convenio sean las mismas que para el caso del MCOCDE²¹⁹. Esta influencia para BAISTROCCHI, también es debida a que Estados Unidos forma parte activa en las revisiones y el desarrollo activo que tiene el MCOCDE por lo que aprovecha de estas fuentes para revisar su propio MC nacional²²⁰.

En el caso de los bienes inmuebles, sigue los pasos del MCOCDE estableciendo el contenido del Artículo 6 de la siguiente manera²²¹:

MCEEUU. 6. Rentas de Bienes Inmuebles

1. Las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga de bienes inmuebles, incluidas las rentas de explotaciones agrícolas o forestales, situados en el otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. El término "bienes inmuebles" tendrá el significado que le atribuya el derecho del Estado contratante en que los bienes en cuestión se encuentra. Dicha expresión comprende en todo caso los bienes accesorios a los bienes inmuebles (incluidas la ganadería y el equipo utilizado en, la agricultura y la silvicultura) derechos que las disposiciones de derecho privado relativas a la propiedad, el usufructo de bienes

²¹⁹ STRENG, P. "U.S. Income Tax Treaties. Trends, Issues & Policies. Recent Developments – Future Prospects". *Houston International Tax Forum*, 2009, págs.13 y ss.

²²⁰ BAISTROCCHI, E. "The Use and Interpretation of Tax Treaties in the Emerging World: Theory and Implications". *British Tax Review*, nº4, 2008, págs.4 y ss.

²²¹ EEUU "United States Model Income Tax Convention". U.S. Department of the Treasury, 15 de noviembre de 2006, en relación con EEUU "United States Model Technical Explanation Accompanying The United States Model Income Tax Convention". U.S. Department of the Treasury, 15 de noviembre de 2006.

inmuebles y los derechos a percibir pagos variables o fijos en contraprestación por la explotación, o la concesión de explotación de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales recursos. Los buques y aeronaves no se consideran bienes inmuebles.

3. Las disposiciones del párrafo 1 se aplican a las rentas derivadas de la utilización directa, del arrendamiento o de cualquier otra forma de propiedad real.

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 3 se aplican igualmente a las rentas derivadas de los bienes inmuebles una empresa.

5. Un residente de un Estado contratante que esté sujeta a imposición en el Estado Contratante en las derivadas de bienes inmuebles situados en el otro Estado Contratante pueden elegir para cualquier año contributivo para calcular el impuesto sobre dicha renta sobre una base neta, como si esos ingresos fueran ganancias de las empresas atribuibles a un establecimiento permanente en ese otro Estado. Cualquier elección será obligatoria para el año contributivo de la elección y todos los años contributivos subsiguientes a menos que la autoridad competente del Estado Contratante donde esté situado el bien está de acuerdo en dar por terminado la elección.

Entre los tres principales modelos de Convenio: MCOCDE, MCONU y el MCEEUU en relación con el Artículo 6.1 de rentas inmobiliarias, no existe una verdadera diferencia que se pueda apreciar en el momento de su aplicación. El único matiz introducido es que el término “*bien inmueble*” tenga una sintaxis distinta, un mismo significado pero dos terminologías empleadas: *immovable property* vs *real property*, que son para VOGEL en el fondo idénticas²²². Esta igualdad de los términos va a quedar también refrendada cuando procedamos a la comparación de los ejemplos de bienes inmuebles que aparecen en los diversos modelos, dejando de esta manera fuera de lugar cualquier duda relativa a una verdadera distinción entre los significados del término “*bien inmueble*” contenido en los diversos modelos de convenios²²³.

²²² VOGEL, K. “*Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*”. Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 1997, págs.380 y ss.

²²³ HOLMES, K. “*International Tax Policy and Double Tax Treaties. An Introduction to Principles and Application*”. IBFD, Amsterdam, 2007, págs.285 y ss.

El matiz en la elección del vocabulario para VOGEL, no sugiere un verdadero cambio de denominación ni tampoco una ampliación del concepto de bien inmueble²²⁴.

En los comentarios al MCEEUU, en relación con el Artículo 6.1, se hace una especial mención que en ningún caso se va a proceder a reducir la capacidad de imposición del Estado de la fuente, excepto en el Artículo 6.5 al establecer que el Estado de la fuente debe permitir al contribuyente la elección de someterse a imposición por el neto²²⁵. En el caso del Artículo 6.2 no hay modificación alguna entre los diversos modelos de convenio. La revisión de 2006 incorporó en la lista de bienes inmuebles los accesorios y los depósitos minerales, que según AVI-YOHAN y TITTLE fueron olvidados en la anterior redacción y que sí que se han incluido desde siempre en el MCOCDE.²²⁶

El MCEEUU contiene un Artículo 6.3 idéntico a los demás modelos y en él que se determina su aplicación a cualquier forma de explotación de los bienes inmuebles. En este sentido, hay que afirmar también que en la imposición sobre las rentas derivadas de los bienes inmuebles, va a primar el Estado fuente incluso tratándose de empresas, sin perjuicio de las rentas que se deriven de un EP, que tendrán la consideración de rentas empresariales. Este artículo 6.3 permite la imposición por cualquier uso de los bienes inmuebles, incluyendo, pero no limitando, los ingresos derivados de la utilización directa de su propietario, como las rentas del arrendamiento de bienes inmuebles.

En el caso del Artículo 6.4 el MCOCDE estipula que los Artículos 6.1 y 6.3 son de aplicación a los ingresos por la propiedad inmobiliaria de las empresas. Estos ingresos derivados de la propiedad inmobiliaria están sujetos a la imposición del Artículo 7 y no del Artículo 6, y a que en este caso la ubicación del bien inmueble tiene prioridad, según HOLMES sobre el principio del EP.²²⁷ En el modelo americano se incluye un apartado final en el Artículo 6 que rompe el principio de la imposición sobre el territorio según BRAVO GONZÁLEZ ya que determina que un residente de un Estado contratante puede escoger gravar la renta del bien inmueble por el neto, como si se considerara un ingreso de un negocio atribuido a un EP. Esta

²²⁴ VOGEL, K. “*Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*”. Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 1997, págs.377 y ss.

²²⁵ EEUU “*United States Model Technical Explanation Accompanying The United States Model Income Tax Convention Of November 15, 2006*”. U.S. Department of the Treasury, 2006, págs.19 y ss.

²²⁶ AVI-YOHAN, R. y TITTLE, M.B. “The New United States Model Income Tax Convention”. *Bulletin for International Taxation*, vol.61, IBFD, Amsterdam, Diciembre 2007, págs.224 y ss.

²²⁷ HOLMES, K. “*International Tax Policy and Double Tax Treaties. An Introduction to Principles and Application*”. IBFD, Amsterdam, 2007, págs.288 y ss.

elección deberá ser aceptada por la autoridad competente al igual que podrá ser objeto de revocación si así se acuerda²²⁸.

MCILADT

Comparando el MCOCDE con el modelo ILADT para América latina²²⁹, vemos que aunque en el MCOCDE no incluye en su articulado la definición de bienes inmuebles, en el MCILADT sí que es posible encontrar una referencia aunque sea indirecta a la definición de los mismos, de esta manera su Artículo 4 establece:

MCILADT 4.j. *“El término “rentas inmobiliarias” comprende todo ingreso que se derive directa o indirectamente de los bienes inmuebles, incluyendo los bienes accesorios, el ganado, y los equipos utilizados en la actividad que se lleve a cabo sobre los inmuebles. Así mismo, el término incluye las rentas de la explotación agrícola y forestal, de hidrocarburos, minerales, recursos hídricos, marinos, de aguas internas, así como del espacio aéreo y del espectro electromagnético, y sus accesorios y equipos.”*

Este concepto sufrió una modificación en 2012 ya que en los modelos anteriores, únicamente se hacía referencia a todo ingreso directo o indirecto procedente de los bienes inmuebles. Con la inclusión de este artículo en el MCILADT relativo a la tipología de rentas inmobiliarias, este convenio se acerca a las rentas inmobiliarias detalladas en el artículo 6 del MCOCDE, pero ampliando los conceptos contenidos en el mismo a niveles un poco exagerados ya que nos encontramos con una relación de bienes que no son puramente bienes inmuebles, al haberse incluido hasta bienes intangibles que no deberían pertenecer a este artículo, como es el caso del espectro electromagnético²³⁰.

²²⁸ BRAVO GONZALEZ, J.D. *“Diferencias Modelos OCDE-ONU y EEUU”*. Universidad del Rosario, Bogotá, 2011, págs.3 y ss.

²²⁹ El Convenio de Doble Imposición de países latinoamericanos miembros de la ILADT está en vigor entre Argentina-Bolivia 1976, Argentina-Brasil 1980, Argentina-Chile 1976, Brasil-Chile 2001, Brasil-Ecuador 1983, Brasil-México 2003, Brasil-Perú 2006, Chile-Ecuador 1999, Chile-México 1998, Chile-Paraguay 2005, Chile-Perú 2001 y Ecuador-México 1992.

²³⁰ MAZZ, A. *“Modelo ILDT de Convenio Multilateral de Doble Imposición Para América Latina”*. Cuaderno Tributario ICDT, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2012, págs.9 y ss. Este modelo ILDT tiene además como objeto de aplicación los siguientes Estados: Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Colombia, Ecuador, Guatemala, México, Paraguay, Perú, Uruguay y Venezuela.

En los Comentarios al concepto de rentas inmobiliarias, se justifica la ampliación de este concepto a la inclusión en el tratamiento como renta inmobiliaria a la explotación de cualquiera de los recursos naturales, reforzando el criterio de imposición por el Estado de la fuente, más incluso que el que se lograría con el EP. El artículo abarca además la imposición sobre actividades auxiliares y preparatorias relacionadas con explotaciones minerales, agrícolas, marinas o forestales. En el caso de las explotaciones minerales, comprende el subsuelo tanto en tierra como en mar territorial, mientras que en las explotaciones marinas, se incluyen las rentas derivadas de los recursos vivos del mar y de las aguas internas.

Las rentas inmobiliarias, al igual que en el MCOCDE quedan también incluidas en el Artículo 6, que en el MCILADT establece:

MCILADT 6.1 *“Las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga directa o indirectamente de los bienes inmuebles sólo podrán someterse a imposición en el Estado en el que dichos bienes inmuebles están situados.”*

Este Artículo 6 del MCILADT, es el primer artículo incluido en las cláusulas de repartición de la potestad impositiva del Capítulo tercero. Es un artículo con una redacción muy breve y que en comparación con el MCOCDE, únicamente contiene sólo un párrafo que de manera genérica recoge todo tipo de rendimientos tanto de forma directa como indirecta. En relación con este artículo hay que acudir a los Comentarios para establecer que el poder de imposición sobre los rendimientos inmobiliarios se otorga de forma exclusiva al Estado donde radique el bien inmueble. Para la correcta aplicación de este artículo se deberá tener en cuenta además el concepto de renta inmobiliaria contenido en el artículo 4. Las rentas de explotaciones agrícolas o forestales, en la anterior redacción de este artículo sí que venían incorporadas en este Artículo 6, pero en la actual de 2012 se ha modificado al sacarlas de la definición pero incluirlas en los Comentarios.

Es interesante destacar que además se ha intentado modificar en los Comentarios el contenido mismo del Modelo, ya que aunque en el MCILADT no incluya nada en relación con los beneficios empresariales, en los comentarios se hace referencia al artículo 7.4, remitiendo la aplicación de este artículo a la renta inmobiliaria que sea parte de los beneficios empresariales atribuibles a un EP. En el mismo caso nos encontramos ante el artículo 8.5 relativo a las rentas pasivas, cuando estas vengan referidas a los bienes inmuebles y se posean a través de sociedades u otros vehículos no corporativos como las fiducias. Finalmente los comentarios a este artículo

amplían su aplicación no sólo al titular o dueños, sino a cualquiera que tenga derecho a recibir dicha renta²³¹.

Análisis de los Convenios MCILADT en Vigor

Al igual que ocurre con el MCOCDE en los casos de modelos antiguos, este MCILADT también va sufriendo alteraciones a lo largo del tiempo. Esta evolución se puede ir viendo a través de los convenios más antiguos hasta los más modernos. En el caso de Argentina-Bolivia 1976, así como el convenio Argentina-Chile 1976, el concepto de Bien inmueble está desplazado al Artículo 5, sin ninguna otra referencia a los bienes inmuebles y establece que son ingresos derivados de los bienes inmuebles:

MCILADT Artículo 5. (1976) *“De ingresos, ganancias o beneficios de cualquier naturaleza derivados de bienes inmuebles sólo podrán ser gravadas en el Estado Contratante en que está situado bienes raíces”.*

En los convenios firmados con posterioridad al año 1976 y que se encuentran en vigor, nos podemos encontrar 5 grupos. El primero el formado por los convenios que han introducido el artículo 6 relativo a los bienes inmuebles del MCOCDE en su práctica totalidad, pero que carecen del 6.5 del modelo actual y sin ninguna otra referencia alguna a los bienes inmuebles en el resto del Convenio: Argentina-Brasil 1980 y Brasil-Ecuador 1983. Un segundo grupo formado por los Convenios en los que se ha incluido el Artículo 6, sin el 6.5 y se ha incluido además la referencia a los bienes inmuebles en las ganancias de capital del Artículo 13: Brasil-Chile 2001 y Brasil-México 2003. Un tercer grupo que es más numeroso en el que se incluye el Artículo 6 del MCOCDE pero sin el 6.5, que incluye las ganancias de capital del Artículo 13 y el Patrimonio del Artículo 22: Chile-Ecuador 1999, Chile-México 1998, Chile-Paraguay 2005, Chile-Perú 2001. Un cuarto grupo formado por Ecuador-México 1992 en el que se incluye el Artículo 6 sin el 6.5, las ganancias de capital del Artículo 13 y en este caso el Artículo 21 relativo a otras rentas. Y un último grupo, en relación al convenio más moderno y vigente en la actualidad relativo al convenio firmado entre Brasil-Perú 2006, en el que incluye el Artículo 6

²³¹ Comentarios al artículo 6 del MCILADT contenidos en MAZZ, A. *“Modelo ILDT de Convenio Multilateral de Doble Imposición Para América Latina”*. Cuaderno Tributario ICDT, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2012, págs.9 y ss.

con el 6.5 del MCOCDE y las ganancias de capital del Artículo 13 pero no hace ninguna referencia ni al Artículo 21 ni al Artículo 22²³².

MC COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES

En 2004, de acuerdo con la Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones, se estableció un nuevo régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal procediendo a establecer un nuevo Modelo de Convenio entre Bolivia, Colombia, Ecuador, Perú y Venezuela, en relación con el Impuesto de la Renta, y en el caso de Venezuela ampliado a los impuestos a los activos empresariales con el objeto de evitar la doble imposición internacional. Este MC para BIRD busca en primer lugar interferir lo menos posible en la soberanía fiscal internacional de cada uno de los Estados firmantes y en un segundo lugar, mantener la transparencia de las instituciones que es esencial para que exista una unión regional²³³.

Esta modificación del MC del Pacto Andino, ha entrado en vigor de una manera muy peculiar según ROMERO, ya que se realizó de manera automática, sin necesidad de ser aprobada por cada uno de los Estados miembros, y a partir del ejercicio fiscal siguiente a la publicación del Acuerdo de Cartagena, Decisión 40, es decir a partir del año 2005²³⁴. En dicho MCCAN se recogen las rentas procedentes de los bienes inmuebles en su Artículo 4, en el que se determina:

MCCAN 4. “Las rentas de cualquier naturaleza provenientes de bienes inmuebles sólo serán gravables por el País Miembro en el cual estén situados dichos bienes.”

En el caso del Modelo de Convenio del Grupo Andino, para GONZALEZ CANO, hay que determinar que en este supuesto, sólo serán gravables en el Estado donde el inmueble se encuentre ubicado. En este mismo sentido se aplicarán a las rentas provenientes del derecho de explotar los recursos naturales, ya que la potestad tributaria se atribuirá siempre al Estado que

²³² Análisis realizado en base a los convenios vigentes contenidos en el libro QUIÑONES CRUZ, N. “Modelo ILADT de Convenio para Evitar la Doble Imposición en América Latina. Modelo Multilateral”. Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario e Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2010, págs.48 y ss.

²³³ BIRD, R. “Tax Incentives for Foreign Investment in Latin America and the Caribbean: Do They Need to be Harmonized?” en AA.VV. “Taxation and Latin American Integration”. Coord. TANZI, V., Inter-American Development Bank, Washington DC, 2008, págs.195 y ss.

²³⁴ ROMERO, J.A. “El Convenio de Doble Tributación del Pacto Andino”. *Revista Orientación Tributaria*, Bogotá, 2005, págs.16 y ss.

posee estos recursos²³⁵. Es curioso destacar que la importancia que da el Pacto Andino a la explotación de los recursos naturales, ya que establece un artículo propio el 5 exclusivo de la explotación²³⁶.

MCCAN 5. “Cualquier beneficio percibido por el arrendamiento o subarrendamiento o por la cesión o concesión del derecho a explotar o a utilizar en cualquier forma los recursos naturales de uno de los Países Miembros, sólo será gravable por ese País Miembro”.

El MC Andino, es un convenio que prima la imposición en la fuente, como ocurre en cierta medida con el MCOGNU. Para BYRNE este modelo aunque si es vigente y se utiliza, está desplazado por los propios miembros del Pacto Andino ya que los mismos Estados han firmado MC con otros Estados en base a los modelos de la OCDE y de la ONU²³⁷.

MC NORDICO

El Convenio nórdico para evitar la doble imposición internacional nace en 1996 entre Dinamarca, Islas Feroe, Finlandia, Islandia, Noruega y Suecia. Este convenio de carácter multilateral ha sido modificado posteriormente en el año 1997 y finalmente el 4 de abril de 2008. Este MC es de aplicación a los Impuestos de la Renta como del Patrimonio y es exigible a cada uno de los Estados contratantes. Este MC se basa, según HENGSLER en dos principales puntos de trabajo: la eliminación de la doble imposición a los ciudadanos nórdicos que viven en otros Estados de la región y en segundo lugar para establecer una colaboración entre los países nórdicos con la intención de establecer una fuerte presencia internacional²³⁸. De esta forma además del MC para eliminar la doble imposición los países nórdicos también firmaron un Convenio de cooperación mutua administrativa y no se limitan exclusivamente a los convenios

²³⁵ GONZALEZ CANO, H. “Los Modelos de los Convenios para evitar la Doble Tributación del Pacto Andino y de las Naciones Unidas”. *Boletín DGI*, nº 505, enero 1996, págs.1 y ss.

²³⁶ QUINONES CRUZ, N. “*Modelo ILADT de Convenio para Evitar la Doble Imposición en América Latina. Modelo Multilateral*”. Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario e Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2010, págs.116 y ss.

²³⁷ BYRNE, P.D. “Tax Treaties in Latin America: Issues and Models” en TANZI, V. “*Taxation and Latin American Integration*”. Inter-American Development Bank, Washington DC, 2008, págs.240 y ss.

²³⁸ HENGSLER, O. “The Nordic Multilateral Tax Treaties – for the Avoidance of Double Taxation and Mutual Assistance”. *Bulletin International of Fiscal Documentation*, IBFD, Amsterdam, 2002, págs.371 y ss.

firmados sino que desde 2006 los países miembros mantienen un grupo de coordinación para la lucha contra la evasión fiscal.

Dentro del MC para evitar la doble imposición de las rentas, se establece en su contenido en relación con los bienes inmuebles:

MCN 2. *“Los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio los que gravan la renta total o el capital total o sobre los elementos de la renta o del patrimonio, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles y los impuestos sobre las plusvalías.*

El MCN contiene la definición de bienes inmuebles:

MCN 4.f) *“Por "bienes inmuebles" tendrá el significado que le atribuya el derecho del Estado Contratante en que esté situado el inmueble; caso la expresión de los bienes accesorios a los bienes inmuebles, el ganado y equipo utilizado en la agricultura y la silvicultura, los edificios, los derechos a los que las disposiciones de la ley general bienes raíces, el usufructo de bienes inmuebles y los derechos a percibir pagos variables o fijos por la explotación o la concesión de la explotación de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales;”*

Este concepto de bien inmueble para HELMINEN es de especial importancia ya que afecta al Artículo 6, al Artículo 13, ganancias de capital, como a los Artículos 22 y 23 del MCN. La remisión habitual del concepto a la ley interna del Estado donde este radique es igual que el resto de los MC analizados, pero no especifica si se refiere a la ley doméstica o si por otro lado a una norma especial interna del Estado. En el caso de duda entre ambas, para HELMINEN tendrá prioridad la ley fiscal sobre la ley común a la hora de determinar el concepto de bien inmueble aplicable al MCN²³⁹. Este concepto de bienes inmuebles como en el resto de los MC también incluye una serie de accesorios que también entrarán en la consideración de bien inmueble por la estrecha vinculación que tienen entre ambos.

El Convenio también incluye el artículo 6 que define las rentas inmobiliarias de manera muy parecida al MCOCDE:

²³⁹ HELMINEN M, “Dividends, Interest and Royalties under the Nordic Multilateral Double Taxation Convention”. *Bulletin for International Taxation*, IBFD, Amsterdam, febrero 2007, págs.49 y ss.

MCN 6 “Ingresos por concepto de bienes inmuebles.

Primero. Las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga de bienes inmuebles (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas o forestales) situados en el otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

Segundo. Las disposiciones del párrafo 1 se aplican a las rentas derivadas de la utilización directa, del arrendamiento o cualquier otra explotación de bienes inmuebles.

Tercero Cuando la propiedad de acciones u otras participaciones en empresas cuyo principal objetivo es la inmobiliaria, que da derecho al titular de las acciones o participaciones que utilizan la compañía de bienes inmuebles, ingresos, derivados de la utilización directa, del arrendamiento o cualquier otro uso de los derechos de acceso, someterse a imposición en el Estado Contratante en el que se encuentra la propiedad.

Cuarto Las disposiciones de los apartados 1 y 2 serán también aplicables a las rentas de los bienes inmuebles de una empresa y de los bienes inmuebles utilizados para la prestación de servicios personales independientes.”

El convenio para HELMINEN es una copia del MCOCDE ya que este artículo fue modificado y adaptado al MCOCDE con la salvedad de que el Artículo 6.4 es más parecido al MCONU al incluir los bienes inmuebles utilizados para la prestación de servicios personales independientes²⁴⁰.

Finalmente hay que destacar que el Convenio nórdico contiene disposiciones especiales relativas a la consideración del EP en el Estado contratante, y un artículo especial el Artículo 21 relativo a la búsqueda, exploración, y explotación de depósitos de hidrocarburos que para HOLMES queda incluido en la esfera del concepto de bienes inmuebles:²⁴¹

²⁴⁰ HELMINEN M. “Scope and Interpretation of the Nordic Multilateral Double Taxation Convention”. *Bulletin for International Taxation*. IBFD, Amsterdam, enero 2007, págs.24 y ss.

²⁴¹ HOLMES, K. “*International Tax Policy and Double Tax Treaties: An Introduction to Principles of Application*”. IBFD, Ámsterdam, 2007, págs.63 y ss.

MCN 21. *“Las actividades relacionadas con la investigación preliminar de exploración o explotación de recursos naturales.*

Primero Sin perjuicio de las demás disposiciones del presente Acuerdo, con excepción de lo dispuesto en el artículo 8, las disposiciones del presente artículo, cuando un residente de un Estado Contratante realice su actividad en el estudio exploratorio, la exploración o explotación de recursos naturales situado en un Estado Contratante .

Segundo a) Un residente de un Estado Contratante, en la costa de otro Estado Contratante realice actividades contempladas en el apartado 1, se considera que operan a través de un Establecimiento permanente o una base fija situada en este otro Estado.

b) si dicha persona actúa en el área de exploración o extracción que se extiende desde un lugar de la costa de ese otro Estado, y en la superficie de éste, y la actividad no está enteramente dentro de la superficie terrestre, posee el apartado a) se aplicarán igualmente.

c) Las actividades, que consisten en la construcción o instalación de tuberías para el transporte de hidrocarburos crudos, o los trabajos de construcción en relación directa con dicha actividad, se considera el ejercicio de un establecimiento permanente situado en ese otro Estado, incluso en cuanto a las actividades que tienen lugar en tierra donde la actividad es en un proyecto que se extiende desde una ubicación frente a la costa de ese Estado y en el territorio de este último.

Tercero Las disposiciones del párrafo 2 no se aplicarán si se prolonga durante un período o períodos que en total excedan de 30 días en cualquier período de doce meses.

Cuarto En el cómputo del plazo contemplado en el apartado 3 se considerará actividad, llevada a cabo por una empresa asociada a otra empresa, llevada a cabo por la empresa con la que está asociada, si las actividades en un grado significativo es de la misma naturaleza que las actividades de este último lleva y las actividades de ambas empresas en relación con el mismo proyecto.

Quinto Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante obtenga de la enajenación de transporte de personal o material por un buque o aeronave, o en el ámbito mencionado en el apartado 2, letras a) y b), en el Estado Contratante en el que

se realizan los negocios en relación con la investigación preliminar exploración o explotación de recursos naturales o por la operación de remolcadores, buques auxiliares u otros buques de apoyo. En relación con tales actividades, sólo pueden someterse a imposición en el Estado mencionado en primer lugar.

Sexto Las disposiciones del artículo 13, párrafo 4, y el artículo 23, apartado 3 son aplicables a los beneficios procedentes de la enajenación de buques, embarcaciones o aeronaves a que se refiere el apartado 5 y la riqueza consiste en esos buques, lanchas o aeronaves.

Séptimo Sin perjuicio de las demás disposiciones del Acuerdo, se aplica lo siguiente en relación con la fiscalidad de los salarios y otras remuneraciones similares obtenidas por un residente de un Estado Contratante por razón de un empleo ejercido en el otro Estado Contratante para los empleadores que realicen las actividades mencionadas en los apartados 1 y 2:

a) Con sujeción a lo dispuesto en los párrafos b) - d) Por el contrario, recibir dicho salario o remuneración pueden someterse a imposición en ese otro Estado, pero sólo si el trabajo está ocurriendo allí por un período o períodos que en total excedan de 30 días en cualquier período de doce meses.

b) Sin embargo, dichos sueldos o remuneraciones sólo pueden someterse a imposición en el Estado Contratante mencionado en primer lugar si

1) el proceso asociado con el uso de recursos naturales que están en la línea de centro entre los Estados Contratantes, o entre un Estado contratante y el otro Estado.

2) existe un acuerdo entre esos Estados en la puesta en común de los hechos, y

3) se hace uso de forma simultánea en ambos lados de la línea media.

Lo dispuesto en este apartado sólo se aplicará después de un acuerdo al respecto entre las autoridades competentes de los Estados Contratantes.

c) Si el empleo ejercido a bordo de un buque o embarcación que se refiere el párrafo 5, obtener un sueldo o salario a imposición en el Estado Contratante del que la persona que utiliza el buque o embarcación sea residente.

d) Si el trabajo se realiza a bordo de la aeronave que se refiere el apartado 5, será igual al sueldo o remuneración imponible tal solamente en el Estado Contratante en que esté domiciliada la empresa.

Octavo Un residente de un Estado Contratante realice actividades costa afuera en el otro Estado Contratante estén exentos de impuestos en ese otro Estado por los beneficios que esta persona se considera que ha adquirido como resultado de la transferencia de instalaciones móviles de perforación o área de plataforma hoteleros fuera de ese otro Estado. Con la victoria en este apartado es la cantidad por la que el valor de mercado al momento de la transferencia excede el valor residual en este momento con la adición de la depreciación se supone.

Noveno Las ganancias obtenidas por un residente de un Estado contratante obtenga de la enajenación de

a) el derecho a una investigación preliminar de exploración o explotación de recursos naturales en otro Estado contratante, incluidos los derechos a participar en o beneficiarse de estos hechos, o

b) Las acciones u otras participaciones en empresas cuyo valor en su totalidad o en parte sustancial, directa o indirectamente, en relación con ese derecho, pueden someterse a imposición en ese otro Estado”.

CARICOM

La Comunidad del Caribe, CARICOM, nació en 1958 con el objeto de estimular la cooperación económica, estrechar las relaciones políticas y económicas y promover la cooperación educacional, cultural e industrial entre los países miembros. El CARICOM agrupa a los Estados de Antigua y Barbuda, Bahamas, Barbados, Belice, Dominica, Granada, Guyana, Haití, Jamaica, Montserrat, Sant Kitts y Nevis, Santa Lucía, San Vicente y las Granadinas y finalmente Trinidad y Tobago. Junto a estos Estados existen otros que participan como observadores como son Anguilla, Islas Caimán, México, Venezuela, Aruba, Colombia, Antillas

Holandesas, Bermudas, República Dominicana y Puerto Rico, mientras que Islas Vírgenes es miembro Asociado²⁴².

El CARICOM dentro de las funciones en las que tiene encomendadas, publicó en 1994 un Acuerdo Multilateral sobre Impuestos CARICOM, acuerdo que entró en vigor en 11 de los 14 países de la Comunidad Caribeña. El convenio base es una mezcla según LANG entre el MCOCDE y el MCONU, incluso en el MC Andino y la especialidad de este convenio fiscal radica en la exclusividad del Estado de la fuente a la imposición y prohibición sobre los contribuyentes del Estado de residencia por la recaudación sobre la base de la renta mundial. El Convenio prima en todo momento la imposición en el Estado de la fuente, mientras que en el resto de los Convenios esta combinado entre el Estado de la fuente y el Estado de la residencia.

La implantación de un Convenio como el CARICOM en base exclusivamente al Estado de la fuente se basa según LANG en tres propósitos principales: El primero basado en al fácil administración del mismo, tanto para los Estados como para los inversores. El segundo basado en el mantenimiento de los incentivos fiscales ofertados a los capitales extranjeros y en tercer lugar, de carácter histórico, este modelo inicialmente se aprobó en directa oposición a los acuerdos celebrados por el Reino Unido en los años 40, siendo este convenio el que protegía la imposición por el Estado de la residencia. Esta especial protección se debía a la tutela de los intereses económicos de los países que formaban parte de esta región como rechazo a las políticas colonialistas de la época²⁴³.

El MCCARICOM permite una mejora de las relaciones comerciales entre los Estados firmantes del convenio. El principal problema que se enfrenta el MC es la eliminación en todos los casos de la imposición por el Estado de la fuente o casos triangulares entre los diversos Estados miembros, pero al existir una estrecha relación entre los Estados, la aplicación de estas normas hace que sean fáciles de solucionar. El verdadero problema ocurre en los casos en los que se reclama la tributación de un ingreso por múltiples Estados al mismo tiempo, ya que no hay provista ninguna solución al respecto, debiéndose remitir, si el Estado de residencia no puede resolverlo, una consulta al resto de Autoridades del CARICOM. La aplicación de este MC tiene por objeto la prevención o reducción de la evasión o la no imposición, por lo que el método más fácil que tienen los Estados es un efectivo grupo de coordinación para el

²⁴² Bahamas, Barbados y Surinam son los tres Estados de la Comunidad Caribeña que no han firmado el CARICOM.

²⁴³ LANG M. "Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics". IBFD, Amsterdam, 2010, págs.229 y ss.

intercambio de información entre ellos. Este intercambio de información está basado en el mismo empleado por el MCOCDE en el modelo de 1994.

El MCCARICOM también establece un artículo en relación a las rentas inmobiliarias que se contiene también en el Artículo 6:

MCCARICOM 6. *“Rentas inmobiliarias*

1. Los rendimientos de bienes inmuebles pueden someterse a imposición en el Estado miembro en el que estén situados dichos bienes.

2. La expresión "bienes inmuebles" se interpretarán de conformidad con la legislación del Estado miembro en que esté situado el inmueble en cuestión. Dicha expresión comprende en todo caso los bienes accesorios a los bienes inmuebles, el ganado y el equipo utilizado en explotaciones agrícolas o forestales, los derechos a los que las disposiciones de Derecho privado relativas a los bienes raíces, el usufructo de bienes inmuebles y los derechos a percibir pagos variables o fijos por la de trabajo, o los derechos a la explotación de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales, pero los buques, embarcaciones y aeronaves no se consideran bienes inmuebles.

3. Lo dispuesto en el párrafo 1 del presente artículo, se aplicarán a las rentas derivadas de la utilización directa, del arrendamiento o de cualquier otro tipo de bienes inmuebles.

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 3 del presente artículo se aplicará igualmente a las rentas derivadas de bienes inmuebles de una empresa y de los bienes inmuebles utilizados para la prestación de servicios profesionales”.

Es interesante destacar en este artículo 6, como la competencia a la hora de la imposición sobre las rentas inmobiliarias no recae sobre el Estado de la Residencia, sino que sigue el criterio tradicional de imposición en el Estado de la fuente, rompiendo además con el orden general establecido en el resto del MC y siguiendo prácticamente igual el MCOCDE.

INTRA ASEAN

La Asociación de Naciones del Sudeste Asiático (ASEAN) fue creada en 1967 por Indonesia, Malasia, Filipinas, Singapur y Tailandia a la que posteriormente se fueron añadiendo Brunéi, Vietnam, Laos, Myanmar, Camboya. La Comunidad ASEAN está basada en tres pilares: la Comunidad de Seguridad, la Comunidad Económica y finalmente la Comunidad Sociocultural. Dentro de esta estructura, se formuló el Modelo de Convenio para evitar la doble imposición en 1973 que fue un fracaso al no contar con las especialidades propias de cada Estado, y hubo que esperar hasta 1987 para la formulación del MC actual entre miembros de la Asociación de las Naciones del Sur Este Asiático. Este nuevo MC tiene en cuenta según JOGARAJAN cada una de las diversas normativas internas fiscales de los EEMM, las diferentes historias coloniales y las diferentes políticas de desarrollo para poder formular un modelo de convenio que fuera adecuado para todos ellos. Este nuevo modelo goza de consistencia e interés para los inversores internacionales al incluir referencias y relaciones con los MCOCDE y MCONU²⁴⁴.

Este modelo de Convenio, establece para el caso de los rendimientos de los bienes inmuebles:

MCINTRA-ASEAN 6. *“Los rendimientos de bienes inmuebles.*

1. Las ganancias obtenidas por un residente de un Estado Contratante obtenga de bienes inmuebles (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas o forestales) situados en el otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. El término "bienes inmuebles" tendrá el significado que le atribuya el derecho del Estado Contratante en que esté situado el inmueble en cuestión. Dicha expresión comprende en todo caso los bienes accesorios a los bienes inmuebles, el ganado y el equipo utilizado en explotaciones agrícolas y forestales, los derechos a los que las disposiciones de Derecho privado relativas a los bienes raíces, el usufructo de bienes inmuebles y los derechos a percibir pagos variables o fijos por la de trabajo, o el derecho a la explotación de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales; buques, embarcaciones y aeronaves no se consideran bienes inmuebles.

²⁴⁴ JOGARAJAN, S. “A Multilateral Tax Treaty for ASEAN – Lesson from the Andean, Caribbean, Nordic and South Asian Nations”. *Asian Journal of Comparative Law*, vol. 6, ISS.1, 2011, Article 8, págs.15 y ss.

3. *Las disposiciones del párrafo 1 se aplican también a las rentas derivadas de la utilización directa, del arrendamiento o de cualquier otro tipo de bienes inmuebles.*

4. *Las disposiciones de los apartados 1 y 3 se aplicarán igualmente a las rentas derivadas de bienes inmuebles de una empresa y de los bienes inmuebles utilizados para la prestación de servicios personales independientes”.*

El MCOCDE y el MCINTRA-ASEAN en este Artículo 6 destinado a los rendimientos derivados de los bienes inmuebles son muy similares, la única diferencia existente entre los mismos es que el MCINTRA-ASEAN contiene además la disposición relativa a los bienes inmuebles utilizados en el servicio personal independiente, que se ha omitido en el MCOCDE, pero si comparamos con el MCONU con el MCINTRA-ASEAN no existe ninguna diferencia entre ambos Artículos 6.

OTROS ACUERDOS

Existen otra serie de Convenios para evitar la doble Imposición, pero al ser de aplicación en un número muy pequeño de Estados no se ha realizado el estudio, como es el caso del Acuerdo del Consejo para la Asistencia Económica Mutua (CMEA), el MC de 1957 entre Chad, Gabón, Congo, Ubangi-Shari y el África Ecuatorial Francesa, el *Income from movable Capital Tax Agreement* de 1961 de Dohomey, entre Costa de Marfil, Níger y Alto Volta, el Acuerdo de Sucesiones de 1994, entre Bastuoland, Bechuanaland, Suráfrica y Swazilandia o el Gulf Cooperation Council.

2.2.1 EI MCOCDE Y LOS BIENES INMUEBLES. ARTICULO 13. GANANCIAS DE CAPITAL

Las legislaciones fiscales de los países miembros de la OCDE varían de una manera muy grande entre uno y otro en lo que respecta a la imposición de las ganancias de capital. Nos encontramos ante países en los que estas ganancias de capital no tienen la consideración de renta imponible, hasta otros en los que se gravan únicamente en casos específicos como en las ganancias por la transmisión de la propiedad inmobiliaria o en el caso de transmisiones de origen especulativo. Este Artículo 13 no necesita ni quiere abordar las cuestiones de la imposición en cada Estado, sino que lo que pretende es la generalidad a todos los impuestos

establecidos por los Estados contratantes sobre las ganancias de capital, incluyendo aquellos supuestos de impuestos especiales sobre las ganancias de capital²⁴⁵.

La imposición directa sobre los bienes inmuebles recogida en el Artículo 6, es clara y precisa y no presenta muchas complicaciones a la hora de determinar cuál de los Estados es el competente para la imposición de las rentas que se derivan directamente de los mismos. En este sentido la provisión del Artículo 13.1 del MCOCDE establece según HOLMES, que la imposición de las ganancias patrimoniales sobre los bienes inmuebles situados en el Estado de la fuente sea compatible con el tratamiento fiscal de las rentas derivadas de la bienes inmuebles del artículo 6²⁴⁶.

MCOCDE 13. Ganancias de Capital

1. Las ganancias que un residente de un Estado contratante obtenga de la enajenación de propiedad inmobiliaria tal como se define en el artículo 6, situada en el otro Estado contratante, pueden someterse a imposición en ese otro Estado. (...)

4. Las ganancias obtenidas por un residente de un Estado contratante en la enajenación de acciones, en las que más del 50 por ciento de su valor procede, de forma directa o indirecta, de propiedad inmobiliaria situada en el otro Estado contratante, pueden gravarse en este último.

5. Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los apartados 1, 2, 3 y 4 pueden someterse a imposición sólo en el Estado contratante en que resida quien enajena.

El concepto de ganancias de capital aparece por primera vez en el modelo predecesor del MCOCDE, el Modelo aprobado de la Liga de Naciones, que fue a su vez inspirado en el Modelo de Convenio americano que utilizaba la expresión “*capital assets*”. Este concepto americano, que sí que fue definido en los Estados Unidos, fue importado por los países europeos sin otorgarle una definición concreta del mismo, por lo que ha ocasionado según KREVER que cada Estado haya adoptado un significado distinto incluso del término original. Esta incertidumbre del término “*ganancias de capital*”, ha intentado solucionarse estableciendo

²⁴⁵ OCDE “*Model Tax Convention on Income and on Capital 2010*”. (Versión completa). Comité de Asuntos fiscales de la OCDE, Paris, 2012, Comentarios al Artículo 13, págs.246 y ss.

²⁴⁶ HOLMES, K. “*International Tax Policy and Double Tax Treaties: An Introduction to Principles of Application*”. IBFD, Amsterdam, 2007, págs.296 y ss.

varias definiciones al mismo en función de quién sea la entidad o persona que realice estas operaciones: para las grandes corporaciones el concepto va referido a las ganancias por la venta de acciones y en otros casos, por las ganancias por la venta de acciones y de bienes inmuebles, mientras que en el caso de los particulares, nos encontramos ante las ganancias realizadas por personas físicas. Aunque no se haya unificado el término por parte de los diferentes Estados, sí que se ha acordado entre ellos que están excluidas del concepto las ganancias por la venta del inventario empresarial, quedando delimitado el Artículo 13 a las ganancias de capital obtenidas por la venta de los bienes inmuebles, mientras que los beneficios obtenidos por la venta de los bienes inmuebles inventariados queda incluido en el Artículo 7, perdiendo el Estado de la fuente la posibilidad de someter a imposición este tipo de ganancias, siempre y cuando el Artículo 13 se aplique de una forma estricta a las ganancias de capital y no a las ganancias en general²⁴⁷.

Esta base del modelo actual, según SIMONTACCHI es la que hace vulnerable al Artículo 13, definido como ganancias de capital, ya que no puede incluir todas las ganancias provenientes de las ganancias derivadas de la transmisión de los bienes inmuebles, y debe ceder parte de ellas al Artículo 7 o al Artículo 21, según como corresponda²⁴⁸.

El concepto de “*enajenación de la propiedad*” explicado en los Comentarios al MCOCDE del Artículo 13, no contiene una relación de las operaciones que podían quedar incluidas en este concepto, pero si quiere establecer que especialmente están comprendidos en esta definición, las ganancias de capital resultantes de la venta o permuta de bienes, los supuestos de enajenación parcial, expropiación, aportaciones a sociedades, venta de derechos e incluso los casos de donación o transmisión mortis causa²⁴⁹.

En Artículo 13 no distingue entre las ganancias de capital en cuanto a su origen y se aplica a todos los tipos de ganancias de capital, tanto para el caso de las obtenidas a largo plazo paralelamente a una mejora constante de la situación económica como las obtenidas a muy corto plazo, como ocurre con las ganancias especulativas. A este tipo de ganancias también hay que incluir las que resultan de la depreciación de la moneda nacional, siendo el Estado en su

²⁴⁷ COCKFIELD, A. “*Globalization and its tax discontents: Tax policy and international investments*”. University of Toronto Press, Toronto, 2010, Capítulo 11; y KREVER, R. “*Tax Treaties and the Taxation of Non-residents. Capital Gains*”. University of Toronto Press, Toronto, 2010, págs.217 y ss.

²⁴⁸ SIMONTACCHI, S. “*Taxation of Capital Gains under the OECD Model Convention: With Special Regard to Immovable Property*”. Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2007, págs.302 y ss.

²⁴⁹ OCDE “*Model Tax Convention on Income and on Capital 2010*”. (Versión completa). Comité de Asuntos fiscales de la OCDE, Paris, 2012, Comentarios al Artículo 13, págs.246 y ss.

normativa interna, como vimos anteriormente el que debe establecer si deben o ser sometidas a imposición.

El Artículo 13 para HOLMES restringe el derecho del Estado de la residencia a la imposición, bajo la ley doméstica, de las ganancias derivadas de la transmisión de los bienes inmuebles de sus residentes. Una vez más, el Artículo 13 trabaja en favor del Estado de la fuente como ocurre en el caso de los ingresos derivados de los bienes inmuebles, tanto en el MCOCDE como en la MCONU. Estos MC no limitan los derechos del Estado de la fuente ya que en ningún caso restringen la cantidad de impuestos que el Estado de la fuente puede imponer sobre estas ganancias patrimoniales, de esta forma, cuanto mayor es el impuesto en el Estado de la fuente el Estado de la residencia tiene la obligación de renunciar y otorgar más crédito a sus residentes en la proporción que disponen de bienes inmuebles en el Estado de la fuente²⁵⁰.

El Artículo 6.2, rentas inmobiliarias, incluye dentro de su definición una lista de bienes que van a ser considerados bienes inmuebles, como es el caso de los bienes accesorios. Esta definición no obstante, hace difícil concretar de manera específica todos los bienes que van a quedar contenidos, por lo que algunos Estados han buscado una mejora en la normativa interior para evitar que la imposición sobre los bienes inmuebles quede desierta para el Estado de la fuente mientras que otros, como en el caso de España y Reino Unido que han optado por la ampliación del concepto de bien inmueble mediante la utilización de las Reservas al modelo de convenio y así incluir el “*time-share*”, tiempo compartido en la utilización de los inmuebles, como parte del concepto de bien inmueble²⁵¹.

En el concepto de bienes inmuebles, también quedarán incluidos los recursos naturales. El alcance del Artículo 13 en relación a estos recursos naturales es pequeño cuando está delimitada por las inversiones extrafronterizas. Por este motivo los Estados que tienen especial interés en la explotación de estos recursos fuera de sus fronteras intentan buscar en los términos convencionales establecidos en el MCOCDE el significado más amplio. Este caso se ha podido apreciar con la firma entre Canadá y Mongolia del MCOCDE que contiene la definición de bien inmueble estándar de la OCDE en la que las compañías mineras canadiense explotan los

²⁵⁰ HOLMES, K. “*International Tax Policy and Double Tax Treaties: An Introduction to Principles of Application*”. IBFD, Amsterdam, 2007, págs.296 y ss.

²⁵¹ COCKFIELD, A. “*Globalization and its tax discontents: Tax policy and international investments*”. University of Toronto Press, Toronto, 2010, Capítulo 11; y KREVER R. “*Tax Treaties and the Taxation of Non-residents. Capital Gains*”. University of Toronto Press, Toronto, 2010, págs.223 y ss.

recursos naturales en Mongolia sin EP, lo que implica la sujeción de las ganancias al artículo 7 y no al 6 o al 13 del MCOCDE. En el caso de los Estados con más experiencia a la hora de negociar los convenios, se intenta que estas ganancias derivadas de los recursos naturales queden sujetos al Artículo 6 o al Artículo 13.²⁵²

Los bienes contenidos en la enumeración contenida en el Artículo 6.2 van a quedar vinculados a las operaciones de transmisión de bienes inmuebles contenidas en el Artículo 13.1. Esta asimilación no presenta para SIMONTACCHI problemas con el Artículo 22.1, ya que esta propiedad será inmobiliaria mediante se mantenga la unión con el bien inmueble al que se considera accesorio. El problema sobre la imposición puede aparecer en los casos en los que se intenta la transmisión en exclusiva de los accesorios sin el bien inmueble al que pertenecen. Para SIMONTACCHI existen tres grupos que están relacionados con las normas que regulan las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de los bienes inmuebles: el primero es el formado por estas ganancias con una mención directa, la segunda que atribuye la imposición en los casos de ganancias patrimoniales por la transmisión de bienes inmuebles en las que no se hace referencia a las mismas y en tercer lugar aquella normativa que directamente las excluye²⁵³.

Las ganancias derivadas de la transmisión de los bienes inmuebles, incluida en este Artículo 13, para KREVER se pueden concretar en tres categorías distintas. La primera compuesta por las ganancias de la venta por parte de una empresa de un bien inmueble que no forma parte del inventario de la misma y que carece de un EP en el Estado en el que el bien inmueble se encuentra ubicado. La segunda compuesta por la venta por parte de una empresa de un bien inmueble que forma parte de su inventario y un tercer grupo en el que se conforma por las ganancias derivadas de la venta de un bien inmueble por una persona física fuera de cualquier contexto empresarial. En el primero de los supuestos, la sujeción es directa y clara, en este caso la imposición no corresponderá al Estado de la fuente, sino que quedará sujeto al Artículo 7 del MCOCDE, beneficios empresariales, igual que ocurre en el segundo grupo de ganancias derivadas de los bienes inmuebles. Mientras que en el tercer grupo de ganancias, las derivadas de la transmisión de los bienes inmuebles sin intervención alguna de una empresa, quedaría bajo la sujeción del Artículo 13, ganancias de capital, o bajo la sujeción del Artículo 21, otras rentas. En este caso, la aplicación del Artículo 21, concede la jurisdicción al Estado en

²⁵² OCDE *"Model Tax Convention on Income and on Capital 2010"*. (Versión completa). Comité de Asuntos fiscales de la OCDE, Paris, 2012, Comentarios al Artículo 13, págs.246 y ss.

²⁵³ SIMONTACCHI, S. *"Taxation of Capital Gains under the OECD Model Convention: With Special Regard to Immovable Property"*. Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2007, págs.12 y ss.

la cual un inversor sea residente sobre las rentas no recogidas en los artículos anteriores. Cuando las ganancias por la venta de los bienes inmuebles sean realizadas fuera de un contexto empresarial estarían lejos del alcance del Artículo 13, quedando vinculadas al Artículo 21²⁵⁴.

La sujeción al Estado de residencia de las ganancias patrimoniales inmobiliarias en el caso de la aplicación del Artículo 6 como por el Artículo 13 es clara en todos los casos, no obstante, para SIMONTACCHI, el problema aparece cuando nos encontramos ante situaciones en los que el bien inmueble se encuentra situado en un tercer Estado. En relación a las ganancias de capital, los Comentarios de la OCDE establecen que se podría aplicar el contenido del Artículo 13.5 e incluso el Artículo 7²⁵⁵.

El Artículo 13, según los Comentarios, tampoco establece la fórmula para calcular las ganancias de capital, por lo que deberá ser competencia del derecho interno. Como norma general, la ganancia se determinará deduciendo el precio de venta, mientras que el coste se obtiene incrementando el precio de compra en todos los gastos relativos a la misma, además de incluir los gastos de las mejoras realizadas y en algunos supuestos se deducen las amortizaciones realizadas anteriormente. La inclusión de estas amortizaciones puede dar lugar a conflictos entre los Estados a la hora de determinar el beneficio por la transmisión de los bienes, al igual que la fluctuación de la moneda en relación a otra de otro Estado.

Las ganancias o pérdidas patrimoniales por la fluctuación de la moneda o por la variación del tipo de cambio han sido analizadas en los Comentarios, pero debido a su amplia casuística, es imposible incluir todos los casos en los que se pueden ver afectados varios Estados, tanto en los casos en los que hay un EP o no de por medio, sin olvidar que en el caso de su existencia nos podríamos acoger tanto al Artículo 7 como al 23. En el supuesto en el que los Estados no lleguen a un acuerdo para poder determinar la ganancia patrimonial obtenida, los Comentarios lo refieren a la aplicación del procedimiento amistoso incluido en el Artículo 25 del MCOEDE.

Otro de los problemas al que se enfrenta el Artículo 13 a la hora de determinar las ganancias patrimoniales en relación con los bienes inmuebles, es el de concretar el importe de esta ganancia en el caso de que se realice una transmisión de un bien inmueble a cambio del

²⁵⁴ COCKFIELD, A. “*Globalization and its tax discontents: Tax policy and international investments*”. University of Toronto Press, Toronto, 2010, Capítulo 11; y KREVER R. “*Tax Treaties and the Taxation of Non-residents. Capital Gains*”. University of Toronto Press, Toronto, 2010, pág.218.

²⁵⁵ SIMONTACCHI, S. “*Taxation of Capital Gains under the OECD Model Convention: With Special Regard to Immovable Property*”. Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2007, págs.318 y ss.

pago de una renta vitalicia en lugar de un precio fijo. El problema no es sólo la valoración final sino además de si debe incluirse o no en este Artículo 13 o bien iría remitido al Artículo 21 relativo a otras rentas. Los Comentarios sugieren que en un futuro debe ampliarse el Convenio para poder incluir este tipo de operaciones y evitar que los Estados acuerden uno por uno los casos en los que se vean involucrados²⁵⁶.

La mayor parte de los Estados que gravan estas enajenaciones de bienes de capital, gravan las denominadas “*enajenaciones realizadas*”, en algunos supuestos esta ganancia de capital no se reconoce por el Estado bien porque el dinero obtenido por las mismas es objeto de reinversión en otro tipo de activos o bien porque existen situaciones en las que no es necesaria la transmisión de estos activos para encontrarnos ante una ganancia patrimonial, como ocurre con ciertas plusvalías, revalorizaciones de activos, nuevas valoraciones de los bienes a efectos fiscales e incluso las producidas por una depreciación o apreciación de bienes en función de las oscilaciones del cambio monetario. En estos casos será la normativa interna la que determine si existe o no un beneficio fiscal que debe ser objeto de imposición²⁵⁷.

Esta reinversión de la ganancia obtenida se entiende realizada cuando se ha producido una posterior adquisición de “*un bien de similares características*” en el plazo que determine la ley interna, p.ej.: el cambio de la vivienda habitual por otra²⁵⁸ o cuando se realiza una donación a entidades que tienen reconocida la exención del impuesto de donaciones correspondientes, como por ejemplo en el caso español la Cruz Roja o la Iglesia Católica²⁵⁹. En el supuesto en el que no exista esta posibilidad de exención la persona o entidad que reciba esta donación estaremos recibiendo una ganancia patrimonial sujeta a la fiscalidad correspondiente²⁶⁰.

Las ganancias derivadas de la venta de bienes inmuebles pueden quedar fuera de la aplicación del Artículo 13 cuando esta ganancia es obtenida por un particular que vende un derecho sobre una segunda vivienda a través de una empresa. Las ganancias por la venta de las acciones en un holding interpuesto sobre una vivienda, no será considerado como ganancia

²⁵⁶ OCDE “*Model Tax Convention on Income and on Capital 2010*”. (Versión completa). Comité de Asuntos fiscales de la OCDE, Paris, 2012, Comentarios al Artículo 13, págs.246 y ss.

²⁵⁷ VOGEL, K. “*Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*”. Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 1997, págs.54 y ss.

²⁵⁸ OCAÑA PEÑA, M. L. “Disciplina fiscal de los rendimientos derivados de los bienes inmuebles propiedad de las personas físicas”. *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*. EDERSA, Madrid, julio 1998.

²⁵⁹ RESOLUCIÓN de la Dirección General de Tributos de 29 de diciembre de 2000.

²⁶⁰ RESOLUCIÓN de la Dirección General de Tributos de 18 de marzo de 2003. CDI España – Reino Unido.

empresarial, no pudiendo aplicarse además el Artículo 13, quedando en aplicación el Artículo 21, ya que el Artículo 13 iría en general referido a las disposiciones directas sobre los bienes inmuebles y no los casos en los que se dispone de ellos de manera indirecta como es en el caso de la venta de acciones de sociedades interpuestas. De esta forma el Artículo 21 elimina la posibilidad de imposición del Estado de la fuente en favor del Estado de residencia, en base a la segregación de las ganancias de capital de los ingresos²⁶¹.

El problema de las sociedades interpuestas

La imposición sobre las ganancias patrimoniales derivadas de los bienes inmuebles sobre sus titulares directos está perfectamente reflejada en el MCOCDE para los diferentes tipos de rentas y situaciones. Esta simplicidad que viene recogida en el MCOCDE se puede ver complicada en los casos en los que nos encontremos ante tenencias indirectas o sociedades interpuestas, *trust*, o cualquier otra figura que no permita distinguir claramente al titular de los mismos y como consecuencia al Estado competente para su imposición. Hasta el año 2003 el MCOCDE no incluyó ninguna norma para identificar al verdadero titular de los bienes inmuebles; únicamente en la revisión de 1999 de este MCOCDE incorporó la posibilidad de imposición en el caso de intereses consistentes directa o indirectamente sobre bienes inmuebles, pero no fue hasta la revisión de 2003 cuando el MCOCDE se adaptó siguiendo los pasos anteriores del MCONU. Con estos cambios en el MCOCDE, se incluyó bajo la cobertura del Artículo 13.4 la sujeción a imposición de los intereses de estas sociedades interpuestas, así como quedo establecida la norma para la imposición en los casos en los que a través de este tipo de entidades se procediera a la enajenación de bienes inmuebles y así poder someter a imposición este tipo de actividades.

MCOCDE 13.4. “Las ganancias obtenidas por un residente de un Estado contratante en la enajenación de acciones o de intereses comparables, que obtengan más del 50 por ciento de su valor directa o indirectamente de propiedad inmobiliaria situada en el otro Estado contratante, pueden gravarse en ese último.»

El lenguaje usado para esta nueva cobertura, se refiere a la transmisión de acciones y o participaciones cuyos activos empresariales deriven en más de un 50% del valor directamente o

²⁶¹ KREVER, R. “*Interpreting Income Tax Laws in the Common Law World*”. Facultas Verlags und Buchhandels AG, Viena, 2007, págs.354 y ss.

indirectamente de bienes inmuebles. Esta ampliación del artículo fue aceptada por los Estados firmantes, especialmente para el caso de los denominados países ricos. Al ser una figura en constante evolución, actualmente la OCDE está procediendo a estudiar la posibilidad de poder ampliar esta imposición para evitar que queden fuera de este apartado situaciones en las que de una manera o de otra se produzcan transmisiones encubiertas de bienes inmuebles²⁶².

Esta atribución de derechos del Artículo 13.4, busca para SIMONTACCHI evitar los posibles conflictos de interpretación en las normas internas anti-abuso, ya que permite la imposición al Estado de la fuente en el caso de que exista este porcentaje en bienes inmuebles, ya que sino de otro modo quedaría fuera de su competencia. Este Artículo 13 contiene por lo tanto una clara norma para evitar la interposición de entidades que oculten la propiedad de los bienes inmuebles. Este apartado establece el derecho a la imposición directa al Estado fuente en el caso de las ganancias derivadas por la transmisión de acciones que deriven más del 50% de su valor en bienes inmuebles situados en el Estado contratante. El propósito de esto según SIMONTACCHI es aplicar a esta transmisión de acciones de compañías cuyo capital esté formado por bienes inmuebles el mismo trato aplicable en el caso de la transmisión de cualquiera de sus activos. Si la imposición sobre estas acciones de compañías de bienes inmuebles cayera bajo la aplicación del Artículo 7 o del Artículo 21, la consecuencia podría ser una atribución de la exclusividad de los derechos de imposición al Estado de la residencia del sujeto pasivo, privando al Estado de ubicación de los mismos la capacidad de imposición²⁶³.

La sujeción a esta imposición se va a realizar por el 100% de las ganancias patrimoniales realizadas atribuibles a la transmisión de estas acciones y/o participaciones, según los Comentarios, aun cuando el resto de los activos que formen parte de la entidad ese menos del 49% de los activos no sean bienes inmuebles y sin tener en cuenta las deudas u otros pasivos de la entidad, tanto si están garantizados como sino por medio de hipotecas sobre la propiedad inmobiliaria, siendo suficiente que el 51% sean activos inmobiliarios.

Los Comentarios al MCOCDE establecen que queda dentro de la competencia de los Estados determinar el porcentaje mínimo del valor de los activos formado por los bienes inmuebles, por lo que de esta manera bastaría con modificarlo de acuerdo con el otro Estado

²⁶² OCDE *"Model Tax Convention on Income and on Capital 2010"*. (Versión completa). Comité de Asuntos fiscales de la OCDE, Paris, 2012, Comentarios al Artículo 13, págs.246 y ss.

²⁶³ SIMONTACCHI, S. *"Taxation of Capital Gains under the OECD Model Convention: With Special Regard to Immovable Property"*. Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2007, págs.189 y ss.

firmante, o poder vincularlo a una participación mínima del cedente en la entidad. En el caso de Vietnam, se ha reducido este porcentaje hasta el 30%²⁶⁴.

Aún con todos estos cambios introducidos, sigue siendo complicado en algunas ocasiones descubrir este tipo de operaciones especialmente según KREVER por tres motivos: el primero la posibilidad de múltiples niveles de sociedades interpuestas, la segunda por la imposibilidad de tener normas que regulen todas las formas y tipos de sociedades interpuestas y una tercera, cuando las ganancias atribuidas a la fuente pueden ser segregadas cuando se transmiten intereses o derechos en una sociedad interpuesta. La interposición de las sociedades es la forma más fácil para el inversor de evitar la imposición en los casos de los no residentes. Una mejora del Artículo 13, permitiría aplicarse a todos los tipos de sociedades interpuestas y cualquier otra forma de acuerdos bajo cualquier forma legal, tanto en los casos en los que se aplica la ley común o por medio de un contrato civil, *trust*, sociedad o participación. En este sentido, se podría extender según KREVER la cobertura de este artículo a los intereses en las compañías, *trust*, participaciones pero limitando el tipo de intereses en compañías de acciones invitando a los tenedores de bienes inmuebles mediante sociedades interpuestas y otros tipos de tenencia tal como deuda convertible u opciones sobre acciones directas de propiedad²⁶⁵.

En el caso en el que nos encontremos ante ganancias de capital por la transmisión de intereses cuyo valor derive principalmente de bienes inmuebles situados en un Estado contratante, podrían ocurrir según SIMONTACCHI, tres situaciones incluidas en la imposición del Artículo 13.4:

- a. Que la norma interna haya establecido normas sobre este tipo de entidades constituidas mayoritariamente por bienes inmuebles y el Estado quiera que se apliquen.
- b. Que la norma interna establezca la imposición sobre las ganancias derivadas de la transmisión de acciones de compañías locales sin disposiciones especiales cuando estén constituidas mayoritariamente por bienes inmuebles. El Estado podrá decidir salvaguardar la aplicación de la norma estándar.

²⁶⁴ OCDE "Model Tax Convention on Income and on Capital 2010". (Versión completa). Comité de Asuntos fiscales de la OCDE, Paris, 2012, Comentarios al Artículo 13, págs.246 y ss.

²⁶⁵ COCKFIELD, A. "Globalization and its tax discontents: Tax policy and international investments". University of Toronto Press, Toronto, 2010, Capítulo 11; y KREVER R. "Tax Treaties and the Taxation of Non-residents. Capital Gains". University Toronto Press, Toronto, 2010, pág.226.

- c. Que la norma interna no provea imposición sobre las ganancias patrimoniales de no residentes de la transmisión de acciones en compañías locales pero incluye normas anti-elusorias para evitar que las ganancias de capital derivadas de la transmisión de bienes inmuebles queden sin sujeción en ese Estado²⁶⁶.

El Artículo 13.4 se enfrenta a varios problemas de imposición que han sido estudiados en profundidad por varios Estados miembros de la OCDE. El primero de ellos consiste en que la imposición sobre estas ganancias patrimoniales no deberían aplicarse a las ganancias derivadas de la enajenación de acciones de sociedades que cotizan en el mercado de valores ni en los casos de reorganización de sociedades o cuando la propiedad inmobiliaria de donde procede el valor de las acciones, por ejemplo en los casos de una mina o un hotel, de donde se realiza la actividad mercantil²⁶⁷.

El segundo problema aparecerá en los casos de inversión mediante REITs, o fideicomisos de inversiones inmobiliarias. En estas dos figuras nos encontraremos con dos tipos de inversores: pequeños y grandes. En el caso de los pequeños inversores, con participaciones inferiores al 10% del capital social de la sociedad, lo más lógico sería la aplicación del Artículo 10, dividendos, ya que en ningún caso nos encontramos ante verdaderos propietarios, circunstancia que sí que nos podemos encontrar en los casos de grandes inversores que sí que pueden ser considerados como verdaderos propietarios de los bienes inmuebles.

Algunas legislaciones fiscales asimilan la enajenación de la totalidad o parte de las acciones de una sociedad cuya actividad principal será la detentación y/o uso y disfrute de bienes inmuebles a la posible obtención de una ganancia patrimonial inmobiliaria. Esta tenencia y transmisión indirecta de bienes inmuebles, ha ido calando poco a poco y teniendo más importancia en la fiscalidad los Estados, por lo que varios de ellos han querido incorporar esta figura mediante reserva al MCOCDE. La falta de esta reserva en el MCOCDE firmado impide de poder gravar estas ganancias de capital inmobiliario²⁶⁸.

²⁶⁶ SIMONTACCHI, S. "*Taxation of Capital Gains under the OECD Model Convention: With Special Regard to Immovable Property*". Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2007, págs.189 y ss.

²⁶⁷ OCDE "*Model Tax Convention on Income and on Capital 2010*". (Versión completa). Comité de Asuntos fiscales de la OCDE, Paris, 2012, Comentarios al Artículo 13, págs.246 y ss.

²⁶⁸ OCDE "*Model Tax Convention on Income and on Capital 2010*". (Versión completa). Comité de Asuntos fiscales de la OCDE, Paris, 2012, Comentarios al Artículo 13, págs.246 y ss.

Los ingresos ficticios en los Tratados

La existencia de ingresos ficticios la determina ROSENBLON al afirmar que es prácticamente imposible por alguna jurisdicción hacer caso omiso de las ficciones en la formación de sus normas tributarias²⁶⁹. De esta forma se acepta la existencia de los denominados “*ingresos ficticios*”, en base a aquellas situaciones que no implican un incremento determinable o mensurable en la riqueza de los contribuyentes. Realmente nos encontramos ante un no ingreso, ya que es una mera aproximación a la realidad, en la cual los gobiernos asumen o calculan un hecho imponible por la simple razón de la existencia de la capacidad económica del sujeto pasivo. Para WATTEL y MARRES cualquier ventaja, sea un incremento en la riqueza, cualquier cambio o incremento sobre la propiedad, incluidas las ganancias de capital no realizadas, podrían ser tratadas diferentemente como ganancias ficticias e incrementos ficticios de capital²⁷⁰.

Estos ingresos ficticios, en relación con el derecho español, hay que ponerlos en relación con la imputación de rentas en el caso del IRPF en especial sobre los rendimientos del capital inmobiliario y que las define como aquellas que el contribuyente debe incluir en su base imponible por ser propietario o titular de un derecho real de disfrute sobre determinados bienes inmuebles urbanos, incluyendo las que se deriven de un derecho real de aprovechamiento por turno sobre bienes inmuebles²⁷¹.

Esta imputación de las viviendas es el clásico ejemplo de la imputación de rentas y fue incluida en los tratados internacionales ya en los años 30, en convenios como Bélgica-Francia de 1931, Bélgica- Italia de 1931, Francia-Italia de 1931 y Bélgica-Holanda de 1933. Esta imposición es comúnmente utilizada en las políticas fiscales de los Estados, en el caso de los EEUU, los ingresos en este sentido son imputados por el Departamento de Comercio de EEUU en la estimación del producto interior bruto. En los países de la OCDE los Estados que incluyen

²⁶⁹ ROSENBLON, D.H. “Banes of an Income Tax: Legal fictions, Elections, Hypothetical Determinations, Related Party Debt”. *Sidney Law Review*, nº24, 2004, págs.17 y ss.

²⁷⁰ WATTEL P. y MARRES, O. “The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties”. *European Taxation*, nº43, 2003, págs.222 y ss.

²⁷¹ Artículo 85 de la Ley 35/2006 de 28 de noviembre del Impuesto de la Renta de las Personas físicas y modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de los no residentes y sobre el Patrimonio.

este tipo de imputación son Bélgica, Dinamarca, Grecia, Italia, Luxemburgo, Holanda, Noruega y Reino Unido²⁷².

Esta imposición de las rentas ficticias a nivel interno y su aceptación en las políticas fiscales de los Estados puede suponer para el contribuyente verse sometido además a situaciones de doble imposición internacional. Para evitar la doble imposición, la doctrina se ha planteado si estos ingresos podrían quedar incluidos en el Artículo 13, ya que no nos encontramos ante una ganancia por la venta de la propiedad inmobiliaria ya que la ganancia en este contexto supone un aumento de la riqueza para el contribuyente. De esta forma, no siendo aplicable este Artículo 13, el Artículo 21, otros ingresos, podría ser el comúnmente aplicable para este caso de acuerdo con TOIFL²⁷³.

En el caso de que los no residentes procedan a la venta de la propiedad inmobiliaria a la que se aplique este renta imputada, la clasificación de estos ingresos deben incluirse en las provisiones establecidas en el Artículo 6 del MCOCDE e igualmente en el MCEEUU, determinando la posibilidad de imposición al Estado en el que los bienes inmuebles radiquen que es el mismo que realiza esta imposición ficticia²⁷⁴.

Reservas al Artículo 13 MCOCDE

En el caso del derecho español, España ha incluido en este Artículo 13 una reserva relativa al derecho de someter a imposición las ganancias derivadas de la venta de acciones, participaciones u otros derechos cuando la propiedad de dichas acciones, participaciones, o derechos otorgue, directa o indirectamente, el derecho al disfrute de los bienes inmuebles situados en España. Junto al caso español, Finlandia incluyó una reserva en este sentido ampliando el concepto del disfrute de los bienes inmuebles además a la propiedad de la sociedad.

Junto a estas reservas en relación al disfrute de los bienes inmuebles, encontramos las reservas de Dinamarca, Irlanda, Noruega y Reino Unido, en las que se reservan la posibilidad de

²⁷² FOLLAIN, J.R, LING, D.C., “The Preferential Income Tax Treatment of Owner-occupied Housing: Who Really Benefits?”. *Housing Policy Debate*, nº4, 1993.

²⁷³ TOILF, G. “National Report Austria”. *Cahiers de droit fiscal international*, vol.87b, IFA, 2002, págs.149 y ss.

²⁷⁴ EEUU “*United States Model Technical Explanation Accompanying The United States Model Income Tax Convention Of November 15, 2006*” U.S. Department of the Treasury. págs.45 y ss.

incluir un artículo adicional respecto a las ganancias de capital relativas a la prospección y explotación de hidrocarburos costa afuera y a otras actividades relacionadas con aquellas, al igual que Grecia que las amplía a otras actividades relacionadas con aquellas. En el caso de los EEUU, se reservan el derecho a aplicar su imposición a determinadas ganancias sobre bienes inmobiliarios con arreglo a su legislación sobre inversiones extranjeras en propiedades inmobiliarias de acuerdo con la *Foreign Investor in Real Property Tax Act*²⁷⁵.

Finalmente, es curioso que tanto Bélgica, Luxemburgo, Países Bajos y Suiza se hayan reservado el derecho a no incluir en sus MC el 13.4, en contraposición con la búsqueda del proteccionismo a la hora de la imposición de los bienes inmuebles como ocurre con el caso de España o Finlandia.

2.2.2 COMPARATIVA DEL ARTÍCULO 13 DEL MCOCDE CON OTROS MC.

MCONU

La revisión del MCONU de 2011 en relación con las ganancias de capital modificó especialmente el Artículo 13.5, no obstante el MCONU en relación a las ganancias de capital inmobiliario establece en relación con las ganancias de capital unas disposiciones muy similares a las contenidas en el MCOCDE.

MCONU 13. Ganancias de Capital

1. Las ganancias que un residente de un Estado contratante obtenga de la enajenación de bienes inmuebles mencionados en el Artículo 6, situados en el otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado. (...)

4. Las ganancias derivadas de la enajenación de acciones representativas del capital social de una empresa, o de una participación en una asociación, fideicomiso o sucesión, la propiedad de que se compone, directa o indirectamente, principalmente en bienes inmuebles situados en un Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese Estado. En particular:

²⁷⁵ OCDE "Model Tax Convention on Income and on Capital 2010". (Versión completa). Comité de Asuntos fiscales de la OCDE, Paris, 2012, págs.204 y ss., en relación con IRC "Foreign Investment in Real Property Tax Act", (FIRPTA), 1980.

(a) Nada de lo dispuesto en este párrafo se aplicará a una empresa, asociación, fideicomiso o sucesión, distinta de una sociedad, asociación, fideicomiso o finca dedicada al negocio de la gestión de los bienes inmuebles, los bienes de que se compone, directa o indirectamente, principalmente de los bienes inmuebles utilizados por dicha sociedad, asociación, fideicomiso o bienes en su actividad.

(b) A los efectos de este párrafo, "principalmente" en relación a la propiedad de bienes inmuebles, el valor de dicho inmueble propiedad superior al 50 por ciento del valor total de todos los activos propiedad de la empresa, asociación, fideicomiso o sucesión.(...)

6. Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los apartados 1, 2, 3, 4 y 5 pueden someterse a imposición en el Estado Contratante del que el enajenante sea residente.

En comparación con el Artículo 13 MCOCDE, BRAVO GONZÁLEZ afirma que en este MCONU prima el criterio de la residencia con una especialidad relativa consistente en que en la transmisión de bienes inmuebles a través de la venta de sociedades se aplica el criterio del Estado de la fuente, cuando se trata de sociedades de responsabilidad limitada o de fideicomisos, dejando el porcentaje de participación en el capital o en el correspondiente patrimonio abierto²⁷⁶.

El MCONU a este respecto sigue el mismo modelo que el MCOCDE, y es prácticamente idéntico que el MCEEUU. Aun así, hay que incluir según SIMONTACCHI una diferenciación, ya que define el alcance de la bilateralidad a la hora del derecho de la imposición por parte de los Estados en el momento del establecimiento de las ganancias por la transmisión de la propiedad inmobiliaria²⁷⁷.

En este Artículo 13.1 del MCONU aparece la referencia al concepto de bienes inmuebles delimitado en el Artículo 6, que para el MCONU deriva el significado a la

²⁷⁶ BRAVO GONZALEZ, J.D. “*Diferencias Modelos OCDE-ONU y EEUU*”. Universidad del Rosario. Bogotá. 2011, págs.4 y ss.

²⁷⁷ SIMONTACCHI, S. “*Taxation of Capital Gains under the OECD Model Convention: With Special Regard to Immovable Property*”. Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2007, págs.318 y ss.

legislación nacional correspondiente. El Comité de Expertos de Naciones Unidas²⁷⁸, tiene la opinión que se debería dar un significado internacional al concepto de bien inmueble, lo que salvaría todas estas referencias o falta de referencia como en este caso. La falta de acuerdo entre el Estado de la fuente y el Estado de la residencia puede suponer un problema final para el contribuyente.

El Artículo 13, tal y como establecen directamente los Comentarios al MCONU, es una copia del Artículo 13 del MCOCDE y fue ampliado al igual que el MCOCDE en el año 2003, mediante la inclusión del apartado 4. Este apartado 4 se ha introducido como una norma anti abuso natural, en cuyo desarrollo se determina que la intención de la misma es evitar que no queden sujetas a imposición las ganancias por la venta de la propiedad inmobiliaria mediante el empleo de un Holding inmobiliario o de cualquier otra compañía interpuesta²⁷⁹.

Una de las dificultades planteadas en la aplicación de este Artículo 13.4, en el caso de la transmisión de acciones y/o participaciones en las que la mayoría de los activos corresponden a bienes inmuebles, es cómo puede saber el contribuyente que estas acciones representan activos inmobiliarios y no otros. Ante esta situación el informe del Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas, estableció que por medio de los balances se podría determinar aproximadamente el porcentaje de los mismos, pero admitía el problema en los casos en los que las transmisiones se realizaban entre balance y balance. Otro de los problemas que podría tener el artículo es la determinación de la ubicación de los bienes inmuebles, ya que en ocasiones los balances no hacen ninguna referencia a los mismos²⁸⁰.

La referencia “*principalmente*” o “*en su mayoría*”, que se incluyó en el artículo para determinar el volumen de bienes inmuebles afectados por la transmisión de acciones o participaciones sociales afortunadamente ha quedado matizado en la última revisión del MCONU, quedando incluida en el propio artículo y determinando que ésta equivale a un valor superior al 50% del valor total de todos los activos. Aún determinando el porcentaje de bienes que deben estar relacionados con los bienes inmuebles, sigue siendo complicado determinar el valor total de los activos, ya que habría que tener en cuenta muchos factores: la fecha de su valoración, qué valor es el que tiene que primar: valor en libros, costo o valor de mercado, qué

²⁷⁸ ONU “*Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación*”. Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas, Ginebra, Octubre 2010. Artículo 13, págs.4 y ss.

²⁷⁹ ONU “*Manual for the Negotiations of Bilateral Tax Treaties Between Developed and Developing Countries*”. United Nations, New York, 2003, Observaciones al Artículo 13.

²⁸⁰ ONU “*Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación*”. Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas, Ginebra, Octubre 2010, Artículo 13, págs.4 y ss.

activos hay que considerar: sólo los reflejados en libros o el valor de la clientela o activos intangibles, el lugar donde radican las transacciones e incluso si ha existido manipulación por parte de las entidades del límite mínimo mediante la constitución de créditos a corto plazo en bienes muebles que reduzcan la participación real en los bienes inmuebles a niveles inferiores al 50%.²⁸¹

El informe del Consejo Económico y Social también plantea una reflexión relativa a la expresión “*indirectamente*” que utiliza el Artículo 13.4. En este sentido, también se han planteado dificultades a la hora de su interpretación y de la limitación de lo que abarca este concepto, por lo que corresponderá a la legislación nacional y no al derecho convencional proceder a su determinación²⁸².

Por otra parte, si comparamos el Artículo 13 del MCONU con el mismo Artículo 13 del MCEEUU únicamente hay que poner de manifiesto que se utiliza el criterio de la fuente para gravar las utilidades inmobiliarias de inversionistas extranjeros y no el criterio de la residencia aplicado en este MCONU²⁸³.

MCEEUU

El MCEEUU actual, restringe la definición de bienes inmuebles situados en el otro Estado, mediante una especificación contenida de la expresión en el propio Artículo 13, en lugar de mantener la definición contenida anteriormente, como el viejo modelo había hecho. AVI-YOHAN y TITTLE en relación con el Artículo 13 c) determinan que el nuevo modelo sustituye parte del articulado mediante la introducción de dos párrafos que limitan el derecho a los que no cotizan en bolsa y las asociaciones o los intereses fiduciarios cuyo valor viene definido por el Artículo 6 en relación a los bienes inmuebles situados en el otro Estado contratante²⁸⁴.

²⁸¹ ONU “*Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*”. United Nations, Department of Economic and Social Affairs, New York, 2011, págs.240 y ss.

²⁸² ONU “*Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación*”. Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas, Ginebra, Octubre 2010, Artículo 13, págs.7 y ss.

²⁸³ BRAVO GONZALEZ, J.D. “*Diferencias Modelos OCDE-ONU y EEUU*”. Universidad del Rosario, Bogotá, 2011, págs.3 y ss

²⁸⁴ AVI-YOHAN, R. y TITTLE, M.B. “The New United States Model Income Tax Convention”. *Bulletin for International Taxation*, vol.61, IBFD, Amsterdam, diciembre 2007, págs.224 y ss.

MCEEUU. 13. Ganancias

1. *Las ganancias obtenidas por un residente de un Estado contratante que sean atribuibles a la enajenación de bienes inmuebles situados en el otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.*

2. *A los efectos del presente artículo, la expresión "bienes inmuebles situados en el otro Estado "se incluyen:*

a) los bienes inmuebles mencionados en el artículo 6 (Renta de Bienes Raíces);

b) en caso de que el otro Estado sean los Estados Unidos, el interés de los Estados Unidos en los bienes inmuebles; y

c) en caso de que otro Estado -----,

i) las acciones, incluidos los derechos a adquirir acciones, distintos de las acciones en las que es el comercio regular en una bolsa de valores, que derivan su valor o la mayor parte de su valor, directa o indirectamente, de bienes inmuebles que se refiere el párrafo a) de este párrafo situado en -----; y

ii) una participación en una asociación o fideicomiso en la medida en que los activos de la asociación o fideicomiso consisten en bienes inmuebles situados en -----, o de acciones que se refiere el inciso i) de este inciso.

3. *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, comprendidas las ganancias derivadas de la enajenación de dicho establecimiento permanente (sólo o con el conjunto de la empresa), pueden someterse a imposición en ese otro Estado. (...)*

6. *Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de propiedad se refieren los apartados 1 a 5 sólo pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en que el enajenante sea residente.*

En relación a las explicaciones técnicas del MCEEUU en relación con este Artículo 13, se reserva en su párrafo primero el derecho no exclusivo del Estado de la fuente a la hora de la imposición sobre la transmisión de los bienes inmuebles situados en ese Estado. Este artículo por lo tanto, permite a los EEUU de acuerdo a la sección 897 de su Código, someter a

imposición las ganancias derivadas por los residentes del otro Estado contratante que son atribuidos por la transmisión de la propiedad inmobiliaria situada en los Estados Unidos. Estas ganancias tributarán como si fueran ganancias por la transmisión de los bienes inmuebles incluyendo cualquier otra ganancia derivada de cualquier propiedad considerada como interés o derecho sobre los bienes inmuebles en relación con el apartado segundo del artículo²⁸⁵.

El MCEEUU sustituye la frase del MCOCDE relativa a “*las ganancias por la transmisión*” por “*las ganancias atribuidas a la transmisión de la propiedad inmobiliaria*”, para clarificar que los EEUU revisarán las operaciones realizadas a través de los REITs y ciertas entidades de Inversión Colectiva. De acuerdo con estas disposiciones, estas operaciones podrán ser sometidas a imposición bajo el Artículo 13 en su apartado 1 y no mediante la aplicación del Artículo 10, dividendos, cuando estos son atribuidos a ganancias derivadas de la transmisión de la propiedad inmobiliaria²⁸⁶.

En el caso del apartado segundo del Artículo 13, las explicaciones técnicas definen el término “*propiedad inmobiliaria situada en otro Estado contratante*”, que incluye el concepto de bienes inmuebles contenido en el Artículo 6 del MC, es decir, un interés en los bienes inmuebles en sí mismo. Cuando nos encontremos ante un interés de los EEUU en los bienes inmuebles, de acuerdo con el Código americano de imposición, esta definición incluirá las acciones en una Corporación americana por la que es propietaria de suficientes intereses en bienes inmuebles americanos como para satisfacer una prueba de relación de los activos. Este término también será de aplicación a ciertas Corporaciones extranjeras cuando éstas han elegido asimilarse, de acuerdo con la norma americana, a Corporaciones americanas²⁸⁷.

En el MCEEUU las ganancias que un residente de un Estado Contratante obtenga de bienes inmuebles situados en un tercer Estado, no están sujetas a impuestos en el otro Estado contratante, aun cuando la venta es atribuible a un establecimiento EP situado en el otro Estado Contratante²⁸⁸.

²⁸⁵ La normativa americana en relación con la inversión en bienes inmuebles se basa principalmente en la n°26 USC § 897 – “*Disposition of investment in United States real property*” en relación con la norma “*Foreign Investment in Real Property Tax Act*” de 1980 (FIRPTA).

²⁸⁶ EEUU “*United States Model Technical Explanation Accompanying The United States Model Income Tax Convention Of November 15, 2006*” U.S. Department of the Treasury, págs.45 y ss.

²⁸⁷ La normativa americana en relación con la inversión en bienes inmuebles se basa principalmente en la n°26 USC § 897 – “*Disposition of investment in United States real property*” en relación con la norma “*Foreign Investment in Real Property Tax Act*” de 1980 (FIRPTA).

²⁸⁸ EEUU “*United States Model Technical Explanation Accompanying The United States Model Income Tax Convention Of November 15, 2006*” U.S. Department of the Treasury, págs.45 y ss.

En el MC firmado entre los EEUU y Canadá encontramos que en relación a las ganancias de capital derivadas de los bienes inmuebles, existe en el caso de transmisión de acciones o participaciones que representen valores en bienes inmuebles, se establece que al menos estos activos deben formar parte “*principalmente*” de éstos y por lo general se necesitará que al menos sean el 50% de los mismos. En el caso del MC firmado entre EEUU y México se ha modificado el concepto de “*principalmente*” directamente por “*al menos un 50% del valor en bienes inmuebles*” estableciendo para BROW un valor más determinable y más concreto a la hora de decidir la aplicación de este artículo²⁸⁹.

MCILADT

En este MC, la definición de las ganancias de capital se ha trasladado al Artículo 2, relativo a los conceptos contenidos en el MCILADT:

MCILADT 2.o “*El término “ganancias de capital” incluye todo pago que reciba un inversionista de capital al momento de la enajenación de activos valorizados, que corresponde a la diferencia entre el valor de adquisición y el valor de enajenación”.*

En este MC es interesante destacar que en su definición ha querido establecer cómo se calcula la ganancia patrimonial obtenida. Hemos visto anteriormente que en el caso del MCOCDE este cálculo de las ganancias patrimoniales aparece de refilón en los Comentarios al articulado pero de una forma más exhaustiva al determinar cuáles serían los gastos que deberían incluirse para estimar la ganancia obtenida sin olvidar las amortizaciones contables que se hubieran producido. Esta definición de las ganancias de capital tiene por objeto según MAZZ, determinar si el poder de imposición del Estado de la fuente no está sujeto a la condición de la previa deducibilidad de la renta pasiva del pagador. El MCILADT también define el concepto del “*capital*” en su mismo articulado, curiosamente después del concepto de ganancia patrimonial, estableciendo:

MCILADT 2.v “*El término “capital” incluye la propiedad sobre bienes muebles e inmuebles, así como cualquier otro derecho que directa o indirectamente exista sobre los mismos”.*

²⁸⁹ BROW, C. y MANALAKAS, C. “Corporate Reorganizations and Treaty Relief from Double Taxation Within the NAFTA Block”. *Louisiana Law Review*, vol.59, 1998, págs.262 y ss.

La definición del capital contenida en este artículo, para MAZZ se debe entender en un sentido amplio, de manera que no sólo incluya la propiedad de los bienes muebles o inmuebles, sino también aquellos derechos equivalentes a los mismos en los que el contribuyente disponga de una riqueza cuya posesión o disponibilidad pueda ser objeto de imposición. La definición de este Artículo 2 a la hora de aplicar este MC, va a suponer la existencia de una interpretación autónoma, que por lo tanto excluye en principio cualquier influencia de la legislación nacional de los Estados contratantes respecto de los términos definidos en este modelo.

Finalmente, en el análisis del MCILADT es curioso que haya incluido la definición de las ganancias de capital, pero en el desarrollo del mismo no exista artículo alguno en el que se defina o desarrolle algo más este concepto. Únicamente el Artículo 12, relativo al capital, es el artículo que más nos puede acercar a este tipo de ganancias, sin embargo sólo especifica cómo hemos referido anteriormente, que el capital representado por bienes inmuebles, será sometido a imposición en el Estado donde estos radiquen, ni siquiera en los comentarios que le acompañan se hace relación alguna sobre estas ganancias²⁹⁰.

MC COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES

El régimen andino para evitar la doble imposición, contiene la definición de ganancias de capital, sin haberla copiado del MCOCDE o del MCONU, sino que ha trasladado el significado contenido en la legislación interna de los Estados que forman parte de la Comunidad Andina en su MC:

MCCAN 2.j) La expresión “ganancias de capital” se refiere al beneficio obtenido por una persona en la enajenación de bienes que no adquiere, produce o enajena habitualmente dentro del giro ordinario de sus actividades.

Este concepto de ganancia de capital, va a estar fuertemente vinculado a la definición que establece el MCCAN en relación con el concepto de la “fuente productora”, tanto que este MC establece como jurisdicción tributaria al Estado que constituye la fuente productora de renta. Esta fuente productora tiene para VILLAGRA dos tipos de criterios: El primero de ellos es el personal o subjetivo, que implica la sujeción al gravamen atendiendo a circunstancias personales y un segundo relativo a la fuente de la renta o criterio territorial u objetivo que

²⁹⁰ MAZZ, A. “Modelo ILDT de Convenio Multilateral de Doble Imposición Para América Latina”. Cuaderno Tributario ICDT, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2012, pág.16.

implica la imposición atendiendo a las circunstancias económicas²⁹¹. Para CORDON EZQUERRO, la soberanía fiscal del Estado se ejerce sobre un determinado espacio físico, en cuyo ámbito se dan los hechos imponibles imputables a los contribuyentes no domiciliados, cuya tributación obedece a vínculos territoriales y no personales²⁹².

El MCCAN considera el criterio de la situación de la *f fuente productora* en el caso de las ganancias de capital al Estado en cuyo territorio estuvieren situados los bienes al momento de su venta, con excepción de las obtenidas por la enajenación de naves, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte y títulos, acciones y otros valores.

El Artículo 12 del MC, dedicado a las ganancias patrimoniales, establece:

MCCAN 12. *“Las ganancias de capital sólo podrán gravarse por el País Miembro en cuyo territorio estuvieren situados los bienes al momento de su venta, con excepción de las obtenidas por la enajenación de (...)”*

b) Títulos, acciones y otros valores, que sólo serán gravables por el País Miembro en cuyo territorio se hubieren emitido”.

Mientras que el MCOCDE en su Artículo 13 no determina las distintas modalidades de gravamen de las ganancias de capital sino que remite al derecho interno de cada Estado para que decida si deben gravarse y de qué forma, para VILLAGRA este artículo del MCCAN no se puede interpretar en modo alguno en el sentido de otorgar a un Estado el derecho a gravar las ganancias de capital si ese derecho no está establecido en su legislación nacional. Por este motivo será necesario que se determine el concepto de ganancias de capital y cómo calcular la renta neta o beneficio obtenido por su transmisión. El método de cálculo a la hora de determinar la renta neta obtenida en la transmisión puede dar origen a controversias entre los Estados si estos aplican diferentes sistemas de cálculo de las mismas. Para evitar estos problemas los Estados han llegado a incluir en sus convenios normas relativas por ejemplo para el caso de la enajenación de acciones entre Perú y Chile, Chile y Canadá o el Convenio firmado por Perú y Canadá, en este último se acuerda la renta compartida entre el Estado de la fuente y el Estado de la residencia respecto de las ganancias derivadas de la enajenación por un residente de un Estado Contratante de acciones cuyo valor principalmente provenga de bienes inmuebles

²⁹¹ VILLAGRA CAYAMANA, R.A. “Los Convenios para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal. Con énfasis en los convenios vigentes en el Perú” en AA.VV. “*CDIs - Convenios para evitar la Doble Imposición*”. IFA-Perú, San Isidro, 2008, págs.15 y ss.

²⁹² CORDON EZQUERRO, T. “*Manual de Fiscalidad Internacional*”. IEF, Madrid, 2008, págs.57 y ss.

situados en el otro Estado, o sobre derechos representativos de una asociación o fideicomiso, cuyo valor principalmente provenga de bienes inmuebles situados en ese Estado.

En todo caso, VILLAGRA afirma que para la aplicación de este Artículo 13 será necesaria una remisión al concepto de bien inmueble contenido en el propio Convenio, determinando además que en el supuesto de Perú, no hay obstáculo a la hora de hacer tributar las ganancias de capital consecuencia de la venta de acciones de una empresa constituida en Perú, cuyo valor provenga de la concesión de la explotación de yacimientos minerales²⁹³.

CONVENIO NORDICO

El modelo de Convenio Nórdico se basa principalmente en el MCOCDE y aunque recoge los conceptos “*immovable property*” y “*real property*” en ningún momento los delimita o muestra las posibles diferencias que podrían existir entre ellos. HELMINEN establece que para la determinación de las ganancias patrimoniales relativas a los bienes inmuebles se concreta en función del contenido del Artículo 3 en relación a la definición del concepto de bien inmueble del Artículo 6 del MCN. Estos artículos refieren a la propia ley interna de cada uno de los Estados nórdicos, que es muy similar entre ellos, sin especificar nada en relación a los cálculos de como determinar la ganancia o no, que deberán determinarse conforme a la ley interna del Estado en dónde radiquen estos bienes inmuebles²⁹⁴.

En relación con las ganancias de capitales sobre los bienes inmuebles, el MCN establece:

MCCN 13. “*Ganancias sobre el capital*”

Primero. Las ganancias que un residente de un Estado contratante obtenga de la enajenación de bienes inmuebles situados en el otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

Segundo. Las ganancias que un residente de un Estado contratante obtenga de la enajenación de acciones u otro interés en una empresa cuyo principal objetivo es

²⁹³ VILLAGRA CAYAMANA, R.A. “Los Convenios para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal. Con énfasis en los convenios vigentes en el Perú” en AA.VV. “*CDIs - Convenios para evitar la Doble Imposición*”. IFA-Perú, San Isidro, 2008, págs.196 y ss.

²⁹⁴ HELMINEN, M. “Scope and Interpretation of the Nordic Multilateral Double Taxation Convention”. *Bulletin for international Taxation*. IBFD, Amsterdam, enero 2007, págs.23 y ss.

poseer bienes inmuebles, activos (neto de los pasivos), directa o indirectamente, más del 75 por ciento de la bienes situados en el otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado. (...)

Sexto. Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los párrafos 1.5 pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en que el enajenante sea residente”.

No obstante, es interesante destacar que aunque la regla general se mantenga, que es la contenida en el apartado primero, en el caso de la transmisión indirecta de bienes inmuebles del Artículo 13.2, tanto en el caso del MCOCDE como en el caso del MCONU el porcentaje mínimo del capital para la transmisión de acciones, participaciones u otro tipo de derechos del 50%, se ha aumentado hasta el 75% sin que a priori exista justificación alguna, aunque esta se podría encontrar en la protección de la explotación y los recursos naturales de los Estados miembros.

CARICOM

El MCCARICOM en relación con las ganancias de capital establece en su Artículo 7:

MCCARICOM 7. “Ganancias sobre el capital

1. Salvo disposición en contrario en el presente artículo, las ganancias derivadas de la enajenación de bienes inmuebles situados en un Estado miembro sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

2. Para los fines de esta propiedad incluye -

(I) los bienes inmuebles mencionados en el Artículo 6;

(II) las acciones o derechos similares en una empresa, cuyos activos consistan, total o principalmente de bienes inmuebles, y

(III) una participación en una asociación o fideicomiso de bienes, cuyos activos consistan, total o principalmente de bienes inmuebles. (...).”

4. Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes distintos de los bienes mencionados en los apartados 1 y 3, sólo serán gravables en el Estado miembro en el que las ganancias surgen.

El MCCARICOM, es similar al MCEEUU tanto a la atribución de la capacidad impositiva como en el caso de la definición del bien inmueble contenida²⁹⁵. Según HOLMES, el CARICOM permite sólo la imposición del Estado la fuente en el caso de las ganancias patrimoniales por la transmisión de los bienes inmuebles contenidos en su Artículo 7. Además este Artículo 7 incluye, los bienes inmuebles definidos en el Artículo 6, las acciones o derechos similares en una compañía, los activos que consistan totalmente o mayoritariamente de los bienes inmuebles y los intereses en las entidades participadas, trust u otro tipo de entidades, cuyos activos consistan totalmente o principalmente en bienes inmuebles²⁹⁶.

De igual forma que el MCOCDE el MCCARICOM extiende al Estado de la fuente el derecho de imposición en la transmisión de acciones en compañías formadas principalmente en bienes inmuebles, con la salvedad que el MCOCDE especifica un mínimo de los activos que deben ser bienes inmuebles. El MCCARICOM habla de activos de entidades titulares de bienes inmuebles *en su totalidad o principalmente*, lo que deja un poco indefinido el mínimo de activos necesarios para poder aplicar esta disposición. Comparando el MCCARICOM con el MCONU, ambos coinciden en la imposición sobre la transmisión de acciones o participaciones cuando los activos de la entidad estén constituidos mayoritariamente por bienes inmuebles.

Este Artículo 7 además, busca la imposición sobre los bienes inmuebles a través del velo que pueden interponer las corporaciones o entidades, determinando la imposición de estas ganancias de capital derivadas de la transmisión encubierta de los bienes inmuebles como lo hace el MCOCDE en su Artículo 13.5.

MC INTRA ASEAN

Las ganancias patrimoniales de la transmisión de los bienes inmuebles, han quedado recogidas en el MCINTRA-ASEAN en su Artículo 13 que establece:

²⁹⁵ SIMONTACCHI, S. “*Taxation of Capital Gains under the OCDE Model Convention: with special regard to immovable property*”. Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2007, págs.199 y ss.

²⁹⁶ HOLMES, K. “*International Tax Policy and Double Tax Treaties: An Introduction to Principles of Application*”. IBFD, Amsterdam, 2007, págs.296 y ss.

MCINTRA-ASEAN 13. “Las ganancias sobre el capital

1. Las ganancias obtenidas por un residente de un Estado contratante obtenga de la enajenación de bienes inmuebles mencionados en el Artículo 6, situados en el otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

4. Las ganancias derivadas de la enajenación de acciones del capital social de una empresa cuya propiedad consta directa o indirectamente, principalmente en bienes inmuebles situados en un Estado contratante pueden someterse a imposición en ese Estado.

5. Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los apartados 1, 2, 3 y 4 pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en que el enajenante sea residente”.

Para SIMONTACCHI el artículo a diferencia del MCOCDE tiene un enfoque más geográfico, basado en la base de constitución de este MC.²⁹⁷ La ganancia patrimonial contenida tanto en el MCINTRA-ASEAN como en el MCOCDE es prácticamente igual salvo la diferencia contenida en el Artículo 13.4. En este apartado el MCOCDE establece que para las ganancias derivadas de la venta de acciones, se necesita que al menos el 50% de los activos sean bienes inmuebles, mientras que en el MCINTRA-ASEAN, al igual que el MCCARICOM determina que la cantidad de estos activos estén constituidos “*principalmente*” bienes inmuebles, lo que deja en el aire el porcentaje mínimo requerido. Para la aplicación de este MC hubiera sido más fácil establecer, como lo hizo el MCOCDE, un porcentaje concreto y objetivo para así delimitar de alguna manera el ámbito de “*principalmente*”.

La comparativa entre el MCINTRA-ASEAN y el MCONU presenta unas diferencias un poco más grandes que con el MCOCDE. La principal de ellas se basa en que mientras el MCINTRA-ASEAN busca abarcar de manera genérica la transmisión de bienes inmuebles que se encuentran amparados bajo entidades por medio de acciones, el detalle del Artículo 13.4 en el caso del MCONU es muchísimo mayor, ya que no sólo determina las ganancias por la venta de acciones representativas del capital social de la empresa, sino que incluye *las participación en una asociación, fideicomiso o sucesión*, aunque deja fuera las actividades empresariales.

²⁹⁷ SIMONTACCHI, S. “*Taxation of Capital Gains under the OCDE Model Convention: with special regard to immovable property*”, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2007, págs.311 y ss.

2.3.1 EL MCOCDE Y LOS BIENES INMUEBLES. ARTICULO 21.OTRAS RENTAS

El Artículo 21 del MCOCDE denominado *Otras Rentas*, fue modificado en la revisión realizada por la OCDE en el año 2000 y es el último artículo que cierra el Capítulo III relativo a la Imposición de las Rentas en este MC:

MCOCDE 21.”1. Las rentas de un residente de un Estado contratante, cualquiera que fuese su procedencia, no mencionadas en los anteriores artículos del presente Convenio sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

2. Lo dispuesto en el apartado 1 no es aplicable a las rentas, distintas de las derivadas de la propiedad inmobiliaria en el sentido del apartado 2 del artículo 6, cuando el beneficiario de dichas rentas, residente de un Estado contratante, realice en el otro Estado contratante una actividad o un negocio por medio de un establecimiento permanente situado en ese otro Estado y el derecho o bien por el que se pagan las rentas esté vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso son aplicables las disposiciones del Artículo 7”.

Para VOGEL, el Estado de la fuente, donde se encuentren ubicados los bienes inmuebles, será el Estado que tenga el derecho a gravar los rendimientos que se generen respecto a los bienes inmuebles, siempre que se dé la condición que ambos Estados implicados hayan firmado este Convenio de Doble Imposición. En el supuesto que el bien inmueble esté situado en un tercer Estado, las rentas obtenidas por estos bienes inmuebles se consideraran rentas sujetas al Estado donde el sujeto pasivo tenga su residencia, quedando englobadas las mismas dentro del Artículo 21 del MCOCDE bajo el epígrafe de “*Otras Rentas*”²⁹⁸.

En este mismo sentido se ha pronunciado RODRIGUEZ ONDARZA ya que el Artículo 6 que grava los rendimientos inmobiliarios, no será aplicable a los rendimientos de bienes inmuebles situados en el Estado contratante del que el perceptor sea residente conforme al Artículo 4 del MCOCDE, ni a los que estén situados en un tercer Estado, ya que en ambos casos se aplicará la regla general de imposición de rentas del Artículo 21 del MCOCDE, que sirve como cajón de sastre para el resto de las rentas no reguladas por el modelo²⁹⁹.

²⁹⁸ VOGEL, K. “*Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*”. Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 1997, págs.374 y ss.

²⁹⁹ RODRIGUEZ ONDARZA, J.A.” Los efectos de la fiscalidad en el marco de los convenios de Doble Imposición Internacional. Análisis del caso español”. *Documentos*, nº3, IEF, Madrid, 1997.

La norma general por lo tanto, va a determinar que en los casos en que los rendimientos relativos a los bienes inmuebles no se puedan acoger al Artículo 6, la imposición de los mismos podría considerarse como otro tipo de ingresos bajo un significado amplio de la aplicación del Artículo 21, permitiendo la imposición por el Estado de residencia, no por el de ubicación de los bienes inmuebles. Esta remisión última al Artículo 21 se realiza con la intención de evitar las situaciones de doble imposición internacional, sirviendo para BARKER, como cláusula residual y Artículo para recoger este tipo de imposición ficticia. No obstante, podemos encontrarnos ante MC firmados entre varios Estados que han optado por no incluir este Artículo 21 en sus convenios, lo que supone dejar abierta la puerta a la existencia de una doble imposición sin solución aparente entre los firmantes³⁰⁰.

Este artículo permite al Estado de residencia el derecho exclusivo de imposición. En el caso de que ambos Estados determinen que el contribuyente es residente conforme a la normativa en ambos Estados se resolverá el conflicto aplicando las normas relativas a la residencia de acuerdo con el Artículo 4 del MCOCDE. Esta imposición por el Estado de la residencia, se ejerce con independencia de que el Estado de residencia quiera o no someter a imposición las rentas procedentes del otro Estado contratante, que no podrá someterlas a imposición aunque el Estado de residencia no quiera someterlas. Los Estados para evitar que al final el contribuyente eluda la imposición de ambos Estados pueden convenir la limitación y modificar las disposiciones de este apartado³⁰¹.

El problema con el que nos encontramos aparte de la elección del Artículo por el cual deberían estar sujetos para evitar la doble imposición es el método por el cual debe esta solucionarse, la exención o el crédito, del Artículo 23. La imposición sobre estos ingresos ficticios tanto en el caso en el que no hubieran sido incluidos en los Convenios como si lo hubieran sido, debe realizarse previo intercambio de información entre los Estados afectados en relación a estas rentas para evitar tanto la doble imposición como la evasión fiscal.

El Artículo 21.2 establece una excepción a la norma general de imposición en relación a las rentas vinculadas a la actividad de un EP, con excepción de la propiedad inmobiliaria que de acuerdo con el Artículo 6, sólo podrá someterse a imposición por el Estado de la fuente y

³⁰⁰ BARKER, W.B., "Optimal International Taxation and Tax Competition: Overcoming the Contradictions". *Northwestern Journal of International Law and Business*, 2002, págs.161 y ss.

³⁰¹ OCDE "*Model Tax Convention on Income and on Capital 2010*". (Versión completa). Comité de Asuntos fiscales de la OCDE, Paris, 2012, Comentarios al Artículo 21, págs.308 y ss.

aunque forme parte del activo de un EP, ya que sólo podrán someterse a imposición por el Estado donde estas se ubiquen.

En relación con este Artículo 21, Australia, Canadá, Chile, México, Nueva Zelanda, Portugal y la República Eslovaca se reservan el derecho a someter a imposición sobre las rentas derivadas de las fuentes situadas en sus respectivos Estados con total independencia de la residencia del contribuyente. En el caso de Reino Unido, se reserva el derecho a la imposición sobre las rentas pagadas por sus residentes a no residentes bajo la forma de rentas obtenidas en el marco de la gestión de un fideicomiso o trust, o de una herencia yacente. Para evitar la no imposición, Bélgica, se reserva el derecho a permitir que el Estado de la fuente pueda gravar las rentas aunque corresponda al Estado de residencia cuando el Estado de residencia no ejerza este derecho a la imposición³⁰².

2.3.2 COMPARATIVA DEL ARTÍCULO 21 DEL MCOCDE CON OTROS MC.

MCONU

El MCONU en relación con el Artículo 21, *Otros ingresos*, establece:

MCONU 21. Otros Ingresos

- 1. Las rentas de un residente de un Estado contratante, cualquiera que no mencionadas en los anteriores artículos del presente Convenio, pueden someterse a imposición sólo en ese Estado.*
- 2. Las disposiciones del apartado 1 no se aplicará a las rentas, distintas de las derivadas de bienes inmuebles en el sentido del párrafo 2 del Artículo 6, cuando el beneficiario de dichas rentas, residente de un Estado Contratante, realiza su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado allí, o presta en ese otro Estado, personal independiente servicios de una base fija situada allí, y el derecho o bien por respecto del cual se pagan las rentas esté vinculado efectivamente con dicho establecimiento permanente o base fija. En tal caso, se aplicarán las disposiciones del Artículo 7 o del Artículo 14, como sea el caso.*

³⁰² OCDE "Model Tax Convention on Income and on Capital 2010". (Versión completa). Comité de Asuntos fiscales de la OCDE, Paris, 2012, Comentarios al Artículo 13, págs.312 y ss.

3. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, las rentas de un residente de un Estado Contratante no mencionadas en los anteriores Artículos de este Convenio y procedentes del otro Estado Contratante pueden también someterse a imposición en ese otro Estado.

Este artículo para BRAVO GONZALEZ es similar al MCOCDE ya que aplica el principio de residencia, pero permite al Estado de la fuente la imposición en el caso en el que se no se acojan a las disposiciones de los dos artículos iniciales³⁰³.

JOGARAJAN determina que la principal de diferencia entre el MCOCDE y el MCONU radica en la delimitación de los derechos de imposición exclusivamente en el Estado de la fuente, lo que es ciertamente inusual³⁰⁴. Esta concentración en el Estado de la fuente, se puede justificar por las aspiraciones al desarrollo de los Estados, mientras que para VOGEL la adopción de la imposición en la fuente supone una simplicidad a la hora de determinar la imposición, aunque esta no sea siempre clara³⁰⁵.

De acuerdo con los comentarios al MCONU este artículo también recoge cualquier otro ingreso no determinado en los artículos anteriores, bien de fuentes no recogidas anteriormente o por ingresos provenientes de terceros Estados ajenos a los firmantes. El apartado 2 de este Artículo 21, no se aplica a los inmuebles en propiedad, según el apartado 4 del Artículo 6, el Estado de ubicación tiene un derecho preferente al impuesto. Los bienes inmuebles situados en un Estado Contratante y que forman parte del activo de un EP de una empresa de ese Estado situado en el otro Estado contratante, pueden someterse a imposición en el Estado mencionado en primer lugar en el que la propiedad se encuentra y de la que el perceptor de la renta es residente, manteniendo el mismo criterio que el MCOCDE. Esto está en coherencia con las normas establecidas en los Artículos 13 y 22 respecto de inmuebles en propiedad ya que el apartado 2 de dichos artículos se aplica sólo a los bienes muebles de un establecimiento permanente³⁰⁶.

³⁰³ BRAVO GONZALEZ, J.D. "Diferencias Modelos OCDE-ONU y EEUU". Universidad del Rosario, 2011, págs.22 y ss.

³⁰⁴ JOGARAJAN, S. "A Multilateral Tax Treaty for ASEAN – Lesson from the Andean, Caribbean, Nordic and South Asian Nations". *Asian Journal of Comparative Law*, vol.6, ISS 1, 2011, págs.15 y ss.

³⁰⁵ VOGEL, K. "Worldwide income vs. Source Taxation of Income". *Intertax*, n°10, 1988, págs.216 y ss.

³⁰⁶ ONU "Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries". United Nations, Department of Economic and Social Affairs, New York, 2011, págs.299 y ss.

MCEEUU

El MCEEUU establece en su Artículo 21, *Otros Ingresos*:

MCEEUU 21. *Otros Ingresos*

1. *Las rentas cuyo beneficiario efectivo sea un residente de un Estado Contratante, cualquiera procedencia, no mencionadas en los anteriores artículos del presente Convenio, pueden someterse a imposición en ese Estado.*

2. *Las disposiciones del párrafo 1 no se aplica a las rentas, distintas de las derivadas de verdad propiedad tal como se define en el apartado 2 del Artículo 6 (Renta de Bienes Raíces), si el beneficiario efectivo propietario de los ingresos, residente de un Estado Contratante, realiza en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, y es el ingreso atribuibles a dicho establecimiento permanente. En tal caso, serán de aplicación las disposiciones del Artículo 7.*

La regla general del Artículo 21 figura en el párrafo 1: las rentas no mencionadas en otros artículos cuyo beneficiario efectivo sea un residente de un Estado Contratante sólo pueden someterse a en el Estado de residencia. Este derecho exclusivo de tributación se aplica si el Estado de la residencia ejerce su derecho a gravar los ingresos regulados por el artículo³⁰⁷.

En el convenio Americano, se aplica el criterio de residencia del MCOCDE y del MCONU como norma general, sin embargo para BRAVO GONZALEZ establece que si se realiza una actividad industrial o comercial mediante un EP o se presta un servicio personal independiente mediante una base fija situada, se utiliza el criterio de la fuente³⁰⁸.

Este Artículo 21 está sujeto a la cláusula general contenida en el Artículo 1.4, en la que los Estados Unidos pueden someter a imposición los ingresos de los residentes de otros Estados contratantes aunque no sean parte del acuerdo al ser residente de los Estados Unidos, ya que el principio básico del MCEEUU es la imposición del contribuyente a nivel mundial³⁰⁹.

³⁰⁷ EEUU “United States Model Technical Explanation Accompanying The United States Model Income Tax Convention Of November 15, 2006”. U.S. Department of the Treasury, págs.61 y ss.

³⁰⁸ BRAVO GONZALEZ, J.D. ”Diferencias Modelos OCDE-ONU y EEUU”. Universidad del Rosario, 2011, págs.22 y ss.

³⁰⁹ EEUU “United States Model Technical Explanation Accompanying The United States Model Income Tax Convention Of November 15, 2006”. U.S. Department of the Treasury, pág.63.

MCILADT

En el MCILADT la tributación por las *Otras Rentas*, viene desplazada hasta el Artículo 11 del MC, definiéndolas de la siguiente manera:

MCILDAT 11. Otras Rentas.

1. Las rentas no mencionadas en los artículos anteriores de este Convenio obtenidas en cualquier Estado contratante, sólo podrán someterse a imposición en el Estado contratante de la residencia de la persona que obtenga dichas rentas.

2. La disposición del numeral 1º no se aplicará a los ingresos efectivamente vinculados a un establecimiento permanente, los cuales se gravarán de manera exclusiva en el Estado donde se encuentra situado dicho establecimiento permanente.

Este artículo para MAZZ otorga el poder de imposición exclusivo al Estado de la residencia y se establece además como cláusula residual del MC, sin arreglo a la clasificación como otra renta en el derecho nacional de los Estados contratantes. Al encontrarnos ante una cláusula residual, ningún otro artículo puede concurrir con este y sólo se aplicara en el caso en el que no se pueda aplicar con antelación otro artículo³¹⁰.

En este MCILADT no hace mención alguna en el caso de los rendimientos de bienes inmuebles situados en terceros Estados, ya que únicamente hace mención de las rentas obtenidas de los Estados contratantes dejando fuera sin posibilidad de imposición las rentas obtenidas en estos terceros Estados.

MC COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES y CARICOM

El MCCAN y el MCCARICOM carecen de este artículo 21 y de cualquier otra referencia al mismo que pudiera contener el MC.

³¹⁰ MAZZ, A. “*Modelo ILDT de Convenio Multilateral de Doble Imposición Para América Latina*”. Cuaderno Tributario ICDT, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2012, pág.28 y ss.

MC NORDICO

El modelo nórdico desplaza hasta el Artículo 22 el denominado *Otros ingresos*, especificando en el mismo:

MCNORDICO 22. Otros Ingresos.

Primero. Las rentas que un residente de un Estado Contratante no mencionadas en los anteriores artículos del presente Convenio, pueden someterse a imposición en ese Estado, independientemente de donde procedan las rentas.

Segundo. Las disposiciones del párrafo 1 no se aplican si el beneficiario es un residente de un Estado Contratante un establecimiento permanente o una base fija en el otro Estado Contratante, y el derecho o propiedad por los que se pagan las rentas esté vinculado efectivamente con una actividad empresarial realizada por el establecimiento permanente o personal independiente ejercida por la base fija. En tal caso, se aplicarán las disposiciones del Artículo 7 o del Artículo 14. Incluido en el establecimiento permanente o base fija renta gravable de la propiedad real de dichos bienes conforme a lo dispuesto en el Artículo 6, apartados 1, 2 y 4.

La disposición contenida en este artículo se aproxima tanto al MCOCDE como al MCONU, siguiendo la norma de la imposición en el Estado de la residencia, respetando el contenido de los demás artículos del convenio, incluida la imposición en el caso de los bienes inmuebles del Artículo 6. Para HELMINEN este artículo del MC es también complementario al Artículo 11 del MC relativo a los intereses, sin que afecte de alguna manera a la imposición sobre los bienes inmuebles³¹¹.

MC INTRA ASEAN

El artículo referido a *Otros ingresos* está contenido en el Artículo 22 del MC, y además es muy breve ya que establece:

³¹¹ HELMINEN, M. “Dividends, Interest and Royalties under the Nordic Multilateral Double Taxation Convention”. *Bulletin for International Taxation*, IBFD, Amsterdam, febrero 2007, págs.64 y ss.

MCINTRA-ASEAN. 22. Otros Ingresos.

Las rentas de un residente de un Estado Contratante no mencionadas en los artículos anteriores del presente Convenio y procedentes del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

El artículo permite la imposición por el Estado de residencia de las rentas que no se hubieran incluido en los artículos anteriores del modelo de convenio, actuando como cláusula residual del Convenio para los ingresos que no hubieran cubierto el resto de los artículos. El artículo no hace referencia alguna sobre las rentas procedentes de otros Estados, lo que no permite su imposición por parte de los Estados contratantes.

2.4.1 EL MCOCDE Y LOS BIENES INMUEBLES. ARTICULO 22. PATRIMONIO

El Capítulo IV del MCOCDE está dedicado a la Imposición del Patrimonio, dejando atrás la imposición sobre la Renta. El primer artículo de este Capítulo es el Artículo 22 que hace referencia al Patrimonio en general y en el caso de los bienes inmuebles por aquellos definidos tal y como se establece en el Artículo 6, propiedad de un residente de un Estado contratante y situado en otro Estado contratante.

MCOCDE 22.Patrimonio.

1. El patrimonio constituido por propiedad inmobiliaria, en el sentido del artículo 6, que posea un residente de un Estado contratante y esté situada en el otro Estado contratante puede someterse a imposición en ese otro Estado. (...)

4. Todos los demás elementos patrimoniales de un residente de un Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

El Artículo 22 es una imposición complementaria a las rentas generadas por el patrimonio, tratadas en el MCOCDE en el Capítulo III, siendo el único artículo contenido en el Capítulo IV, que establece la imposición sobre el Patrimonio del contribuyente. La capacidad del Estado de hacer tributar al contribuyente sobre el patrimonio únicamente por el hecho de ser titular del mismo, corresponde en el caso de los bienes inmuebles al Estado donde estos se encuentren ubicados, siguiendo la tradicional norma establecida en el Artículo 6 del MCOCDE.

La imposición de este patrimonio no debe limitarse exclusivamente a una remisión a las mismas normas que se establecen para el caso de la imposición sobre las rentas derivadas del mismo, sino que debe tenerlas propiamente al ser impuestos totalmente diferentes. El artículo en su apartado 4, establece nuevamente la cláusula residual de imposición por el Estado de la residencia de la persona a la que pertenezca el Patrimonio en el caso en el que no hayan quedado sujetos anteriormente³¹².

Para SIMONTACCHI, este Artículo 22.4 tiene su equivalencia con el Artículo 13.5, al compartir ambos contenido, uno relativo a la imposición directa sobre el patrimonio y el otro relativo a la imposición de las rentas derivadas del patrimonio. Esto implica que la imposición contenida en este artículo, no es nada clara, ya que entiende que este artículo puede afectar al contenido relativo a los bienes inmuebles que ya habían sido tratados con anterioridad, especialmente en los supuestos en que estos bienes inmuebles se encuentren situados en el Estado de la Residencia o en terceros Estados. Para SIMONTACCHI, no es irracional concluir que la interpretación de este Artículo 22.4 es otra provisión genérica para cubrir los casos de imposición sobre capitales que no han quedado incluidos en ningún otro artículo y que la similitud del Artículo 22.4 no es decisiva para la interpretación del Artículo 13.5 ni viceversa³¹³.

A la hora de aplicar la imposición sobre este Patrimonio, nos encontramos que en ningún momento el artículo está hablando de las deudas que pudiera tener el sujeto pasivo y que minoraran el importe del valor de los bienes de los que fuera titular, por lo que nos podemos encontrar ante situaciones disparatadas. Esta omisión de las deudas a la hora de determinar el patrimonio es tan clara que hasta en los propios Comentarios del MCOCDE se ha querido recoger ofreciendo que para evitar estos problemas a la hora de determinar el Patrimonio del contribuyente, al ser tan diferentes las normativas de los Estados que componen la OCDE, no queda más remedio que acogerse al contenido del Artículo 24, relativo a la no discriminación, para buscar la igualdad a la hora de la imposición tributaria.

La imposición sobre el Patrimonio contenida en este artículo, también contiene una serie de reservas en relación con los bienes inmuebles, planteadas por diferentes Estados miembros. En el caso de Finlandia y España ambas reservas son muy similares incorporando el primero la reserva al derecho a gravar las acciones u otras participaciones de entidades finas

³¹² OCDE *"Model Tax Convention on Income and on Capital 2010"*. (Versión completa). Comité de Asuntos fiscales de la OCDE, Paris, 2012, Comentarios al Artículo 22, págs.315 y ss.

³¹³ SIMONTACCHI, S. *"Taxation of Capital Gains under the OCDE Model Convention: with special regard to immovable property"*. Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2007, págs.210 y ss.

cuando la propiedad de estas acciones o participaciones sociales otorgue el derecho al disfrute de propiedad inmobiliaria situada en Finlandia y posea por la sociedad, mientras que en el caso de España se reserva el derecho a gravar el patrimonio constituido por acciones u otros derechos en una sociedad cuyos activos consistan principalmente en propiedad inmobiliaria situada en España, o por acciones u otras participaciones que atribuyan a su titular un derecho de disfrute de propiedad inmobiliaria situada en España, o por acciones u otros derechos que constituyan una participación sustantiva en una sociedad residente de España. La reserva introducida por Francia, que es muy similar a las anteriores y establece que quiere conservar la posibilidad de aplicar las disposiciones de su legislación relativas a la imposición de las acciones o derechos que formen parte de una participación sustantiva en una sociedad residente de Francia, o de las acciones o derechos en sociedades cuyos activos consistan principalmente en propiedad inmobiliaria situada en Francia. Finalmente, Nueva Zelanda, Portugal y Turquía se reservan el derecho a este artículo en el caso en el que introduzcan en sus normativas nacionales este impuesto sobre el Patrimonio³¹⁴.

2.4.2 COMPARATIVA DEL ARTÍCULO 22 DEL MCOCDE CON OTROS MC.

MCONU

El artículo relativo al Patrimonio en el MCONU está incluido, al igual que en el MCOCDE, en el Capítulo IV denominado *Imposición sobre el Capital*, y que viene regulado de una manera amplia por el Artículo 22:

MCONU 22. Capital

1. El patrimonio constituido por bienes inmuebles comprendidos en el Artículo 6, que posea un residente de un Estado Contratante y situados en el otro Estado Contratante, pueden someterse a imposición en ese otro Estado. (...)

4. Todos los demás elementos patrimoniales de un residente de un Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese Estado.

En relación a la imposición sobre el Patrimonio, el MCONU excluye del mismo los Impuestos sobre sucesiones, herencias y legados y el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales.

³¹⁴ OCDE "Model Tax Convention on Income and on Capital 2010". (Versión completa). Comité de Asuntos fiscales de la OCDE, Paris, 2012, Comentarios al Artículo 22, págs.315 y ss.

En el caso del 22.4 es un artículo en el que no se han puesto de acuerdo el Grupo de Expertos, pero fue incluido en el MC en base a la importancia del Estado de la fuente a la hora del derecho a imposición sobre los bienes inmuebles que se encuentran ubicados en su territorio. El modelo en sus Comentarios permite a las partes decidir si van a proceder a la inclusión o no del apartado 4 en el convenio que se vaya a firmar. En el caso en el que se proceda a su inclusión, el MCONU refiere directamente a los comentarios del MCOCDE en relación con su Artículo 22, afirmando que nos encontramos ante un impuesto directo sobre el capital, con exclusión de este artículo de los impuestos sobre sucesiones, herencias y donaciones en base a los impuestos contenidos en el Artículo 2 del MC.

El MCOCNU afirma, al igual que el MCOCDE, que nos encontramos ante un impuesto directo sobre el capital y que constituye un tributo complementario a los rendimientos obtenidos por el capital y en consecuencia, sólo podrá ser sometido a imposición por el Estado que tenga derecho a la imposición. La problemática de este artículo a la hora de determinar la competencia del Estado de imposición, surge por la necesidad de atribuirlo a uno de ellos, pudiendo el patrimonio quedar sujeto a imposición en varios Estados al mismo tiempo. Esta competencia a favor de uno sólo de los Estados es clara para los bienes inmuebles contenidos en el Artículo 6 en favor del Estado en el que éstos se encuentren ubicados³¹⁵.

Al igual que en el MCOCDE el artículo no establece ninguna regla acerca de las deducciones por las deudas del contribuyente por lo que al igual que en el anterior convenio tendremos que acudir a las reglas de no discriminación contenidas en el Artículo 24.

MCILADT

La referencia en el primer MCILADT que sometía a imposición el Patrimonio del contribuyente estaba contenida en las *Rentas de inversiones de Riesgo* del Artículo 8. Esta primera redacción del MC se ha visto totalmente modificada, estableciendo para la imposición del Patrimonio el Artículo 12, denominado *Capital*, como en el caso del MCONU en que establece en relación a los bienes inmuebles que:

³¹⁵ ONU “*Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*”. United Nations, United Nations, New York, 2011, págs.306 y ss.

MCILADT 12. Capital

1. *“El capital poseído por un residente de un Estado Contratante que esté representado en bienes inmuebles deberá someterse a imposición únicamente en el Estado en el que se sitúan dichos inmuebles. (...)*

4. *El capital de cualquier otra naturaleza será gravado únicamente en el Estado de Residencia del contribuyente salvo en el caso en que forme parte de su establecimiento permanente, en cuyo caso se podrán someter a imposición únicamente en el Estado del establecimiento permanente”.*

La imposición según MAZZ corresponde como bien ha quedado determinada en el apartado primero, en exclusividad al Estado en el que están ubicados los bienes inmuebles. Esta competencia tiene también su ampliación no sólo sobre los bienes inmuebles sino todos los demás bienes pertenecientes al patrimonio del contribuyente. El MCILADT hace referencia a la imposición de este artículo sobre todos los Impuestos contenidos en el mismo, incluyendo expresamente el Impuesto de Sucesiones y Donaciones. El Artículo 22.4 opera para MAZZ como una cláusula residual para el caso de la imposición del patrimonio, estableciendo nuevamente la imposición en exclusiva del Estado de residencia sobre el capital tal y como estableció el Artículo 11, Otras rentas, del MCILADT para el caso de las rentas procedentes de todo tipo de bienes³¹⁶.

MCEEUU, MCCARICOM y MCINTRA-ASEAN

EL MCEEUU, el MCCARICOM y el MCINTRA-ASEAN no incluyen ninguna disposición en relación con la imposición sobre el Patrimonio, ya que únicamente son de aplicación sobre el Impuesto de la Renta.

MC COMUNIDAD ANDINA

En el caso del MCCAN el artículo que contiene la imposición sobre el Patrimonio es claro y conciso:

³¹⁶ MAZZ, A. *“Modelo ILDT de Convenio Multilateral de Doble Imposición Para América Latina”*. Cuaderno Tributario ICDT, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2012, págs.30 y ss.

MCCAN 17. Impuestos sobre el Patrimonio.

El patrimonio situado en el territorio de un País Miembro, será gravable únicamente por éste.

Aunque en el título del MC Comunidad Andina se afirma que este MC versa sobre el Impuesto de la Renta y del Patrimonio, hay que destacar que en el contenido del Artículo 1, relativo al ámbito de aplicación del MC Andino, no existe referencia alguna al Impuesto sobre el Patrimonio. El único Estado que incorpora alguna figura similar a la imposición sobre el Patrimonio es Venezuela con el Impuesto a los activos empresariales; quitando esta referencia no existe ninguna otra más en todo el articulado. Al igual que el resto de los MC, el MC Andino, establece la competencia a la hora de determinar la imposición sobre el patrimonio al Estado de la fuente, en este caso, con una rotunda afirmación que establece la exclusividad del mismo “*sobre el patrimonio situado en el territorio de un País miembro.*”

MC NORDICO

El artículo relativo al Patrimonio en el MC Nórdico, está recogido en el Artículo 23, ya que el Artículo 24 recoge la imposición en el caso de las herencias:

MCNORDICO 23. Riqueza

Primero. El patrimonio constituido por bienes inmuebles de un residente de un Estado Contratante y situados en el otro Estado contratante puede someterse a imposición en ese otro Estado.

Segundo. El patrimonio constituido por acciones u otro interés en una empresa cuyo principal objetivo es poseer bienes inmuebles, activos (neto de los pasivos), directa o indirectamente, más del 75 por ciento de los bienes inmuebles situados en un Estado contratante pueden someterse a imposición en ese Estado.(...)

Séptimo. Las disposiciones de los apartados 1 a 6 se aplican en un Estado contratante sólo en relación con el otro Estado Contratante que tenga el impuesto general sobre la riqueza.

La norma de competencia establecida en el Convenio nórdico a la hora de determinar la imposición del Patrimonio para el caso de los bienes inmuebles, es la norma general que contiene en su Artículo 6, otorgando al Estado de la fuente la capacidad para someterlos a imposición siempre y cuando como afirma HELMINEN sea residente en alguno de los Estados firmantes³¹⁷. Junto a esta regla de imposición directa contenida en este Artículo 23, el MC Nórdico es el único modelo que establece la posibilidad de someter a imposición bajo el Impuesto del Patrimonio la tenencia indirecta de bienes inmuebles por medio de entidades interpuestas. En este caso, el MC establece que someterá a imposición del Impuesto del Patrimonio las acciones representen derechos o disfrute de bienes inmuebles situados en un Estado contratante cuando al menos el 75% de los activos de la entidad estén formados por bienes inmuebles. Esta tenencia indirecta de los bienes inmuebles, encontrará los mismos problemas a la hora de la determinación del porcentaje de los activos que tiene la consideración de bienes inmuebles correspondiente a la imposición de las rentas por el Impuesto de la Renta.

2.5.1 EL MCODE Y LOS BIENES INMUEBLES. ARTICULO 5. ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

La tributación de los beneficios de las empresas en el ámbito internacional plantea para MALHERBE dos problemas: el primero la definición del criterio por el cual los beneficios de una empresa tributan en otro país, de ahí la figura del EP y en segundo lugar, hay que determinar el modo en el cual los beneficios de la empresa se atribuirán al EP³¹⁸. El Artículo 5 del MCODE, incluido en el Capítulo II relativo a las definiciones, es el artículo encargado de contener la determinación del concepto de EP. La figura del EP determina la sujeción al Estado donde éste radica de los rendimientos empresariales obtenidos por una entidad o particular no residente, por este motivo la definición del concepto de EP es de suma importancia para la concreción de los rendimientos empresariales contenidos en el Artículo 7. El EP será el que determine el tipo y las circunstancias a la hora de establecer la imposición de las rentas de acuerdo con el Estado en el que se encuentre ubicado³¹⁹. La figura del EP en la mayoría de los Modelos de Convenio internacionales está ligada en muchas ocasiones a la existencia de un bien

³¹⁷ HELMINEN, M. "Scope and Interpretation of the Nordic Multilateral Double Taxation Convention". *Bulletin for International Taxation*, IBFD, Amsterdam, marzo 2007, págs.23 y ss.

³¹⁸ MALHERBE, J. "Tratamiento Moderno de Establecimientos Permanentes". Liedekerke Wolters Waelbroeck Kirkpatrick Law Firm, Bruselas, 2011, págs.5 y ss.

³¹⁹ OCDE "Model Tax Convention on Income and on Capital 2010". (Versión completa). Comité de Asuntos fiscales de la OCDE, Paris, 2012. Comentarios al Artículo 7, págs.C(7)1

inmueble, bien porque en él se realicen actividades económicas o bien sea la actividad empresarial en sí mismo, si bien hay que dejar claro que la imposición sobre los rendimientos procedentes de los bienes inmuebles va a quedar siempre sujeta a la imposición contenida en el Artículo 6 del MCOCDE.

El concepto de EP en el MCOCDE está recogido en el Capítulo II relativo a las definiciones contenidas en el mismo, en concreto su Artículo 5. Dada la importancia del mismo, el MC ha querido incorporarlo como una definición general que afecta a todos los Estados firmantes del MCOCDE. Este Artículo 5 lo define como:

MCOCDE 5. Establecimiento Permanente

“1. A efectos del presente Convenio, la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

En el caso en el que no nos podamos acoger a la existencia de un EP, las rentas tributarán conforme al resto del contenido del MCOCDE una por una, no pudiendo ser sometidas a la reducción de las cantidades invertidas para su obtención. Para el MCOCDE su determinación por lo tanto es muy importante, de ahí que incluya una definición propia dentro del MCOCDE al contrario que ocurre con los bienes inmuebles que el MCOCDE ni siquiera la ha recogido. El concepto básico por el que parte el modelo es *“lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.”* Esta definición incluye los siguientes presupuestos: lugar de negocio, fijo y actividades empresariales. En relación con el lugar de negocio, los Comentarios al MCOCDE, han establecido la necesidad de la existencia de una serie de instalaciones, en la mayoría de los casos la existencia de un local, que albergue la realización de actividades empresariales. Junto a esta primera parte de la definición los Comentarios también han querido concretar que dichas instalaciones tienen el carácter de fijo, este carácter otorga a las instalaciones un requisito de permanencia y al mismo tiempo un lugar determinado.

Para concretar la existencia de un EP, los Comentarios al MCOCDE establecen que es necesaria la realización de actividades empresariales; habría que ver si estas actividades necesitan ser actividades sean productivas para la empresa o únicamente es necesario que exista

alguna operación empresarial para encontrarnos ante esta figura³²⁰. Para HERRERO DE LA ESCOSURA en relación con la realización de actividades productivas desarrolladas por el EP para su consideración como entidad, afirma que las meras actividades empresariales aunque se carezca de beneficio serán suficientes para determinar su existencia.³²¹ En relación a este beneficio, REIMER afirma que en el caso de los bienes inmuebles, nos encontramos ante ingresos derivados de los mismos como ocurre en el caso de alquileres, renting, intereses o cualquier tipo de renta derivada que supone la existencia de actividades lucrativas por parte de la empresa a la que estos bienes inmuebles pertenezcan. Junto a este cumplimiento de las formas legales para REIMER el Artículo 5.1 no determina si es necesaria una superficie mínima para encontrarnos ante un EP o bien es válida cualquier superficie³²².

Esta definición de “*lugar de negocios*” para SKAAR es crucial y fundamental para la propia existencia del EP.³²³ La existencia de un lugar de negocios se admite incluso en los casos en los que sea un pequeño espacio en cualquier lado, con independencia de la existencia de un alquiler o de la propiedad del espacio. En este sentido, los Comentarios admiten como tal a un puesto dentro del mercado, así como la existencia de un depósito aduanero, incluyendo además dentro de este concepto los casos en los que una empresa extranjera utilice de forma permanente locales pertenecientes a otra empresa, como ocurre en el supuesto en el que un empleado de una sociedad pueda utilizar un despacho en las oficinas centrales de otra empresa siempre y cuando se mantengan los requisitos de que dicho despacho esté a disposición durante un período lo suficientemente largo para que se considere un lugar fijo de negocios. Para encontrarnos ante la figura del EP, no es necesario que la empresa cumpla todos los requisitos legales para la utilización de los bienes inmuebles, sino que este existirá aunque la empresa haya ocupado de forma ilegal un emplazamiento.

En el caso de la existencia de un bien inmueble en este *lugar de negocios*, para GARCIA PRATS no es de interés que la empresa sea dueña o arrendataria del local, instalación o medios o disponga de ellos por cualquier otra causa, incluso nos podemos encontrar ante supuestos en los que no existan los bienes inmuebles como es el caso del uso de maquinaria en

³²⁰ OCDE “*Model Tax Convention on Income and on Capital 2010*”. (Versión completa). Comité de Asuntos fiscales de la OCDE, París, 2012, Comentarios al Artículo 5 del MCOCDE, págs.95 y ss.

³²¹ AA.VV. “*Homenaje a Ricardo Pedreira Pérez*”. Universidad de Oviedo, Oviedo, 2000; y HERRERO DE LA ESCOSURA, P. “*Tributación de las Rentas obtenidas en España sin mediación de Establecimiento Permanente*”. Universidad de Oviedo, Oviedo, 2000, págs.398 y ss.

³²² REIMER, E. “*Permanent Establishments: a Domestic Taxation, Bilateral Tax Treaty and OECD Perspective*”. Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2011, págs.36 y ss.

³²³ SKAAR, A. “*Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle (International Taxation)*”. Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 1992, págs.191 y ss.

otro Estado³²⁴. No obstante, para MONTAÑO GALARZA, la norma general para el *lugar de negocios*, sí que incluye la existencia de un bien inmueble situado en el Estado de la fuente y será el resultado de la proyección de los elementos definatorios del “*lugar de negocios*”, sin importar la propiedad o no del bien inmueble por parte de la empresa. Otra de las condiciones relativas a los bienes inmuebles, es si el bien inmueble se utilizar para ejercer en él la actividad empresarial o si el bien es el objeto mismo del ejercicio empresarial, compraventa de inmuebles, siendo de aplicación a estas rentas el contenido del Artículo 6 del MCOCDE³²⁵. En este sentido REIMER afirma que la mera tenencia de un bien inmueble puede o no constituir un EP, ya que al menos se necesita un contrato de arrendamiento de por medio, pero si el propietario aparte de este arrendamiento del bien inmueble incluye la realización de servicios de limpieza, comida, etc., sí que nos encontraremos ante la figura de un EP sin lugar a dudas³²⁶.

La determinación de un punto “*fijo*” concreta la existencia de una vinculación entre el lugar de negocios y el punto geográfico en el que se encuentre. Este punto de conexión territorial puede ocurrir que no sea único sino que nos encontremos ante varios puntos de conexión. En este caso cuando dos puntos fijos de negocio cumplan todos los requisitos para considerarse como EP, nos encontraremos ante dos EP, salvo que exista un lugar de negocios único, una sola unidad comercial y geográfica coherente, en el que sea necesaria la utilización de varias ubicaciones para la realización de una misma actividad empresarial. Un ejemplo de este tipo de actividades lo podemos encontrar en una explotación minera o en el caso de un centro de oficinas e incluso una calle peatonal, mercado al aire libre o una feria ambulante donde un comerciante instala habitualmente un puesto de venta³²⁷. Este lugar *fijo* para la determinación del EP, supone un anclaje o conexión territorial y NITIKMAN sostiene que el propósito de la fijeza como requisito, consiste en proveer un nexo con una determinada jurisdicción tributaria³²⁸.

Este punto de lugar “*fijo*” tiene que tener además un cierto grado de permanencia temporal que irá determinado por la actividad que en éste se realice. Pero para poder adquirir la

³²⁴ GARCIA PRATS, F.A. “*El Establecimiento Permanente*”. Tecnos, Madrid, 1996, pág.107.

³²⁵ MONTAÑO GALARZA, C. “*El Establecimiento Permanente en los Países Miembros de la Comunidad Andina y en el Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico*”. Universidad Andina Simón Bolívar, Quito, 2002, pág.16.

³²⁶ REIMER, E. “*Permanent Establishments: a Domestic Taxation, Bilateral Tax Treaty and OECD Perspective*”. Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2011, págs.41 y ss.

³²⁷ OCDE “*Model Tax Convention on Income and on Capital 2010*”. (Versión completa). Comité de Asuntos fiscales de la OCDE, Paris, 2012, Comentarios al Artículo 5, págs.97 y ss.

³²⁸ NITIKMAN, J. “The Meaning of *Permanent Establishment* in the 1981 US Model Income Tax Treaty. Part. II”. *International Tax Journal*, n° 3, 1989, págs.112 y ss.

consideración de EP, deberá cumplir un plazo mínimo de actividad que como norma general, para el MCOCDE será de al menos 6 meses. Junto a este plazo general nos encontramos a su vez con varias excepciones: en el caso de las actividades de naturaleza recurrente, tendrán la consideración de EP siempre que la suma de todos los periodos en los que estas actividades se realicen supere este mínimo establecido, la interrupción de la actividad de forma temporal no supone perder de forma automática la consideración de EP. En el supuesto que exista una conexión especial con el territorio de un único Estado en el que se realice la actividad podemos encontrarnos ante un EP aunque no se llegue a cumplir el plazo mínimo establecido de los 6 meses; un lugar de negocios puede considerarse EP desde sus orígenes aunque no se cumpla con posterioridad el plazo mínimo por fallecimiento del empresario o por el fracaso de las inversiones realizadas. En este sentido hay que recoger la aplicación del concepto “fijo” en relación a una empresa holandesa que realizó exploraciones geo-técnicas por un breve período inferior a lo previsto en el MC para que la exploración de recursos naturales se convierta en un EP. La empresa fue gravada porque utilizó una plataforma, siendo una instalación fija, para la cual no está previsto ningún plazo³²⁹.

La cesión de materiales o inmuebles de una empresa a otra para que esta segunda realice actividades empresariales, se considera que nos encontramos ante la figura de un *lugar fijo de negocios*, cumpliendo con la figura del EP, esta circunstancia no ocurrirá en el caso de que la empresa no realice allí su actividad. El EP dejará de existir en los casos en los que se produzca la enajenación del lugar fijo de negocios en el que se estaba desarrollando la actividad empresarial o cuando se produzca el cese definitivo del negocio.

Aun con toda esta delimitación del concepto, para SERRANO ANTON ni en el derecho español ni en el MCOCDE se encuentra una verdadera definición del EP, sino que nos encontramos ante una serie de situaciones y aspectos parciales que intentan elaborar una pretendida descripción³³⁰. La necesidad de un concepto de EP la recoge RIVEIRO al afirmar que la definición de un EP es necesaria ya que delimita la sujeción plena a una parte de la empresa que opera en un país diferente de aquel donde tiene la residencia, para aislarla de las actividades realizadas en el resto del mundo y determinar el beneficio que, a efectos fiscales, se

³²⁹ SENTENCIA *Income Tax Appellate Tribunal Delhi*, 29 de agosto de 2008, *Fugro Engineers BV v Assistant Commissioner of Income Tax ; Assistant Commissioners of Income Tax v Fugro Engineers BV in International Tax Law Reports* 921.

³³⁰ SERRANO ANTON, F. "Los Aspectos Fiscales Internacionales de los Establecimientos Permanentes" en AA.VV. "*Fiscalidad Internacional*". CEF, Madrid, 2001, págs.183 y ss.

debe imputar a esa parte de la sociedad³³¹. En este mismo sentido afirma CALDERON CARRERO al determinar que esta concepto lo que pretende es constituir una regla o principio de distribución del poder tributario entre los Estados referida a la realización de actividades empresariales transfronterizas³³².

Para BUSTOS BUIZA, en el supuesto en el que nos encontremos con una sociedad residente de un Estado contratante que controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante, o que realice actividades empresariales en ese otro Estado (ya sea por medio de EP o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en EP de la otra³³³.

MCOCDE 5. Establecimiento Permanente

2. La expresión “establecimiento permanente” comprende, en especial:

- a) las sedes de dirección;*
- b) las sucursales;*
- c) las oficinas;*
- d) las fábricas;*
- e) los talleres; y*
- f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.*

Esta relación contenida en el Artículo 5.2 abarca una lista que para los Comentarios al MCOCDE se considera que no es exhaustiva, por lo que junto a los ejemplos anteriores se pueden incluir figuras similares siempre y cuando respeten el contenido del Artículo 5.1. La definición de las figuras que incluye este apartado van a quedar definidas en base a la interpretación que realice cada uno de los Estados firmantes en los que se encuentre este EP. En el caso de las “*sedes de dirección*”, tienen una mención especial ya que no se refiere a la

³³¹ RIVEIRO, R. “*Paraísos Fiscales. Aspectos Tributarios y Societarios*”. Integra Internacional, Buenos Aires, 2001, págs.12 y ss.

³³² CALDERON CARRERO, J.M. “*Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea 2008*”. CISS, Valencia, 2008, págs.125 y ss.

³³³ BUSTOS BUIZA, J.A. “*Los Convenios y Tratados Internacionales en Materia de Doble Imposición*”, *Documentos*, nº9, IEF, Madrid, 2001, pág.7.

existencia de un bien inmueble en el que se establezca una oficina, sino cualquier otro lugar en el que se ejecute la dirección y gestión empresarial.

En el resto de los supuestos incluidos se aprecia claramente el hecho de la existencia de un bien inmueble que tiene la consideración de EP como es el caso de oficinas, sucursales, fábricas, talleres. En el caso de la explotación de los recursos naturales también podemos encontrar una relación directa entre el bien inmueble tal y como hemos visto en el Artículo 6 del MCOCDE. La existencia de un EP o no será de importancia para los Estados al estimar que las rentas procedentes de los mismos son rentas empresariales o no, pero de cara a la imposición de los bienes inmuebles que forman parte de este EP se someterán a imposición conforme al Artículo 6.4 que determina la imposición por el Estado de la fuente de las rentas derivadas de la propiedad inmobiliaria de una empresa.

Esta enumeración de EP para GARCIA PRATS supone una presunción de EP en favor de los supuestos enumerados, pero aclara que no se sabe si esta presunción admite o no prueba en contrario. Añade además, que sobre estos presupuestos que constan en el MCOCDE habrá que comprobar si cumplen o no los requisitos generales del MC³³⁴.

El problema de la delimitación de renta empresarial o renta inmobiliaria puede aparecer especialmente en la extracción de los recursos naturales, lo que supone para la mayoría de los Estados un problema a la hora de delimitar si realmente nos encontramos ante la figura del EP, la atribución del derecho de gravamen y a la calificación de las rentas procedentes de las actividades de prospección. Los Comentarios al MCOCDE permiten a los Estados someter las rentas obtenidas por la explotación de estos recursos a cualquier otra regla³³⁵. En el supuesto de encontrarnos ante las minas, pozos de petróleo o gas, las canteras o cualquier otro sitio de extracción de recursos naturales, BETTINGER argumenta que siempre que los ingresos de estos sean considerados como utilidades mercantiles, la cuestión que define si tales actividades se realizan a través de un EP estará regida por el párrafo primero del Artículo. No obstante, en caso de duda los Estados contratantes pueden acordar la inserción de disposiciones específicas³³⁶.

³³⁴ GARCIA PRATS, F.A. *“El Establecimiento Permanente”*. Tecnos, Madrid, 1996, pág.100.

³³⁵ OCDE *“Model Tax Convention on Income and on Capital 2010”*. (Versión completa). Comité de Asuntos fiscales de la OCDE, Paris, 2012, Comentarios al Artículo 5, págs.102 y ss.

³³⁶ BETTINGER BARRIOS, H. *“Efecto Impositivo del Establecimiento Permanente 2004”*. Ediciones ISEF, México, 2004, págs.68 y ss.

MCOUDE 5. Establecimiento Permanente

3. *Una obra o un proyecto de construcción o instalación sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses.*

En el caso que no se cumpla la condición del Artículo 5.3 las obras, proyectos de construcción o instalación, no tendrán la consideración por sí mismos de EPs, aunque incluyan alguno de los elementos anteriores como es el caso de las oficinas, talleres, etc., contenidos en el apartado 2. Sin embargo, si dichas oficinas o talleres, se utilizan para varios proyectos de construcción y las actividades realizadas van más allá de las mencionadas en el apartado 4, se considerará EP si se cumplen los requisitos previstos en el artículo de alguna otra forma, incluso si ninguno de los proyectos supone una obra o un proyecto de construcción o de instalación con una duración superior a los 12 meses. En este caso la situación del taller o de la oficina será, pues, diferente a la de las obras o proyectos, no constituyendo ninguno de ellos un EP, y será importante garantizar que se asignen al EP sólo los beneficios atribuibles a las funciones ejercidas a través de esa oficina o taller, teniendo en cuenta los activos utilizados y los riesgos asumidos en esta oficina o taller. En este sentido, pueden incluirse los beneficios atribuibles a las funciones ejercidas con relación a diversas obras de construcción, pero sólo en la medida en que dichas funciones se atribuyan correctamente a dicha oficina.

Este requisito de la permanencia no es un elemento esencial en la definición del EP en el MCOUDE, y es a su vez sustitutiva del criterio de fijeza como requisito del lugar de negocios en un determinado territorio. La permanencia como afirma MONTAÑO GALARZA, contribuye a presentar una divergencia entre la fijeza y la permanencia, tratando de concebir esta última como consecuencia o elemento integrante de la primera. La permanencia en relación con la fijeza supone una alternativa a la configuración de la vinculación entre la instalación del negocio y el territorio atendiendo a un elemento no identificado con el simple contacto o nexo físico³³⁷. Para NITIKMAN esta variable temporal sirve para no considerar ciertas actividades como EP por su breve duración, utilizándose como una delimitación negativa³³⁸.

El contenido de la expresión “*obras o proyectos de construcción o de instalación*” es ampliado por los Comentarios al modelo de convenio al incluir en ellos junto con la

³³⁷ MONTAÑO GALARZA, C. “*El Establecimiento Permanente en los Países Miembros de la Comunidad Andina y en el Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico*”. Universidad Andina Simón Bolívar, Quito, 2002, pág.19.

³³⁸ NITIKMAN, J. “The Meaning of *Permanent Establishment* in the 1981 US Model Income Tax Treaty, Part. II”. *International Tax Journal*, n° 3, 1989, págs.119 y ss.

construcción de edificios, la construcción de elementos como carreteras, puentes o canales, la rehabilitación (no sólo el mero mantenimiento o redecoración) de edificios, carreteras, puentes o canales entre los considerados bienes inmuebles. La existencia de una granja o explotación agrícola puede incluirse en esta descripción de EP, pero conforme al Artículo 6 del MCOCDE las rentas derivadas de las mismas serán objeto de imposición por este Artículo, sin que tenga relevancia que esta constituya en sí misma un EP. En este mismo sentido, se ha incluido el supuesto de la utilización por parte de los particulares de parte de la vivienda habitual como oficina, que podrá lugar a la existencia o no de un EP, pero cuyas rentas también quedarán sometidas a la imposición conforme al Artículo 6³³⁹.

El criterio temporal de los “12 meses” se aplica separadamente a cada obra o proyecto. En el caso de encontrarnos ante una obra de construcción, esta debe considerarse como una unidad incluso si nos encontramos ante varios contratos, como es el caso de unas casas adosadas o *row of houses*. Este inicio de obra se considera cuando empiezan las actividades, incluso aquellos trabajos preparatorios necesarios para la construcción, cualquier interrupción temporal, como es el caso de vacaciones, enfermedad de los trabajadores, situaciones de falta de materiales, no supondrán la paralización del cómputo del plazo, y finalizará con la entrega de la obra. Dentro de este plazo temporal, hay que tener en cuenta que en el caso de que existan subcontratas estas quedan incluidas en el cómputo del plazo general, mientras que en el supuesto de que estas se ejecuten por medio de *partnerships*, el plazo para determinar la existencia de un EP se aplicará a cada nivel de sociedad de personas³⁴⁰.

La ejecución de las obras objeto del EP puede realizarse mediante la subcontratación de los trabajos o como en el caso español son habituales las UTEs, uniones temporales de empresa, por lo que de acuerdo con SORIANO BEL para la determinación del EP y su imposición, habrá que tener en cuenta el Principio de no discriminación establecido en el Artículo 24 del MCOCDE, por el que se pretende que los EP de una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante no sean sometidos a imposición en este Estado de manera menos favorable que las empresas residentes en este último Estado³⁴¹.

³³⁹ OCDE “*OECD Model Tax Convention: Revised Proposals Concerning the Interpretation an Application of Article 5 (Permanent Establishment)*”. Paris, 2013, págs.4 y ss.

³⁴⁰ OCDE “*Model Tax Convention on Income and on Capital 2010*”. (Versión completa). Comité de Asuntos fiscales de la OCDE, Paris, 2012, Comentarios al Artículo 5, págs.102 y ss.

³⁴¹ SORIANO BEL, J.M. “*Fiscalidad Inmobiliaria: 2007-2008*”. CISS, Valencia, 2007, pág.702.

El criterio de la unidad de obra es claro, cuando las obras constituyen un todo coherente en el plazo comercial y geográfico que constituyen un todo coherente. El problema ocurre en la división de obra por varios entes en la que SERRANO ANTON afirma que nos encontraremos que el criterio de unidad de obra sirve como criterio delimitador del elemento objetivo y subjetivo a la hora del cómputo del plazo, pero estaremos ante la división de obra cuando nos encontremos con contratos distintos, con objetos diferentes y con fechas distintas³⁴².

El criterio de la temporalidad para encontrarnos ante un EP o no, es un criterio que es discutido por todos los Estados, algunos han incluido tanto observaciones como reservas a este apartado y también se han realizado varios estudios adicionales para determinar si realmente es un criterio válido para la determinación de la existencia de un EP o no. Existen casos en los que este criterio temporal se va a romper, ya que aunque la definición de negocio lleva implícito el concepto de permanencia, podemos encontrarnos ante situaciones en los que son negocios o actividades empresariales de corta duración, pero que en sí mismas sí que pueden dar lugar a la existencia de un EP. En este sentido se ha pronunciado la OCDE cuando reconoce la existencia de un EP cuando se establece un puesto de comida temporal por motivo de los Juegos Olímpicos de Atlanta³⁴³.

En el caso de los trabajos adicionales de construcción realizados por el mismo constructor y en el mismo emplazamiento, podemos encontrarnos ante un problema a la hora de la determinar el plazo final de la entrega de la construcción a efectos de la determinación de la existencia o no de un EP. La finalización de la construcción y la puesta a disposición del cliente de la construcción terminada es la que determina el plazo final de cómputo temporal para la existencia o no de un EP. Algunos Estados han planteado la cuestión de qué ocurre en los casos en los que estas construcciones sufran trabajos adicionales posteriores, incluidos los trabajos realizados en el período de garantía, ante lo cual la postura de la OCDE ha sido la de determinar

³⁴² SERRANO ANTON, F. “Los Aspectos Fiscales Internacionales de los Establecimientos Permanentes” en AA.VV. “*Fiscalidad Internacional*”. CEF, Madrid, 2001, págs.203 y ss.

³⁴³ El criterio temporal de la OCDE siempre ha sido discutido, inicialmente su postura ante estas situaciones fue recogida en la carta del 12 de abril de 2004 y discutida posteriormente en 2005 en la reunión del *Working Party, BIAC*, que prejuzgó la existencia o no de un EP en un plazo de tiempo relativamente corto. El punto de partida de este estudio se basaba en que los negocios establecidos tienen el requisito de la permanencia y en 2004 esta permanencia se determinaba al menos por la existencia de un negocio entre 3 y 5 años. La eliminación de esta condición temporal tan estricta y a la vez tan amplia, permitió reconocer la existencia de un EP en situaciones temporales especiales como ocurre en este caso. Esta posición de la OCDE derivó en la necesidad de modificar el criterio mínimo de permanencia para determinar la existencia o no de un EP, adoptando en algunos casos el criterio de la norma de residencia de los 183 días, pero que tuvo en su aplicación demasiada controversia entre los Estados, estableciendo la norma de los 12 meses para el caso de las actividades de empresas extranjeras para otorgarles el nivel de EP.

que en este caso estos nuevos trabajos darían inicio a la determinación de un nuevo EP y no la ampliación temporal del primer EP³⁴⁴. No obstante, para VOGEL la realización de los trabajos de prueba de la nueva construcción realizada, las rectificaciones que se tuvieran que hacer justo después del primer uso de las instalaciones y la retirada del equipo de construcción se consideran incluidas en el período mínimo para determinar la existencia de un EP³⁴⁵.

MCOCDE 5. Establecimiento Permanente

4. No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que la expresión “establecimiento permanente” no incluye:

- a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
- b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;
- c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;
- d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa;
- e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio;
- f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los sub apartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

La falta de consideración de la existencia de un EP en estos casos radica en la característica común relativa a su carácter preparatorio o auxiliar. Este apartado tiene como finalidad evitar que una empresa de un Estado se vea gravada en el otro Estado si las actividades realizadas en ese otro Estado tienen un carácter meramente preparatorio o auxiliar de unas

³⁴⁴ OCDE “*OECD Model Tax Convention: Revised Proposals Concerning the Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment)*”. Paris, 2013, págs.23 y ss.

³⁴⁵ VOGEL, K. “*Klaus Vogel on Double Taxations Conventions*”. Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 1997, págs.78 y ss.

futuras actividades con carácter económico. El Artículo 5.4. e) sirve de base general para no tener que realizar una relación exhaustiva de las excepciones a la constitución del EP y además elimina la consideración de EP a bienes inmuebles que por sí podrían ser considerados como tales por el servicio que prestan dentro del desarrollo de la actividad.

Para CALDERON CARRERO, este apartado delimita el concepto de EP establecido en el apartado primero, ya que elimina esta condición a situaciones en las que de acuerdo con el Artículo 5.1 sí que podríamos encontrarnos con esta figura contraponiéndose con el resto de las cláusulas de este Artículo a las que denomina *las ficciones de EP*. De esta manera, el concepto de EP sólo puede extraerse del examen conjunto de todo el Artículo y en base a los propios Comentarios realizados por el Comité Fiscal³⁴⁶.

Los Comentarios consideran además que en el caso de una entidad que realice trabajos de reparación como actividad principal o un servicio postventa en un taller tendrán la consideración de EP; al igual que ocurre en un lugar fijo de negocios que es utilizado simultáneamente para varias actividades, es considerado como un único EP sometiendo a imposición a ambos tipos de actividad, como sería el caso de un almacén en que se realizaran también ventas de material³⁴⁷.

Observaciones a los Comentarios al MCOCDE

La complejidad de este artículo, determina que junto a las habituales reservas al artículo se incluyan observaciones al mismo. En este sentido y en relación al binomio EP y bienes inmuebles, la República Checa y la República Eslovaca han considerado que tiene la consideración de EP en el caso de una oficina de representación comercial cuando los empleados participen de forma sustantiva en la negociación de contratos de importación de productos, estableciendo el contenido de los mismos y plazos de entrega, ya que consideran que esta actividad no tiene un carácter auxiliar o preparatorio sino que es la actividad principal de la misma. La República Checa además es contraria a las eliminaciones de los ejemplos del Artículo 5.3 al considerar que pueden considerarse EP si son servicios prestados en su territorio por un período de tiempo importante, sin determinar la duración del mismo.

³⁴⁶ CALDERON CARRERO, J.M. "*Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea 2008*". CISS, Valencia, 2008, págs.126 y ss.

³⁴⁷ OCDE "*Model Tax Convention on Income and on Capital 2010*". (Versión completa). Comité de Asuntos fiscales de la OCDE, Paris, 2012, Comentarios al Artículo 5, págs.105 y ss.

Reservas al Artículo 5 MCOCDE

En relación a las reservas introducidas en este artículo que afectan a los bienes inmuebles, la primera que nos vamos a encontrar es la introducida por Australia que se reserva el derecho a considerar que una empresa tiene un EP en un Estado si realiza actividades relacionadas con los recursos naturales. Esta explotación de los recursos naturales también ha sido incluida por Canadá, Dinamarca, Irlanda, Noruega y Reino Unido, en relación con la prospección y explotación de hidrocarburos costa afuera y actividades relacionadas y por Nueva Zelanda cuando estas actividades existan durante al menos más de 6 meses.

Para Grecia, nos encontraremos ante un EP en los casos de explotación o prospección de los recursos naturales cuando esta tenga una duración superior a 3 meses o en el caso de varios proyectos inferiores a 6 meses durante el mismo año natural y dejando una reserva general para poder incluir disposiciones especiales relativas a las actividades costa afuera. En el caso de República Checa y República Eslovaca, se reservan la posibilidad de definir el concepto de “*lugar fijo de negocios*” en las conversaciones previas a la firma de los diferentes convenios. En relación con el Artículo 5.3, hay que destacar la reserva introducida por los Estados Unidos que se reserva el derecho a incluir dentro de las actividades reguladas en este apartado, una plataforma o un barco utilizado en la prospección de recursos naturales.

Cálculo de los Rendimientos atribuibles al Establecimiento Permanente

Una vez determinada la figura del EP, hay que establecer cuáles van a ser los rendimientos que se le imputarán en el ejercicio de su actividad. Lógicamente esta asignación de los rendimientos al EP, estará justificada siempre y cuando se pueda determinar la existencia de una relación material entre los rendimientos producidos y el origen de los mismos. El resultado de esta conexión deberá ser la relación de los rendimientos y el EP.³⁴⁸

En el supuesto en el que nos encontráramos ante la existieran de varios EP en un mismo Estado, tendremos que proceder a asignar a cada uno de ellos, los beneficios que hubieran originado. En este caso se partirá del supuesto de ser considerados como unidad independiente y separada de su matriz, para determinar con la mayor claridad e independencia la relación de los rendimientos obtenidos con su origen. No obstante, y aunque pueda parecer sencillo a primera

³⁴⁸ VOGEL, K. “*Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*”. Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 1997, págs.399 y ss.

vista, no existe una norma definitiva que regule las transferencias de estos rendimientos entre los EP y las casa matriz, ni entre los distintos departamentos de una empresa, que solucione el problema de la competencia a la hora de gravar los rendimientos obtenidos.

Ante esta situación, hay que proceder a determinar exactamente cuáles han sido los rendimientos atribuidos a cada EP y/o cuáles a la propia estructura empresarial interna. Las empresas al igual que el mercado, van a ir evolucionando sus estructuras para evitar caer en esta imposición internacional y reducir la carga fiscal con la búsqueda de la aplicación de las normas de conflicto internacional que más le convengan. De esta forma, y en base a esta realidad, las empresas van a conseguir que los Estados lleguen de una manera más fácil a un consenso para concretar y solucionar los posibles fraudes que vayan apareciendo.³⁴⁹

En el caso de los bienes inmuebles, habrá que atribuir tanto en el caso de los ingresos las rentas procedentes de los mismos, que tributarán como hemos visto antes de acuerdo con el contenido del Artículo 6, 13 o 21 del MCOCDE en función del tipo de ingreso derivado de los bienes inmuebles, mientras que en el caso de los gastos atribuidos a los bienes inmuebles que formen parte de un EP, se atenderá a los relativos a mantenimiento, amortizaciones, etc., que puedan deducir su importe de los beneficios obtenidos por el EP. En el supuesto en el que nos encontremos un EP que contengan tanto bienes inmuebles como bienes muebles, para CARMONA FERNANDEZ, habrá que separar del precio del arrendamiento la parte que corresponde a los bienes inmuebles que tributará por el Artículo 6 de la parte de la retribución relativa a los bienes muebles que lo hará por el Artículo 12 o 21 en función de qué tipo de bienes muebles sean³⁵⁰.

El MCOCDE no establece ninguna disposición en los casos en los que nos encontremos con un cese de actividad que provoque la extinción del EP en el Estado donde este se encuentre, ya que lo único que se ha establecido en relación a su fin es para el cálculo temporal. En este sentido para GARCIA-ROZADO habrá que acudir a la norma interna de cada Estado para determinar cuándo nos encontramos ante este supuesto y qué requisitos serán los necesarios para poder poner fin al EP³⁵¹.

³⁴⁹ OCDE *"Model Tax Convention on Income and on Capital 2010"*. (Versión completa). Comité de Asuntos fiscales de la OCDE, Paris, 2012, Comentarios al Artículo 7, págs.C (7)3 y ss.

³⁵⁰ CARMONA FERNANDEZ, N. *"Impuesto sobre la Renta de No Residentes: Guía"*. CISS, Valencia, 2007, págs.545 y ss.

³⁵¹ GARCIA-ROZADO GONZALEZ, B. *"Guía del Impuesto sobre Sociedades 2008"*. CISS, Valencia, 2008, págs.406 y ss.

2.5.2 COMPARATIVA DEL ARTÍCULO 5 DEL MCOCDE CON OTROS MC.

MCONU

La definición contenida en el MCONU aunque está basada en el MCOCDE contiene diferencias que afectan a los bienes inmuebles.

MCONU Artículo 5. Establecimiento Permanente

1. A los efectos del presente Convenio, la expresión "establecimiento permanente" significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa de empresa realiza toda o parte de su actividad.

El concepto de EP que se refiere el MCONU es el que quedó incluido en el Modelo de Convenio de 1928 de la Liga de Naciones. Para GARCIA PRATS la importancia del EP en el MCONU reside en el establecimiento consensuado como criterio de reparto de las competencias fiscales sobre los rendimientos empresariales de carácter internacional³⁵².

Los Comentarios al MCONU determinan que la necesidad e importancia de tener un "lugar fijo de negocio" con una ubicación determinada y tiene que tener un lugar "fijo" con un cierto grado de permanencia. Los Comentarios refieren además al contenido de los Comentarios del MCOCDE en relación al *carácter productivo* del EP y a los comentarios relativos al lugar de negocio, sin que incluyan ninguna otra variación al respecto³⁵³.

MCONU Artículo 5. Establecimiento Permanente

2. La expresión "establecimiento permanente" comprende, en especial:

- (a) las sedes de dirección;*
- (b) una sucursal;*
- (c) las oficinas;*
- (d) una fábrica;*
- (e) un taller;*

³⁵² GARCIA PRATS, F.A. "El Establecimiento Permanente". Tecnos, Madrid, 1996, págs.53 y ss.

³⁵³ ONU "Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries". United Nations, Department of Economic & Social Affairs, New York, 2011, págs.105 y ss.

(f) las minas, pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de los recursos naturales.

Este segundo apartado, reproduce exactamente el contenido del MCOCDE, sin que esta llegue a determinarse como una lista cerrada, sino que se limita a enumerar las ubicaciones habituales de los EPs. Algunos de los Países en desarrollo han determinado que debería haberse incluido en esta lista de ubicaciones a los almacenes, mientras que en el caso del apartado f) no se han incluido las actividades de exploración de recursos naturales que por sí mismas sí que pueden dar lugar a la existencia de un EP.

MCONU Artículo 5. Establecimiento Permanente

3. La expresión "establecimiento permanente" también incluye:

(a) Una obra, un proyecto de construcción, instalación o montaje o actividades de supervisión relacionadas con ellos, pero sólo si dicho sitio, proyecto o actividad tenga una duración superior a seis meses; (...)

El apartado 5.3 es el que presenta más modificaciones respecto al MCOCDE. La primera es la relativa a que se han incluido las operaciones de montaje o supervisión en conexión con las obras de construcción. La segunda diferencia y la más importante, es la reducción del plazo necesario para la consideración de EP que pasa de los 12 meses del MCOCDE a únicamente 6 meses, que además podrá reducirse en función de las negociaciones bilaterales del convenio a no menos de 3 meses. Esta tendencia a la reducción del plazo mínimo para la consideración de un EP ha sido criticada por alguno de los Estados, ya que es un tiempo muy corto para que se produzcan beneficios para la empresa³⁵⁴.

El concepto de obra no se refiere exclusivamente a la construcción de edificios, sino que abarcan también la construcción de carreteras, puentes, canales, el tendido de conducciones, excavaciones y dragados. Cuando nos encontremos ante un conjunto de obras, el plazo de construcción del mismo se determina en relación con la unidad total de contratación firmada como ocurre en el caso de conjuntos de viviendas y centros comerciales. La falta de materiales

³⁵⁴ ONU "Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries". United Nations, Department of Economic & Social Affairs, New York, 2011, págs.105 y ss.

de construcción y las suspensiones temporales de obra no paralizan el plazo para contar la existencia o no de una actividad vinculada a un EP³⁵⁵.

Este concepto de EP en el MCONU para CALDERON CARRERO es más amplio que en el caso del MCOCDE, ya que incluye las expresiones de proyecto de montaje y actividades de supervisión que no aparecen en el MCOCDE. No obstante, la omisión de estas expresiones podría no poseer excesiva transcendencia práctica³⁵⁶. Estas actividades para REIMER son actividades que tienen un carácter homogéneo y que van dirigidas a la realización de un mismo proyecto³⁵⁷.

MCONU Artículo 5. Establecimiento Permanente

4. No obstante las disposiciones precedentes de este artículo, la expresión "Establecimiento permanente" no comprende:

(a) La utilización de instalaciones con el único fin de almacenar o exponer bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;

(b) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas o exponerlas;

(c) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de ser transformadas por otra empresa;

(d) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único propósito de comprar bienes o mercancías, o de recoger información, para la empresa;

(e) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de preparación o auxiliar de carácter.

(f) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin del ejercicio combinado de las actividades mencionadas en los incisos (a) a (e), a condición

³⁵⁵ BETTINGER BARRIOS, H. "Efecto Impositivo del Establecimiento Permanente 2004". Editorial ISEF, Méjico, 2004, págs.65 y ss.

³⁵⁶ CALDERON CARRERO, J.M. "Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea 2008". CISS, Valencia, 2008, págs.133 y ss.

³⁵⁷ REIMER, E. "Permanent Establishments: a Domestic Taxation, Bilateral Tax Treaty and OECD Perspective". Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2011, págs.117 y ss.

de que la actividad global del lugar fijo de negocios que resulte de esta combinación conserve su carácter preparatorio o auxiliar.

Este párrafo 4 reproduce nuevamente el Artículo 5.4 del MCOCDE aunque con la eliminación de los trabajos de entrega, lo que refleja lo comentado anteriormente y expuesto por varios Estados relativo a que los almacenes deben tener la consideración de EP. Salvo esta modificación, el resto de los Comentarios hace referencia directa a los Comentarios del MCOCDE³⁵⁸.

El criterio de actividad preparatoria o auxiliar conlleva en el MCONU que esa actividad no se idéntica al objeto social general de la empresa. En este sentido, existe una resolución judicial que excluye de estas actividades auxiliares las que vinculadas a una actividad central, generan un importante valor añadido, como el caso de un Centro de Investigación sobre las semillas de una empresa productora de semillas³⁵⁹.

MCEEUU

Aunque este modelo de convenio no tiene una difusión tan grande como el MCOCDE es interesante determinar que la definición general de EP para el MCEEUU será:

MCEEUU 5. Establecimiento Permanente

1. A los efectos del presente Convenio, la expresión "establecimiento permanente" significa un lugar fijo de negocios por medio del cual se realizan total o parcialmente las actividades comerciales de una empresa".

Los Comentarios al MCEEUU establecen la importancia del concepto de EP en cuanto que la adecuada definición del mismo va a afectar a los Artículos 7, 10, 11, 12, 13 y 21 del MC. Aunque la redacción de este apartado primero varíe en relación con los demás modelos de convenio, en definitiva sigue siendo la misma ya que los comentarios refieren nuevamente a los comentarios del MCOCDE en relación a la determinación del "lugar fijo de negocio".

³⁵⁸ ONU "Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries". United Nations, Department of Economic & Social Affairs, New York, 2011, págs.112 y ss.

³⁵⁹ Tribunal de Apelación de Delhi, India, 24 de diciembre de 2009 en el caso de *Pioneer Overseas Corporation*.

MCEEUU 5. Establecimiento Permanente

3. Una obra o construcción o proyecto de instalación o montaje o una plataforma de perforación o buque utilizado para la exploración de recursos naturales, constituyen un establecimiento permanente sólo si dura, o la actividad de exploración se prolonga durante más de doce meses.

En relación con el período de duración mínima para la existencia de un EP nos encontramos que el MCEEUU determina al igual que el MCOCDE el plazo mínimo de 12 meses. Este periodo comienza, en el caso de las obras, en el momento en el que la obra empieza físicamente incluyendo los trabajos preparatorios realizados por las empresas para su ejecución. En el caso de que en estas obras existan empresas subcontratadas, en un mismo emplazamiento y para un mismo trabajo, los trabajos realizados van a quedar considerados como un único proyecto a efectos de aplicar el cómputo de los 12 meses. En este sentido, los Comentarios determinan que para el caso de la construcción de un complejo de viviendas, este tendrá la consideración de proyecto único, incluso si cada casa ha sido construida para un comprador diferente. El tiempo que emplee el subcontratista para la realización de su trabajo se acumulará para el cómputo general, pero sin embargo, para que el trabajo del subcontratista tenga por sí mismo la consideración de EP éste deberá superar la barrera de los 12 meses. La intermitencia de los trabajos, no afecta al cómputo de los plazos ya que se contabiliza desde el primer día que los empezó sin descontar el periodo donde no realiza trabajo alguno, una vez superado el período de los 12 meses se considera que ha existido el EP desde el primer día³⁶⁰.

En este artículo para AVI-YOHAN y TITTLE, duplica el viejo modelo para ampliar el alcance de las normas que establecen que una plataforma de instalación o perforación o buque utilizado para la exploración de recursos naturales también califica como un EP o si la actividad de exploración se prolonga durante más de 12 meses especificado³⁶¹.

MCEEUU 5. Establecimiento Permanente.

4. No obstante las disposiciones precedentes de este Artículo, el término "permanente establecimiento" se considerará que no incluye:

³⁶⁰ EEUU "United States Model Technical Explanation Accompanying the United States Model Income Tax Convention of November 15, 2006". US Department of the Treasury, págs.9 y ss.

³⁶¹ AVI-YOHAN, R. y TITTLE, M.B. "The United States Model Income Tax Convention". *Bulletin for International Taxation*, vol.61, IBFD, Amsterdam, 2007, págs.224 y ss.

- a) *la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;*
- b) *el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;*
- c) *el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de ser transformadas por otra empresa;*
- d) *el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías, o de recoger información para la empresa;*
- e) *el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar, para la empresa cualquier otra actividad de carácter preparatorio o auxiliar;*
- f) *el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin del ejercicio combinado de las actividades mencionadas en los sub apartados a) a e), a condición de que la actividad global del lugar fijo de negocios que resulte de esta combinación conserve su preparatorio o auxiliar carácter.*

De acuerdo con los Comentarios al MCEEUU este apartado contiene las excepciones a la norma general relativas a que aunque se estén realizando una serie de negocios, no sirven para encontrarnos ante un EP, incluso en los casos en los que nos encontremos ante actividades acumulativas de las que se relacionan en este apartado³⁶².

Para CALDERON CARRERO, no se aprecian diferencias especiales entre el MCOCDE y el MCEEUU en lo relativo a la determinación del EP. Únicamente cabría destacar la inclusión del supuesto de combinación de actividades auxiliares que no requiere que tal combinación tenga como resultado que la actividad global del lugar fijo de negocios posea igualmente carácter auxiliar o preparatorio³⁶³.

³⁶² EEUU “*United States Model Technical Explanation Accompanying the United States Model Income Tax Convention of November 15, 2006*”. US Department of the Treasury, pág.17.

³⁶³ CALDERON CARRERO, J.M. “*Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea 2008*”. CISS, Valencia, 2008, págs.139 y ss.

MCILADT

El concepto de “Establecimiento Permanente” en este modelo de convenio hay que buscarlo en el Artículo 4 h), destinado a las definiciones que establece:

MCILADT 4. Definiciones e interpretación

- a) *El término “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza, incluso a través de otra persona, toda o parte de su actividad. En el caso de las actividades de construcción, montaje, demolición y/o supervisión, se puede admitir la existencia de un establecimiento permanente cuando la duración de las mismas sobrepase los seis meses. En ningún caso puede admitirse la existencia de un establecimiento permanente respecto a actividades de naturaleza preparatoria o auxiliar.”*

El artículo conforme a los comentarios de MAZZ sigue la redacción de los convenios vigentes, de manera abreviada, añadiendo un criterio temporal y otro cualitativo, estableciendo un mínimo de 6 meses como el MCONU y por otra parte niega la existencia del EP en las actividades preparatorias o auxiliares de las construcciones, evitando las situaciones en las que no se concluyan los negocios que son la verdadera fuente de las rentas de las empresas. La naturaleza fija del EP según MAZZ se entiende como tendencial, espacial y temporal.

En comparación con el MCOCDE, este modelo de convenio destaca por la simplificación y reducción del artículo, junto con la eliminación del mismo al haberse contenido en el artículo general de definiciones. No obstante para MAZZ el artículo busca la aplicación de un criterio de vinculación efectiva, que parece más adecuado en el contexto de atribución exclusiva del poder de imposición al Estado del EP³⁶⁴.

MC COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES

En el caso del MC de la Comunidad Andina, no existe el concepto de EP, sino que desarrolla un Artículo 6, denominado *Beneficios de las empresas*, en las que determina la imposición de los mismos en función del lugar de vinculación con el territorio en el que estas actividades se realicen. La definición contenida en el MC relativa al EP para BYRNE no varía

³⁶⁴ MAZZ, A. “Modelo ILADT de Convenio Multilateral de Doble Imposición para América Latina”. Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2012, págs.13 y ss.

el contenido de las normativas nacionales y dada su importancia, por las consecuencias relativas a la imposición en los casos en los que la inversión extranjera carezca de EP, el Estado de la fuente no podrá someter a imposición a una empresa extranjera si esta no tiene EP. BYRNE sostiene además que el propósito de este artículo es fomentar las actividades de las empresas fuera de las fronteras y eliminar las barreras administrativas para la imposición sobre estas actividades³⁶⁵.

En el caso del MCCAN el concepto de EP queda recogido en el Artículo 6, relativo a los beneficios de las empresas:

MCCAN 6. Beneficios de las empresas

Los beneficios resultantes de las actividades empresariales sólo serán gravables por el País Miembro donde éstas se hubieren efectuado.

Se considerará, entre otros casos, que una empresa realiza actividades en el territorio de un País Miembro cuando tiene en éste:

- a) Una oficina o lugar de administración o dirección de negocios;*
- b) Una fábrica, planta o taller industrial o de montaje;*
- c) Una obra de construcción;*
- d) Un lugar o instalación donde se extraen o explotan recursos naturales, tales como una mina, pozo, cantera, plantación o barco pesquero;*
- e) Una agencia o local de ventas;*
- f) Una agencia o local de compras;*
- g) Un depósito, almacén, bodega o establecimiento similar destinado a la recepción, almacenamiento o entrega de productos;*
- h) Cualquier otro local, oficina o instalación cuyo objeto sea preparatorio o auxiliar de las actividades de la empresa;*
- i) Un agente o representante.*

³⁶⁵ BYRNE, P. "Tax Treaties in Latin America: Issues and Models", en TANZI, V. "Taxation and Latin American Integration". Inter-American Development Bank, Washington DC, 2008, págs.253 y ss.

Cuando una empresa efectúe actividades en dos o más Países Miembros, cada uno de ellos podrá gravar las rentas que se generen en su territorio, aplicando para ello cada País sus disposiciones internas en cuanto a la determinación de la base gravable como si se tratara de una empresa distinta, independiente y separada, pero evitando la causación de doble tributación de acuerdo con las reglas de esta Decisión. Si las actividades se realizaran por medio de representantes o utilizando instalaciones como las indicadas en el párrafo anterior, se atribuirán a dichas personas o instalaciones los beneficios que hubieren obtenido si fueren totalmente independientes de la empresa.

La simplificación que contiene el MCCAN es para GONZALEZ BENDIKSEN motivo para que la definición del EP no suponga ahuyentar a las empresas de los países desarrollados, quienes podrían abstenerse de realizar ciertas actividades en los países en desarrollo. En este sentido Ecuador, Perú y Venezuela han ampliado el concepto mediante el desarrollo normativo nacional, mientras que Colombia y Bolivia no contemplan ninguna otra normativa en relación a esta figura internacional³⁶⁶.

Aunque el MCCAN, no reconozca el concepto como EP, la doctrina sí que lo hace, como es el caso de MONTAÑO GALARZA que determina que esta vinculación territorial se quiere constituir en sujeto de derechos a una entidad netamente de carácter económico para la aplicación y consecuentemente recaudación de los tributos que gravan a las empresas o a las personas jurídicas. La función primordial de la vinculación al territorio, sirve para el ejercicio de una actividad de carácter económico en el que se determina la sujeción de una actividad económica de una persona jurídica extranjera a la normativa tributaria de un Estado³⁶⁷.

Para VILLAGRA CAYAMANA aunque el MCCAN no incluya el término de EP, sí que lo determina los beneficios empresariales, que además a diferencia de los MCOCDE y el MCONU permite la imposición para el caso de las actividades preparatorias, en tanto considera que se realizan actividades que se realizan en un país cuando la empresa tiene oficina o instalación cuyo objeto sea preparatorio o auxiliar de las actividades de la empresa³⁶⁸.

³⁶⁶ GONZALEZ BENDIKSEN, J. “Estudio para Adecuación del Estatuto Tributario a las Tendencias Internacionales de la Tributación en Materia del Impuesto sobre la Renta”. Ponencia, XIX Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, ICDT, Paipa, 1995, pág.200.

³⁶⁷ MONTAÑO GALARZA, C. “El Ecuador y los Problemas de la Doble Imposición Internacional”. Corporación Editora Nacional, Universidad Andina Simón Bolívar, Quito, 1999, págs.69 y ss.

³⁶⁸ VILLAGRA CAYAMANA, R.A. “Los Convenios para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal. Con énfasis en los convenios vigentes en el Perú” en AA.VV. “CDIs - Convenios para evitar la Doble Imposición”. IFA-Perú, San Isidro, 2008, págs.114 y ss.

La no inclusión de este concepto en el MCCAN se basa en que según TROYA JARAMILLO el estudio sobre la fiscalidad internacional en la Comunidad Andina, conforme al Artículo 7, reconoce el principio de la fuente y dispone que las actividades empresariales serán gravadas donde se efectuaren, definiendo además lo que se debe entenderse por realizar actividades en el país miembro. En este sentido, se establece un símil con el MCOCDE pero desde otro punto de vista, ya que en el MCCAN se otorga a esos criterios la función de pautas para desentrañar qué es realizar actividades en un país, mientras que en el MCOCDE, se dan pautas para integrar el EP³⁶⁹.

Los Estados miembros de la CAN siguen para MONTAÑO GALARZA el criterio de la fuente territorial para las rentas que obtienen los no residentes. Como el concepto de EP es una limitante al criterio de la fuente, se explica su no inclusión, que se refiere a él en algunos eventos a manera de hipótesis en el tema de beneficios empresariales, no sujeta a un término puntual la potestad de imposición para fijar el criterio jurisdiccional de cómo gravarlos³⁷⁰.

En comparación con el MCOCDE, LEWIN FIGUEROA afirma que en este modelo el concepto de EP está ligado estrechamente con el de los beneficios empresariales, de tal forma que permite la aplicación del criterio de la fuente cuando está atado a un EP, como criterio accesorio y concomitante, mientras que el MCCAN defiende el criterio de la fuente, contrario a las prácticas reconocidas actualmente en el ámbito internacional³⁷¹.

MC NORDICO

El MCN desplaza al Artículo 6 la referencia al EP, estableciendo los activos pertenecientes a un EP con la siguiente redacción:

MCN Artículo 6. Los activos pertenecientes a un establecimiento permanente o base fija

³⁶⁹ TROYA JARAMILLO, J.V.” La Fiscalidad Internacional en la Comunidad Andina”, en AA.VV. “*Corso Di Diritto Tributario Internazionale*”. Coord. UCKMAR, V., Cedam, Padova, 1999, pág.807.

³⁷⁰ MONTAÑO GALARZA C. “*El Establecimiento Permanente en los Países Miembros de la Comunidad Andina y en el Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico*”. Universidad Andina Simón Bolívar, Quito, 2002, págs.54 y ss.

³⁷¹ LEWIN FIGUEROA, A. “*Actualización de la Decisión 40 sobre Doble Tributación Internacional en los Países Andinos*”. Informe final de Consultoría, Secretaría General de la Comunidad Andina, Santafé de Bogotá, 1999, pág.22.

3. A los efectos del presente Convenio, la expresión "establecimiento permanente" significa un lugar fijo de negocios mediante el cual está total o parcialmente la actividad de una empresa explotada.

4. La expresión "establecimiento permanente" comprende, en especial:

(a) una sede de dirección,

(b) Una sucursal,

(c) Una oficina,

(d) una fábrica,

(e) Un curso práctico,

(f) las minas, pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

5. Una obra o construcción, instalación o montaje del proyecto o actividad que consiste en la planificación, la supervisión, la consulta o en el trabajo por parte del personal auxiliar que no vinculadas a un proyecto, constituirá un establecimiento permanente, siempre y cuando el proyecto o actividades continúen durante más de 12 meses en un Estado Contratante.

6. Para el cálculo del plazo mencionado en el párrafo 5, una actividad llevada a cabo por una empresa asociada con otra empresa, se considerará que se ha llevado a cabo por la empresa con la que está asociada si la actividad es sustancialmente de la misma naturaleza que la actividad desarrollada por la empresa mencionada en último lugar y las actividades de las dos empresas se relacionan con el mismo proyecto. Las empresas se considerarán empresas asociadas si una de las empresas participe directa o indirectamente en la dirección o el control de la otra empresa o propietario de una parte sustancial del capital de dicha empresa o si las mismas personas participen directa o indirectamente en la gestión o el control de ambas empresas o dueños de una parte sustancial de su capital de ambas empresas.

7. No obstante las disposiciones precedentes de este artículo, la expresión "establecimiento permanente" no comprende:

- (a) La utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;*
- (b) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;*
- (c) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de ser transformadas por otra empresa;*
- (d) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa;*
- (e) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter preparatorio o auxiliar;*
- (f) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin del ejercicio combinado de las actividades mencionadas en los incisos (a) a (e), siempre que la actividad global de del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter preparatorio o auxiliar. (...)*

11. No obstante lo dispuesto en los párrafos 1 a 10, los bienes inmuebles serán cubiertos por el artículo 5.

El MC Nórdico sigue el planteamiento del MCOCDE en su totalidad ya que determina el concepto de EP, los casos en los que nos podemos encontrar un EP, la definición de obra y los supuestos en los que no se consideran EP. Pero sí que encontramos una diferencia, más bien una incorporación dentro del concepto de obras, la explicación del cálculo del plazo para estar ante un EP que los demás MC han decidido explicarlo en sus comentarios. Para HELMINEN no hay que olvidar que la definición del EP hay que recogerla en este Artículo 6 cuando nos encontramos ante una construcción, edificio, instalación o proyecto de montaje y relacionarlo con el Artículo 21 en relación a la conexión entre la exploración para la explotación de hidrocarburos³⁷².

El Artículo establece un punto 11 la imposición de los bienes inmuebles en relación con las rentas inmobiliarias que el MC las contiene en su Artículo 5 y que ya han sido analizadas.

³⁷² HELMINEN M. "Scope and Interpretation of the Nordic Multilateral Double Taxation Convention". *Bulletin for International Taxation*, IBFD, Amsterdam, enero 2007, págs.30 y ss.

MC CARICOM

El MCCARICOM desplaza hasta el Artículo 8 el concepto de EP, sin llegar a nombrarlo, estableciendo de esta manera:

MCCARICOM 8. Beneficios Empresariales

1. Los beneficios resultantes de las actividades empresariales sólo serán gravables por el Estado miembro en el que dichas actividades se lleven a cabo.

2. Una empresa se considera que realiza actividades en el territorio de un Estado miembro, si se tiene en dicho Estado miembro alguno, no limitados, de los siguientes:

(a) una oficina o lugar de la gestión empresarial;

(b) una fábrica, planta, taller industrial o tienda de reunión;

(c) un proyecto de construcción en curso;

(d) un lugar o instalación donde se extraen recursos naturales o la explotación, como una mina, pozo, cantera, plantación o la pesca en barco;

(e) una agencia o establecimiento, para la compra o venta de bienes;

(f) un depósito, almacén, bodega o cualquier establecimiento similar que se utiliza para la recepción, almacenamiento o entrega de mercancías;

(g) cualesquiera otros locales, oficinas o instalaciones, los fines de que sean preparatorios o auxiliares a las actividades comerciales de la empresa;

(h) un agente o representante.

3. En la determinación de las ganancias de una actividad empresarial no se permitirá la deducción de los gastos realizados para los fines de esta actividad, de conformidad con la legislación del Estado miembro en el que se lleva a cabo dicha actividad.

4. Cuando una empresa realice su actividad en el Estado miembro más de uno, cada Estado podrá gravar los beneficios de las fuentes dentro de su territorio. Si las actividades se llevan a cabo por medio de representantes, o a través del uso de las instalaciones como las indicadas en el párrafo 1 del presente artículo, los beneficios obtenidos se atribuirán a dichos representantes o instalaciones, siempre

que dichas representaciones y las instalaciones son totalmente independientes de la empresa.

5. Cuando los beneficios empresariales comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de aquéllos y salvo disposición en contrario en el mismo, sustituirán a las disposiciones del presente artículo.

Este modelo supone por lo tanto una mezcla entre el MCOCDE, pero en que sigue el punto de vista empleado por el MCCAN, ya que en definitiva la realización de actividades en el extranjero quedan incluidas dentro de los beneficios empresariales de este MC. Hay que destacar además que en ningún caso, se concreta que estamos ante la existencia de un EP, si bien sí que determina como regla diferente a la hora de concretar la base de imposición, apartado 3, que no permite la reducción de los gastos ocasionados por la realización de estas actividades empresariales que el resto de los MC sí que lo permiten, al afirmar que estamos ante actividades totalmente independientes realizadas por los no residentes.

Finalmente, el MCCARICOM determina que la aplicación de este artículo estará vinculada a que no exista otro artículo específico en el MC para otro tipo de rentas, dejando este artículo como residual. De esta manera y para el caso de los bienes inmuebles, se aplicarán las disposiciones contenidas a los mismos, Artículo 6, tal y como ocurre en el resto de los MC analizados.

2.2 LAS INVERSIONES INDIRECTAS EN BIENES INMUEBLES EN LA OCDE: REITS & IIC.

La inversión indirecta en bienes inmuebles a través de figuras como los REITS o las IIC han querido ser controladas por la OCDE para asegurar la imposición para el Estado de la fuente, ya que como hemos podido ver, la sujeción al Estado donde los bienes inmuebles radican es muy fuerte y en todos los casos, incluido en los EP, la sujeción al Estado de la fuente siempre se mantiene. En este sentido la OCDE publicó en 2007 un documento con la idea de mantener una discusión para establecer posiciones en relación con la figura de los REITS y por otro lado, se adoptaron normas para la regulación de las denominadas en derecho español IIC³⁷³.

³⁷³ OCDE “*Tax Treaty Issues Related to Reits*”. Centre for Tax Policy and Administration, Paris, 30 de Octubre de 2007 y OCDE “*The Granting of Treaty Benefits with respect to the Income of Collective*

REITS

La utilización de estos instrumentos para la inversión en bienes inmuebles ha tenido en estos últimos años una generalización ya que permite que pequeños inversores puedan acceder a inversiones inmobiliarias que de forma directa no podrían realizar. La figura de los REITS apareció por primera vez en los años 60 en Estados Unidos y fue un concepto de inversión que se fue extendiendo posteriormente a lo largo del mundo. La importancia que tiene actualmente ha obligado a la OCDE a realizar un estudio en relación a la imposición transfronteriza de este tipo de inversión. Para SIMONTACCHI, la figura del REIT es un régimen especial de imposición que provee una imposición a nivel único del inversor. En definitiva, el régimen de los REIT se usa para referirse al conjunto de normas y regulaciones que van a aplicarse a este tipo de inversiones³⁷⁴. Según LUPOI la figura del REIT, en el caso del *trust*, no puede existir sino está amparada por un contrato de constitución que se realiza *inter vivos* entre el fiduciario y el inversor al menos, ya que nos encontraremos ante al menos dos transacciones: la creación del *trust* y la transferencia de los derechos al gestor del *trust* o fiduciario³⁷⁵.

El primer borrador de informe de la OCDE en este sentido fue preparado por un grupo de técnicos y expertos bajo la dirección del Comité de Asuntos Fiscales, realizó un análisis y presentó sugerencias adicionales a los Comentarios al MCOCDE, incluyendo en algunas ocasiones provisiones para que los Estados firmantes incluyeran en el MC para la imposición de este tipo de figuras. La definición que finalmente adopta el MCOCDE, es el Fideicomiso de Inversión Inmobiliaria, que en la redacción del Artículo 10 lo determina como *una sociedad, fideicomiso o acuerdo contractual o fiduciario con pluralidad de propietarios o partícipes, que obtiene sus rentas fundamentalmente de la inversión a largo plazo en bienes inmuebles, de la que distribuye anualmente la mayor parte, y que no paga impuesto sobre la renta por razón de esas rentas así distribuidas relacionadas con los bienes inmuebles*³⁷⁶. El hecho de que este instrumento de inversión no pague impuesto alguno sobre estas rentas es el resultado de la normativa tributaria que establece un único nivel de imposición que corresponde a los diferentes inversores que adoptan esta figura. Esta definición es casi idéntica a la que establece NOUEL

Investment Vehicles". Centre for Tax Policy and Administration, Paris, documento adoptado el 23 de abril de 2010 por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE.

³⁷⁴ SIMONTACCHI, S., STOSCHEK, U. "*Guide to Global Real Estate Investment Trusts*". Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2011, págs.42 y ss.

³⁷⁵ LUPOI, M. "*Trust: A Comparative Study*". Cambridge University Press, Cambridge, 2000, págs.8 y ss.

³⁷⁶ OCDE "*Model Tax Convention on Income and on Capital 2010*". (Versión completa). Comité de Asuntos fiscales de la OCDE, Paris, 2012, Comentarios al Artículo 10. IV. Distribuciones procedentes de fideicomisos de inversiones inmobiliarias (FII) – Real Estate Investment Trusts, págs.208 y ss.

que lo define como una compañía abierta, *trust*, acuerdo contractual, acuerdo fiduciario que deriva de los ingresos principalmente de la inversión a largo plazo en bienes inmuebles, que distribuye la gran mayoría de ellos anualmente y no paga ningún impuesto sobre los ingresos relativos a los bienes inmuebles que son distribuidos³⁷⁷. La inversión en los REITs permite según CLARK operar con los ingresos producidos por la inversión en bienes inmuebles como apartamentos, centros comerciales, oficinas, hoteles o almacenes, permitiendo en algunas ocasiones hasta realización de actividades de regeneración y desarrollo urbano³⁷⁸.

La forma legal por la que los REITs están organizados para SIMONTACCHI debe reunir los siguientes requisitos: personalidad legal, propiedad legal de los activos, forma para la distribución de los ingresos y las disposiciones aplicables incluidas las fiscales. Los REITs organizados como corporaciones son por definición, propietarios legales de los activos, mientras que en el caso de los *trust* o fondos de inversión, cuando no tengan personalidad jurídica, los activos son tenidos por la IIC pero son legalmente propiedad del fiduciario o del gestor de los mismos, mientras que el beneficio es de los inversores. LUPOI determina que la fórmula escogida en el caso de los *trusts* puede ser diversa ya que la definición de los mismos permite la constitución en esencia de diversas formas y a través de estas formas diferentes establecer la funcionalidad y la estructura del mismo. No hay que olvidar que la figura del *trust*, nace con el objeto de proteger los activos familiares y que se adapta en función de las necesidades que dieron origen a su creación³⁷⁹.

La creación de los REITs no tiene a priori un capital mínimo de constitución sino que dependerá, según SIMONTACCHI de la forma y de las regulaciones que se hubieran adoptado en el momento de su constitución. La mayoría de regímenes establecidos de los REITs lo que sí delimitan es la forma y máximo de inversión para salvaguardar a los inversores de una excesiva deuda o una inversión descompensada entre los activos inmobiliarios y el resto de activos. A la hora de determinar el perfil de inversor, a priori no existe limitación alguna a la hora de que un inversor pueda entrar a formar parte de un REIT pero en otras ocasiones los Estados pueden establecer limitaciones de inversión o requisitos en los REITs como ocurre cuando se establece la necesidad de un mínimo número de inversores, un número mínimo de inversores

³⁷⁷ NOUEL, G.L. "The Tax Treaty Treatment of REITs - The Alternative Provisions Included in the Commentaries on the 2008 OECD Model". *European Taxation*, IBFD, Amsterdam, 2008, págs.477 y ss.

³⁷⁸ CLARK, G. "*Investment Strategies and Financial Tools for Local Development*". OECD, París, 2007, págs.94 y ss.

³⁷⁹ LUPOI, M. "*Trust: A Comparative Study*". Cambridge University Press, Cambridge, 2000, págs.10 y ss.

institucionales, un número de inversores que lleven a cabo actividades de construcción, etc. Pero no hay que olvidar, que el régimen de los REITs fue desarrollado para promover la inversión en la propiedad inmobiliaria o sobre los derechos de la propiedad inmobiliaria que derivan principalmente de la obtención de rentas por el alquiler, por lo que los Estados han procedido a determinar unas regulaciones para poder hacer tributar este tipo de inversiones³⁸⁰.

Los ingresos que los REITs obtengan en las situaciones de inversiones transfronterizas serán sometidos a imposición según LANG en función de las diferentes provisiones contenidas en el MCOCDE³⁸¹. Las rentas de los REITs proceden en la mayoría de sus casos de rentas derivadas del alquiler de la propiedad inmobiliaria. En principio estas rentas deberían estar cubiertas por el contenido del Artículo 6 del MCOCDE relativo a los ingresos derivados de los bienes inmuebles. Junto con esta imposición principal también pueden incluirse en los REITs, los ingresos derivados de las actividades empresariales realizadas a través de bienes inmuebles sin que estos ingresos se produzcan directamente de los bienes inmuebles, por lo que sería de aplicación el Artículo 7, así como las ganancias de capital derivadas de la propiedad inmobiliaria cubiertas por el Artículo 13, como los dividendos, que proceden en la mayoría de sus casos del derecho de hipoteca sobre los bienes inmuebles cubierto por el Artículo 10 relativo a los dividendos y finalmente, en una pequeña proporción, cualquier otro tipo de intereses obtenidos que estarán sujetos al Artículo 11 del MCOCDE³⁸².

En el caso de los Artículos 6, 7 y 13, el MCOCDE garantiza la imposición en exclusiva e ilimitada del Estado donde los bienes inmuebles radiquen, obligando al Estado de la residencia a aplicar la exención de este tipo de ingresos. Esta sujeción al Estado de ubicación de los bienes inmuebles la recoge también CALDERÓN CARRERO³⁸³. La aplicación de varios artículos sobre una misma figura jurídica ha supuesto dificultades a la hora de su aplicación por parte de los Estados aun mediando entre ellos la figura del MC. Junto a esto, las normas de imposición pueden variar entre los diversos Estados ya que en algunas ocasiones nos podemos encontrar ante Estados que ofrezcan deducciones o exenciones a este tipo de inversiones inmobiliarias en función de la residencia del REIT. La aplicación de la norma aplicable a este tipo de inversiones

³⁸⁰ SIMONTACCHI, S., STOSCHEK, U. “*Guide to Global Real Estate Investment Trusts*”. Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2011, págs.42 y ss.

³⁸¹ LANG M. “*Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences*”. IBFD, Amsterdam, 2011, págs.1065 y ss.

³⁸² OCDE “*Model Tax Convention on Income and on Capital 2010*”. (Versión completa). Comité de Asuntos fiscales de la OCDE, Paris, 2012, Comentarios al Artículo 10. IV. Distribuciones procedentes de fideicomisos de inversiones inmobiliarias (FII) – Real Estate Investment Trusts, págs.208 y ss.

³⁸³ CALDERON CARRERO, J.M. “*Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*”. CISS, Valencia, 2008, págs.331 y ss.

debe clarificarse en las negociaciones que realicen los Estados a la hora de firmar los convenios oportunos³⁸⁴.

Algunos Estados restringen el alcance de las actividades que pueden realizar los REIT al excluir o limitar aquellas aunque en cierto modo estén relacionadas con los bienes inmuebles, como es el caso de las actividades de compraventa como Austria, Alemania y Holanda, la urbanización y desarrollo de tierras, como Bélgica, Bulgaria, Holanda o Singapur y en algunas ocasiones lo que se penaliza es la realización de actividades inmobiliarias a través de empresas subsidiarias, como el caso de Holanda. Algunos estados, según SIMONTACCHI pueden delimitar las actividades a realizar con los bienes inmuebles que se aglutinan en dos grandes grupos: las limitaciones en relación a los ingresos y las limitaciones en relación a los activos. En el caso de los ingresos, se establece un porcentaje mínimo de ingresos que deben provenir de los bienes inmuebles, generalmente rentas sobre los mismos y que representa normalmente un 75% del total de los ingresos percibidos, mientras que en el caso de los activos, la normativa de los Estados requerirá que los activos pertenecientes al REIT estén formados en su gran mayoría por activos inmobiliarios, pudiendo concretar más en este sentido afirmando que además estos activos inmobiliarios deben tener una ubicación nacional, como ocurre en el caso de Bulgaria³⁸⁵.

La determinación del contribuyente en este tipo de figuras es la clave para identificar sobre quién debe imponerse las rentas derivadas de los REITS de acuerdo con la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición. La inversión en este tipo de figura se puede realizar de dos formas: la primera, en función de la estructura que ha adoptado el REIT, ya que podrá utilizar una estructura basada en un acuerdo contractual o fiduciario en el que los ingresos derivados de los REITS a fin de que los ingresos que se obtengan por medio de esta figura, se atribuyan legalmente a los inversores, mientras que el REIT es meramente un gestor de los fondos invertidos. En segundo lugar, las normas fiscales nacionales podrán destinar los ingresos procedentes de los REIT a un contribuyente que es diferente al dueño de la renta. En este caso el REIT puede ser el titular legal de los ingresos, pero no el titular de económico de los ingresos a efectos de imposición, pudiéndose considerar como una simple entidad de paso a efectos tributarios o a la inversa, aunque el ingreso se produzca en el REIT, y este lo transfiera a los inversores como una distribución. Esta distribución no mantiene el carácter fiscal de las operaciones subyacentes puesto que el REIT sigue siendo el contribuyente de interés a efectos

³⁸⁴ OCDE “*Tax Treaty Issues Related to Reits*”. Centre for Tax Policy and Administration, Paris, 30 de Octubre de 2007, págs.4 y ss.

³⁸⁵ SIMONTACCHI, S., STOSCHEK, U. “*Guide to Global Real Estate Investment Trusts*”. Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2011, págs.42 y ss.

de la aplicación de los tratados fiscales. Como el REIT no abonará el impuesto en el Estado de la residencia sobre esos ingresos en la medida en que estos son distribuidos, creará dificultades con respecto a la aplicación de disposiciones nacionales y de los Convenios para evitar la doble imposición³⁸⁶.

La aplicación de los Convenios impositivos a las distribuciones que realizan los REITS a los inversores extranjeros implica una interpretación de las políticas y del Convenio en sí. Como norma general de interpretación, cuando el REIT está calificado como residente, las distribuciones que realice a los inversionistas extranjeros quedarán sometidas a la imposición por el Artículo 10 del MCOCDE. Pero en el caso de que el REIT tenga la figura de un fideicomiso, o un acuerdo contractual o fiduciario, puede ser tratado como un mero vehículo de paso a través del derecho fiscal, debiendo tributar directamente el contribuyente por las rentas obtenidas. El problema de la imposición en esta figura va a ser si esta distribución debe considerarse derivada directamente de los bienes inmuebles, por lo que la competencia a la hora de la imposición recaería en el Estado donde estos bienes inmuebles radiquen o bien esta distribución, debe considerarse como ingresos derivados de la inversión en un valor determinado.

Esta distribución en la mayoría de los REITs, según SIMONTACCHI, se realiza al menos una vez al año en una proporción que generalmente varía entre el 80% y el 90% de los ingresos realizados y en la que sólo los inversores van a quedar sujetos a imposición. Esta norma general de imposición sobre el inversor y no sobre el REIT, se quiebra sorprendentemente en algunos Estados como es el caso de España, Bélgica, Grecia y Hong Kong. La exención en la imposición a nivel de los REITs se puede determinar de diversas maneras, en el caso de Bulgaria, Finlandia, Alemania, Malasia, Holanda y Turquía mediante la exención, en el caso de Japón, Singapur, Corea del Sur y Estados Unidos por medio de la deducción en los dividendos, en el caso de Bélgica, Brasil, Francia, Italia y Reino Unido por la exención en los requisitos de los ingresos, el caso de Grecia por la imposición sobre el valor neto de los activos o la imposición ordinaria en el caso de España y Hong Kong. En este último caso cuando nos encontramos ante la imposición a nivel del REIT, se transfiere la exención del REIT al inversor.

³⁸⁶ OCDE "*Tax Treaty Issues Related to Reits*". Centre for Tax Policy and Administration, Paris, 30 de Octubre de 2007, págs.4 y ss.

Los ingresos que puede recibir el inversor en los REIT se puede categorizar, según SIMONTACCHI de la siguiente manera: ingresos corrientes, dividendos, ingresos por alquileres o ganancias patrimoniales, intereses derivados de REITs y por la enajenación de los activos subyacentes de los REITs. En relación con el inversor, habitualmente los REITs no discriminan entre el inversor nacional o el inversor extranjero³⁸⁷.

La diferencia de imposición entre los Estados miembros de la UE según CORNELISSE no se basa únicamente en la diferencia de imposición en el inversor, sino que a nivel del REIT podemos encontrarnos ante dos situaciones: la primera de discriminación entre los diferentes regímenes aplicables en la UE, que además puede suponer la vulneración de los derechos y libertades fundamentales de la UE. Esta situación puede llegar a desincentivar a los inversores extranjeros al igual que ir en contra de este principio de no discriminación; y la segunda, la discriminación de las inversiones extranjeras³⁸⁸. En este sentido y de cara a homogeneizar esta normativa europea sobre los REITs se han realizado tanto por la Comisión como por otras entidades como la EPRA, una serie de estudios para introducir el principio legal y fiscal relativo al Principio de Reconocimiento Mutuo basado en un marco jurídico armonizado establecido en una Comunicación de la CE. En dicha Comunicación, los Estados miembros deben permitir el mismo tratamiento de los REIT nacionales a los REITs extranjeros cuando se cumplan determinados criterios de los inversiones y de no de la inversión, de acuerdo con el Estado del establecimiento y de la inversión³⁸⁹.

Tipología del inversor en REIT

La elección entre una imposición sobre bienes inmuebles o una imposición como si nos encontráramos ante un valor cotizado, ha sido muy discutida por la OCDE resolviendo que nos encontramos ante dos figuras diferentes de inversores. Por un lado el pequeño inversor, que en ningún caso va a tener control o capacidad de disposición sobre los bienes inmuebles adquiridos por el REIT ni relación alguna con el bien. El hecho de que el REIT o FII no abone ningún

³⁸⁷ SIMONTACCHI, S., STOSCHEK, U. “*Guide to Global Real Estate Investment Trusts*”. Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2011, págs.29 y ss.

³⁸⁸ CORNELISSE R. “*Proposal for a Uniform EU Reit Regime*”. *European Taxation*, parte primera, 2006, págs.105 y ss.

³⁸⁹ En este sentido la EPRA (European Public Real Estate Association) ha emitido varios informes con la intención de lograr esta homogeneización de las normas reguladoras de la inversión en bienes inmuebles a través de los REITs. “*European REITs and Cross-border Investment - A Discussion Paper*” de septiembre 2008, “*European Reit Regimes And The Impact Of The Ec Treaty Freedoms*” de agosto 2005.

impuesto respecto a las rentas distribuidas, puede ser adecuado considerar que en el caso del pequeño inversor se podría decir que no ha realizado inversión alguna en relación con los bienes inmuebles, sino que simplemente ha invertido en un tipo de sociedad, por lo que quedará como un mero receptor del dividendo. Por otro lado, nos encontraríamos al gran inversor, que podría tener un interés mayor en la adquisición de un bien inmueble o en otro, en este caso sí que sería más apropiada la determinación de la imposición en la fuente, ya que realmente nos podemos encontrar ante una inversión en bienes inmuebles realizada por medio de la figura del FII.

Esta solución planteada por la OCDE para la tributación de la inversión en bienes inmuebles realizada por medio de los REITS supone además la sustitución del apartado 2 del Artículo 10 del MCOCDE por el siguiente:

MCOCDE 10.2

“2. Sin embargo, dichos dividendos pueden someterse también a imposición en el Estado contratante en que resida la sociedad que paga los dividendos y según la legislación de ese Estado; pero, si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado contratante (distinto del beneficiario efectivo de los dividendos pagados por un fideicomiso de inversión inmobiliaria (FII) en el que dicha persona posea, directa o indirectamente, una participación en el capital de la sociedad que constituya al menos el 10 por ciento del valor de todo el capital invertido), el impuesto así exigido no podrá exceder del:

a) 5 por 100 del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad (excluidas las sociedades de personas –partnerships–) que posea directamente al menos el 25 por 100 del capital de la sociedad que paga los dividendos (excluidas la sociedades pagadoras constituidas como FII);

b) 15 por 100 del importe bruto de los dividendos en todos los demás casos.”

De esta manera, el considerado gran inversor, es el que posea una inversión tanto de forma directa como indirecta del 10% del valor del capital de FII, dejando a los Estados que puedan variar este porcentaje en las negociaciones previas a los tratados que estos realicen. Esta disposición es aplicable a todas las distribuciones realizadas por el FII, pero en el caso de las generadas por las ganancias de capital, la legislación interna de muchos Estados puede determinar un porcentaje diferente a la hora de establecer el tipo de inversor para que pueda o no acogerse a la tasa impositiva aplicable a los dividendos de inversiones en cartera. En el caso

de la tributación de los grandes inversores, el Estado de la fuente puede someter a imposición tales distribuciones realizadas, con independencia de las restricciones impuestas en los dos anteriores subapartados, pero manteniendo la lógica imposición por el Estado en el que radiquen los bienes inmuebles³⁹⁰.

La dificultad para mantener este criterio de sujeción puede aparecer cuando nos encontramos ante la transmisión de valores de un FII en el caso de los pequeños inversores, ya que aquí la sujeción al Artículo 13.4 no es tan clara. Algunos miembros del Grupo de Trabajo sobre los REITS estiman que no es problema aplicar esta imposición tanto a los pequeños como grandes inversores mientras que otros afirman que en el caso de los pequeños inversores, la imposición en el Estado de la fuente supondría una dificultad añadida a la hora de determinar su imposición para los Estados firmantes, ya que podrían darse situaciones de doble exención si el Estado de la fuente y el Estado de residencia uno por el otro no aplicaran la imposición sobre este tipo de rentas³⁹¹.

Los Comentarios del MCOCDE en este sentido, determinan que el problema de la imposición de los FII puede surgir si el FII está constituido en alguno de los Estados firmantes pero no es residente en el mismo, por lo que será necesario modificar el artículo para que se pueda establecer una imposición sobre las distribuciones efectuadas por el FII, proponiendo la siguiente redacción:

MCOCDE 10

“1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante, o por un FII constituido conforme a su legislación interna, a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Sin embargo, dichos dividendos pueden someterse también a imposición en el Estado contratante en que resida la sociedad que paga los dividendos y según la legislación de ese Estado o, en el caso de un FII, según la legislación en virtud de la que se haya constituido; pero, si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado contratante (distinto del beneficiario efectivo de los dividendos pagados por una

³⁹⁰ OCDE *"Model Tax Convention on Income and on Capital 2010"*. (Versión completa). Comité de Asuntos fiscales de la OCDE, Paris, 2012, Comentarios al Artículo 10. IV. Distribuciones procedentes de fideicomisos de inversiones inmobiliarias (FII) – Real Estate Investment Trusts, págs.209.

³⁹¹ OCDE *"Tax Treaty Issues Related to Reits"*. Centre for Tax Policy and Administration, Paris, 30 de Octubre de 2007, págs.10 y ss.

sociedad que constituya un fideicomiso de inversión inmobiliaria (FII) en el que dicha persona posea, directa o indirectamente, una participación en el capital de la sociedad que constituya al menos el 10 por ciento del valor de todo el capital invertido), el impuesto así exigido no podrá exceder del:

a) 5 por 100 del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad (excluidas las sociedades de personas –partnerships–) que posea directamente al menos el 25 por 100 del capital de la sociedad que paga los dividendos (excluidas las sociedades pagadoras constituidas como un FII);

b) 15 por 100 del importe bruto de los dividendos en todos los demás casos.”

Pero si nos encontramos ante una FII estructurado en forma de fideicomiso, acuerdo contractual o fiduciario y no pueda considerarse por sí mismo una sociedad, se podrá incluir en el modelo de convenio la siguiente apreciación, alternativa al apartado 2 anterior, que permitiría aplicar a la distribución el tratamiento de los dividendos y no la imposición por el tipo de renta en función de su origen³⁹².

MCOCDE 10.2

“A los efectos del presente Convenio, cuando un FII constituido de conformidad con la legislación de un Estado contratante distribuya rentas a un residente del otro Estado contratante y este sea el beneficiario efectivo de la distribución, tal distribución de renta se tratará como un dividendo pagado por una sociedad residente del Estado mencionado en primer lugar”.

La delimitación del 10% contenida en el MCOCDE puede suponer en algunos casos una erosión de la base imponible para los Estados de la fuente. Por este motivo, los Estados han promulgado normas de subcapitalización para evitar esta erosión, aunque puede que éstas no sean suficientes para los Estados de la fuente, ya que los pagos de intereses estarán sujetos a tributación en la residencia del inversor que además permite a los inversionistas extranjeros la exención de los impuestos o la sujeción a una imposición baja. Para SIMONTACCHI en el caso de los grandes inversores, coincide con la OCDE al afirmar que no supone en ningún caso una

³⁹² OCDE "Model Tax Convention on Income and on Capital 2010". (Versión completa). Comité de Asuntos fiscales de la OCDE, Paris, 2012, Comentarios al Artículo 10. IV. Distribuciones procedentes de fideicomisos de inversiones inmobiliarias (FII) – Real Estate Investment Trusts, pág.210.

limitación para la imposición por el Estado de la fuente, ya que permite someter a imposición a este tipo de inversor en bienes inmuebles en el Estado donde los bienes inmuebles radican³⁹³.

REITs nacionales y REITs extranjeros

Por otra parte el Grupo de trabajo examinó el tratamiento de las distribuciones en los casos en los que nos encontramos con un REIT nacional y un REIT extranjero. Para una mejor ampliación del mercado, los REIT tienen que tener la capacidad de invertir tanto en bienes inmuebles en países extranjeros como en otros REITS establecidos en otros países. Esto supone que se puedan encontrar ante obstáculos a estas inversiones transfronterizas que deben ser tenidos en cuenta y tratados por los Estados. En este sentido el Grupo de Trabajo estableció que si un régimen fiscal equivalente podría ser aplicado a un REIT extranjero, no habría razón para que un país tratar a los REITs extranjeros de forma diferente de los REITS nacionales respecto a la inversión en propiedad nacional. Esto podría requerir que el Estado pueda imponer y cobrar el equivalente del importe del impuesto sobre la distribución de los ingresos nacionales de un REIT extranjero. De esta forma sería como imponer y cobrar distribuciones de dichos ingresos de un REIT nacional que tendrían una base similar de inversión y un nivel similar de distribución hecho a intervalos similares, considerando que la razón fundamental por la que se basa la exención de los REITS nacionales es que el impuesto será satisfecho en el momento del ingreso por parte del inversor más que a nivel de la entidad.

El Estado que quiera extender estos privilegios de los REITS nacionales al régimen de los REITS extranjeros, podría encontrarse ante una serie de dificultades tanto de carácter legal como administrativas, entre ellas: las dificultades de identificar la parte de los ingresos correspondientes a los ingresos nacionales, la prohibición incluida en el Convenio basada en el Artículo 10.5 relativa a la distribución impositiva de una compañía residente en otro Estado, la dificultad de identificar los grandes inversores en REITS extranjeros y a los inversores no autorizados a disfrutar de los beneficios del tratado y finalmente las dificultades de la extensión de la desgravación fiscal doble en una distribución recibida por un inversor en un REIT para tener en cuenta el impuesto abonado sobre la distribución anterior recibida por el REIT³⁹⁴.

³⁹³ SIMONTACCHI, S., STOSCHEK, U. "Guide to Global Real Estate Investment Trusts". Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2011, págs.61 y ss.

³⁹⁴ OCDE "Tax Treaty Issues Related to Reits". Centre for Tax Policy and Administration, Paris, 30 de Octubre de 2007, págs.10 y ss.

Para BAKER, en el caso de estar ante un *trust* que reciba ingresos de propiedades de diferentes Estados y cuyos beneficiarios sean a su vez residentes en diversos Estados, incluso otros *trusts* o REITs, el régimen impositivo podría reducirse atribuyendo al *trust*, REIT o al grupo de fiduciarios como si fueran personas con una sola residencia a efectos del Convenio, realizando la imposición por cada una de las rentas recibidas en función de su origen. En este mismo sentido, el REIT puede además tener la consideración de EP cuando nos encontremos que el REIT puede tener la consideración de EP en otro Estado, por lo que tributará en función de las normas que se le apliquen³⁹⁵.

La actividad transfronteriza de los REITs también ha sido recogida por SIMONTACCHI que determina que las actividades de los REITs no tienen por qué limitarse a las actividades nacionales por lo que la inversión en bienes inmuebles en otros Estados es totalmente posible. De esta forma, también afirma que la mayoría de los ingresos que reciben este tipo de entidades están sometidos por el Artículo 6 y el Artículo 13 del MCOCDE, por lo que existirá en todos los casos una imposición ilimitada por el Estado donde los bienes inmuebles se encuentren ubicados³⁹⁶.

Observaciones a los Comentarios

Las Observaciones a los Comentarios del MCOCDE en relación a FII, establecen que para el caso de los Estados Unidos, se reservan el derecho a negar a los accionistas de entidades transparentes, tales como las sociedades de inversión reglamentadas y fideicomisos de inversiones inmobiliarias –*Real Estate Investment Trusts*–, la tasa correspondiente a los dividendos procedentes de inversiones directas, aun cuando les corresponda por el porcentaje de su participación. De forma general, Chile se reserva su libertad de acción en lo que respecta a las disposiciones del Convenio relacionadas con el porcentaje y método de distribución de los beneficios por las sociedades, mientras que México, Portugal y Turquía formulan una reserva sobre las tasas impositivas previstas en el apartado y Polonia reserva su posición sobre el

³⁹⁵ BAKER, P. “The Application of the Convention of Partnerships, Trust and other, non-corporate entities”. *GITC Review*, vol. II, nº1, Londres, noviembre 2002, págs.14 y ss.

³⁹⁶ SIMONTACCHI, S., STOSCHEK, U. ”*Guide to Global Real Estate Investment Trusts*”. Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2011, págs.83 y ss.

porcentaje mínimo de participación (25 por ciento) y sobre las tasas impositivas (5 por ciento y 15 por cierto)³⁹⁷.

La figura del Trust como parte de los REITS.

La figura del *trust* forma parte de los REITS. Es una figura propia del derecho anglosajón y que no pertenece al Derecho español. Para MARTOS BELMONTE, es *trust* es una institución que tiene relación con el Derecho de obligaciones y el de propiedad, junto con el Derecho de familia y sucesiones, pero a su vez es una figura que no está reconocida en el ordenamiento jurídico español³⁹⁸.

A nivel internacional, hay que destacar el Convenio de la Haya de 1985 sobre la Ley aplicable al *trust* y su Reconocimiento³⁹⁹. En este convenio se va a concretar la definición a nivel internacional del *trust* que establece en su Artículo 2:

CONVENIO DE LA HAYA 1.JULIO.1985

A los efectos del presente Convenio, el término "trust" se refiere a las relaciones jurídicas creadas -por actos inter vivos o mortis causa - por una persona, el constituyente, mediante la colocación de bienes bajo el control de un trustee en interés de un beneficiario o con un fin determinado.

El trust posee las características siguientes:

- a) los bienes del trust constituyen un fondo separado y no forman parte del patrimonio del trustee;*
- b) el título sobre los bienes del trust se establece en nombre del trustee o de otra persona por cuenta del trustee;*

³⁹⁷ OCDE "Model Tax Convention on Income and on Capital 2010". (Versión completa). Comité de Asuntos fiscales de la OCDE, Paris, 2012, Comentarios al Artículo 10. IV. Distribuciones procedentes de fideicomisos de inversiones inmobiliarias (FII) – Real Estate Investment Trusts, pág.210.

³⁹⁸ MARTOS BELMONTE, P. "Tratamiento Fiscal de un Trust Discrecional Constituido en el Extranjero por un Residente en España. Derecho Comparado y Posible Aplicación del Régimen de Atribución de Rentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas". *Crónica Tributaria*, nº142, 2012, págs.77 y ss.

³⁹⁹ Convenio de la Haya de 1 de julio de 1985 sobre la Ley Aplicable al Trust y su Reconocimiento, que entró en vigor el 1 de enero de 1992.

c) el trustee tiene la facultad y la obligación, de las que debe rendir cuenta, de administrar, gestionar o disponer de los bienes según las condiciones del trust y las obligaciones particulares que la ley le imponga.

El hecho de que el constituyente conserve ciertas prerrogativas o que el trustee posea ciertos derechos como beneficiario no es incompatible necesariamente con la existencia de un trust.

De esta manera para MARTOS BELMONTE, nos encontramos que el *trust* tiene un patrimonio separado gobernado por un documento o escritura fundacional, que creado por el constituyente, *settlor*, es cedido a los fiduciarios, *trustees*, con el fin de que sea administrado de acuerdo con las instrucciones del primero a favor de uno o más beneficiarios, *beneficial owners*. Dicho patrimonio carece de personalidad jurídica, y por lo tanto no puede ser titular de derechos y obligaciones. Así, el *trust*, al igual que el negocio fiduciario, se basa en una relación de confianza con una característica distintiva: el desmembramiento del derecho de propiedad, desdoblándose en una propiedad formal o legal, *legal ownership*, que correspondería al *trustee*, y una propiedad bonitaria o de equidad, *equitable ownership*, que corresponde al beneficiario de *trust*. Dicho desdoblamiento no es posible en los países de Derecho Continental como España y de ahí su falta de reconocimiento⁴⁰⁰.

La clasificación de los *trusts* según LUPOI puede establecerse en tres grupos principalmente: el primero de ellos, los creados voluntariamente sin una declaración expresa, *implied trusts*, el segundo grupo formado por los que se constituyen con motivo de las normas de equidad, *constructive trusts*, se constituye por ley y un tercer grupo, formado por el residual de aquellos que no pueden incluirse en los dos grupos anteriores *resulting trusts*⁴⁰¹. Esta clasificación en función de su origen por parte de LUPOI contrasta con la clasificación que realiza MARTOS BELMONTE, en función del tratamiento fiscal, ya que determina el *discretionary trust*, en el que el trustee goza de total discrecionalidad para disponer de las propiedades: el *interest in possession trust*, en el que los beneficiarios tienen derecho a participar en una parte de los rendimientos del *trust*; y el *accumulation trust*, que constituye una combinación de los dos anteriores.

⁴⁰⁰ MARTOS BELMONTE, P. “Tratamiento Fiscal de un Trust Discrecional Constituido en el Extranjero por un Residente en España. Derecho Comparado y Posible Aplicación del Régimen de Atribución de Rentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”. *Crónica Tributaria*, nº142, 2012, págs.77 y ss.

⁴⁰¹ LUPOI, M. “*Trust: A Comparative Study*”. Cambridge University Press, Cambridge, 2000, pág.17.

A nivel europeo, la Directiva del Ahorro, recibió en septiembre de 2008 una propuesta relacionada con la inclusión del *trust*, como agente pagador en el momento de la percepción⁴⁰². La Comisión en este informe advierte de los problemas que podría ocasionar en el derecho de los EEMM el hecho de que no se quiera reconocer esta figura, por lo que recomienda que dichas entidades deberían actuar como agentes pagadores en el momento de la percepción. En esta Directiva todos los EEMM salvo Irlanda, Malta y Reino Unido han incluido el *trust* dentro de este tipo de entidades⁴⁰³.

IIC o Vehículos De Inversión Colectiva en la OCDE

Un Vehículo de Inversión Colectiva (CIV) o en la normativa española IIC, es una entidad que permite a los inversores a juntar su dinero e invertir el combinado fondos, en lugar de comprar directamente valores como individuos. Los tipos más comunes de las instituciones de inversión colectiva son fondos mutuos, fondos cotizados en bolsa, instituciones de inversión colectiva y los fondos de capital riesgo. La inversión colectiva está bien desarrollada en la mayoría de las jurisdicciones, y sirve como un vehículo de inversión para una amplia gama de inversión oportunidades en todo el mundo.

La Organización Internacional de Comisiones de Valores (IOSCO) en su "*Report on Investment Management of the Technical Committee defined a collective investment scheme (CIS)*" los define como "un final abierto de inversión colectiva que invierte principalmente en valores mobiliarios o instrumentos del mercado monetario"⁴⁰⁴.

La inversión en valores o fondos de inversión normalmente se realiza por medio de carteras de inversión en Instituciones de Inversión Colectiva (IIC) más que por medio de una

⁴⁰² DIRECTIVA 2003/48/CE del Consejo de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del Ahorro en forma de pago de intereses.

⁴⁰³ ANEXO III de la Directiva 2003/48/CE del Consejo de 3 de junio de 2003, incluido el 25 de noviembre de 2009.

⁴⁰⁴ La *Organización Internacional de Comisiones de Valores (IOSCO)*, establecida en 1983, es el organismo reconocido internacional que reúne a los reguladores de valores del mundo y es reconocido como el emisor de estándares globales para el sector de valores. IOSCO desarrolla, implementa y promueve la adhesión a las normas internacionalmente reconocidas en materia de regulación de valores, y está trabajando intensamente con el G20 y el Consejo de Estabilidad Financiera (FSB) en la agenda de reforma de la regulación global. Los miembros de IOSCO regulan más del 95% de los mercados de valores del mundo. Sus miembros incluyen a más de 120 reguladores de valores y otros mercados de valores 80 participantes (es decir, los intercambios bursátiles, financieros regionales y las organizaciones internacionales, etc.) IOSCO es la única organización internacional de regulación financiera, que incluye todos los principales mercados emergentes jurisdicciones dentro de sus miembros.

inversión directa por las ventajas que estos vehículos de inversión ofrecen al inversor. En este sentido, los inversores dependiendo de cada Estado, utilizan figuras como las compañías, *trust*, acuerdos contractuales, etc. El resultado de la utilización de estos vehículos de inversión es que la mayoría de los Estados tienen actualmente un sistema de imposición que ofrece una neutralidad entre la inversión directa y las inversiones a través de estas entidades, al menos cuando el inversor en estas figuras, y la inversión está situado en el mismo Estado.

La reducción de las barreras en el comercio internacional y en la inversión es una de las principales razones por las que los Estados acuerdan los diferentes convenios fiscales entre ellos, como ocurre en los casos de los derechos de imposición sobre los dividendos, intereses, ganancias de capital derivados por un residente de otro Estado de un holding de inversión en el Estado de la fuente. Con estos objetivos en mente, se han incrementado el número de Estados que han incluido este tipo de aspectos en sus convenios bilaterales. Por este motivo, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE estableció un grupo consultivo en relación a este tipo de inversión en 2006 que ha buscado a través de varios informes determinar las mejores prácticas, imposición, etc., para este tipo de inversiones indirectas.

En estos estudios de la OCDE, se ha determinado el concepto de IIC como el limitado a los fondos que son ampliamente contratados, que mantengan una cartera diversificada de valores y que están sujetos a la regulación sobre protección de los inversores en el Estado en el que estén establecidos. Este término incluiría los *fondos que forman parte de otros fondos*, estructuras en las que el fondo principal cuenta con una estructura diversificada de inversiones en nombre de los fondos subordinados. Esta figura incluye también las estructuras intermedias, relativas a la posesión de valores, incluyendo intereses en las IIC, a través de intermediarios financieros.

El principal beneficiario de estos fondos son los pequeños inversores que invierten a través de las IIC, ya que la inversión directa supondría incurrir en costes sustanciales, permitiendo además diversificar los riesgos y mantener un balance entre los instrumentos de deuda, bienes inmuebles y cualquier otro tipo de activos. De esta forma los IIC permiten a los pequeños inversores obtener beneficios con un nivel pequeño de inversión con una alta liquidez y mínimas restricciones. En el caso de las IIC nacionales, nos encontramos ante entidades en las que la mayoría de sus inversores son nacionales y ubicados en el mismo Estado. Esta situación aparece por la aplicación de normativa nacional interna que restringe la adquisición por parte de los no residentes, mientras que en el mercado global de los IIC, lo habitual es que una gran

proporción de los inversores estén ubicados en diferentes Estados complicando la imposición de los rendimientos derivados de los IIC⁴⁰⁵.

El MCOCDE no contiene ninguna referencia a los IIC, únicamente a la persona, por lo que la OCDE en su informe se pregunta si a priori podría aplicar las mismas normas de la persona para determinar la imposición correspondiente a los IIC. Los IIC adoptan diversas formas jurídicas en cada uno de los Estados miembros de la OCDE⁴⁰⁶ y aunque estas formas sean diferentes al concepto de persona, el Artículo 3.2 del MCOCDE que define este concepto no lo hace de manera exhaustiva, e incluso contiene una referencia a las Fundaciones, permitiendo que la estructura de las IIC pueda, en ausencia de provisiones específicas, tener la consideración de persona conforme el convenio. Esta provisión no se cumplirá en el caso en el que esta IIC se organice como una forma de propiedad conjunta y no como una persona, bajo la ley impositiva del Estado en el que está claramente establecida, no pudiendo ser considerada como persona a efectos de los Convenios fiscales que le sean aplicables. Para SMYTH las IIC tendrán derecho a los beneficios del tratado en sí mismo si se le trata como si fuera una persona residente del Estado en cuestión⁴⁰⁷.

Esta circunstancia queda menos clara cuando la forma elegida por el IIC es el *trust*. En la mayoría de las normas nacionales de imposición la figura del *trust* y *trustees* cuando actúan colectivamente son considerados contribuyentes. Pero para que los *trusts* tengan el mismo tratamiento que las personas, deberían ser tratados como residentes cuando en el Estado en el que se encuentran establecidos los trate como contribuyente y residente. Esta sugerencia realizada por BAKER, se basa en el hecho de que aunque la figura del *trust* no se puede considerar persona, el fundamento del mismo en base a la persona del fideicomiso, podría permitir la aplicación en sentido amplio del concepto de persona residente. El hecho de que la ley impositiva del Estado en que esté establecido el fideicomiso, *trust*, lo trate como un contribuyente podría ser indicativo que el *trust* tiene la consideración de persona a efectos del Convenio. En la práctica, pocos Estados han negado los beneficios a los IIC en la forma de

⁴⁰⁵ OCDE “*The Granting of Treaty Benefits with Respect to the Income of Collective Investment Vehicles*”. Centre for Tax Policy and Administration, París, 23 de abril de 2010, pág.7 y ss.

⁴⁰⁶ En Canadá y en los EEUU la forma habitual son los *trust* y las compañías, en Australia, Nueva Zelanda y Japón, el *trust* es la forma que más predomina, al igual que en el Reino Unido, mientras que en la mayoría de países Europeos, fondos, compañías o sociedades de inversión en capital variable son las habituales fórmulas utilizadas.

⁴⁰⁷ SMYTH, P y BURBRIDGE, E. “Benefits for Collective Investment Vehicles in the EU”. *Tax Notes International*, vol. 68, nº6, 5 de Noviembre de 2012, págs.581 y ss.

trust, debido únicamente a que el *trust* no es una persona, ya que no los pueden incluir en el concepto de persona al ser un concepto que tampoco aparece en su derecho interno.

Otra consideración que realiza BAKER es que ya que los *trust* realizan actividades de comercio y éste puede realizar actividades fuera de su Estado de residencia, debería quedar bajo la sujeción del Artículo 7 del MCOCDE ya que el *trust*, puede ser considerado como una empresa de un Estado contratante.⁴⁰⁸ Más lejos llega GOLDBERG al afirmar que otra cuestión es si el beneficiario puede ser una empresa de un Estado contratante y en caso afirmativo, si el beneficiario tiene un EP o bien el *trust* tiene la consideración de residente donde realice las actividades comerciales⁴⁰⁹.

La segunda cuestión que se plantea es si un IIC puede considerarse como residente en un Estado contratante. En este caso, dependerá del tratamiento fiscal de los IIC en el Estado contratante en el que estuvieran establecidos. El tratamiento fiscal de los IIC varía considerablemente entre un Estado y otro: en unos Estados tienen la consideración de transparencia fiscal, en otros dependerá del mayor o menor grado entre la sociedad interpuesta entre el inversor y la inversión, otros Estados determinarán que el IIC está en principio sujeto a imposición pero quedará exento si cumple una serie de requisitos, otros Estados aplican a los IIC una imposición especialmente baja o nula, algunos Estados someterán a imposición completa a las IIC para luego establecer la forma de la exención para el inversor o para la imputación del impuesto a nivel del IIC, mientras que lo habitual será que los IIC estén sujetos a imposición pero gocen de una base de imposición reducida.

En el caso de que un IIC esté sujeto al mecanismo de la transparencia fiscal, no podrá ser tratado como residente porque dependerá la imposición del Estado del inversor, al igual que ocurre si el IIC está totalmente exento de imposición. En el caso de que el IIC sea tratado como opaco en el Estado contratante, será considerado como residente en el Estado en el que estuviera constituido incluso si los ingresos recibidos están exentos, o tienen una reducción por dividendos pagados a los inversores, o están sujetos a una imposición reducida sobre los ingresos⁴¹⁰.

⁴⁰⁸ BAKER, P. "The Application of the Convention of Partnerships, Trust and other, non-corporate entities". *GITC Review*, vol. II, n°1, Londres, Noviembre 2002, págs.15 y ss.

⁴⁰⁹ GOLDBERG, S. "Attribution of a Trust Permanent Establishment to its Beneficiaries". *Canadian Tax Journal*, n° 661, 1986, págs.34 y ss.

⁴¹⁰ OCDE "The Granting of Treaty Benefits with Respect to the Income of Collective Investment Vehicles". Centre for Tax Policy and Administration, París, 2010, pág.9 y ss.

La afirmación de que las IIC son beneficiarias de los ingresos recibidos es complicado de confirmar, ya que aunque realmente estos instrumentos sean los que reciban los rendimientos de sus activos, no pueden ser los beneficiarios efectivos de los ingresos a causa de la relación del inversionista con la IIC, ya que la propiedad de una participación en esta entidad supone la propiedad de los activos subyacentes. La función de las IIC es permitir que un pequeño inversor pueda lograr unos objetivos de inversión que por sí sólo no podría lograr, mejorar su posición al juntarse con otros accionistas, pudiendo además transmitir sus acciones en el mercado.

En el caso de la UE, en los últimos tratados firmados por los EEMM sí que han incluido las referencias y las definiciones de Instituciones de Inversión Colectiva, (Alemania-Irlanda, Hong Kong-Irlanda, Irlanda-Sur África) por lo que para SMYTH es muy positivo, ya que incluye las aclaraciones últimas del MCOCDE. La propia Comisión Europea, en este mismo sentido, ha solicitado a varios de los EEMM la modificación de la normativa aplicable a las IIC con el objeto de eliminar cualquier tipo de discriminación en función de la residencia de este vehículo de inversión⁴¹¹.

Tipología de las IIC

Los tipos principales de IIC para BLAKE son:

1.- *Unit Trust* y las IIC abiertas. En el caso de los *Unit Trust*, fondos de inversión, nos encontramos ante una entidad financiera que invierte en valores de otras compañías para reducir el riesgo. Estas operaciones están sujetas a la normativa del *trust* más que a la ley que regula la empresa. Una unidad de *trust* está formada por un *trust* hecho por los gestores y los fideicomisos en la que los gestores operan y gestionan las inversiones mediante el pago de una comisión por la gestión mientras que los fideicomisos, normalmente un banco o una compañía de seguros, tienen la custodia de los activos y mantienen el registro de los accionistas del *trust*.

Cada unidad del capital del *trust* representa una parte de los activos del *trust* y el valor de estas unidades coincidirá con el valor neto por unidad del *trust*, por lo que irá variando el precio en proporción directa a la variación del valor neto patrimonial del mismo. Los *Unit Trust* son IIC abiertas, que pueden crear o cancelar unidades dependiendo de las condiciones de la demanda, por lo que cuando se invierte dinero se amplían estas unidades y cuando se retira,

⁴¹¹ SMYTH, P y BURBRIDGE, E. “Benefits for Collective Investment Vehicles in the EU”. *Tax Notes International*, vol.68, nº6, 5 de Noviembre de 2012, págs.581 y ss.

estas unidades quedan eliminadas. Esta tipología de *trust* puede especializarse en sectores concretos de mercado o en intereses determinados, pero también podemos encontrar otro tipo que realice inversiones en diferentes sectores⁴¹².

2.- *Investment Trusts*. Los *trust* de inversión son aquellas entidades similares al fondo de inversión anterior, que invierten en valores de otras compañías, pero a diferencia del anterior, no es un *trust* en todos sus elementos, porque nos encontramos ante un tipo de empresa, que está sometida a la regulación de las empresas, es una empresa de inversión. Este *trust* de inversión invierte su capital y reservas en la compra de valores.

3.- Productos de Seguros. Los Fondos de Inversión Asegurados y los Seguros de Vida. La ventaja de estos productos financieros consiste en acumular los créditos fiscales futuros sobre una base diaria del precio unitario del fondo asegurado.

4.- Fondos Cotizados y Fondos garantizados. En el caso de los Fondos garantizados este tipo de fondos invierte en el Mercado secundario de valores. En el caso de los Fondos Garantizados, este tipo de inversión garantiza el retorno al inversor de un mínimo de su valor.

2.3 DOBLE IMPOSICIÓN DE LOS BIENES INMUEBLES EN LOS CONVENIOS DE HERENCIAS Y DONACIONES.

La doble imposición internacional puede afectar a la imposición sobre las rentas y el Patrimonio como hemos visto anteriormente, pero también puede afectar a la imposición en los casos de las Herencias y las Donaciones. La complicación que ha supuesto según PALLISTER que algunos Estados apliquen sobre las herencias y donaciones el principio de la nacionalidad, otros el principio de la residencia y que sea más habitual la existencia de activos fuera de sus fronteras, ha significado la necesidad de tener un instrumento que fije los criterios impositivos y elimine la doble imposición internacional⁴¹³, surgiendo de esta manera los MC para evitar la doble imposición sobre la Herencia y Donaciones tanto de la OCDE⁴¹⁴ como de los Países Nórdicos.

⁴¹² BLAKE, D. “*Pension Schemes and Pension Funds in the United Kingdom*”. Oxford University Press, New York, 2003, págs.419 y ss.

⁴¹³ PALLISTER, S. “Double-Taxation Treaties” en CAMPBELL, D. “*International Taxation of Low-Tax Transactions: Low Tax Jurisdictions. Vol. 2*”. Yorkhill Law Publishing, Salzburg, 2006, págs.349 y ss.

⁴¹⁴ OCDE “*Modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición Internacional en materia de Herencias y Donaciones*”. París, 1982. El 3 de Junio de 1982, la OCDE redactó una Recomendación del Consejo

La determinación de las ganancias que se refieren a los bienes inmuebles, en el caso de las Donaciones y Herencias, se definen como las ganancias de capital derivadas de la venta o permuta de los bienes, así como las derivadas 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*. En el caso de las donaciones, cuando éstas se realizan entre entidades y particulares en dos Estados distintos, para establecer cuál es el Estado competente, hay que determinar la localización del inmueble y comprobar si entre los Estados involucrados hay firmado un CDI. En el supuesto de que exista este convenio nos atenderemos al contenido del mismo y en el supuesto en el que este no exista, serán de aplicación, para el caso español, las normas contenidas en el IRNR⁴¹⁵.

Al igual que los MCOCDE para evitar la doble imposición sobre la renta y el patrimonio, existe un MCOCDE sobre las herencias (únicamente firmado con Francia, Grecia y Suecia) que comienzan delimitando el ámbito de aplicación del mismo y distribuyen según BUSTOS BUIZA la potestad tributaria de los Estados, en materia de impuestos sobre las herencias, en función de la clase de bien afectado, que para el caso de los bienes inmuebles, se gravan en el Estado en que estén situados⁴¹⁶.

MCOCDE HERENCIAS

La Liga de Naciones en el informe de 1923 preparado por Expertos, estableció en el caso de la imposición sobre las herencias la competencia del Estado de ubicación por el derecho de imposición sobre los bienes inmuebles y los bienes muebles accesorios que tuvieran estrecha relación con el bien inmueble, mientras que en el resto de los bienes, la competencia corresponderá al Estado de la residencia⁴¹⁷. Este primer documento fue ampliado posteriormente por la Liga de Naciones en el Informe de 1925 relativo a la imposición general o personal sobre los ingresos⁴¹⁸.

relativa a la Doble imposición en relación con las Herencias y Donaciones en la que recomendaba a los Estados Miembros que realizaran un esfuerzo para firmar este MC.C(82)64/Final.

⁴¹⁵ RESOLUCIÓN de la Dirección General de Tributos de 29 de diciembre de 2000.

⁴¹⁶ BUSTOS BUIZA, J.A. “Los Convenios y Tratados Internacionales en Materia de Doble Imposición”. *Documentos*, Nº9, IEF, Madrid, 2001, págs.13 y ss.

⁴¹⁷ En este sentido están firmados los Convenios entre Alemania y Checoslovaquia de 1922, y el modelo de convenio entre Austria y Polonia de 1926.

⁴¹⁸ LEAGUE OF NATIONS “*Double Taxation and Tax Evasion*”. Parte I, 1925, Introducción.

En 1966 la OCDE estableció el primer modelo para evitar la doble imposición internacional en materia de Herencias que fue actualizado en 1982. Para BRANDSTETTER el modelo de convenio no ha recibido ninguna modificación alguna principalmente porque se ha utilizado en escasas ocasiones⁴¹⁹, mientras que para VAN DER BERG esta falta de actualización radica en que los Estados están más interesados en la firma del MC relativo a la Renta y el Patrimonio ya que estas áreas son las que promocionan el intercambio comercial entre los Estados que se ven involucrados⁴²⁰. Hay que destacar que en 1985 la IFA realizó un congreso con la idea de promover la aplicación de este MC⁴²¹.

El MC para evitar la doble imposición en las Herencias y Donaciones, tiene una estructura similar a la del MC sobre los impuestos de la Renta y del Patrimonio, y en su Artículo 2 se establece la competencia sobre los impuestos por razón de fallecimiento:

MCOCDE HERENCIAS 2.2

“Se consideran como impuestos sobre sucesiones y herencias los impuestos por razón del fallecimiento en relación con el patrimonio, el impuesto sobre sucesiones, impuesto de transmisiones patrimoniales, o de los impuestos sobre las donaciones mortis causa. Se consideran como impuestos sobre donaciones los impuestos sobre transferencias inter vivos sólo porque dichas transferencias se hacen sin motivo alguno.”

Este MC sobre las Herencias, establece una jerarquía a la hora de determinar las prioridades en relación con el domicilio del fallecido. Las prioridades establecidas para la residencia del causante de acuerdo con el MC son: la residencia permanente, el centro de interés vital (cercanía del centro de intereses económicos y personales), el domicilio habitual y por último la residencia. En el caso de que exista un conflicto entre los diversos Estados para la determinación de la residencia del causante o del donante, las autoridades competentes pueden llegar a un acuerdo para determinar esta residencia. KILIUS afirma que aunque exista el modelo de convenio, no siempre va a poder eliminar la doble imposición relativa a las herencias y donaciones tanto a nivel estatal como a nivel local. En el caso EEUU-Alemania, requiere que ambos Estados otorguen un crédito por los impuestos estatales y federales que el otro Estado

⁴¹⁹ BRANDSTETTER, P. *“Taxes Covered: A Study of Article 2 of the OECD Model Tax Conventions”*. IBFD, Amsterdam, 2011, págs. 108 y ss.

⁴²⁰ VAN DER BERG, W. *“Future of Inheritance and Gift Tax Treaties”* en STEFANER, M. *“Tax Treaty Policy and Development”*. Linde, Viena, 2005, págs. 526 y ss.

⁴²¹ IFA *“International Double Taxation of Heritances and Gifts”*. IFA Congress, London, 1985.

permita imponer sobre la propiedad listada como es el caso de los bienes inmuebles y los activos empresariales⁴²².

Los tipos de transferencia de bienes que recoge este MCOCDE herencias son para BRANDSTETTER los relativos a los herederos, legatarios y otros beneficiarios, por lo que determina que la transferencia de estos bienes, no tiene porqué ser directa y puede quedar determinada por una serie de condiciones de cumplimiento por el que recibe la herencia o donación sin que sea necesario que exista una justificación alguna sobre las mismas⁴²³.

El MC incluye las figuras del usufructo y del fideicomiso, determinando que en el primero de los casos se produce, según los Comentarios, una división temporal entre los derechos de la propiedad legal y económica. El usufructuario tiene el derecho a usar la propiedad y los beneficios derivados de esta mientras que la propiedad legal pertenece a otra personal. En el supuesto del fideicomiso, es una disposición que en algunos Estados está creado por ley, donación o en el caso de fallecimiento, en la que la propiedad se transfiera a varias personas sucesivamente sujeta a la condición de la nominación del sucesor que esté vivo en el momento del fallecimiento del causante.

Junto a estas dos formas de transmisión de la propiedad en el momento del fallecimiento, el MC establece además la posibilidad de incluir los *trust* y las fundaciones cuando les sean transferidos los beneficios de los bienes sin que se les sea transmitida la propiedad de los mismos. El MC establece en este caso dos niveles de imposición: el primero relativo a los impuestos recaudados por la imposición sobre el fideicomisario por un lado y por la imposición sobre los beneficiarios por el otro, pero los Comentarios establecen que la imposición del Artículo 2 debe ser modificada para cubrir la imposición cuando por razón del fallecimiento o por donación se constituyan *trust*, usufructos, fideicomisos o una fundación, ya que no queda claro que estas figuras queden sometidas bajo la descripción literal de este Artículo⁴²⁴.

La definición del concepto de bienes inmuebles, está recogido en el Artículo 5 que establece:

⁴²² KILIUS, J. “*Inheritance and Wealth Tax Aspect of Emigration and Immigration of Individuals*”. Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2003, págs.30 y ss.

⁴²³ BRANDSTETTER, P. “*Taxes Covered: A Study of Article 2 of the OECD Model Tax Conventions*”. IBFD, Ámsterdam, 2011, págs.110 y ss.

⁴²⁴ OCDE “*Modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición Internacional en materia de Herencias y Donaciones*”. París, 1982, Comentarios al Artículo 2.

MCOCDE HERENCIAS. 5. Propiedad Inmobiliaria

1. *El bien inmueble que forma parte de la herencia o la donación realizada por una persona domiciliada en un Estado Contratante y que se encuentre en el otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.*

2. *La expresión "bienes inmuebles" tendrá el significado cual le atribuya el derecho del Estado Contratante en que esté situado el inmueble en cuestión. Dicha expresión comprende en todo caso los bienes accesorios a los bienes inmuebles, el ganado y el equipo utilizado en explotaciones agrícolas y forestales, los derechos a los que las disposiciones de Derecho privado relativas a los bienes raíces, el usufructo de bienes inmuebles y los derechos a percibir pagos variables o fijos por la de trabajo, o el derecho a la explotación de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales, los buques, embarcaciones y aviones no tendrán la consideración de bienes inmuebles.*

3. *Las disposiciones del párrafo 1 se aplican también a los bienes inmuebles de una empresa y de los bienes inmuebles utilizados para la prestación de servicios profesionales u otras actividades de carácter independiente.*

De acuerdo con el artículo anterior, MAISTO afirma que los conflictos entre el Estado de la residencia del fallecido o del donante y el Estado donde la propiedad se encuentra ubicada se resolverán otorgando el derecho a la imposición en primer lugar al Estado de ubicación donde la propiedad inmobiliaria se encuentra ubicada o al Estado donde el EP se encuentra ubicado, mientras que en el resto de los activos, el Estado de la residencia será el que tenga en exclusiva el derecho a la imposición⁴²⁵.

Junto a este Artículo 5 relativo a los bienes inmuebles, el MC establece en su Artículo 8 la posibilidad de determinar el valor neto de los activos inmobiliarios ya que determina que:

MCOCDE HERENCIAS. 8. Dedución de deudas.

1. *Las deudas especialmente garantizadas con los bienes a que se refiere el artículo 5 se deducirán del valor de esa propiedad. Las deudas no siendo especialmente garantizados con los bienes a que se refiere el artículo 5, que están representados por*

⁴²⁵ MAISTO, G. "Residence of Individuals under Tax Treaties and EC Law". *EC and International Tax Law Series*. Vol.6, IBFD, Amsterdam, 2010, págs.93 y ss.

la adquisición, transformación, reparación o mantenimiento de tales bienes, se deducirán del valor de esa propiedad.

2. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 1, las deudas correspondientes a un establecimiento permanente contemplado en el apartado 1 del artículo 6, o una base fija que se refiere el párrafo 6 del artículo 6, se deducirán del valor del establecimiento permanente o la base según el caso.(...)

4. Si la deuda es superior al valor de la propiedad de la cual es deducible en un Estado Contratante, de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo 1 o 2, el exceso se deducirá del valor de cualquier otro bien sujeto a imposición en ese Estado.

5. Cualquier exceso que aún permanecen en un Estado contratante después de las deducciones a que se refiere el apartado 3 o 4 deberá ser deducido del valor de la propiedad sujeta a imposición en el otro Estado Contratante.

6. Cuando las disposiciones de los apartados 1 a 5 se obligan a un Estado Contratante a deducir las deudas en una medida mayor que la prevista en la ley, estas disposiciones sólo se aplicarán en la medida en que el otro Estado Contratante no está obligado a deducir las mismas deudas bajo su propia ley.

De esta forma para la determinación del valor del activo, como también ocurre conforme a la normativa española, se deducirán las deudas del mismo, habitualmente representadas por el derecho de hipoteca constituido sobre los mismos, que minorarán la base imponible a la hora de determinar el impuesto correspondiente. Estas mismas normas serán de aplicación para los bienes inmuebles que formen parte de un EP, concepto que también ha quedado incluido en el MC, que lo incluye en el Artículo 6, con el mismo contenido que en el otro MCOCDE.

Doble Imposición sobre las Herencias y UE

En relación con los EEMM de la UE, la Comisión Europea publicó el 15 de diciembre de 2011, una Recomendación con el objeto de reducir los problemas de doble imposición entre

los EEMM en materia de sucesiones⁴²⁶. La Comisión en la nota explicativa afirmaba que especialmente en relación con los bienes inmuebles, los EEMM incluían la imposición sobre los bienes inmuebles dentro de otras figuras tributarias, como es el caso del impuesto de la renta. El elevado número de personas miembros de la UE que en los casos de traslados por razones de trabajo, jubilación o estudios adquiere un bien inmueble ha aumentado desde hace unos años hasta hoy, por lo que se invierte en activos inmobiliarios que derivan a una sucesión transfronteriza en el momento del fallecimiento de esta persona.

La legislación europea actual en este sentido, únicamente contiene normas de orden interno para evitar esta doble imposición internacional, ya que carecen los EEMM de convenios como el MCOCDE sobre las Herencias y Donaciones firmados entre ellos y no así como ocurre en el caso de los MCOCDE para el Impuesto de la Renta y del Patrimonio. Esta situación supone que en la actualidad, en el seno de la Unión Europea exista una amplia variedad normativa en cuanto a lo que tributación de las herencias se refiere: mientras dieciocho Estados miembros recaudan impuestos específicos al fallecimiento de una persona, los otros nueve no lo hacen, si bien gravan las herencias por otros conceptos (por ejemplo, Estonia y Suecia utilizan impuestos sobre las rentas y las plusvalías, así como Chipre y Austria canalizan el gravamen a través de un impuesto sobre cesiones de tierras)⁴²⁷. La falta de los mecanismos apropiados y de la legislación específica además de suponer la existencia de una doble imposición, supone además la vulneración del derecho a operar y circular libremente a través de las fronteras de la Unión⁴²⁸.

Los EEMM han aplicado a falta de una normativa concreta la norma general aplicable para el otro MCOCDE, en relación con los bienes inmuebles que, conforme a las prácticas habituales, será otorgar al Estado miembro en el que estén ubicados los bienes inmuebles y los activos empresariales de un EP, el derecho preferente de aplicar impuestos sobre sucesiones a dichos bienes.

⁴²⁶ RECOMENDACION de la Comisión de 15 de Diciembre de 2001 relativa a medidas encaminadas a evitar la doble imposición en materia de sucesiones. (2011/856/UE). Publicado en el Diario Oficial de la Unión Europea con fecha 20.12.2011, L336/81.

⁴²⁷ CUESTA DOMINGUEZ, J. y CARMONA MENDOZA, P. “La Eliminación de la Doble Imposición Internacional en Materia de Sucesiones: Un Camino Aún por Recorrer”. *Informes*. Cuatrecasas, Gonçalves Pereira, Madrid, 2012, págs.2 y ss.

⁴²⁸ En este sentido la UE lo ha reconocido en diversas COMUNICACIONES presentadas con anterioridad como es el caso de la COM (2010)769 y COM (2011)712 principalmente. En ellas se presenta el problema de la falta de normativa en relación con la doble imposición internacional sobre las Herencias y Donaciones.

La Recomendación incluye además la definición del Impuesto de Sucesiones, definiéndolo como cualquier impuesto aplicado a escala local, regional, federal o nacional a raíz del fallecimiento de una persona, independientemente del nombre del impuesto, de la forma en la que se aplique y del sujeto pasivo, e incluye, en particular, el impuesto sobre bienes inmuebles, el impuesto sobre sucesiones, el impuesto de transmisiones y actos jurídicos documentados, así como el impuesto sobre la renta y el impuesto sobre plusvalías. Junto a esta definición, la Comisión incluye el concepto de desgravación fiscal, vínculo personal y la definición de bienes, en la que incluye cualquier bien mueble o inmueble o derechos sujetos al impuesto sobre sucesiones. No obstante, la Recomendación establece que para la determinación del concepto de EP, bien inmueble, bien mueble, residente, domicilio/domiciliado, nacional/nacionalidad, residencia habitual o lugar de habitación permanente, será el Estado miembro que emplee el término el que determine además en su legislación nacional el concepto del mismo.

En relación con la desgravación fiscal respecto a los bienes inmuebles que forman parte de un EP, la Comisión establece que los EEMM deberán permitir desgravar los impuestos sobre sucesiones aplicados por otro Estado miembro a los bienes inmuebles en ese otro Estado miembro. En el caso español, se recoge el método de imputación limitada y la reducción de la doble imposición internacional se regula en el Artículo 46 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones⁴²⁹, los Convenios firmados por España para evitar la doble imposición sobre las Herencias y Donaciones únicamente existen tres firmados con Grecia, Francia y Suecia⁴³⁰.

Finalmente, la Comisión recomienda a los EEMM que adopten una posición coordinada con el contenido de la OCDE en materia de impuestos sobre sucesiones, que sea una forma de remisión al MCOCDE en materia de Herencias y donaciones existente desde 1982.

⁴²⁹ REAL DECRETO 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

⁴³⁰ CONVENIO celebrado el 6 de marzo de 1919, fijando reglas que se han de aplicar a las sucesiones de los españoles y de los griegos fallecidos en Grecia y en España respectivamente (BOE 03/12/1920); CONVENIO Hispano-Francés, celebrado el 8 de enero de 1963, para evitar la doble imposición y establecer normas de asistencia recíproca en impuestos sobre la renta y las herencias (BOE 07/01/1964); CONVENIO Hispano-Sueco, celebrado el 25 de abril de 1963, sobre el impuesto a las herencias (BOE 16/01/1964).

MC NÓRDICO HERENCIAS

MC Nórdico para evitar la doble imposición en el caso de las Herencias y las Donaciones, firmado por Dinamarca, Finlandia, Islandia, Noruega y Suecia firmado en 1989 pero que no entró en vigor hasta agosto de 1992. En relación con los bienes inmuebles, al igual que ocurre en el MCOCDE sobre las Herencias y Donaciones se establece en su Artículo 5 un contenido especial para el caso de la propiedad Inmobiliaria:

MCCN Herencias 5. Los bienes inmuebles.

1. Los bienes inmuebles que se transfieren por herencia de una persona que en el momento de su muerte tenía su domicilio en un Estado contratante y que se encuentre en otro Estado contratante, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Los bienes inmuebles que se transfieren por donación de una persona que, en el momento en que surge la responsabilidad de impuesto, está domiciliado en un Estado contratante y que se encuentre en otro Estado contratante, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

3.(a) Con sujeción a lo dispuesto en el inciso (b), la expresión "bienes inmuebles" tendrá el significado que le atribuya el derecho del Estado Contratante en que esté situado el inmueble en cuestión.

(b) La expresión comprende en todo caso los bienes accesorios a los bienes inmuebles, el ganado y equipo utilizado en la agricultura y la silvicultura, los edificios, los derechos a los que las disposiciones del derecho civil relativas a los bienes inmuebles, el usufructo de bienes inmuebles y los derechos a la variable o fijo pagos en contraprestación por la explotación, o la concesión de explotación de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales.

4. Las transferencias por herencia o donación de acciones o de otros certificados de participación en una empresa cuyo principal propósito es real y la propiedad de los bienes inmuebles pueden someterse a imposición en el Estado Contratante donde esté situado el inmueble propiedad de dicha empresa.

5. Lo dispuesto en los apartados 1 a 4 se aplicarán también a los bienes inmuebles de propiedad de una empresa y de los bienes inmuebles utilizados para la prestación de servicios personales independientes.

La redacción de este Artículo para HELMINEN supone una aproximación directa al MCOCDE sobre las herencias de 1982, ya que mantiene la misma estructura, las mismas definiciones incluidas las relativas al EP y mismas las deducciones aplicables.⁴³¹

Finalmente, es interesante resaltar la formulación que actualmente se está llevando a cabo con la redacción por parte de la Comisión del Reglamento Sucesorio Europeo que permitirá la aclaración de todas las sucesiones transfronterizas realizadas dentro del contexto europeo, incluyendo la imposición relativa a los bienes inmuebles. La Comisión tiene como objetivo que este reglamento comience a estar vigente en agosto de 2015.

⁴³¹ HELMINEN, M. “Scope and Interpretation of the Nordic Multilateral Double Taxation Convention”. *Bulletin for International Taxation*, IBFD, Amsterdam, enero 2007, págs.23 y ss.

TEMA 3. EVOLUCIÓN DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN FIRMADOS POR ESPAÑA EN RELACIÓN CON LOS BIENES INMUEBLES

Desde la primera redacción del MCOCDE en 1963 hasta nuestros días, el MCOCDE ha sufrido una evolución en base principalmente a la experiencia obtenida a la hora de su aplicación. Esta evolución se ha notado tanto por la modificación del contenido de los artículos como en la eliminación del alguno de ellos en aras de dotar a esta herramienta de un ámbito de aplicación universal. De esta manera y buscando la homogeneización de las normas para evitar la doble imposición, los Estados han firmado este MCOCDE pudiendo introducir en él las Reservas en relación a su contenido que considerasen oportunos y/o que pudieran perjudicar o ser contrarios a sus políticas nacionales. En este proceso de mejora y universalización, hay que destacar que en relación con los bienes inmuebles, se ha mantenido el derecho de imposición por el Estado contratante donde éstos bienes se encuentren ubicados, mientras que en relación a la definición del concepto de bienes inmuebles, el MCOCDE ha mantenido una definición de bien inmueble en su Artículo 6 que hace referencia a la normativa interna del Estado de ubicación a la hora de poder completar la definición. Esta remisión a las normas internas se ha realizado de modo general desde el comienzo de la firma de estos modelos de convenio; si bien en algunos casos excepcionales como es el CDI firmado con Irán⁴³² se ha incluido en el CDI referencias que modificaban o ampliaban este concepto, como es la inclusión de los yacimientos de gas.

⁴³² CONVENIO entre el Reino de España y la República Islámica de Irán para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado el 19 de julio de 2003. (BOE, 02-octubre-2006)

3.1 EVOLUCION DE LAS RENTAS DERIVADAS DE LOS BIENES INMUEBLES EN LOS MCOCDE FIRMADOS POR ESPAÑA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL EN MATERIA DE RENTA Y PATRIMONIO

La evolución de los MC firmados por España la ha ido marcando la propia evolución que ha ido sufriendo el MCOCDE. Durante la década de los años 60 coincidiendo con el primero modelo de convenio de la OCDE de 1963, España firmó un total de 4 CDI; posteriormente en la década de los 70 el número ascendió a 13, pero disminuyó en los años 80 a únicamente 7. El periodo de expansión en el número de CDI firmados surge entre los años 90 hasta 2012, ya que durante este período se firman hasta 62 modelos de convenio, todos ellos en relación con la doble imposición sobre el Impuesto de la Renta y del Patrimonio.

Esta evolución la podemos contrastar de acuerdo al estudio comparativo de cuatro diferentes CDI firmados por España entre las diferentes evoluciones del MCOCDE:

- a) Convenio España - Austria 1966⁴³³
- b) Convenio España - Túnez 1982⁴³⁴
- c) Convenio España - Federación Rusa 1998⁴³⁵
- d) Convenio España - Egipto 2005⁴³⁶

3.1.1 ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 6 DE LOS CDI FIRMADOS POR ESPAÑA

Actualizaciones del artículo 6.1.

La primera modificación que podemos apreciar en este Artículo fue el cambio de denominación de “*Rentas de bienes inmuebles*” a “*Rentas inmobiliarias*”. Este matiz del título,

⁴³³ INSTRUMENTO de Ratificación del Convenio entre España y la República de Austria *para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio, de 20 de diciembre de 1966.* (BOE, 06-enero-1968)

⁴³⁴ INSTRUMENTO de Ratificación del Convenio entre España y la República de Túnez *para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio, hecho en Madrid el 2 de julio de 1982.* (BOE, 03-marzo-1987)

⁴³⁵ CONVENIO entre el Gobierno del Reino de España y el Gobierno de la Federación Rusa *para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio y Protocolo, hecho en Madrid el 16 de diciembre de 1998.* (BOE, 06-julio-2000)

⁴³⁶ CONVENIO entre el Reino de España y la República Árabe de Egipto *para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, hecho en Madrid el 10 de junio de 2005.* (BOE,11-julio-2006).

no tiene una mayor trascendencia a efectos impositivos, lo que pretende es incorporar todas las rentas derivadas de manera directa de los bienes inmuebles bajo la influencia de este Artículo.

CDI 1966 ESPAÑA-AUSTRIA

“6.1. Las rentas procedentes de bienes inmuebles, sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que tales bienes estén situados.”

CDI 1977 ESPAÑA-TUNEZ

“6.1. Las rentas procedentes de bienes inmuebles, incluidas las rentas de explotaciones agrícolas o forestales, podrán someterse a imposición en el Estado contratante en que tales bienes estén situados.”

CDI 1998 ESPAÑA-FEDERACIÓN RUSA

“6.1. Las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga de bienes inmuebles (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas o forestales) situados en el otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.”

CDI 2005 ESPAÑA-EGIPTO

“6.1. Las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga de bienes inmuebles (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas o forestales) situados en el otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.”

En este apartado 6.1 lo que hay que tener en cuenta es la modificación que en 1977 introdujo la OCDE en relación al contenido del artículo que se está claramente reflejado en los CDI firmados por España. Esta modificación supuso la inclusión dentro del artículo de las rentas procedentes de las explotaciones agrícolas o forestales por dos motivos: el primero la vinculación directa con los bienes inmuebles y en segundo lugar al considerarse accesorios e inseparables de los mismos. Esta modificación afectó también a los Comentarios al Artículo 6 del MCOCDE que además establecen para este caso que los Estados contratantes quedan libres para acordar en sus convenios bilaterales el sometimiento de dichas rentas a las disposiciones relativas al Artículo 7 relativo a los beneficios empresariales⁴³⁷.

⁴³⁷ OCDE *"Model Tax Convention on Income and on Capital 2010"*. (Versión completa). Comité de Asuntos fiscales de la OCDE, Paris, 2012, Comentarios al Artículo 6.1, relativos a la imposición de las rentas inmobiliarias, C(6)2.

Hay que tener en cuenta que en el CDI firmado con Austria establece la imposición en exclusiva del Estado donde radiquen los bienes inmuebles, mientras que en el resto de los CDIs firmados por España se establece al tributación compartida, según SANCHEZ FERNANDEZ, para la tributación de los rendimientos de bienes inmuebles, permitiendo la tributación en el Estado en el que se encuentren ubicados los inmuebles⁴³⁸. En el caso de Bélgica, para CARMONA FERNANDEZ, se establece una tributación sin límite de las rentas inmobiliarias en el Estado de situación del bien⁴³⁹.

Actualizaciones del artículo 6.2.

El segundo cambio que aparece en los CDIs firmados por España en relación con el Artículo 6.2:

CDI 1966 ESPAÑA-AUSTRIA

“6.2. La expresión “bienes inmuebles” se definirá de acuerdo con la Ley del Estado contratante en que los bienes estén situados. Dicha expresión comprende, en todo caso, los accesorios, el ganado y equipo utilizados en las explotaciones agrícolas y forestales, los derechos a los que se apliquen las disposiciones de derecho privado relativas a la propiedad territorial, el usufructo de bienes inmuebles y los derechos a percibir cánones variables o fijos por la explotación o la concesión de la explotación de yacimientos minerales, fuentes u otras riquezas del suelo”.

CDI 1977 ESPAÑA-TUNEZ

“6.2. A efectos del presente Convenio, la expresión "bienes inmuebles" tendrá el significado que le atribuya la Ley del Estado contratante en que los bienes de que se trate estén situados. Dicha expresión comprende, en todo caso, los accesorios, el ganado y el equipo utilizado en las explotaciones agrícolas y forestales, los derechos a los que se apliquen las disposiciones de Derecho privado relativas a los bienes raíces, el usufructo de bienes inmuebles y los derechos a percibir pagos variables o fijos por la

⁴³⁸ SANCHEZ FERNANDEZ, T. "Estudio Comparativo de los Convenios Suscritos por España respecto al Convenio Modelo de la OCDE". *Documentos*, nº1, IEF, Madrid, 2004, págs.19 y ss.

⁴³⁹ CARMONA FERNANDEZ, N. "Impuesto sobre la Renta de los No Residentes: Guía". CISS, Valencia, 2007, págs.335 y ss.

explotación o la concesión de la explotación de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos del suelo. Los buques y aeronaves no se consideran bienes inmuebles.”

CDI 1998 ESPAÑA-FEDERACIÓN RUSA

“6.2. La expresión “bienes inmuebles” tendrá el significado que le atribuya el Derecho del Estado contratante en que los bienes estén situados. Dicha expresión comprende, en todo caso, los bienes accesorios a los bienes inmuebles, el ganado y el equipo utilizado en las explotaciones agrícolas y forestales, los derechos a los que sean aplicables las disposiciones de Derecho privado relativas a los bienes raíces, el derecho de usufructo de bienes inmuebles y el derecho a percibir pagos fijos o variables en contraprestación por la explotación, o la concesión de la explotación, de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales; los buques y aeronaves no tendrán la consideración de bienes inmuebles.”

CDI 2005 ESPAÑA-EGIPTO

“6.2. La expresión «bienes inmuebles» tendrá el significado que le atribuya el Derecho del Estado contratante en que los bienes estén situados. Dicha expresión comprende en todo caso los bienes accesorios a los bienes inmuebles, el ganado y el equipo utilizado en las explotaciones agrícolas y forestales, los derechos a los que sean aplicables las disposiciones de Derecho privado relativas a los bienes raíces, el usufructo de bienes inmuebles y el derecho a percibir pagos fijos o variables en contraprestación por la explotación, o la concesión de la explotación, de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales; los buques, embarcaciones y aeronaves no tendrán la consideración de bienes inmuebles.”

Este apartado incluye otra modificación introducida por la OCDE en el MC en 1977⁴⁴⁰, al igual que en el apartado anterior, que modificó la primera frase de este apartado. Junto a esta modificación del texto el apartado 2 contiene una evolución en la terminología empleada. En un primer momento, el convenio más antiguo de 1963, hacía una referencia a que “*se definirá de acuerdo*”, mientras que la modificación realizada en 1977 determinó que “*tendrá el significado*”, concretando que la verdadera disposición de la norma es la vigente en el momento de la firma del convenio y no un desarrollo posterior. Esto evita que alguno de los Estados

⁴⁴⁰ OCDE "Model Tax Convention on Income and on Capital 2010". (Versión completa). Comité de Asuntos fiscales de la OCDE, Paris, 2012, págs.114 y ss. Este Artículo 6.1 fue modificado por el Consejo de la OCDE el día 11 de abril de 1977.

contratantes procediera a la modificación del concepto de bien inmueble en su derecho interno, que manera que la nueva redacción pudiera perjudicar el derecho a la imposición del otro Estado firmante. En este caso de que esto sucediera y no existiera remedio alguno, el otro Estado firmante carecería de defensa alguna frente a esta modificación, pudiendo únicamente suspender o renunciar a la aplicación del Convenio firmado por la aparición de este problema.

Junto a la anterior modificación, se realizó otra que afecta a los términos “*propiedad inmobiliaria*” y “*bienes raíces*”, elementos que para VOGEL suponen meramente un cambio a nivel de redacción y no implica diferencia entre los mismos. En este mismo sentido, se sustituyó el término “*cánones*” por el término “*pagos*”⁴⁴¹. España conserva convenios firmados en los que se utiliza el término de “*cánones*”, como ocurre con los CDIs firmados con Brasil, Canadá, Chequia, Finlandia, Holanda, Reino Unido, Suiza y Polonia.

Hay que tener en cuenta que dentro de este artículo van a quedar excluidas las rentas procedentes de préstamos con garantía hipotecaria, dado que estarán incluidas en el Artículo 11 del MCOEDE. En el caso de las rentas derivadas de la explotación directa de minas, canteras y cuales quiera otros yacimientos naturales vienen recogidas en el Artículo 7; ya que sólo los rendimientos derivados de los derechos de explotación o concesión, como afirma GALÁN RUIZ y RODRÍGUEZ ONDARZA, incluidas las ganancias derivadas de la transmisión de tales derechos mineros, se consideran rentas inmobiliarias⁴⁴².

Finalmente terminando el Artículo 6.2, en relación con los buques, embarcaciones y aeronaves, el artículo experimenta una evolución ya que en el primer CDI firmado en 1966 se omite totalmente, mientras que a partir de la modificación de 1977 se incluye expresamente que se deja fuera de esta definición de bienes inmuebles “*los buques y aeronaves no tendrán la consideración de propiedad inmobiliaria*”, exención que se ve ampliada en el CDI firmado con Egipto en 2005 a “*los buques, embarcaciones y aeronaves no tendrán la consideración de propiedad inmobiliaria*”.

En España, conforme a la normativa, se considera buque al “*Barco de grandes dimensiones construido generalmente de acero, no propulsado por medio de velas y destinado a fines comerciales, militares u otros no deportivos*”⁴⁴³, mientras que embarcación se refiere a

⁴⁴¹ VOGEL, K. “*Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*”. Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 1997, págs.370 y ss.

⁴⁴² GALÁN RUIZ, J. y RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A. “Convenios de doble imposición internacional. Análisis del caso español”. *Documentos*, nº19, IEF, Madrid, 2010, págs.60 y ss.

⁴⁴³ AA.VV. “*Diccionario náutico*”. Escuela Balear de Náutica. 2009.

“*toda construcción destinada a navegar, cualquiera que sea su clase y dimensión*”, pero si nos adecuamos a la Real Academia Española y a la normativa actual, nos referimos a “*pequeñas embarcaciones*” como las contenidas en dotaciones de barcos mayores, las deportivas o las de recreo. Por lo tanto, la inclusión de esta frase en la que delimita una serie de bienes que van a quedar fuera del concepto de bienes inmuebles, no tiene efecto alguno sobre el derecho español ya que en ningún caso de acuerdo con la normativa interna tendrán la consideración de bienes inmuebles, ya que no cumple ninguno de los requisitos habituales que deberían cumplir los bienes inmuebles, ni están incluidos en la definición de los mismos contenida en la normativa española.⁴⁴⁴

El contenido de los bienes inmuebles se ha modificado en algunos CDIs firmados como es el caso de Francia se ha querido incluir por medio del Protocolo una modificación relativa al contenido de este apartado que establece la aplicación del concepto de bienes inmuebles sobre las rentas procedentes del arrendamiento de bienes inmuebles amueblados⁴⁴⁵; en el Convenio con Irán⁴⁴⁶ se establece dentro de la definición de los bienes inmuebles, los recursos naturales del Estado relativos a los *recursos de petróleo, gas y las canteras* y el Convenio de Letonia así con el de Lituania incorporan a la definición de bienes inmuebles las “*opciones (acuerdos por los que se garantiza el derecho, sin imponer obligación alguna, de adquirir o enajenar bienes inmuebles por un precio determinado y en un plazo de tiempo concreto)*”⁴⁴⁷

En el caso del Convenio firmado con Nueva Zelanda se han introducido en las rentas inmobiliarias una ampliación de la casuística del término de bien inmueble, añadiendo en relación con la explotación de recursos naturales “*incluyendo yacimientos minerales, pozos de petróleo o de gas, canteras o de madera en pie*”, circunstancia que a efectos de derecho interno

⁴⁴⁴ El concepto de *bienes inmuebles* en derecho español se puede encontrar en el Código Civil español, publicado en el BOE nº 206 de 25 de julio de 1889 en su Artículo 334 relativo a la definición de bienes inmuebles y en relación con el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, publicado en el BOE número 58, de 8 de marzo de 2004, en sus Artículos 6 y 8.

⁴⁴⁵ CONVENIO entre el Reino de España y la República Francesa a fin de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado en Madrid el 10 de octubre de 1995. (BOE de 12 de junio de 1997)

⁴⁴⁶ CONVENIO entre el Reino de España y la República Islámica de Irán para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho en Teherán el 19 de julio de 2003. BOE 2 de octubre de 2006.

⁴⁴⁷ CONVENIO entre el Reino de España y la República de Letonia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho en Riga el 4 de septiembre de 2003. BOE 10 de enero de 2005.

español no afectan a la definición de bien inmueble⁴⁴⁸, mientras que en el CDI firmado con Turquía hay que destacar la inclusión de la “*piscicultura*”, elemento que no aparece en ningún otro convenio firmado.

Actualizaciones del artículo 6.3.

En lo que respecta al apartado 6.3 de los CDIs firmados por España, el texto habitual firmado ha sido el siguiente:

CDI 1966 ESPAÑA-AUSTRIA

“6.3. Las disposiciones del párrafo 1 se aplican a las rentas derivadas de la utilización directa, del arrendamiento o de cualquier otra forma de explotación de los bienes inmuebles.”

CDI 1977 ESPAÑA-TUNEZ

“6.3. Las disposiciones del párrafo 1 se aplican a las rentas derivadas de la utilización directa, del arrendamiento o aparcería, así como de cualquier otra forma de explotación de los bienes inmuebles y a los beneficios procedentes de la enajenación de los mismos.”

CDI 1998 ESPAÑA-FEDERACIÓN RUSA

“6.3. Las disposiciones del apartado 1 son aplicables a los rendimientos derivados de la utilización directa, el arrendamiento o aparcería, así como de cualquier otra forma de explotación de los bienes inmuebles.”

CDI 2005 ESPAÑA-EGIPTO

“6.3. Las disposiciones del apartado 1 son aplicables a los rendimientos derivados de la utilización directa, el arrendamiento o aparcería, así como de cualquier otra forma de explotación de los bienes inmuebles.”

⁴⁴⁸ CONVENIO entre el Reino de España y el Gobierno de Nueva Zelanda para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y Protocolo hecho en Wellington el 28 de julio de 2005. BOE 11 de octubre de 2006.

En lo referente al 6.3, las diferencias existentes en la evolución del modelo, nos muestra en relación con este apartado que en el CDI con Túnez incluye dentro del articulado el concepto de “*aparcería*” y se incluye además en el artículo “*y a los beneficios procedentes de la enajenación de los mismos*”. En el caso del contrato de *aparcería* en derecho español se determina el contrato por el cual, *el titular de una finca o de una explotación cede temporalmente su uso y disfrute o el de alguno de sus aprovechamientos, así como el de los elementos de la explotación, ganado, maquinaria o capital circulante, conviniendo con el cesionario aparcerero en repartirse los productos por partes alícuotas en proporción a sus respectivas aportaciones*⁴⁴⁹.

En relación con “*los beneficios procedentes de la enajenación de los mismos*”, nos encontramos ante una duplicación de la regulación contenida para el caso de las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de los bienes inmuebles que siempre van a estar sujetas a la imposición por el Estado donde radiquen los bienes inmuebles. Este es un añadido de los propios Estados firmantes, ya que el modelo original no incluía esta frase, por lo que es lógica su desaparición en el siguiente CDI firmado con la Federación Rusa. Junto con esta eliminación a la referencia a las ganancias patrimoniales, el CDI firmado con la Federación Rusa en comparación con el CDI firmado con Austria sustituye el concepto de “*rentas*” por “*rendimientos*”. Esta modificación inicialmente sin trascendencia, lo que pretende es incluir no sólo el concepto limitado de rentas procedentes de los bienes inmuebles, sino cualquier tipo de ingreso que procedan de cualquier figura relativa a los bienes inmuebles de ahí la utilización de la palabra *rendimiento* que tiene un ámbito de aplicación más amplio que el de las meras rentas. Finalmente el CDI firmado con Egipto mantiene la misma estructura que en el caso del CDI firmado con la Federación Rusa sin modificación alguna desde 1998 a la actualidad.

El Protocolo firmado con Japón se incluye una especialidad relativa a las actividades relacionadas con la exploración o explotación de recursos minerales de la plataforma continental, circunstancia que permite someter dichas rentas en este Estado, de acuerdo con las normas relativas al Derecho Internacional⁴⁵⁰. El Convenio firmado con México mantiene la norma general de la posibilidad de imposición por el Estado en el que radiquen los bienes inmuebles, si bien ya en el primer apartado del Artículo 6, interesa destacar el cambio del

⁴⁴⁹ Artículo 28 y ss., Capítulo IX, de las Aparcerías contenido en la Ley 49/2003, de 26 de noviembre, de arrendamientos rústicos en relación con el Artículo 1579 del Código Civil español de 1889.

⁴⁵⁰ INSTRUMENTO de Ratificación del Convenio entre el Estado Español y el Japón para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la Renta y Protocolo anejo, firmado en Madrid el 13 de febrero de 1974. (BOE de 2 de diciembre de 1974).

término de forestales por “*silvícolas*” en su articulado, manteniéndose igual el resto de los Convenios firmados.

Modificaciones firmadas en el CDIs en relación con el Artículo 6.3

En el Convenio de Brasil, Holanda, Suecia y el firmado con los Estados de la Antigua URSS (excepto Rusia) han excluido del apartado tercero el derecho a imposición sobre el contrato de aparcería que habitualmente es incluido en el resto de los CDIs firmados por España.

Actualizaciones del Artículo 6.4

Los CDI firmados por España a partir del año 2000 desplazan el apartado 4 al número 5, pero sin compararnos el antiguo apartado 4 con el nuevo apartado 5 no existe prácticamente diferencia alguna:

CDI 1966 ESPAÑA-AUSTRIA

“6.4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 3 se aplican igualmente a las rentas derivadas de los bienes inmuebles de las Empresas y de los bienes inmuebles utilizados para el ejercicio de servicios profesionales”.

CDI 1977 ESPAÑA-TUNEZ

“6.4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 3 se aplican igualmente a las rentas derivadas de los bienes inmuebles de una empresa, así como a las rentas de bienes inmuebles utilizados para el ejercicio de una profesión liberal”.

CDI 1998 ESPAÑA-FEDERACIÓN RUSA

“6.4. Las disposiciones de los apartados 1 y 3 se aplican igualmente a las rentas derivadas de los bienes inmuebles de una empresa y de los bienes inmuebles utilizados para la prestación de servicios personales independientes”.

CDI 2005 ESPAÑA-EGIPTO

“6.5. Las disposiciones de los apartados 1, 3 y 4 se aplicarán igualmente a las rentas derivadas de los bienes inmuebles de una empresa y de los bienes inmuebles utilizados para la prestación de servicios personales independientes”.

Los CDIs evolucionan principalmente en el concepto relativo al ejercicio de los “servicios profesionales” que pasa a denominarse “profesión liberal” y finalmente “servicios personales independientes”, sin que para afectos del CDI tengan una modificación significativa.

Este apartado conforme al derecho español, deja en el aire las figuras como las comunidades de bienes, sociedades civiles, comanditarias, en las que ni son empresas como entidades con personalidad jurídica propia como tampoco se consideran bajo la prestación de servicios personales independientes, ya que en parte son sociedades y en parte son personas. Esta misma circunstancia ocurre cuando nos encontramos ante entidades que carecen de ánimo de lucro, como es el caso de las Ongs o Fundaciones o cualquier otro tipo de entidad que no cumpla los requisitos fundamentales para ser denominadas como empresas y/o servicios personales independientes dentro del mercado. Por estos motivos, la redacción del artículo o en los Comentarios al MCOCDE si se realiza a nivel general, debería ser ampliada para poder incluir y aclarar estos supuestos. En este mismo sentido nos encontramos según los Comentarios con las rentas en forma de distribuciones procedentes de fideicomisos de inversiones inmobiliarias FII, *Real State Investment Trust*, que plantea dificultades y que se resuelven mediante la aplicación del Artículo 10, dividendos y cuya regulación general hemos visto anteriormente⁴⁵¹.

Los Convenios firmados que incluyen las rentas derivadas de los bienes inmuebles utilizados por las empresas pero no los utilizados para la prestación de servicios personales independientes son los firmados con Bulgaria, Ecuador, Emiratos Árabes Unidos, Estados de la Antigua URSS (Excepto Rusia)⁴⁵², Albania, Alemania, Argelia, Armenia, Bosnia y Herzegovina, Chile, China (Hong Kong), Colombia, Costa Rica, Croacia, El Salvador, Jamaica,

⁴⁵¹ OCDE *"Model Tax Convention on Income and on Capital 2010"*. (Versión completa). Comité de Asuntos fiscales de la OCDE, París, 2012, págs.114 y ss. Este Comentario incluido en el modelo general, fue incluido en la modificación del MCOCDE de 17 de julio de 2008 en relación con el informe OCDE *"Tax Treaty Issues Relating to REITs"* del Comité de Asuntos Fiscales.

⁴⁵² El Convenio firmado con la antigua URSS, ha dejado de estar en vigor casos por los Canjes de Notas entre los España y estos países con Armenia, Azerbaiyán, Georgia (con convenio propio), Moldavia (con convenio propio), Kazajstán (con convenio propio) y Uzbekistán mientras que para el caso de Kirguistán, Tayikistán, Turkmenistán, Armenia, Azerbaiyán, Bielorrusia y Ucrania, al no haber especificado lo contrario o al no haber firmado un Convenio nuevo como ocurre con los países anteriores, este Convenio firmado sigue estando en vigor.

Kazajstán, Macedonia, Moldavia, Nueva Zelanda, Pakistán, Panamá, Singapur, Suráfrica, Trinidad y Tobago, Uruguay y Venezuela.

Ampliación del Artículo 6

La ampliación que incluye España en sus CDI relativa a la tenencia indirecta de los bienes inmuebles, no aparece en el MCOCDE actual, sino que a raíz de las diversas Reservas que España había introducido en el MCOCDE en este sentido finalmente las ha decidido incluir en el CDI no como Reserva al mismo sino como parte del articulado principal⁴⁵³. En este CDI firmado con Egipto ha desplazado el orden de los apartados ya que lo incluye como apartado 4 desplazando el apartado 4 del MCOCDE al número 5:

CDI 2005 ESPAÑA-EGIPTO

“6.4. Cuando la propiedad de acciones u otros derechos atribuyan directa o indirectamente al propietario de dichas acciones o derechos el derecho al disfrute de los bienes inmuebles, las rentas derivadas de la utilización directa, arrendamiento o uso en cualquier otra forma de tal derecho de disfrute, pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que los bienes inmuebles estén situados.”

La inclusión de figuras nuevas que han aparecido en el mercado y España como destino turístico para muchos residentes europeos, hacen que España incluya este nuevo apartado que hace referencia a la tenencia, disfrute, uso y rendimientos que pueda recibir el residente por la tenencia de acciones u otra forma que garantice bien directa o indirectamente el uso de los bienes inmuebles por parte de un residente en el otro Estado contratante. En este sentido, tampoco hay que olvidar la existencia de figuras de utilización de bienes inmuebles en tiempo compartido o aprovechamiento por turno, *time-sharing*, figura muy extendida especialmente en el Reino Unido e Irlanda que establece el derecho exclusivo de gravamen al Estado de residencia del beneficiario respecto de las rentas imputadas y las ganancias de capital obtenidas

⁴⁵³ OCDE *"Model Tax Convention on Income and on Capital 2010"*. (Versión completa). Comité de Asuntos fiscales de la OCDE, Paris, 2012, pág. C(6)2. Reserva añadida al Artículo 6 del MCOCDE por España el 23 de julio de 1992.

de derechos de multipropiedad, que no excedan de cuatro semanas anuales y así mismo, respecto al patrimonio constituido por tales derechos⁴⁵⁴.

El requisito necesario para que se cumpla este supuesto incorporado en el CDI es tener la cualidad de socio, partícipe, arrendatario, usufructuario o cualquier otra figura que permita el uso y disfrute o la atribución de rentas procedentes de los bienes inmuebles. El CDI pretende con este artículo gravar la tenencia indirecta de bienes inmuebles aparentada por sociedades por el Estado en donde radiquen los bienes inmuebles. Esta sujeción por medio de este artículo puede suponer encontrarnos en dificultades, ya que podemos estar ante un caso en el que la sociedad titular de los bienes inmuebles tribute por un lado como sociedad y por otro de manera indirecta sus socios y/o propietarios de derechos sobre los mismos bienes inmuebles. En este caso y con esta imputación fiscal, habrá que tener en cuenta no solo la definición de bien inmueble, sino la valoración a efectos fiscales de la tenencia de dichas acciones y/o participaciones, títulos o cualquier derecho que se tengan sobre los bienes inmuebles. En el caso de encontrarnos ante una valoración fiscal diferente realizada por cada uno de los Estados contratantes podemos encontrar a un residente perjudicado en función de ser o no considerado su derecho como bien inmueble y cuál es la valoración inmobiliaria y por lo tanto el importe efectivo que debe abonar en concepto de estos privilegios inmobiliarios.

Los convenios firmados por España que contienen esta figura de imposición sobre los derechos de disfrute sobre los bienes inmuebles son los CDIs firmados con Albania, Alemania, Arabia Saudí, Armenia, Australia, Barbados, Bélgica, Bolivia, China (Honk Kong), Costa Rica, Egipto, El Salvador, Eslovenia, Estados Unidos, Estonia, Francia, Georgia, Grecia, Irlanda, Islandia, Jamaica, Kazajistán, Letonia, Lituania, México, Moldavia, Pakistán, Panamá, Singapur, Suráfrica y Uruguay.

Modificaciones sustanciales del Artículo 6

Fuera de estos CDIs estándar firmados por España hay que destacar que en los casos de China (Hong Kong), Australia, Bulgaria, Ecuador y los Estados de la Antigua URSS excepto Rusia, el Artículo 6 ha sufrido variaciones considerables. En el caso del CDI firmado con China

⁴⁵⁴ SANCHEZ FERNANDEZ, T. "Estudio comparativo de los convenios suscritos por España respecto al Convenio Modelo de la OCDE". *Documentos* n°1, IEF, Madrid, 2004, pág.68 y ss.; y RODRIGUEZ ONDARZA, J.A. "Los efectos de la fiscalidad en el marco de los convenios de Doble Imposición Internacional. Análisis del caso español". *Documentos*, n°3, IEF, Madrid, 1997, págs.41 y ss.

(Hong Kong), se establece un apartado nuevo que incluye en relación a los bienes inmuebles establecidos en el apartado 2, que la situación de los bienes inmuebles se determina allí donde se ubiquen el terreno, la madera en pie, los depósitos minerales, las canteras, las fuentes o los recursos naturales⁴⁵⁵. En el caso de Australia⁴⁵⁶, se ha modificado la redacción del apartado segundo que distribuye el concepto de bienes inmuebles en función cada uno de los Estados que firma el CDI e incluye otro apartado nuevo similar al que encontramos en el caso de China (Hong Kong):

CDI España-Australia 1992

“2. En este artículo, la expresión “bienes inmuebles” significa:

a) En el caso de Australia, tiene el significado que le atribuye la legislación australiana, y comprende también:

i) El arrendamiento de terrenos y otras participaciones en, o relativas a, terrenos, mejorados o no;

ii) El derecho a percibir pagos variables o fijos por la explotación, o la concesión de la exploración o la explotación, respecto del producto de la explotación, de yacimientos minerales, pozos de petróleo o de gas, canteras u otros lugares de extracción o explotación de recursos naturales, y

b) En el caso de España, los bienes que tengan la consideración de inmuebles con arreglo a la legislación española, y comprende también:

i) Los bienes accesorios a los bienes inmuebles;

ii) Los derechos a los que sean aplicables las disposiciones del Derecho privado relativas a los bienes raíces;

iii) El usufructo de bienes inmuebles, y

iv) El derecho a percibir pagos variables o fijos por la explotación, o la concesión de la exploración o la explotación, o respecto del producto de la

⁴⁵⁵ CONVENIO entre el Reino de España y la Región Administrativa Especial de Hong Kong de la República Popular China para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y su Protocolo, hecho en Hong Kong el 1 de abril de 2011. (BOE, 14-abril-2012)

⁴⁵⁶ CONVENIO entre el Reino de España y Australia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y protocolo, hecho en Cambera el 24 de marzo de 1992. (BOE, 29-diciembre-1992)

explotación, de yacimientos minerales, pozos de petróleo o de gas, canteras u otros lugares de extracción o explotación de recursos naturales.

3. El arrendamiento de terrenos, otras participaciones en, o relativas a, terrenos, y los derechos a que se refieren los epígrafes del apartado 2 se considerarán situados donde se encuentren los terrenos, los yacimientos minerales, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o los recursos naturales, según el caso, o donde se realicen las actividades de exploración.”

Junto a esta modificación, hay que tener en cuenta que Australia no tiene en su legislación una definición completa y determinada de “*bienes inmuebles*” y de “*bienes muebles*”, por lo que se reserva el derecho a establecer las modificaciones que estime oportunas relativas a ambas definiciones⁴⁵⁷.

Dentro de estas modificaciones sustanciales del Artículo 6, encontramos también el caso de los CDIs firmados con Bulgaria, Ecuador y con los Estados de la Antigua URSS (excepto Rusia), en el que el Artículo 6 ha quedado determinado con una redacción muy limitada, con sólo dos párrafos que establecen por un lado, que las rentas procedentes de los bienes inmuebles podrán ser sometidas a imposición de acuerdo con la legislación del Estado contratante, y por otro remiten a la determinación del concepto de bien inmueble a la Ley del Estado contratante en el que estos bienes inmuebles se encuentren⁴⁵⁸. Estos tres CDIs rompen totalmente el MCOCDE, ya que eliminan todas las disposiciones relativas a los bienes inmuebles que habitualmente el modelo incluye, dejando en exclusiva a los Estados firmantes que determinen la totalidad del concepto en base a la legislación nacional.

Junto a las modificaciones anteriores, podemos encontrar otras como es el caso de Canadá, en su Artículo 6.3 hay que destacar que se hace especial referencia a la inclusión de

⁴⁵⁷ OCDE *"Model Tax Convention on Income and on Capital 2010"*. (Versión completa). Comité de Asuntos fiscales de la OCDE, Paris, 2012, Comentarios al artículo 13, págs. C (13) 9 -12.

⁴⁵⁸ INSTRUMENTO de Ratificación del Convenio entre España y la República Popular de Bulgaria para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y Protocolo que forma parte integrante del mismo, hecho en Sofía el 6 de marzo de 1990. (BOE, 12-julio-1991) e INSTRUMENTO de Ratificación del Convenio entre España y Ecuador para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, firmado en Quito el 20 de mayo de 1991. (BOE, 05-mayo-1993)

“los beneficios provenientes de la enajenación de los mismos”, duplicando de esta manera el contenido del Artículo 13 relativo a las ganancias derivadas de la enajenación de bienes⁴⁵⁹.

Existe una especialidad del Convenio de Noruega contenida en un artículo 23 denominado “*Actividades relacionadas con la exploración y explotación de los recursos naturales del fondo marino y de su subsuelo*”, artículo que guarda una estrecha relación con los bienes inmuebles delimitados en el Artículo 6 del convenio. Este nuevo artículo 23, vincula la realización de estas actividades como realizadas a través de un EP, salvo que no excedan estas actividades de 30 días en cualquier período de doce meses. Determina además que las ganancias obtenidas la enajenación pueden someterse a imposición en el Estado donde se desarrollen estas actividades en los casos de:

1. Derechos de exploración o explotación.
2. Patrimonio situado y utilizado para la exploración o explotación del fondo marino, subsuelo o recursos naturales.
3. Participaciones en una sociedad residente cuyo activo consista total o principalmente de dichos derechos o patrimonio o ambos conjuntamente.

El artículo además, define el concepto de “*derechos de exploración o explotación*” como el derecho sobre los recursos naturales que origine la exploración o explotación del fondo marino, de su subsuelo y de sus recursos naturales. Nos encontramos ante una nueva ampliación del concepto de bienes inmuebles, pero en este caso por la importancia de los recursos que tiene el Estado. Esto ha supuesto incluir un nuevo artículo para su correcta delimitación e imposición por el Estado donde radiquen dichos bienes y derechos⁴⁶⁰.

Doctrina española en relación con este Artículo 6

En el caso del CDI firmado con Alemania, en el ámbito foral de Guipúzcoa se afirma en relación con este Convenio que tanto el gravamen como la obligación de retención sobre las

⁴⁵⁹ INSTRUMENTO de Ratificación de 10 de abril de 1978 del Convenio entre España y Canadá para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado en Ottawa el 23 de noviembre de 1976. (BOE de 6 de febrero de 1981)

⁴⁶⁰ INSTRUMENTO de Ratificación del Convenio entre el Reino de España y el Reino de Noruega para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio y Protocolo, hecho en Madrid el 6 de octubre de 1999. (BOE de 10 de enero de 2001).

rentas obtenidas por un residente alemán procedentes de inmuebles situados en España, por rendimientos por alquiler de locales sitos en Guipúzcoa quedarán también sujetas a la retención del 25%⁴⁶¹. Sobre este mismo CDI podemos encontrar otra resolución relativa al derecho de imposición sobre una comunidad de bienes en España constituida por un residente alemán con el objeto de explotar una finca agrícola situada en España en régimen de arrendamiento, determinando que España podrá gravar conforme al Artículo 6 las rentas derivadas del arrendamiento de los inmuebles situados en territorio español obtenidos por residentes en Alemania⁴⁶².

En este mismo caso, cuando un residente en Alemania sea propietario de un bien inmueble en España por el que percibe una renta, estas rentas de acuerdo con el Artículo 6 pueden someterse a imposición en el Estado en el que tales bienes están situados, especificando además la imposición de las rentas derivadas de los arrendamientos, sin perjuicio de que en Alemania se deduzca el impuesto pagado en España⁴⁶³. Existe otra resolución en este mismo sentido que refiere a estas mismas rentas derivadas del alquiler de los bienes inmuebles resolviendo en el mismo sentido⁴⁶⁴.

En el caso de Francia, en relación con los bienes inmuebles es interesante destacar en relación con el Artículo 6, hay que destacar la siguiente disposición en la que se establece que los gastos deducibles para determinar los rendimientos del capital inmobiliario, permite la deducción de parte de los gastos de comunidad del inmueble arrendado que afecten directamente al mismo.⁴⁶⁵ La DGT en relación con un residente francés copropietario de un local situado en España establece que el no residente sin EP en España estará sujeto a imposición por este inmueble al IRNR, al Impuesto sobre el Patrimonio y al Impuesto sobre Bienes inmuebles, por el mero hecho de la existencia de un bien inmueble en el territorio español⁴⁶⁶.

El Convenio con Marruecos tiene una referencia a las rentas inmobiliarias por medio de una Resolución de la DGT que establece para el caso de los rendimientos derivados de la venta de un inmueble situado en España por un matrimonio residente en Marruecos propietarios de

⁴⁶¹ RESOLUCIÓN Departamento de Hacienda y Finanzas Guipúzcoa, de 4 marzo 2002. Consulta núm. 24/2002; JUR 2002\204127

⁴⁶² RESOLUCIÓN de la Dirección General de Tributos 10003/03 de 16 de julio de 2003.

⁴⁶³ RESOLUCIÓN de la Dirección General de Tributos V1234/12 de 6 de junio de 2012.

⁴⁶⁴ RESOLUCIÓN de la Dirección General de Tributos V2283/12 de 30 de noviembre de 2012.

⁴⁶⁵ RESOLUCIÓN del Tribunal Económico-Administrativo Foral Guipúzcoa núm. 26599/2006, de 27 abril. Reclamación económico-administrativa núm. 147/2005; JT 2007\853

⁴⁶⁶ RESOLUCIÓN de la Dirección General de Tributos núm. 0749/2002 de 17 de mayo de 2002.

una sociedad española que se ha disuelto y cuyo único activo era dicho inmueble situado en España sí que procede a determinar la existencia de una ganancia patrimonial como beneficio empresarial⁴⁶⁷.

La DGT en relación al Convenio firmado con Portugal, establece para el caso de las deducciones por doble imposición de los rendimientos inmobiliarios por explotación agraria situada en Portugal obtenidos por residente en España el sometimiento a tributación en Portugal de las rentas obtenidas y la sujeción al IRPF de la totalidad de las rentas del sujeto pasivo con la oportuna deducción de las cantidades satisfechas en Portugal⁴⁶⁸.

En relación con el Convenio Americano existe una resolución por la que se determina que para el caso de realizar operaciones de compraventa y alquiler de inmuebles situados en España de un residente en España pero con nacionalidad de los EEUU. En este caso la imposición inmobiliaria tributa en España pero en el caso de existir un conflicto entre las residencias se resolverá conforme al CDI firmado⁴⁶⁹.

3.1.2 ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 13 DE LOS CDI FIRMADOS POR ESPAÑA. LAS GANANCIAS PATRIMONIALES

La evolución del Artículo 13 relativo a las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de los bienes inmuebles en los CDIs firmados por España también ha incluido una evolución paralela al MCOCDE que ha ido concretando y ampliando el artículo para incluir todas las ganancias derivadas de la transmisión de los bienes inmuebles tanto de forma directa como indirecta. El Artículo 13.1 ha evolucionado de la siguiente manera:

CDI 1966 ESPAÑA-AUSTRIA

“13.1. Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes inmuebles, conforme se define en el párrafo 2 del artículo sexto, sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que estén sitos”.

⁴⁶⁷ RESOLUCIÓN de la Dirección General de Tributos núm. 189/2006, de 31 enero; JUR 2006\72655

⁴⁶⁸ RESOLUCIÓN de la Dirección General de Tributos núm. 2402/2003, de 22 diciembre; JUR 2004\85526

⁴⁶⁹ RESOLUCIÓN de la Dirección General de Tributos núm. 1064/2000, de 4 de mayo de 2000.

CDI 1977 ESPAÑA-TUNEZ

“13.1. Las ganancias que un residente de un estado contratante obtenga de la enajenación de bienes inmuebles, conforme se definen en el artículo 6, situados en el otro estado contratante, podrán someterse a imposición en este otro Estado”.

CDI 1998 ESPAÑA-FEDERACIÓN RUSA

“13.1. 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”.

CDI 2005 ESPAÑA-EGIPTO

“13.1. 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”.

En la norma general contenida en este apartado según SANCHEZ FERNANDEZ en relación con los bienes inmuebles, se rompe el principio de imposición de residencia por el de ubicación del bien inmueble, por el que el Estado podrá gravar las ganancias de capital de acuerdo con su propia ley interna. Este criterio es el que se mantiene en todos los CDIs firmados por España salvo en el CDI firmado con Austria, donde se establece una tributación exclusiva en el Estado donde se encuentran ubicados los inmuebles⁴⁷⁰.

Actualizaciones del Artículo 13.2

En este caso nos encontramos ante la transmisión de valores que representen activos relativos a los bienes inmuebles. Hay que destacar que en la evolución de los CDIs firmados comienza con la falta de referencia alguna a la transmisión de valores representativos de bienes inmuebles, como ocurre con el CDI firmado con Austria y el de Túnez a la amplia referencia que se establece en el modelo nuevo firmado con Egipto:

⁴⁷⁰ SANCHEZ FERNANDEZ, T. "Estudio Comparativo de los Convenios Suscritos por España respecto al Convenio Modelo de la OCDE". *Documentos*, nº1, IEF. Madrid, 2004, págs.29 y ss.

CDI 1966 ESPAÑA-AUSTRIA

Carece de referencia a ganancias indirectas.

CDI 1977 ESPAÑA-TUNEZ

Carece de referencia a ganancias indirectas.

CDI 1998 ESPAÑA-FEDERACIÓN RUSA

“13.2. Las ganancias derivadas de la enajenación de acciones o de otros derechos de participación en una sociedad, cuyo activo consista principalmente, en forma directa o indirecta, en bienes inmuebles situados en un Estado contratante, podrán someterse a imposición en ese Estado”.

CDI 2005 ESPAÑA-EGIPTO

“13.4. Las ganancias derivadas de la enajenación de acciones societarias (distintas de las acciones que cotizan en mercados de valores reconocidos) o de otros derechos de participación en una sociedad, cuyo patrimonio consista principalmente, en forma directa o indirecta, en bienes inmuebles situados en un Estado contratante, pueden someterse a imposición en ese Estado. Las ganancias derivadas de la enajenación de acciones o de otros derechos que, en forma directa o indirecta, otorguen al propietario de dichas acciones o derechos el derecho al disfrute de bienes inmuebles situados en un Estado contratante, pueden someterse a imposición en ese Estado”.

El apartado ha cambiado su posición dentro del artículo al verse ampliado, ya que pasamos en de un artículo de 3 apartados a uno con 5 apartados después de la ampliación del MCOCDE en 1977 y las modificaciones que ha recibido en su contenido en los años 2000 y 2002.

En este apartado se ha incluido en el articulado la Reserva que había introducido España relativa a la ganancia de capital por la enajenación de acciones o participaciones en sociedades cuyo activo consista *principalmente* en bienes inmuebles situados en territorio español, según

SANCHEZ FERNANDEZ cuya tributación se efectuará de acuerdo con las legislaciones internas de los Estados firmantes del Convenio⁴⁷¹.

El grupo de CDIs firmados por España en la que se ha optado por elegir el concepto de “*principalmente*”, se incluye a Australia, Bélgica, Canadá, China, Corea del Sur, Eslovenia, Estados de la Antigua URSS (Excepto Rusia), Estados Unidos, Estonia, Federación Rusa, Francia, Grecia, India, Irlanda, Islandia, Israel, Letonia, Lituania, Luxemburgo, Noruega, Portugal, Suráfrica, Tailandia, Venezuela, Suecia, México y Filipinas.

El MCOCDE establece originalmente en este apartado añadido en el año 2003:

MCOCDE. Artículo 13.4

“Las ganancias obtenidas por un residente en un Estado contratante en la enajenación de acciones, en las que más del 50 por ciento de su valor procede, de forma directa o indirecta, de propiedad inmobiliaria situada en el otro Estado contratante, pueden gravarse en este último”.

Comparando ambos artículos, el detalle introducido por España en el CDI con Egipto es mucho mayor que el contenido mismo del MCOCDE. Hay que tener en cuenta además que el CDI firmado sustituye el porcentaje del “50% de su valor” por el de “cuyo patrimonio consista *principalmente*”, por lo que nos encontramos ante una inseguridad jurídica al no determinar el porcentaje o una norma objetiva que determine o concrete el concepto de *principalmente*. En los propios Comentarios al MCOCDE introducidos en 2003, establecen que el derecho a imposición no sólo se va a limitar a las rentas que proceden de este porcentaje sino permite la imposición sobre la totalidad de las rentas de la empresa y por otro lado, los Comentarios afirman que el porcentaje puede ser modificado por los Estados de común acuerdo.⁴⁷² El error de no haber determinado un porcentaje y sí haber incluido el concepto de *principalmente*, nos lleva a hacer un análisis de otros CDI firmados entre otros Estados en los que la *participación mayoritaria* ha llegado a ser hasta del 75% por lo que deja en el aire la determinación del concepto *principalmente*, que puede originar problemas futuros en el caso de dudas a la hora de determinar el Estado al que le corresponde la capacidad impositiva.

⁴⁷¹ SANCHEZ FERNANDEZ, T. “Estudio Comparativo de los Convenios Suscritos por España respecto al Convenio Modelo de la OCDE”. *Documentos*, nº1, IEF, Madrid, 2004, págs.30 y ss.

⁴⁷² OCDE “*Model Tax Convention on Income and on Capital 2010*”. (Versión completa). Comité de Asuntos fiscales de la OCDE, Paris, 2012, Comentarios al Artículo 13, págs.C13(11).

Los CDIs firmados por España que contienen esta cláusula general relativa al 50% de bienes inmuebles son los firmados con Albania, Singapur, Alemania, China (Hong Kong), Arabia Saudí, Armenia, Barbados, Bosnia y Herzegovina, Chile, Colombia, Costa Rica, Croacia, El Salvador, Emiratos Árabes Unidos, Georgia, Irán, Jamaica, Kazajstán, Macedonia, Malasia, Malta, Moldavia, Nueva Zelanda, Pakistán, Panamá, Serbia, Trinidad y Tobago, Uruguay y Vietnam.

Especialidades de los CDIs en relación con el Artículo 13.

Dentro de los CDIs firmados por España se han incluido en alguno de ellos alguna especialidad relativa a los bienes inmuebles, como es el caso de Polonia, en el que se incluye una relación especial que habla de la transmisión de los bienes inmuebles cuando estos están vinculados a un EP. En el caso de Albania o Arabia Saudí se ha incorporado también en esta imposición los casos en los que nos encontremos ante la transmisión de los derechos de disfrute de los bienes inmuebles, circunstancia que existe únicamente en este CDI. El CDI firmado con Singapur, contiene una relación más detallada, como ocurre en el CDI con Canadá o Filipinas, que incluye el concepto de *Trust*, o las ganancias derivadas de forma indirecta de los bienes inmuebles, circunstancia que comparte con el CDI firmado con Alemania. En el caso del CDI firmado con China (Hong Kong), nos encontramos que aunque exista una sociedad cuyos activos inmobiliarios sean superiores al 50% deja excluidas a las acciones que cotizan en el mercado secundario de valores.

En relación con la redacción del Artículo, este se ha modificado en los casos del CDI de México y Suecia, en el caso Mejicano, el CDI incluye la limitación a la hora de determinar la capacidad de imposición del Estado en relación con las ganancias patrimoniales relativas a los bienes inmuebles cuando estas ganancias procedan de la transmisión de acciones, partes sociales u otros derechos de entidades cuyos activos estén constituidos principalmente por bienes inmuebles o representen derechos sobre bienes inmuebles pueden quedar sometidos a imposición excepto cuando estos bienes inmuebles estén afectados a su actividad industrial, comercial o agrícola o a la prestación de servicios profesionales⁴⁷³.

⁴⁷³ INSTRUMENTO de Ratificación del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos Mexicanos para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y prevenir el fraude y la evasión fiscal y Protocolo anejo, firmado en Madrid el 24 de julio de 1992. (BOE, 27-octubre-1994)

En el caso de Suecia, que permite la imposición sobre las ganancias patrimoniales por la transmisión de una sociedad cuyo principal activo consiste en bienes inmuebles siempre que el vendedor sea residente en el otro Estado contratante y cumpla con los siguientes requisitos; que sea nacional del Estado contratante primeramente, sin ser nacional del otro Estado contratante; que haya sido residente del Estado contratante primeramente mencionado en cualquier momento durante un periodo de cinco años que preceda inmediatamente a la enajenación; y que en el momento de la enajenación; sólo o junto con alguna persona estrechamente relacionada, tuviera una influencia decisiva en la sociedad⁴⁷⁴.

En el CDI firmado con Canadá, en lo que respecta a las ganancias derivadas de la enajenación de bienes inmuebles cuando estos forman parte de un activo de un EP pueden someterse a imposición en ese otro Estado. Junto a todo lo anterior se recoge el caso en el que estas ganancias derivadas de la enajenación provengan de acciones de una sociedad cuyos bienes estén constituidos principalmente por bienes inmuebles o de participaciones en una sociedad de personas *partnership* o una fiducia (*trust*), podrán acogerse también a la posibilidad de ser sometidos en el Estado donde los bienes inmuebles radiquen. Este Artículo 13, especialmente extenso relativo a los bienes inmuebles, contiene además otra referencial al concepto de “*bienes inmuebles*”, ya que elimina los bienes en los que la “*sociedad, la sociedad de personas o la fiducia ejerce su actividad*”, pero si incluye las acciones de estas sociedades cuyos activos estén formados principalmente por bienes inmuebles⁴⁷⁵. En el caso de Irlanda nos encontraremos la misma figura pero sólo para el caso de los *partnership*⁴⁷⁶.

En el CDI firmado con Estonia, se incluye un Protocolo que afecta a las ganancias patrimoniales al establecer el activo de la sociedad a la hora de determinar los bienes inmuebles de la misma, no quedarán incluidos en éste los bienes inmuebles en los que la sociedad realice su actividad, salvo que estos estén incluidos en régimen de arrendamiento, reduciendo de esta manera el porcentaje de los bienes inmuebles necesario para someter a imposición las ganancias

⁴⁷⁴ INSTRUMENTO de Ratificación de España del Convenio entre España y Suecia para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el capital y Protocolo anejo, firmado en Madrid el 16 de junio de 1976. (BOE, 22-enero-1977)

⁴⁷⁵ INSTRUMENTO de Ratificación de 10 de abril de 1978 del Convenio entre España y Canadá para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado en Ottawa el 23 de noviembre de 1976. (BOE de 6 de febrero de 1981)

⁴⁷⁶ INSTRUMENTO de Ratificación del Convenio entre el Reino de España e Irlanda para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y las ganancias de capital y su Protocolo anejo, hecho en Madrid el 10 de febrero de 1994. (BOE de 27 de diciembre de 1994).

patrimoniales en los casos que se graven las ganancias derivadas de la transmisiones de acciones y/o participaciones, cuando éstas representen bienes inmuebles al menos el 50% de los activos o principalmente de la empresa⁴⁷⁷.

El Convenio de Italia, contiene una reserva relativa a las ganancias del transmitente titular un EP, respecto a los bienes y activos que no formen parte del activo de este EP por lo que tributarán conforme a las ganancias patrimoniales del Artículo 13⁴⁷⁸.

El CDI firmado con Letonia establece que los rendimientos derivados de la enajenación de la utilización directa, el arrendamiento o aparcería, así como de otra forma de explotación de bienes inmuebles, pueden ser sometidos a imposición conforme lo contenido para el caso de las ganancias de capital de este Artículo 13, mientras que en el Protocolo anexo, para la estimación del porcentaje de activos relativos a bienes inmuebles de la sociedad, no incluye aquellos en los que la sociedad realiza su actividad, salvo que se encuentren en régimen de arrendamiento, como ocurre en el CDI firmado con Lituania.

El CDI firmado con México, dentro de estas ganancias de capital por la enajenación de los bienes inmuebles, se han incluido junto con las directas la tenencia indirecta, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

1. Que se obtuviera una ganancia por la enajenación.
2. Que se procediera a la enajenación de acciones, partes sociales u otros derechos de una sociedad, persona moral (entendiéndose como persona física en derecho español) o jurídica.
3. Que los activos estén *principalmente* constituidos, directa o indirectamente por bienes inmuebles o derechos relacionados con los bienes inmuebles⁴⁷⁹.

⁴⁷⁷ CONVENIO entre el Reino de España y la República de Estonia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho en Tallin el 3 de septiembre de 2003. BOE 3 de febrero de 2006.

⁴⁷⁸ INSTRUMENTO de Ratificación de 10 de abril de 1978 del Convenio entre España e Italia para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y para prevenir la evasión fiscal, hecho en Roma el 8 de septiembre de 1977. (BOE 22 de diciembre de 1980).

⁴⁷⁹ INSTRUMENTO de Ratificación del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos Mexicanos para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y prevenir el fraude y la evasión fiscal y Protocolo anejo, firmado en Madrid el 24 de julio de 1992. (BOE de 27 de octubre de 1994).

Doctrina española sobre el Artículo 13.

En el caso del CDI con Alemania, existen varias resoluciones de la DGT, la primera de ellas relativa a la reinversión en vivienda habitual, para aplicarse la exención, la resolución establece que no es requisito la ubicación en territorio español de la nueva vivienda habitual en la que se materializa la reinversión⁴⁸⁰. La segunda, en el caso de las rentas inmobiliarias, las ganancias patrimoniales derivadas de la enajenación de bienes inmuebles situados en territorio español, la tributación en España de estas rentas se aplicará con arreglo a la normativa española, siendo obligatoria la obligación de practicar la retención oportuna⁴⁸¹.

Al convenio firmado con Bélgica es de aplicación una resolución de la DGT que establece que en el caso de las ganancias de capital procedentes de la transmisión de acciones sobre entidades cuyos activos consistan principalmente en bienes inmuebles en relación al Convenio de 1977 en relación a las ganancias obtenidas con anterioridad al 01-01-2004⁴⁸².

En relación con el CDI firmado con Canadá, existen dos resoluciones de la DGT, la primera que determina en relación con las ganancias patrimoniales derivadas de la enajenación de inmuebles la aplicación de un tipo impositivo del 35 por 100 a los contribuyentes no residentes en territorio español frente al 18 por 100 previsto para los residentes no implica una discriminación fiscal.⁴⁸³ La segunda resolución es relativa a las ganancias obtenidas por enajenación de bienes y derechos, con ocasión de practicar una liquidación de una entidad española cuyo socio único es una sociedad canadiense, la devolución de la totalidad del capital más las reservas se consideran como ganancia patrimonial y por lo tanto quedará sujeta a tributación en Canadá como Estado de residencia del socio⁴⁸⁴.

En el Convenio con Holanda, existe una resolución de la DGT relativa a la deducción por inversión en vivienda habitual, que determina que no podrá aplicarse en el caso de la adquisición de vivienda por los socios de una cooperativa inmobiliaria holandesa en España cuando no ostentar la plena propiedad del inmueble⁴⁸⁵.

⁴⁸⁰ RESOLUCIÓN de la Dirección General de Tributos núm. 952/2008, de 13 mayo; JUR 2008\200487.

⁴⁸¹ RESOLUCIÓN de la Dirección General de Tributos núm. 1839/2004, de 1 octubre de 2004.

⁴⁸² RESOLUCIÓN de la Dirección General de Tributos núm. 15/2004, de 30 marzo de 2004.

⁴⁸³ RESOLUCIÓN de la Dirección General de Tributos núm. 1925/2004, de 21 octubre de 2004.

⁴⁸⁴ RESOLUCIÓN de la Dirección General de Tributos núm. 671/2004, de 18 marzo de 2004

⁴⁸⁵ RESOLUCIÓN de la Dirección General de Tributos núm. 2364/2006, de 28 noviembre de 2006.

La DGT emitió una resolución relativa a las ganancias patrimoniales obtenidas por un residente en Suiza derivada de la transmisión de un inmueble situado en España, obligando a la tributación en España por dicho motivo⁴⁸⁶.

En relación al CDI firmado con Venezuela, la DGT ha emitido una resolución aclarando las disposiciones relativas a los bienes inmuebles, estableciendo que las ganancias patrimoniales derivadas de bienes inmuebles situados en territorio español aunque sea realizada por residentes en Venezuela únicamente quedarán exentas la ganancia correspondiente a la parte del inmueble que había permanecido en el patrimonio del transmitente más de 10 años a 31-12-1996 quedando sujeta la ganancia correspondiente a la parte del inmueble adquirida posteriormente, junto con la obligación del adquirente de retener e ingresar el 5 por 100 de la parte proporcional de la contraprestación⁴⁸⁷.

En relación con el Convenio firmado con Luxemburgo, se establece que la imposición por las ganancias patrimoniales en la transmisión de una participación en una empresa residente en España de la que es propiedad una empresa en Luxemburgo, se someterá a imposición en el Estado de residencia a excepción de las derivadas de bienes inmuebles, de bienes muebles que formen parte de los activos de un EP y los buques o aeronaves⁴⁸⁸.

En relación con el CDI firmado con los EEUU, en el caso de las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de la vivienda habitual, estas rentas sólo podrán someterse a imposición en España al tratarse de bienes sitos en España y ser éste el país de residencia del receptor. En el caso de no ser residente, tributará exclusivamente en España por las rentas de fuente española entre las que se encuentra las ganancias de capital obtenidas por la enajenación de bienes inmuebles sitos en España del Artículo 13 del Convenio⁴⁸⁹.

En el caso del CDI firmado con Brasil, establece en su Artículo 13 la imposición de las ganancias derivadas de la enajenación de bienes inmuebles, pero en el caso de realizar labores de intermediación en la venta de bienes inmuebles, nos encontramos ante un supuesto sujeto a la actividad empresarial del Artículo 7 y no al Artículo 13.⁴⁹⁰

⁴⁸⁶ RESOLUCIÓN del Tribunal Económico- Administrativo Foral Vizcaya núm. 49703/05 de 25 octubre 2005.

⁴⁸⁷ RESOLUCIÓN de la Dirección General de Tributos núm. 942/2006, de 18 mayo; JT 2006\1016.

⁴⁸⁸ RESOLUCIÓN de la Dirección General de Tributos núm. 0923/2002 de 17 de junio de 2002.

⁴⁸⁹ RESOLUCIÓN de la Dirección General de Tributos 1000/2005 de 3 de junio de 2005.

⁴⁹⁰ RESOLUCIÓN de la Dirección General de Tributos V2748/10 de 17 de diciembre de 2010.

El CDI firmado con Italia establece que para el caso de las ganancias patrimoniales de un residente español que tiene un bien inmueble sito en Italia, permite la imposición de los bienes inmuebles, por lo que España como país de residencia otorgará una deducción de un importe igual al pagado en Italia por este motivo.⁴⁹¹

3.1.3 ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 21 DE LOS CDI FIRMADOS POR ESPAÑA. OTRAS RENTAS

Este Artículo 21 sirve como cláusula residual de las rentas que no hubieran podido ser incluidas en los anteriores artículos. Esta cláusula residual vuelve de nuevo a la norma general de la imposición por la residencia y no por el Estado de la fuente como ocurre con la imposición sobre los bienes inmuebles:

CDI 1966 ESPAÑA-AUSTRIA

Desplazado al Artículo 22.

“22. Las rentas de un residente de un Estado contratante no mencionadas expresamente en los artículos anteriores sólo pueden someterse a imposición en este Estado”.

CDI 1977 ESPAÑA-TUNEZ

“21.1. Las rentas de un residente de un estado contratante, cualquiera que fuese la procedencia de las mismas, no mencionadas en los anteriores artículos del presente convenio solo podrán someterse a imposición en ese Estado”.

CDI 1998 ESPAÑA-FEDERACIÓN RUSA

“21.1. Las rentas de un residente de un Estado contratante, cualquiera que fuese su procedencia, no mencionadas en los anteriores artículos del presente Convenio se someterán a imposición en ese Estado”.

⁴⁹¹ RESOLUCIÓN de la Dirección General de Tributos V0673/11 de 24 de marzo de 2011.

CDI 2005 ESPAÑA-EGIPTO

“21.1. Las rentas de un residente de un Estado contratante, cualquiera que fuese su procedencia, no mencionadas en los anteriores artículos del presente Convenio, se someterán a imposición únicamente en ese Estado”.

Este artículo según SANCHEZ FERNANDEZ, lo incluye España literalmente sin incluir ninguna alteración en su contenido, la única diferencia que se incluye es relativa a la incluida en el segundo apartado del Artículo ya que en algunas ocasiones no se recoge la excepción del apartado 2 relativa a la no inclusión de las rentas obtenidas a través de un EP y los bienes vinculados al mismo⁴⁹². Este apartado está enfocado de acuerdo con los Comentarios al MCOCDE para determinar la imposición sobre los ingresos que se pueden obtener en relación con terceros Estados tal y como se incluyó en la modificación del MCOCDE del año 2008⁴⁹³.

CDI 1977 ESPAÑA-TUNEZ

“21.2. Lo dispuesto en el párrafo 1 no se aplicara a las rentas distintas de las que se deriven de bienes definidos como inmuebles en el párrafo 2, del artículo 6, cuando el beneficiario de dichas rentas, residente de un estado contratante, realice en el otro estado contratante una actividad industrial o comercial por medio de un establecimiento permanente, situado en el o ejerza una profesión independiente por medio de una base fija, igualmente situada en el, con las que el derecho o propiedad por los que se pagan las rentas esté vinculado efectivamente. En estos casos se aplicaran las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según proceda”.

CDI 1998 ESPAÑA-FEDERACIÓN RUSA

“21.2. Lo dispuesto en el apartado 1 no es aplicable a las rentas, distintas de las derivadas de bienes inmuebles en el sentido del apartado 2 del artículo 6, cuando el beneficiario de dichas rentas, residente de un Estado contratante, realice en el otro Estado contratante una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado en ese otro Estado o preste servicios personales independientes

⁴⁹² SANCHEZ FERNANDEZ, T. "Estudio Comparativo de los Convenios Suscritos por España respecto al Convenio Modelo de la OCDE". *Documentos*, nº1, IEF, Madrid, 2004, págs.38 y ss.

⁴⁹³ OCDE "Model Tax Convention on Income and on Capital 2010". (Versión completa). Comité de Asuntos fiscales de la OCDE, Paris, 2012, Comentarios al Artículo 21, págs.C21(1).

por medio de una base fija situada en ese otro Estado, y el derecho o bien por el que se pagan las rentas esté vinculado efectivamente con dicho establecimiento permanente o base fija. En tal caso, son aplicables las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según proceda”.

CDI 2005 ESPAÑA-EGIPTO

“21.2. Lo dispuesto en el apartado 1 no es aplicable a las rentas, distintas de las derivadas de bienes inmuebles en el sentido del apartado 2 del artículo 6, cuando el beneficiario de dichas rentas, residente de un Estado contratante, realice en el otro Estado contratante una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado en ese otro Estado o preste servicios personales independientes por medio de una base fija situada en ese otro Estado, y el derecho o bien por el que se pagan las rentas esté vinculado efectivamente con dicho establecimiento permanente o base fija. En tal caso, son aplicables las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según proceda”.

CDI 1998 ESPAÑA-FEDERACIÓN RUSA

“21.3. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, los elementos de renta de un residente de un Estado contratante no mencionados en los artículos anteriores de este Convenio y que tengan su origen en el otro Estado contratante podrán gravarse también en ese otro Estado”.

Este segundo apartado fue modificado en el año 2000 por la OCDE y no se aplica a los bienes inmuebles ya que el Estado donde éstos radiquen será el competente para someterlos a imposición, al igual que si nos encontramos con bienes inmuebles situados en un Estado contratante que formen parte de un EP de una empresa situada en otro Estado contratante podrá someterse a imposición sólo en el primer Estado donde se encuentren ubicados y del que el beneficiario de la renta es residente⁴⁹⁴.

Dentro de los CDIs firmados por España nos encontraremos la tributación compartida de en los Convenios firmados con Argentina, Australia, Brasil, Canadá, China, Filipinas, India, Indonesia, México, Federación Rusa y Tailandia. La imposición en el caso de China (Hong Kong) habla de las rentas no mencionadas “*serán sometidas a imposición en esa Parte*”,

⁴⁹⁴ OCDE "Model Tax Convention on Income and on Capital 2010". (Versión completa). Comité de Asuntos fiscales de la OCDE, Paris, 2012, Comentarios al Artículo 21, págs.C21(1).

rompiendo de esta manera la redacción habitual. No obstante, hay que aclarar que siempre que nos encontremos ante un bien inmueble va a primar la imposición por el Artículo 6 y no por el Artículo 21.

Doctrina española sobre el Artículo 21

Hay que tener en cuenta además que para CARMONA FERNANDEZ nos podemos encontrar ante situaciones en las que existan una serie de ganancias patrimoniales relativas a los bienes inmuebles que no estén vinculadas a una enajenación, tal es el caso de las donaciones de bienes inmuebles, que van a quedar referidas a este Artículo 21 del MCOCDE y en el caso de que existiera un CDI en materia de Sucesiones y Donaciones, iría referido a este segundo caso.⁴⁹⁵ Por este motivo, no resulta correcto el criterio que ha mantenido varias resoluciones de la DGT en relación con el CDI firmado con Reino Unido, ya que estimó que las ganancias patrimoniales obtenidas por una entidad sin fines lucrativos residente en el Reino Unido y fruto de donaciones que se realizaban a esta entidad se encuentran gravadas en España, incluyendo el supuesto de donaciones de bienes inmuebles. En este mismo sentido se resolvió en los CDIs firmados con Francia y Alemania⁴⁹⁶.

Existe una resolución de la DGT de carácter vinculante que incluye en este Artículo 21 la renta obtenida por un no residente que obtuvo una indemnización por el incumplimiento de la opción de compra de un inmueble a que se había comprometido la otra parte contratante⁴⁹⁷.

3.1.4 ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 22 DE LOS CDI FIRMADOS POR ESPAÑA. LA IMPOSICIÓN DEL PATRIMONIO.

Este Artículo recoge la imposición sobre el Patrimonio, que en el caso de los bienes inmuebles viene incluido en su apartado primero y para SANCHEZ FERNANDEZ, establece la

⁴⁹⁵ CARMONA FERNANDEZ, N. “*Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la UE 2008*”. CISS, Valencia, 2008, págs.322 y ss.

⁴⁹⁶ RESOLUCIÓN de la DGT 1590/2003 de 18 de octubre de 2003, RESOLUCIÓN de la DGT 2017/2004 de 26 de noviembre de 2004 y la RESOLUCIÓN de la DGT 2486/2006 de 13 de diciembre de 2006.

⁴⁹⁷ RESOLUCIÓN de la DGT de 9 de enero de 2003.

tributación compartida entre el Estado de residencia del propietario de los inmuebles y el Estado donde se encuentran ubicados dichos inmuebles⁴⁹⁸.

CDI 1966 ESPAÑA-AUSTRIA

“22.1. El patrimonio constituido por bienes inmuebles, según se definen en el párrafo 2 del artículo 6, sólo puede someterse a imposición en el Estado contratante en que los bienes estén sitos”.

CDI 1977 ESPAÑA-TUNEZ

“22.1. El patrimonio constituido por bienes inmuebles, comprendidos en el artículo 6, que posea un residente de un estado contratante y que estén situados en el otro estado contratante, podrán someterse a imposición en este otro Estado”.

CDI 1998 ESPAÑA-FEDERACIÓN RUSA

“22.1. El patrimonio constituido por bienes inmuebles en el sentido del artículo 6, que posea un residente de un Estado contratante y esté situado en el otro Estado contratante, puede someterse a imposición en ese otro Estado”.

CDI 2005 ESPAÑA-EGIPTO

“22.1. El patrimonio constituido por bienes inmuebles en el sentido del artículo 6, que posea un residente de un Estado contratante y esté situado en el otro Estado contratante, puede someterse a imposición en ese otro Estado”.

En este Artículo 22 ocurre un caso parecido al del Artículo 13, aunque en este Artículo España ha incluido un nuevo apartado que no existe en el MCOCDE con la finalidad de incluir dentro de la imposición por el patrimonio, en favor del Estado de ubicación, la tenencia indirecta de bienes inmuebles por medio de acciones, participaciones o cualquier otro derecho que permitan tanto su propiedad como cualquier otro derecho incluido el de disfrute. Esta inclusión está relacionada por el carácter de Estado receptor turístico que tiene España y por la gran cantidad de inmuebles que tienen los residentes extranjeros en España. Este apartado surge

⁴⁹⁸ SANCHEZ FERNANDEZ, T. "Estudio Comparativo de los Convenios Suscritos por España respecto al Convenio Modelo de la OCDE". *Documentos*, nº1, IEF, Madrid, 2004, págs.39 y ss.

además por la inicial Reserva que había incluido España en 1992, relativa a esta imposición indirecta⁴⁹⁹.

CDI 2005 ESPAÑA-EGIPTO

“22.4. El patrimonio constituido por acciones, derechos o participaciones análogas en una sociedad, en cualquier otro tipo de persona jurídica o sociedad de personas, cuyo activo esté constituido principalmente por bienes inmuebles, o derechos sobre los mismos, situados en un Estado contratante, o por acciones u otros derechos que otorguen al propietario de los mismos el derecho al disfrute de bienes inmuebles situados en un Estado contratante, pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que esté situado el bien inmueble.

Especialidades en la Imposición sobre el Patrimonio.

Dentro de la totalidad de los CDIs firmados por España en el caso del Impuesto sobre el Patrimonio hay que distinguir entre varios grupos: el primero, aquel conjunto de Estados que no han querido incluir ninguna disposición relativa a la imposición sobre el Patrimonio, en este conjunto hay que incluir a Albania, Australia, Barbados, Brasil, China (Hong Kong), Corea del Sur, Estados Unidos, Filipinas, Irlanda, Italia, Jamaica, Japón, Malasia, Malta, Nueva Zelanda, Pakistán, Portugal, Singapur, Tailandia, Trinidad y Tobago, Turquía y Vietnam.

Un segundo grupo compuesto por los Estados que únicamente han establecido una mera referencia al impuesto en el que se ven vinculados los bienes inmuebles, Argelia, Austria, Bolivia, Bosnia y Herzegovina, Bulgaria, Canadá, Chequia, Chile, China, Colombia, Costa Rica, Croacia, Cuba, Ecuador, Emiratos Árabes Unidos, Eslovaquia, Estonia, Federación Rusa, Finlandia, Grecia, Holanda, Hungría, Indonesia, Irán, Letonia, Lituania, Macedonia, Marruecos, Polonia, Reino Unido, Rumanía, Serbia, Suecia, Suiza, Túnez y Venezuela.

Un tercer grupo, en el que se amplía esta referencia de los bienes inmuebles, bien a la imposición sobre entidades cuyos activos estén formados principalmente o al menos en un 50% de bienes inmuebles, Alemania, Armenia, Georgia, Kazajstán, Moldavia, Noruega, Panamá, Suráfrica y Uruguay. En los caso de los CDIs firmados con Bélgica, Egipto, Eslovenia, Estados de la Antigua URSS (Excepto Rusia), Francia, India, Islandia, Israel, Luxemburgo, Noruega,

⁴⁹⁹ OCDE *"Model Tax Convention on Income and on Capital 2010"*. (Versión completa). Comité de Asuntos fiscales de la OCDE, Paris, 2012, Comentarios al Artículo 22, págs.C(22)4.

Suráfrica y México se procedió a sustituir “*al menos el 50%*” por “*principalmente*” en el Convenio firmado.

Finalmente un cuarto grupo, que además de la imposición anterior, también somete a imposición el derecho de disfrute sobre los bienes inmuebles, Alemania, Arabia Saudí, Armenia, Egipto, El Salvador, Eslovenia, Georgia, Islandia, Kazajstán, Moldavia, Panamá y Uruguay.

Por otro lado, la imposición sobre el patrimonio en el Convenio firmado con los Estados de la Antigua URSS (excepto Rusia) establece que el patrimonio que *posea* un residente puede ser sometido a imposición por el Estado donde los bienes inmuebles radiquen. Es interesante destacar que lo que se somete a imposición la “*posesión*” de los bienes inmuebles, cuando habitualmente lo que se grava es la tenencia o propiedad, lógica argumentación de un país que carecía de propiedad privada.

En el caso de Croacia y Egipto, hay que matizar que existe para TRAPÉ VILADOMAT una condición suspensiva puesto que condiciona la aplicación de este Artículo a las disposiciones relativas a los impuestos sobre el patrimonio, ya que los Estados firmantes deben tener incorporado en su legislación interna la existencia de un impuesto que lo grave, especificando que en el caso de Egipto entrará en vigor de forma automática en el momento que apruebe el Impuesto sobre el Patrimonio⁵⁰⁰.

El Convenio firmado con Austria, según RODRIGUEZ ONDARZA es el único que al igual que en las rentas anteriores establece el derecho de imposición en exclusiva al Estado donde estén ubicados los bienes inmuebles⁵⁰¹.

El Convenio con Alemania en relación a la imposición por el patrimonio, establece que en el caso de que este formado por bienes inmuebles, la imposición corresponderá al Estado donde estos radiquen,⁵⁰² mientras que en el Convenio con Suiza, la tenencia de un bien inmueble situado en España por un residente en Suiza, según el CDI firmado otorga la tributación opcional en el Estado de situación del inmueble⁵⁰³.

⁵⁰⁰ CARMONA FERNANDEZ, N. “*Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la UE 2008*”. CISS, Valencia, 2008, págs.462 y ss.

⁵⁰¹ RODRIGUEZ ONDARZA, J.A. “Los efectos de la Fiscalidad en el marco de los Convenios de Doble Imposición Internacional. Análisis del Caso Español”. *Documentos*, nº3, IEF, Madrid, 1997, págs.123 y ss.

⁵⁰² RESOLUCIÓN de la Dirección General de Tributos 1688/2005 de 8 de agosto de 2005.

⁵⁰³ RESOLUCIÓN de la Dirección General de Tributos V2331/10 de 27 de octubre de 2010.

3.1.5 OTRAS ESPECIALIDADES RELATIVAS A LOS CDIs FIRMADOS POR ESPAÑA

Chile

Dentro de las especialidades relativas a los CDIs firmados por España en relación con los bienes inmuebles podemos encontrarnos que en CDI firmado Chile existe un Protocolo anexo al mismo en el que es importante destacar que este Convenio firmado no se aplica a los “*Fondos de Inversión de Capital extranjero*” regulados en la Ley 18657 chilena o similar, al igual que el Convenio no afectará al “*Estatuto de Inversión Extranjera*” de la legislación chilena⁵⁰⁴.

Estados Unidos

En el caso del CDI firmado con los Estados Unidos⁵⁰⁵, sigue un modelo distinto a la OCDE, mucho más complejo y más detallado. El Convenio hace una especial referencia sobre la imposición sobre sucursales, en la que se remite a un impuesto adicional de un 10% sobre sucursales en los Estados Unidos de entidades residentes en España en relación a los bienes inmuebles y al reparto de dividendos, intereses, al igual que en las situaciones opuestas mediante la exigencia de una tributación adicional por el mismo importe cuando se obtengan rentas detalladas en el Artículo 6.

El Convenio americano contiene un Protocolo anexo en el que es importante destacar dentro de la matización del Artículo 10, la inclusión de la figura del *Real Estate Investment Trust*, figura que no existe en el derecho español. Por otro lado, el Protocolo hace una ampliación del concepto de bienes inmuebles, no por medio de una ampliación o matización del Artículo 6 sino por una modificación del Artículo 13 relativo a las ganancias de capital en las que incluye los “*intereses*” de los bienes inmuebles situados en los Estados Unidos, circunstancia que no había aparecido anteriormente.

El CDI firmado contiene una reserva sobre el derecho a aplicar su imposición a determinadas ganancias inmobiliarias con arreglo a su legislación sobre inversión extranjera en

⁵⁰⁴ CONVENIO entre el Reino de España y la República de Chile para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, y Protocolo, hecho en Madrid el 7 de julio de 2003. (BOE de 2 de febrero de 2004).

⁵⁰⁵ INSTRUMENTO de Ratificación del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, hecho en Madrid el 22 de febrero de 1990. (BOE de 22 de diciembre de 1990).

bienes inmuebles en los Estados Unidos. Según GONZALEZ POVEDA, cuando una sociedad de los Estados Unidos es propietaria de un centro de vacaciones en España y otorga derechos de disfrute a tiempo parcial sobre esta propiedad a sus accionistas, España, teniendo en cuenta las demás disposiciones del CDI, puede someter a imposición el valor imputado del arrendamiento de dicha propiedad.⁵⁰⁶ En el Convenio firmado con los Estados Unidos, se determina expresamente que dentro de la consideración del término de bien inmueble, se excluyen de forma expresa los contenedores empleados en el comercio internacional⁵⁰⁷.

Estonia

En el Convenio firmado con Estonia, contiene un Protocolo anexo en el que se establecen varias matizaciones relativas a los bienes inmuebles. La primera de ellas y con relación directa al Artículo 6, se establece que dentro del concepto de “*bienes inmuebles*” se van a incluir las opciones, que han quedado definidas por el Protocolo como “*acuerdos por los que se garantiza el derecho, sin imponer obligación alguna, de adquirir o enajenar bienes inmuebles por un precio determinado y en un plazo de tiempo concreto*”. Esta matización no había sido incluida hasta ahora en ningún otro convenio⁵⁰⁸.

Finlandia

En el CDI firmado con Finlandia se incluye una reserva relativa al derecho a gravar las ganancias de capital derivadas de la enajenación de acciones o de otras partes sociales en sociedades finesas cuando la propiedad de dichas acciones o participaciones de derecho al disfrute de bienes inmuebles situados en Finlandia y detentados por la sociedad⁵⁰⁹.

Francia

El Convenio francés contiene una reserva relativa al derecho a gravar las ganancias de capital derivadas de la enajenación de acciones o participaciones que integren una participación sustantiva en el capital de una sociedad residente en Francia, o de acciones o participaciones en

⁵⁰⁶ GONZÁLEZ POVEDA, V. y GONZÁLEZ-POVEDA GONZÁLEZ, L. “*Tratados y Convenios internacionales en materia tributaria. Tomo II*”. CISS-Praxis, Madrid, 2000, págs.212 y ss.

⁵⁰⁷ VOGEL, K. “*Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*”. Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 1997, págs.370 y ss.

⁵⁰⁸ CONVENIO entre el Reino de España y la República de Estonia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho en Tallin el 3 de septiembre de 2003. BOE 3 de febrero de 2006.

⁵⁰⁹ INSTRUMENTO de ratificación del Convenio entre España y Finlandia para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio. (BOE de 11 de diciembre de 1968).

sociedades cuyo activo esté constituido principalmente por bienes inmuebles situados en Francia⁵¹⁰.

Italia

En el CDI italiano existe un Protocolo anexo que contiene una especialidad referente a los bienes inmuebles, de efectos culturales, relativa del trato especial del patrimonio del Colegio Español S. Clemente en Bolonia. (Anexo del acuerdo cultural italiano-español de 11 de agosto de 1955)⁵¹¹.

México

El Convenio mexicano contiene un Protocolo anexo que concreta en su apartado 7 la definición de “*derechos de bienes inmuebles*” contenido en el Artículo 13, entendiéndose como tales todos aquellos que otorguen el poder de disposición sobre dichos bienes e incorpora una reserva en relación con las ganancias de capital derivadas de la enajenación de acciones o derechos que formen parte de una participación sustantiva en una sociedad residente en México, o de acciones o derechos de sociedades cuyos activos consisten principalmente en bienes inmuebles situados en México⁵¹², que serán sometidos a imposición en México.

Especialidad de España en sus CDIs.

España en relación a los Convenios que firma tiene incluida una Reserva en relación al MCOCDE por la cual, se reserva el derecho a gravar las ganancias de capital derivadas de la enajenación de acciones o participaciones en una sociedad cuyo activo consista principalmente en bienes inmuebles situados en España. Al igual que aquellas que formen parte de una participación sustantiva en una sociedad residente de España.

⁵¹⁰ OCDE “*Model Tax Convention on Income and on Capital 2010*”. (Versión completa). Comité de Asuntos fiscales de la OCDE, Paris, 2012, Comentarios al artículo 13, págs.C (13)9-12.

⁵¹¹ INSTRUMENTO de Ratificación de 10 de abril de 1978 del Convenio entre España e Italia para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y para prevenir la evasión fiscal, hecho en Roma el 8 de septiembre de 1977. (BOE 22 de diciembre de 1980).

⁵¹² VOGEL, K. “*Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*”. Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 1997, págs.839 y ss.

3.2 ESPECIALIDADES DE LOS CONVENIOS FIRMADOS POR ESPAÑA SOBRE LAS HERENCIAS.

Francia

El Convenio sobre herencias firmado con Francia en lo referente a los bienes inmuebles, Artículo 30, establece que los bienes inmuebles, incluidos los accesorios, sólo se someten al impuesto sobre las herencias en el estado contratante en que están situados. En el caso del ganado y los aperos de labranza que se utilicen en una explotación agrícola o forestal tributarán únicamente donde se encuentren situados. En el caso opuesto estarán los créditos sobre los mismos, hipotecas que no estarán incluidos en esta sujeción. El Convenio se aplica sobre la propiedad territorial y sobre los derechos de usufructo sobre inmuebles. En relación a las deudas garantizadas con bienes inmuebles, Artículo 35, se imputarán a estos bienes, si está garantizada por bienes situados en dos Estados, la imputación se realizará en proporción al valor bruto de estos bienes⁵¹³.

Grecia

Los derechos sucesorios sólo afectarán a los bienes que se encuentren en el Estado, quedando fuera de imposición los bienes inmuebles situados en su patria o en otros Estados, Artículo 6, mientras que en su Artículo 7 dentro de las deducciones, se permitirá deducir del activo de la sucesión los gastos de alquileres de la misma, mientras que en el Artículo 13 se establece que la sucesión de los bienes inmuebles, se regirá por los Tribunales u otras Autoridades competentes del país donde estén situados.

El Convenio admite un plazo suficiente en la herencia constituida en la mayoría por bienes inmuebles cuando no fuesen aptas para poseerlas la persona o personas en que recayeran para operar de la manera más ventajosa posible la venta de las propiedades. Finalmente, en este Convenio para la sucesión abintestato, Artículo 16, se puede disponer de los bienes inmuebles según las leyes del estado donde estén situados⁵¹⁴.

⁵¹³ INSTRUMENTO de Ratificación del Convenio entre España y Francia para evitar la doble imposición y establecer normas de asistencia administrativa recíproca en materia de impuestos sobre la renta e impuestos sobre las herencias. BOE 7 de enero de 1994.

⁵¹⁴ CONVENIO celebrado el 6 de marzo de 1919, fijando reglas que se han de aplicar a las sucesiones de los españoles y de los griegos fallecidos en Grecia y en España respectivamente.

Suecia

La imposición sobre los bienes inmuebles en este Convenio sobre herencias, de acuerdo con su Artículo 4, queda sometida en exclusiva al Estado en que estén situados. Es importante destacar, que el Convenio incluye una definición del concepto del “*bien inmueble*” como la contenida en el Artículo 6.2 del Convenio sobre Renta y Patrimonio firmado entre España y Suecia, lo que delimita de una manera más clara el concepto de bien inmueble⁵¹⁵.

Resoluciones judiciales en materia de herencias.

Aunque la resolución del Tribunal Supremo 338/2008 no tenga una relación directa con los CDIs firmados por España en relación con la doble imposición sobre las herencias, si es interesante incluirla ya que en ella aparece la figura del *trust*. El Tribunal rechaza la validez del *trust* al ser una figura que no es compatible con el derecho sucesorio español en el caso de una reclamación de la testamentaría por la existencia de un *trust* constituido anteriormente sobre los bienes inmuebles contenidos en dicha testamentaría.⁵¹⁶

⁵¹⁵ INSTRUMENTO de Ratificación del Convenio entre España y Suecia para evitar la doble imposición y establecer normas de asistencia administrativa recíproca en materia de Impuestos sobre las Herencias. BOE 16 de enero de 1964.

⁵¹⁶ SENTENCIA del Tribunal Supremo núm. 338/2008 de 30 de Abril de 2008.

TEMA 4. EL DERECHO INTERNACIONAL, LA UNION EUROPEA Y LA IMPOSICIÓN SOBRE LOS BIENES INMUEBLES

El desarrollo de la Unión Europea y de sus políticas fundamentales va encaminada a la ejecución y cumplimiento del Acta fundacional europea, es decir, su Tratado de Constitución. De esta forma y de acuerdo con RUBIO GUERRERO, los objetivos de esta política serán los siguientes:

- i. Apoyar el buen funcionamiento y desarrollo del Mercado Interior bajo el principio de igualdad.
- ii. Contribuir a una reducción de la presión fiscal general.
- iii. Reforzar las políticas de la UE en materia de incentivos económicos, empleo, innovación, salud y protección de los consumidores.
- iv. Apoyar la modernización del modelo social europeo⁵¹⁷.

La creación de un derecho europeo en base a la Constitución de la UE ha originado la aparición de normas de carácter europeo que de acuerdo con CALDERON CARRERO y de la mayoría de la doctrina, están por encima de los propios CDI. Por este motivo, se ha modificado la jerarquía normativa, ya que primará el contenido de la norma europea quedando en un segundo plano, para lo que no se contemple, el contenido en los Convenios para evitar la Doble

⁵¹⁷ RUBIO GUERRERO, J.J., “Los principios básicos de la fiscalidad internacional y la doble imposición internacional” en AA.VV. “*Manual de Fiscalidad Internacional. Tomo I.*”. IEF, Madrid, 2007, págs.104 y 105.

Imposición que se hubieran celebrado entre los diversos EEMM de la UE.⁵¹⁸ Esta estructura normativa se aplica en base a la afirmación de COLLADO YURRITA y PATÓN GARCÍA de la complementariedad de ambas normas con el objetivo común de la eliminación de la doble imposición desde dos puntos de vista diferentes⁵¹⁹ o si retrocedemos un poco más, es el mismo FALCON TELLA que afirma que este mismo derecho europeo proviene del derecho internacional convencional⁵²⁰.

La política fiscal que la Unión Europea ha ido desarrollando a lo largo de su existencia se ha definido en dos ramas. La primera es la llamada fiscalidad directa, en la que tienen la competencia exclusiva los EEMM; mientras que la segunda es la llamada fiscalidad indirecta, que se refiere especialmente a la libre circulación de mercancías y a la libre prestación de servicios. En base a esta fundamentación fiscal se ha ido construyendo poco a poco la fiscalidad de la Unión, estableciéndose además por parte de los Estados las adecuadas medidas para evitar tanto la evasión fiscal como la doble imposición a nivel internacional. En el caso de la fiscalidad indirecta, esta política común ha servido para evitar la competencia entre Estados por su tributación interna así como para evitar los efectos perjudiciales para cada uno de los EEMM que aparecen cuando nos encontramos ante supuestos de competencia entre las empresas comunitarias.

De esta manera, esta armonización fiscal pretende una agrupación de todas las normas y una clarificación con la finalidad de mejorar y fomentar la coordinación tributaria entre los diversos EEMM. Aunque no esté incorporada en los Tratados como base para el desarrollo tributario de los EEMM, esta armonización fiscal está enlazada con el criterio de subsidiariedad ya que como afirma FALCON Y TELLA limita las competencias comunitarias exigiendo justificar que el objetivo perseguido con cada actuación no puede alcanzarse por los Estados⁵²¹. Esta política europea común está definida por la Estrategia Europa 2020⁵²² que define las principales políticas de la UE para un crecimiento inteligente, sostenible e integrador en la

⁵¹⁸ CALDERÓN CARRERO J.M. “Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los convenios de doble imposición y el Derecho Comunitario Europeo: ¿Hacia la “comunitarización” de los CDI?”. *Crónica Tributaria*, nº102, 2002, págs.5 y ss.

⁵¹⁹ COLLADO YURRITA, M.A. y PATÓN GARCÍA, G. “Las fuentes del derecho tributario internacional” en AA.VV. “*Manual de Fiscalidad Internacional. Volumen I.*” IEF, Madrid, 2007, págs.144 y ss.

⁵²⁰ FALCON Y TELLA, R. “*Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*”. Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, Civitas, 1988, págs.64 y ss.

⁵²¹ AA.VV. “*Manual de Fiscalidad Internacional. Volumen I.*” IEF, Madrid, 2007, págs.161 y ss.

⁵²² COMUNICACIÓN de la Comisión: EUROPA 2020: una estrategia para un crecimiento inteligente, sostenible e integrador. COM (2010) 2020.

próxima década. Esta estrategia de la UE busca favorecer el saneamiento presupuestario y la viabilidad financiera a largo plazo, teniendo como objeto común la búsqueda de la calidad del sistema impositivo.

Fiscalidad directa

Dentro de la fiscalidad directa podemos distinguir entre varias medidas adoptadas: En primer lugar, la coordinación de los sistemas de imposición directa de los Estados miembros, en segundo lugar, la determinación fiscal de las pérdidas en un contexto transfronterizo, en tercer lugar, la imposición y coordinación de las políticas tributarias y por último, la aplicación de medidas contra las prácticas abusivas.

Además de esta clasificación inicial podemos determinar otra clasificación que tendrá en cuenta si va orientada hacia la empresa o bien está directamente relacionada con los particulares; de tal forma que nos encontraremos ante una fiscalidad empresarial que regulará: la relación entre las sociedades matrices y filiales, las fusiones, escisiones y aportaciones de activo, los pagos de intereses y cánones entre sociedades asociadas y la eliminación de la doble imposición. Mientras que para el caso de los particulares, la legislación fiscal europea ha girado en torno a la delimitación de la fiscalidad relativa a: los rendimientos del ahorro, la imposición de los dividendos percibidos por las personas físicas y la lucha contra los obstáculos fiscales por la percepción de las prestaciones de jubilación que tengan el carácter de transfronterizas. Esta rama por lo tanto se complementa con toda la legislación al respecto de cada Estado miembro que busca la adaptación de sus normas tributarias al derecho comunitario sin perjuicio y tampoco pérdida de su soberanía fiscal, pero actuando acorde y en coordinación con los fines y políticas fiscales de la Unión Europea.

Fiscalidad indirecta

En el caso de la fiscalidad indirecta, nos vamos a encontrar con el instrumento que tiene la UE para poder coordinar y controlar los esfuerzos fiscales de crecimiento de sus EEMM. Nos encontraremos por lo tanto, que se han establecido los siguientes sistemas de control en base a los impuestos indirectos sobre la concentración de capitales, la determinación sobre las ventas libres de impuestos y la fiscalidad de los vehículos, tanto pesados como automóviles. Pero la

principal arma fiscal de armonización que tiene la UE es toda la fiscalidad correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). En este impuesto indirecto, hay que destacar el régimen común y los diversos regímenes y exenciones establecidos en su regulación. Además de este impuesto, existen otras tribuciones por Impuestos Especiales y franquicias fiscales que también funcionan como armonizadores fiscales.

Junto a todos estos elementos de armonización fiscal, hay que destacar también el esfuerzo que se está desarrollando por parte de la UE en la cooperación administrativa, lo que conlleva una lucha contra el fraude fiscal, una coordinación interna de políticas y una asistencia mutua entre los diversos EEMM.

4.1. INFLUENCIA DE LOS CDI EN LA NORMATIVA EUROPEA

La normativa europea está muy interrelacionada con los CDI firmados, circunstancia que es importante destacar, ya que junto con el Derecho interno de cada uno de los EEMM establecen una relación y complementariedad mutua a la hora de su aplicación, buscando evitar la doble tributación de un mismo acto. De esta manera y como afirma el CARMONA FERNANDEZ⁵²³, se determina una influencia muy grande entre los CDI y el Derecho comunitario. Esta influencia se va a concretar en las siguientes relaciones:

- 1.- El derecho comunitario va a prevalecer sobre los CDI.
- 2.- En el supuesto de solapamiento de las disposiciones se procederá a aplicar la normativa comunitaria excepto cuando la disposición convencional contribuya mejor a la realización de los fines protegidos por la normativa comunitaria⁵²⁴.
- 3.- La incidencia del derecho comunitario sobre los CDI puede tener también una influencia que distorsiona la normativa general aplicable⁵²⁵.

⁵²³ CARMONA FERNANDEZ, N. “*Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la UE*”. CISS, Valencia, 2008, págs.49 y ss.

⁵²⁴ En este sentido habrá que tener como ejemplo de esta alteración del principio de jerarquía normativa en relación al artículo 7.2 de la DIRECTIVA 90/435 en relación con la SENTENCIA del TSJCE de 10 de octubre de 2001 en el asunto *Athinaiiki*, C-294/99, la SENTENCIA del TJCE de 25 de septiembre de 2003, asunto *Océ*, C-58/01 y el artículo 9 de la DIRECTIVA 2003/49.

⁵²⁵ SENTENCIA del TJCE de 21 de septiembre de 1999, asunto *Saint-Gobain*, C-307/97, que ha sido la base para la delimitación de las fronteras entre el derecho comunitario y los CDI.

4.- Se ha limitado la aplicación de las normas comunitarias a los residentes de la UE aplicándose el CDI para el resto de los supuestos.

Para CALDERÓN CARRERO, la relación entre los CDIs y el Derecho Comunitario está relacionada con los principios de incidencia mutua y complementariedad. Esta complementariedad se basa en que estos convenios colaboran de forma activa en el buen funcionamiento del mercado común mediante la eliminación de la doble imposición internacional que constituye un importante obstáculo al ejercicio de las libertades comunitarias⁵²⁶. En este mismo sentido se manifiesta MARTIN JIMENEZ, cuando afirma que no hay duda de que el Derecho Comunitario Europeo afecta de forma extraordinariamente relevante a toda norma integrante del ordenamiento jurídico de los EEMM y por lo tanto, los CDIs no escapan a esta regla de incidencia⁵²⁷.

De esta forma, los CDIs pueden seguir firmándose entre los diversos EEMM con la finalidad de complementar la normativa que haya explorado el derecho comunitario, con la salvedad, que en el caso de que existiera una regulación posterior a ésta sobre una misma materia, se procederá a la aplicación directa de la normativa comunitaria en detrimento del convenio firmado. La necesidad de esta coordinación de los sistemas de imposición directa por los EEMM es que estos sistemas fiscales sean compatibles con el Derecho comunitario y con la jurisprudencia que emana del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas⁵²⁸. Así HERRERA MOLINA afirma que los CDIs no se contemplan por el TJCE como una auténtica fuente de derecho sino son meros datos que permiten determinar si una situación restringe o no las libertades comunitarias, permiten considerar comparables varias situaciones o recluyen aplicar el principio de coherencia como límite a las libertades comunitarias.⁵²⁹ La principal preocupación en relación a esta coordinación comunitaria, es la supresión de las discriminaciones y la eliminación de la doble imposición en el beneficio tanto de los

⁵²⁶ CALDERON CARRERO, J.M. "Algunas Consideraciones en torno a la Interrelación entre los Convenios de Doble Imposición y el Derecho Comunitario Europeo: ¿Hacia la "Comunitarización" de los CDIS?". *Crónica Tributaria*, 102, 2002, págs.19 y ss.

⁵²⁷ MARTIN JIMENEZ, A.J. "El Derecho Financiero Constitucional de la Unión Europea". *Revista española de Derecho Financiero*, Civitas, 2001, págs.109 y ss.

⁵²⁸ COMUNICACIÓN de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo, de 19 de diciembre de 2006, «*La coordinación de los sistemas de imposición directa de los Estados miembros en el mercado interior*» COM (2006) 823.

⁵²⁹ HERRERA MOLINA P.M. "Los convenios de doble imposición ante las libertades comunitarias (Análisis de la jurisprudencia del TJCE)" en AA.VV. "*Fiscalidad Internacional*". Coord.: SERRANO ANTON, F., CEF, Madrid, 2005.

particulares como de las empresas de los EEMM; sin olvidar la lucha contra el fraude fiscal y el mantenimiento de los sistemas tributarios.

Esta coordinación, sirve para hacer frente a los problemas fiscales de las empresas y particulares que trabajan y realizan sus actividades en más de un EEMM, buscando una tributación homogénea y consolidada y a su vez una eliminación de la doble imposición especialmente entre los EEMM. Actualmente, la Comisión está desarrollando un estudio relativo a la instauración de una base tributaria consolidada común para el Impuesto de Sociedades, siendo una tributación a petición de los interesados y no por imposición directa de las Autoridades⁵³⁰. En base a este nuevo marco de fiscalidad europea, nos hemos encontrado ante una evolución por parte de los EEMM a la hora de armonizar sus normativas internas con el nuevo derecho comunitario en el ámbito especialmente de la fiscalidad directa. En este sentido y tal como afirma POZA CID y SANTAELLA VALLEJO⁵³¹ el inicio de la normativa europea coincide con la despreocupación de los EEMM, ya que únicamente se planteaban la necesidad de imponer los impuestos nacionales pensando en las necesidades y políticas económicas de sus territorios sin tener en consideración a la normativa comunitaria existente.

Los problemas de esta armonización se pueden resumir en dos grandes grupos; el primero de ellos, en relación con los problemas que han surgido de competencia a nivel de la UE y el segundo, al tratarse de normativas que no han contemplado los problemas que se podían ocasionar a nivel transfronterizo, se han obviado los posibles resultados perjudiciales para otros EEMM. Para CASADO OLLERO, la economía de mercado dentro de la UE es uno de los principios generales del derecho comunitario que más incidencia tiene en la armonización fiscal⁵³².

Para evitar estos problemas de imposición y coordinación entre los diversos EEMM para respetar la normativa de armonización europea, surgen una serie de limitaciones a la hora de legislar: La primera de ellas, el *Derecho de la Competencia*, que de acuerdo con la

⁵³⁰ COMUNICACIÓN de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo, de 19 de diciembre de 2006, «Imposición de salida y necesidad de coordinación de las políticas tributarias de los Estados miembros» COM (2006) 825 final, no publicada en el Diario Oficial, en relación con la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo, de 19 de diciembre de 2006, «Consideración fiscal de las pérdidas en un contexto transfronterizo», COM (2006) 824 final - no publicada en el Diario Oficial.

⁵³¹ POZA CID, R. y SANTAELLA VALLEJO, M. “La Coordinación de la fiscalidad directa en la Unión Europea”. *Crónica Tributaria*, nº137, 2010.

⁵³² CASADO OLLERO, G. “Fundamento jurídico y límites de la armonización fiscal en el Tratado CEE”. Civitas, Madrid, 1983, págs.205 y ss.

supervisión de la Comisión ha tenido que modificar o eliminar varias normativas nacionales que iban en contra de las normativas europeas; en este sentido la Comisión procedió a retirar el régimen fiscal de los Países Bajos, conocido como *interest box*, así como en el caso de España en referencia al Impuesto de Sociedades y a la amortización del fondo de comercio financiero en las adquisiciones de participaciones de entidades extranjeras⁵³³.

El segundo límite establecido se basa en los *principios del Código de Conducta sobre Fiscalidad Empresarial*, aunque éstos no constituyen un compromiso político y no tienen el carácter de ser vinculantes para los EEMM, imponen limitaciones a la hora de la creación de regímenes fiscales para determinar la localización de actividades empresariales en los diversos territorios de la UE⁵³⁴. Para CALDERON CARRERO este Código de Conducta no es una auténtica norma jurídica, sino una iniciativa del Consejo de las Comunidades Europeas que pretende producir efectos sobre ciertas normas tributarias de los EEMM⁵³⁵. La aplicación de este código, ha supuesto: la eliminación de varios regímenes fiscales con el objeto de buscar esta armonización europea, el sometimiento, en sentido positivo de los EEMM al grupo de trabajo encargado de la aplicación de todas las nuevas normas comunitarias y finalmente que los EEMM pudieran tener relación con esta nueva fiscalidad empresarial. Actualmente la Comisión Europea está intentando exportar la aplicación a otros Estados fuera de la Unión.

El tercer límite ha aparecido con la *jurisprudencia emanada del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE)*, por las infracciones sobre las libertades contenidas en el Tratado. La jurisprudencia comunitaria ha venido delimitando por un lado en qué medida el Derecho Comunitario condiciona o incide en el contenido de los CDIs y por otro lado, las resoluciones del Tribunal han supuesto un límite para los EEMM en las políticas fiscales que no respetaban los principios del Tratado de Constitución, apareciendo la figura de la *armonización indirecta*. En el primer caso, la incidencia del Derecho Comunitario en los CDIs, para CALDERÓN CARRERO, se explica por el Artículo 293, antiguo artículo 220 TCE⁵³⁶, por el que se establece que:

⁵³³ DECISIÓN de la Comisión de 8 de julio de 2009. C4/05 (ex N465/06), Decisión de la Comisión de 22 de marzo de 2006. C22/2004 y Decisión de la Comisión de 28 de octubre de 2009. C45/2007 (ex N51/2007)

⁵³⁴ RESOLUCIÓN del Consejo de Comunidades Europeas de 1 de diciembre de 1997.

⁵³⁵ CARMONA FERNANDEZ, N. “*Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la UE*”. CISS, Valencia, 2008 págs.897 y ss.

⁵³⁶ TRATADO de la Comunidad Europea tal y como ha quedado redactado tras la firma del Tratado de Niza, de 26 de febrero de 2001.

“Los Estados miembros entablarán, en tanto sea necesario, negociaciones entre sí, a fin de asegurar a favor de sus propios nacionales:

—la supresión de la doble imposición dentro de la Comunidad. (...).”

De este precepto se han extraído los principios básicos que regulan las relaciones entre los CDIIs y el Derecho Comunitario, así como la incidencia de éstos en el sistema de competencias comunitarias⁵³⁷.

En el caso de la armonización indirecta, ésta ha supuesto para los EEMM un aliciente para la búsqueda de la armonización real dentro del territorio europeo, al ver que sus normativas fiscales eran despreciadas por el TJCE dándole a los particulares la razón en sus litigios y obligando a los diferentes EEMM a realizar devoluciones fiscales a los perjudicados por sus normativas fiscales nacionales. Por este motivo, y ante la aplicación de estas diversas sentencias del Tribunal, los diversos EEMM se han empezado a preocupar por establecer unas políticas fiscales nacionales en consideración con la normativa comunitaria para evitar estas sentencias en un futuro, estableciendo este modo de armonización indirecta basado en la coordinación entre los diversos EEMM.

En este sentido en la Sentencia del TJCE de 1978 relativa al caso *Statens Kontrol med Aedle Metaller* el TJCE insta a los EEMM a concluir convenios para evitar la doble imposición en el ámbito comunitario. En este sentido para MARTIN JIMENEZ, el TJCE establece la necesidad de que los EEMM deben concluir acuerdos para eliminar la doble imposición dentro de la UE, convirtiendo el objetivo de los CDI de la eliminación de la doble imposición internacional en un objetivo de relevancia comunitaria⁵³⁸, mientras que para MILLAN MORO nos encontraríamos que los CDIIs constituyen lo que se podría llamar con un derecho complementario del TJCE por cuanto colaboran de forma activa a facilitar el funcionamiento del mercado común mediante la eliminación de la doble imposición⁵³⁹.

Junto de este límite impuesto por el TJCE con las diferentes sentencias emitidas por éste órgano europeo, existe un cuarto límite establecido por los *procedimientos de infracción*

⁵³⁷ CALDERON CARRERO, J.M. “Algunas Consideraciones en torno a la Interrelación entre los Convenios de Doble Imposición y el Derecho Comunitario Europeo: ¿Hacia la “Comunitarización” de los CDIS?”. *Crónica Tributaria*, nº102, 2002, págs.21 y ss.

⁵³⁸ MARTIN JIMENEZ, A.J. “*Towards Corporate Tax Harmonization in the EU*”. Kluwer, Deventer, 1999, págs.171 y ss.

⁵³⁹ MILLAN MORO, L. “*La Armonización de Legislaciones en la CEE*”. Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1986, págs.357 y ss.

iniciados por iniciativa de la Comisión, por el incumplimiento de los principios, derechos y deberes comunitarios por parte de sus EEMM. Estos dos últimos límites con los que se pretende la armonización comunitaria, han permitido a los ciudadanos de los diversos EEMM, según POZA CID y SANTAELLA VALLEJO, abrir dos vías de actuación en el caso en el que se vean perjudicados sus derechos principalmente por la no aplicación del derecho de igualdad en el territorio comunitario⁵⁴⁰. Estas dos vías son: la presentación de denuncias ante la Comisión que posteriormente procede a investigar y a iniciar en el caso que corresponda un procedimiento de infracción o una segunda vía, por medio de la solicitud ante el Tribunal nacional de la presentación de una cuestión prejudicial ante el TJCE.

Esta armonización indirecta surgida por la jurisprudencia del TJCE y de los diversos procedimientos de infracción establecidos por la Comisión, han supuesto que los EEMM se preocupen más a la hora de determinar sus políticas fiscales, que éstas cumplan los requisitos establecidos por la norma comunitaria y así evitar, tanto sentencias como procedimientos de infracción que puedan perjudicar sus arcas públicas. En este sentido, las medidas adoptadas por los diferentes EEMM han sido principalmente la de establecer una mayor cooperación entre ellos y la Comisión, para evitar tanto los procedimientos de infracción como de posteriores resoluciones por parte del TJCE; el incremento de las relaciones entre los diversos EEMM, con el objeto de armonizarse entre sí, para evitar sanciones y los diferentes trabajos de coordinación, impulsados por la propia Comisión, para poder establecer las normas comunes de imposición para todos los EEMM.

La posición de la Comisión en relación a la coexistencia de los CDIs y la normativa europea, se determina a favor de mantener este sistema bilateral existente, mejorándolo a través de medidas comunitarias en aquellos aspectos donde se hiciera verdaderamente necesario⁵⁴¹. En este mismo sentido se manifiesta CALDERON CARRERO afirmando que los CDIs constituyen un sistema comunitariamente válido para resolver los principales problemas de fiscalidad internacional que abordan⁵⁴².

⁵⁴⁰ POZA CID, R. y SANTAELLA VALLEJO, M. "La Coordinación de la fiscalidad directa en la Unión Europea", *Crónica Tributaria*, nº137, 2010.

⁵⁴¹ COMUNICACIÓN de la Comisión de 23 de Octubre de 2001, "Hacia un Mercado Interior sin obstáculos fiscales" COM(2001)582.

⁵⁴² CALDERON CARRERO, J.M. "Algunas Consideraciones en torno a la Interrelación entre los Convenios de Doble Imposición y el Derecho Comunitario Europeo: ¿Hacia la "Comunitarización" de los CDIS?". *Crónica Tributaria*, nº102, 2002, págs.21 y ss.

4.2 LA VINCULACION DE LOS PRINCIPIOS COMUNITARIOS CON LOS BIENES INMUEBLES

Los Principios Comunitarios

La normativa fiscal europea se basa principalmente sobre los Tratados constitutivos Tratado de la Unión Europea (TUE), Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) y en la Carta de los Derechos Fundamentales⁵⁴³. El Tratado además de instituir una unión aduanera, establece en su Artículo 2 el objetivo de promover el establecimiento de un mercado común y de una unión económica y monetaria como instrumentos para el desarrollo y la estabilidad social del conjunto de los EEMM. Para ello, es necesario según ABELLAN que el concepto de libertades comunitarias y su efectiva realización hay que ponerlo en conexión con los fines y objetivos del TCE y encuadrarlas en el mismo contexto, siendo necesaria su realización en la medida en que sean necesarias para el funcionamiento de su mercado interior⁵⁴⁴. Estas libertades para GIRON LARRUCEZ, tienen un carácter funcional, son realmente elementos estructurales dentro del sistema constitucional comunitario y suponen una transposición adaptada a las necesidades de la constitución del mercado interior de una formulación derivada de las libertades fundamentales vigentes en los sistemas constitucionales de los EEMM⁵⁴⁵. La adhesión a la CE supone para sus EEMM, tal y como afirma FALCÓN Y TELLA, la cesión de parte de sus competencias en el ámbito de la Comunidad⁵⁴⁶, con el objetivo de adaptarse a este nuevo marco constitutivo.

Los principios que van a regir la norma fiscal comunitaria se pueden agrupar en dos grupos diferentes. Por un lado, los denominados Principios de proyección fiscal propia que

⁵⁴³ Las fuentes del derecho de la Unión Europea y la jerarquía se establece en función de las siguientes disposiciones: Tratado de la Unión Europea (TUE), Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, Acuerdos Internacionales, Principios generales del Derecho de la Unión y los Actos de Derecho derivado o secundario. En relación con los Tratados como los principios generales, el Tratado de Lisboa les atribuye el mismo valor que la Carta de los Derechos Fundamentales, mientras que en el caso de los acuerdos internacionales celebrados por la UE se sitúan por debajo de los anteriores. NAGLIC, V. "Fuentes y Ámbito de Aplicación del Derecho de la Unión Europea". *Ficha técnica sobre la UE*, 2013, págs.1 y ss.

⁵⁴⁴ AA.VV. "Lecciones de Derecho Comunitario Europeo". Coord.: ABELLAN HONRUBIA, V., Ariel. Barcelona. 1998. págs.217 y ss.

⁵⁴⁵ GIRON LARRUCEZ, J.A. "La Unión Europea. La Comunidad Europea y el Derecho Comunitario". Universidad de Sevilla, Sevilla, 2002, págs.289 y ss.

⁵⁴⁶ FALCÓN Y TELLA, R. "Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas". Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, Civitas, 1988, pág.43.

incluyen: el *Principio de armonización fiscal* (art.113 TFUE), el *Principio de igualdad* (art. 8 TFUE), el *Principio de no discriminación* (art.18 TFUE y art. 21 CDF UE) y el *Principio de quién contamina paga* (art.191.2 TFUE). Por otro lado, existe un segundo grupo de principios que tienen una incidencia menor en la norma fiscal: el *Principio de política económica y monetaria* (art. 119 TFUE), el *Principio de competencia de las empresas* (art. 102 TFUE), el *Principio de libre circulación de capitales y pagos* (art. 63-66 TFUE), el *Principio de libertad de establecimiento* (art. 49 TFUE y art. 45 CDF UE) y el *Principio de libertad de circulación de trabajadores* (art. 45 TFUE).

Principios con proyección fiscal propia

La *armonización fiscal* la ha definido S.C.SHOUPI al afirmar que va a consistir en la realización de cambios en los sistemas de Hacienda pública con el objetivo de que los países miembros de un mercado común, estén dirigidos a conseguir los objetivos de esa unión económica⁵⁴⁷, mientras que para CORDON EZQUERRO y GUTIERREZ LOUSA, es un proceso gradual en el tiempo pues los sistemas fiscales, por su carácter estructural, tratan de adecuarse a las nuevas realidades económicas que la unión económica y monetaria van generando⁵⁴⁸. Este criterio de armonización fiscal también ha sido recogido en el *Informe Neumark* que lo define como el criterio para incentivar la interacción de la competencia de forma que la integración y el conocimiento económico de los seis países pueda conseguirse de manera simultánea y gradual. No es un problema de estructura de los sistemas tributarios, sino de los efectos y la incidencia de los impuestos existentes en cada país sobre los procesos de integración y crecimiento económico.”⁵⁴⁹

Este principio es clave para determinar el futuro de la fiscalidad europea, ya que es una pieza clave para la integración, como afirma APARICIO PEREZ, ya que buscará en un primer momento, la supresión de los derechos de aduanas y que los tributos internos de cada país miembro produzcan un efecto discriminatorio respecto a los productos importados; mientras que en un segundo lugar, nos encontraremos ante una homogeneización fiscal de los impuestos en

⁵⁴⁷ SHOUPI, C.: “*Fiscal Harmonization in Common Markets*”. Columbia University Press, New York, 1967, págs.6 y ss.

⁵⁴⁸ CORDON EZQUERRO, T. y GUTIERREZ LOUSA, M. “La Política Fiscal de la Unión Europea: ¿Convergencia o Competencia?”. *CLM Economía*, nº9, Segundo semestre de 2006, págs.61-96

⁵⁴⁹ NEUMARK REPORT “Informe del Comité Fiscal y Financiero de la CEE”. *Comisaría del Plan de Desarrollo Económico y Social*, nº. 53, 1965. The EEC Reports on Tax Harmonization (The Report of the Fiscal and Financial Committee and The Reports of the Subgrupo A, Band C), Ámsterdam, 1963.

los diversos EEMM.⁵⁵⁰ Las fases siguientes de esta armonización fiscal, consistirán en la armonización de los impuestos indirectos, la desaparición de las fronteras fiscales, la aproximación de las cargas fiscales y la aproximación de la tributación de las personas físicas⁵⁵¹. Actualmente, los esfuerzos comunitarios en relación con el impuesto del IVA la normativa ha sufrido varias actualizaciones con el objetivo de disminuir las diferencias en la aplicación de tipos homogéneos dentro del territorio comunitario⁵⁵²; circunstancia que contrasta con los Aranceles y la Tarifa exterior común que sí ha logrado la supresión de las barreras internas de los EEMM.

Para CORDON EZQUERRO la falta de autoridad supranacional con competencias en política fiscal impide los mecanismos de compensación antes vistos, lo que implica, al menos teóricamente, que sólo un enfoque igualación sea viable en la búsqueda de la eficiencia asignativa⁵⁵³. Por este motivo, para CALLE SAINZ el proceso de armonización sólo es viable desde un enfoque de aproximación que permita el acercamiento gradual de los sistemas fiscales de los EEMM para corregir únicamente las distorsiones tributarias que impidan o dificulten la realización de un mercado común y, simultáneamente, dote de márgenes de autonomía a las políticas fiscales de los EEMM⁵⁵⁴. Aunque existe una gran mayoría de autores que mantienen la importancia de este principio, hay otros como DOSSER que considera que la armonización fiscal no es un instrumento para conseguir un determinado fin, un sistema fiscal neutral, sino que presenta valores propios⁵⁵⁵.

En el caso de la imposición directa, no ha tenido un especial desarrollo, tanto que ni siquiera aparece en el Tratado de Roma, ha sido el TJCE el que ha establecido en base al

⁵⁵⁰ APARICIO PEREZ A. y ALVAREZ GARCIA S. "Incidencia de la normativa fiscal europea en la fiscalidad española: especial referencia a la autonomía tributaria de las comunidades autónomas". *Documentos*, nº 6, IEF, Madrid, 2009, págs.15 y ss.

⁵⁵¹ ALONSO GONZÁLEZ, L.; CORONA RAMÓN, J. F., y VALERA TABUEÑA, F.: "La armonización fiscal en la Unión Europea". Cedecs, Barcelona, 1997, págs.25 y 26.

⁵⁵² DIRECTIVA 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido y sus correspondientes modificaciones como ocurre con la DIRECTIVA 2009/47/CE del Consejo, de 5 de mayo de 2009, en lo que respecta a los tipos reducidos del impuesto sobre el valor añadido

⁵⁵³ CORDON EZQUERRO, T. y GUTIERREZ LOUSA, M. "La política fiscal en la Unión Europea: ¿convergencia o competencia?". *CLM Economía*, nº9 Segundo Semestre 2006, págs.61 y ss.

⁵⁵⁴ CALLE SAIZ, R. "La teoría de la armonización fiscal y la armonización fiscal europea". *Hacienda Pública Española*, nº 6, 1970, págs.405 y ss.

⁵⁵⁵ DOSSER, D. "Economic Analysis of Tax Harmonization", en SHOUP, C. "Fiscal Harmonization in Common Markets". Columbia University Press, Nueva York, 1967, págs.101 y ss.

Principio de no discriminación, la necesidad de buscar esta armonización a nivel fiscal dentro de los diferentes EEMM⁵⁵⁶.

Dentro de este Principio de la armonización fiscal, podemos encontrarnos una subdivisión formada por un lado por la *equidad internacional*, para LAGARES CALVO supone el reparto de las bases imponibles en situaciones en que los rendimientos son generados a través de operaciones que resultan de la interacción de varias economías nacionales y se encuentra siempre en el centro de la armonización de la imposición directa⁵⁵⁷. Por otro lado está la *neutralidad fiscal*, el Informe *Newmark* lo define en el sentido de que las normas fiscales no deben impedir que las inversiones, capitales, trabajo y las empresas elijan diferentes ubicaciones por razones fiscales. El informe además establece una relación entre este Principio y el de libre competencia de forma que para CASADO OLLERO la neutralidad de los sistemas fiscales sería un imperativo comunitario derivado del mismo concepto de mercado común y de la obligación general de libre competencia a la que los Estados se han comprometido;⁵⁵⁸ mientras que la tercera subdivisión es la coherencia de los sistemas tributarios, aunque es un principio que es muy discutido por la doctrina y que el TJCE lo ha empleado en contadas ocasiones.

La dificultad a la hora de implementar esta armonización fiscal reside en el hecho de que los EEMM deben perder parte de su soberanía nacional, para CORDON EZQUERRO esta soberanía nacional se verá restringida por las decisiones ya adoptadas para crear un mercado único que impedirá una política fiscal autónoma en sus ámbitos tradicionales: asignación eficiente, redistribución equitativa y estabilización económica⁵⁵⁹. Junto a este criterio, para que nos encontremos ante una armonización fiscal real, será necesaria para LASHERAS MERINO la existencia de un proceso de negociación para conseguir un sistema fiscal neutral y una Europa políticamente unida⁵⁶⁰.

El *Principio de igualdad* no aparece claramente en el texto comunitario, pero puede deducirse del mismo como sugiere VILLAR EZCURRA a través de otros principios, en

⁵⁵⁶ SENTENCIA del TJCE caso *Charalampos Dounias y Ypourgou Oikonomikon*, asunto C-228/98.

⁵⁵⁷ LAGARES CALVO, M. J. "La armonización del impuesto sobre sociedades en la Comunidad Económica Europea". *Hacienda Pública Española*, nº 6/7, 1970, págs.157 y ss.

⁵⁵⁸ CASADO OLLERO, G. "*Estudios sobre armonización fiscal y derecho presupuestario europeo*". Ediciones TAT, Granada, 1987, págs.41 y ss.

⁵⁵⁹ CORDON EZQUERRO, T. y GUTIERREZ LOUSA, M. "La política fiscal en la Unión Europea: ¿convergencia o competencia?". *CLM Economía*, nº9, segundo semestre 2006, págs.61 y ss.

⁵⁶⁰ LASHERAS MERINO, M. A. "La armonización de la fiscalidad directa y libre circulación de capitales". *Hacienda Pública Española*, nº1, 1990, págs.97-110.

particular, del *Principio de no discriminación o del Principio de justicia*⁵⁶¹. El Principio de no discriminación significa que no se otorgue tratamiento fiscal diferencial por razón de la nacionalidad de los distintos ciudadanos de la UE o de la procedencia de los productos, más en concreto, este principio podría quebrarse en todos aquellos casos en los que el sistema interno implique cargas suplementarias a los productos importados de otros EEMM o cuando se grave con un impuesto personal de distinta forma a un contribuyente de un país comunitario en relación con uno nacional⁵⁶². Este principio es uno de los grandes pilares de la UE para CASADO OLLERO⁵⁶³ y para FABER que lo denomina como Principio de no discriminación, a veces llamado Principio de tratamiento nacional, y además afirma que está íntimamente relacionado con la libre circulación de personas, servicios y de capital⁵⁶⁴.

El *Principio de no discriminación* va a prohibir cualquier discriminación por razón de la nacionalidad y en relación con las libertades de circulación establecerá la libre circulación de trabajadores, la libertad de establecimiento, la libre prestación de servicios y la libre circulación de capitales. Este principio para GARCIA FRIAS va a suponer que cuando exista un trato diferenciado en una categoría de personas formada principalmente por no nacionales, ello podrá configurar una discriminación encubierta o indirecta contra no nacionales⁵⁶⁵. Este principio para CALDERON CARRERO tiene una virtualidad inagotable en el campo de la tributación directa en el marco europeo, en que la residencia sigue siendo una piedra angular del sistema de reparto internacional de las bases. De tal forma que algunos autores ven en la construcción jurisprudencial del principio de no discriminación, el principal motor de aproximación de las leyes fiscales en la actualidad⁵⁶⁶.

⁵⁶¹ VILLAR EZCURRA, M. “Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea caso Charalampos Dounias y Ypourgou Oikonomikon, asunto C-228/98”, en AA.VV “*Comentarios de Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*”. IEF, Madrid, 2002, pág.65.

⁵⁶² SENTENCIA del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea caso *Charalampos Dounias y Ypourgou Oikonomikon*, asunto C-228/98.

⁵⁶³ CASADO OLLERO, G. “*Fundamento jurídico y límites de la armonización fiscal en el Tratado CEE*”. Civitas, Madrid, 1983, págs.225 y ss.

⁵⁶⁴ FABER, W. y LURGER, B. “*Rules for the Transfer of Movable. A candidate for European Harmonisation or National Reforms?*”. European Law Publishers, Munich, 2008, págs.244 y ss.

⁵⁶⁵ GARCIA FRIAS, A. “La necesaria armonización de la tributación de las personas físicas no residentes a la luz de la jurisprudencia del T.J.C.E”. *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, nº 242, 1996, pág.1028.

⁵⁶⁶ CALDERON CARRERO, J.M. y MARTIN JIMENEZ, A.J. “La armonización jurisprudencial de la imposición directa: las implicaciones fiscales del principio comunitario de no discriminación por razón de la nacionalidad” en AA.VV “*Manual de Fiscalidad Internacional*”. IEF, Madrid, 2001, págs.23 y ss.

Principios de mayor o menor incidencia

El *Principio de política económica y monetaria* ha de considerarse cuando se cumplan una serie de requisitos que establezcan el marco oportuno para su implantación. Estos requisitos planteados por NIETO SOLÍS son los siguientes: el desarrollo y aplicación de una única política monetaria, la plena liberalización de los movimientos de capitales, la convertibilidad irreversible de las monedas eliminando los márgenes de fluctuación del tipo de cambio, la instauración del mercado único sin barreras interiores y con mecanismos de defensa de la competencia, la puesta en funcionamiento de los mecanismos de cohesión interna de carácter social, regional y estructural y la definición de una política macroeconómica común, así como el logro de equilibrios macroeconómicos comunes que se consideren prioritarios. Todas estas actividades irán dirigidas a alcanzar una convergencia económica entre todos los Estados miembros⁵⁶⁷.

El *Principio de libre competencia* entre las empresas es otro de los pilares en los que se sustenta el ordenamiento fiscal europeo. Este criterio lo recoge CASADO OLLERO, afirmando que se realiza sobre la base de la economía de mercado, y se derivará del Principio de libre competencia, que ha quedado reflejado en el Ordenamiento jurídico europeo por un conjunto de normas prohibitivas que forman la llamada disciplina comunitaria de la competencia.⁵⁶⁸ Este Principio trata de garantizar que todos los EEMM deben realizar todos los esfuerzos necesarios para ello y evitar todo obstáculo a esa libertad. Este principio sí que se ha visto totalmente definido tanto en el Tratado de la Comunidad Europea, Artículos 85 y 86 como en los Artículos 92, 93 y 94 del Tratado de Roma, hoy del Texto Consolidado de la Comunidad Europea⁵⁶⁹.

Esta libertad de competencia entre las empresas, va a entrar en conflicto con las ayudas de Estado, que han quedado especialmente limitadas y que el Tratado las considera como medidas totalmente excepcionales. Estas medidas han sido también limitadas por las diversas sentencias emanadas del TJCE, pero se han establecido una serie de excepciones a la libertad de comercio a la hora de proteger unos intereses mayores dentro del mercado común. En este sentido se ha establecido la compatibilidad de las siguientes medidas: los acuerdos que mejoren

⁵⁶⁷ NIETO SOLÍS, J. A. “*Fundamentos y políticas de la Unión Europea*”. Siglo XXI, Madrid, 1995, pág.124.

⁵⁶⁸ CASADO OLLERO, G. “*Fundamento jurídico y límites de la armonización fiscal en el Tratado CEE*”. Civitas, Madrid, 1983, págs.205 y ss.

⁵⁶⁹ FERNÁNDEZ FARRERES, G. “*El régimen de las ayudas estatales en la Comunidad Europea*”, Editorial Civitas, Madrid, 1993 y CÁRDENAS ORTIZ, R.: “Las ayudas de Estado. El Derecho comunitario”. *Investigaciones jurídicas*, IEF, Madrid, nº 3, 2003.

la producción, distribución o el progreso técnico, que busquen la reducción de costes o el incremento de la capacidad de producción para la economía europea, la reserva a los consumidores una parte equitativa de las ventajas que proporcione el acuerdo, bien por reducción de precio o mejora de la calidad y el establecimiento de un período limitado para conseguir los objetivos anteriores. Actualmente según NIETO SOLÍS se han concedido acuerdos de especialización, distribución en exclusiva, compra en exclusiva, patentes, investigación y desarrollo, distribución del sector del automóvil, franquicias y licencias de *know-how*⁵⁷⁰.

En general, han quedado prohibidas todas las ayudas de empresas que limiten la libre competencia entre ellas; no obstante, el propio texto del Tratado en su artículo 87 permite una serie de ayudas que determina como compatibles con el mercado común. Estas ayudas, van destinadas a consumidores individuales, reparación de perjuicios causados por desastres naturales, a la unificación alemana, al desarrollo de regiones con nivel bajo o alto subempleo, proyectos de interés común europeo, desarrollo de actividades, promoción de la cultura y conservación del patrimonio y las ayudas que en este sentido establezca la Comisión.

El *Principio de libertad de capitales y pagos* quedó regulado en los artículos 56 a 60 del Texto Consolidado de la Comunidad Europea, y posteriormente en el artículo 45 del TFCE y permite las operaciones intracomunitarias y el movimiento de capitales entre los diversos países de la UE. Esta liberalización en la circulación de capitales, se produce en las operaciones entre residentes de la Comunidad en relación con los activos localizados en la misma o emitidos por residentes en ella⁵⁷¹. Esta libertad puede estar además limitada mediante la adopción de medidas extraordinarias relativas a inversiones de capital inmobiliario, aunque estas medidas extraordinarias, han de entenderse que pueden ser cualquiera siempre que cumplan los requisitos que haya fijado el Consejo en su actuación, respetando la proporcionalidad entre los medios empleados y los fines perseguidos.⁵⁷²

La sentencia del TJCE *Sarmet* de 1971 estableció una de las primeras referencias a este Principio, determinando que en el mercado común los capitales pueden invertirse de acuerdo

⁵⁷⁰ NIETO SOLÍS, J. A. “*Fundamentos y políticas de la Unión Europea*”. Siglo XXI, Madrid, 1995, págs.199 y 200.

⁵⁷¹ LELAKIS, V. “La libre circulation des capitaux au sein de la Communauté”. *Revue du Marché Unique Européenne*, nº1, 1991, pág.51.

⁵⁷² HAUPTMANN, J. M.: “*Article 73 C, en Traité sur l’union Européen, commentaire article per article a cargo de CONSTANTINESCO, V.; KOVAR, R., y SIMON, D.*”. Editorial Económica, París, 1995, pág.181.

con las leyes del mercado allí donde las perspectivas de rendimiento son mayores, contribuyendo así al aumento de la productividad y del nivel de vida. La libertad de circulación de capitales y pagos para ADRIAN ARNAIZ, engloba dos nociones jurídicas diferentes, por un lado la libre circulación de pagos ordinarios o corrientes y, de otra parte, la libre circulación de movimientos de capital. Esta última noción es la que se suele identificar con esta figura. Ambas nociones carecen de definición legal, por lo que ha sido perfilada por el TJCE, empezando por la sentencia *Luisi y Carbone* de 31 de enero de 1984, en la que señala que los pagos son transferencias de divisas que constituyen una contraprestación en el marco de una transacción subyacente, mientras que los movimientos de capital el TJCE los considera operaciones financieras que persiguen esencialmente la colocación o inversión de la cantidad en cuestión, y no el pago o contraprestación de una transacción subyacente⁵⁷³, y para GARCIA-MONCÓ la idea latente es la realización y cambio de localización de inversiones en un escenario internacional⁵⁷⁴.

En el caso de LUCAS DURAN, el TJCE ha considerado que cuando se invoca la libertad del movimiento de capitales junto a otra libertad fundamental esta funcionará como accesoria o circunstancial⁵⁷⁵, mientras que para FERNANDEZ PONS la jurisprudencia del TJCE la aplicación de esta libertad comporta la supresión de todas las restricciones al movimiento de los capitales y a los pagos ordinarios que pertenecen a las personas físicas o jurídicas, residentes en el territorio de los EEMM, así como cualquier tipo de discriminación por razones de la nacionalidad, residencia de las partes en la transacción o lugar de ubicación de la inversión⁵⁷⁶.

El problema que nos podemos encontrar ante este supuesto, es si las normativas nacionales pueden disuadir a los interesados de realizar una operación monetaria y en consecuencia privarles de una facultad que constituye un componente de la libre circulación de capitales y de pagos. En este sentido hay que destacar la jurisprudencia del TJCE de 16 de marzo de 1999, del caso *Trummer*, que obliga a inscribir una hipoteca destinada a garantizar un crédito pagadero en la moneda nacional de otro Estado miembro. Para GALLEGO CORCOLES

⁵⁷³ ADRIAN ARNAIZ, J. “*Políticas Comunitarias: Bases jurídicas*”. Coord.: CALONGE VELAZQUEZ, A., Lex Nova, Valladolid, 2002, págs.99 y ss.

⁵⁷⁴ MARTINEZ GARCIA MONCÓ, A. “*Libre Circulación de Capitales en la Unión Europea: Problemas Tributarios*”. Civitas, Madrid, 1999, págs.47 y ss.

⁵⁷⁵ LUCAS DURAN, M. “*Fiscalidad y Libre Circulación de Capitales y Pagos en el Derecho de la Unión Europea: Análisis Jurisprudencial*”. Documentos de Trabajo UC-CIFF-IELAT nº8, Centro Internacional de Formación Financiera (CIFF) Alcalá de Henares, Madrid, agosto 2012, págs.17 y ss.

⁵⁷⁶ FERNANDEZ PONS, X. “*Derecho de la Unión Europea*”. Huygens Editorial, Barcelona, 2010, págs.251 y ss.

la mayor parte de las resoluciones del TJCE relacionadas con este principio han declarado el establecimiento de ventajas fiscales, han determinado situaciones objetivamente comparables o han sido resoluciones justificadas con el interés general. En este sentido hay que destacar la Resolución de 26 de septiembre de 2000, *Comisión contra Bélgica*, en la que determina que una presunción general de evasión o fraude fiscal no puede justificar la adopción de una prohibición total de ejercer esta libertad de circulación de capitales⁵⁷⁷.

KOLASSA concreta que este principio incluye también la prohibición general que va más allá de la mera eliminación de la desigualdad de trato por razón de la nacionalidad, como se resolvió en el asunto C-367/98, *Comisión contra Portugal*. Aunque el Tratado permite un trato fiscal diferente a la inversión extranjera y a los no residentes, estas medidas no deberán constituir un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y de pagos, incluso con terceros países, siempre que se establezca reciprocidad y mantenimiento de una ventaja negociadora de los EEMM respecto de los terceros, como se definió en el asunto C101/05 *Skatteverket v A*⁵⁷⁸. En este mismo sentido se alinea CARBAJO VASCO determinando que la inclusión de estos terceros busca el fortalecimiento del euro y la proyección internacional de la UE⁵⁷⁹.

En definitiva para LUCAS DURAN, cuando nos encontremos ante una inversión realizada por un particular o entidad que actúa con carácter de mero inversor y no de empresario, normalmente podrá considerarse principalmente afectada por la libertad de circulación de capitales y no en otro caso; ello permite predecir que el éxito en la aplicación de la referida libertad puede depender de las características de quien invoque el Derecho Comunitario en el ámbito que estudiamos y de la naturaleza particular de la inversión⁵⁸⁰.

En esta Libertad de circulación de capitales, para SANCHEZ GONZALEZ el TJCE ha considerado como movimientos de capitales en relación con los bienes inmuebles: La adquisición por una entidad de un inmueble en otro Estado miembro y su cesión en arrendamiento, sin relación con la actividad principal de dicha entidad, la adquisición y tenencia

⁵⁷⁷ GALLEGO CORCOLES, I. "Derecho Comunitario Europeo". Coord.: MORENO MOLINA, J.A., Lex Nova, Valladolid, 2007, págs.297 y ss.

⁵⁷⁸ KOLASSA, D. "Libre Circulación de Capitales". *Fichas Técnicas sobre la Unión Europea*. Parlamento Europeo, Bruselas, 2013, págs.2 y ss.

⁵⁷⁹ CARBAJO VASCO, D. "La libre circulación de capitales y pagos en la Constitución Europea, a propósito del artículo III-45". *Noticias de la Unión Europea*, nº246, 2005, págs.43 y ss.

⁵⁸⁰ LUCAS DURAN, M. "Fiscalidad y Libre Circulación de Capitales y Pagos en el Derecho de la Unión Europea: Análisis Jurisprudencial". Documentos de Trabajo UC-CIFF-IELAT nº8, Centro Internacional de Formación Financiera (CIFF) Alcalá de Henares, Madrid, agosto 2012, págs.21 y ss.

por una entidad de un inmueble en otro Estado miembro sin relación con su actividad principal, la enajenación por una persona física residente en un Estado miembro de un bien inmueble que posea en otro Estado miembro aunque el adquirente sea una sociedad privada de la que el transmitente posea todas las acciones, la transmisión mortis causa por una persona física residente en un Estado miembro de un bien inmueble situado en otro Estado miembro, la adquisición por una persona física residente en un Estado miembro de acciones representativas del capital de una sociedad residente en otro Estado miembro negociadas en bolsa, el derecho a adquirir, explotar y enajenar inmuebles en el territorio de otro Estado miembro que constituye el complemento de la libertad de establecimiento y genera un movimiento de capital⁵⁸¹. Para GARCIA MONCO el TJCE ha admitido la aplicación de medidas nacionales restrictivas a la libre circulación de capitales, cuando éstas se aplican frente a residentes de países terceros frente a los residentes comunitarios y no entre residentes de los diversos EEMM⁵⁸².

Junto a la jurisprudencia europea no hay que olvidar la existencia del Código de la OCDE sobre Liberalización de los Movimientos de Capitales de 2003 en el que contiene un capítulo determinado sobre los bienes inmuebles, en el cual los EEMM de la OCDE ha determinado las reservas en relación a la inversión inmobiliaria tanto para EEMM de la UE como otros Estados.⁵⁸³ HOWARTH y SADEH afirman que este Código supone un apoyo de la OCDE a los movimientos emprendedores dentro de los EEMM⁵⁸⁴.

⁵⁸¹ SANCHEZ GONZALEZ, L.M. “Las Libertades Comunitarias como Límite a la Capacidad Normativa de los Estados Miembros en Materia de Impuestos Directos: La Doctrina del Tribunal de Justicia”. *Cuadernos de Formación*, nº10, IEF, Madrid, 2010, págs.210 y ss.

⁵⁸² GARCIA MONCO, A. “*Libre circulación de capitales en la UE: problemas tributarios*”. Civitas, Madrid,1999, págs.122 y ss.

⁵⁸³ OCDE “*Code of Liberalization of Capital Movements*”. Paris, 2003, págs.160 y ss. En este sentido cabe destacar que los Estados que han incorporado reservas en relación a la libertad de capitales y a la inversión en bienes inmuebles. Estas reservas se pueden agrupar de la siguiente manera:

1. *Reservas generales a la inversión de los no residentes en bienes inmuebles.* En este sentido hay que destacar las reservas de *Australia, Eslovaquia y Reino Unido*, en esta última se especifica que se incluyen los bienes inmuebles, tierras y hoteles.

2. *Reservas relativas a la inversión en el extranjero en bienes inmuebles por Fondos de Pensiones.*

La preocupación por la inversión en bienes inmuebles en el extranjero por Fondos de Pensiones, viene reflejada en la delimitación del máximo de inversión de los activos de estos fondos, de tal manera, que se limita la adquisición en el caso de *Austria, Canadá, República Checa, Finlandia, Alemania, Hungría, Luxemburgo, México, Portugal o Suiza*. El límite de la inversión varía en relación al total de los activos o a las reservas y cada Estado establece un porcentaje que varía desde el 5% hasta un máximo del 30%.

3. *Reservas relativas a la inversión en el extranjero en bienes inmuebles por Entidades Aseguradoras.*

Esta delimitación es muy similar a los Fondos de Pensiones, pero en este caso las entidades elegidas han sido las compañías aseguradoras y sus inversiones en bienes inmuebles en el extranjero. En este sentido han sido restringidas por *Australia, República Checa, Finlandia, Alemania, Grecia, Hungría, Japón, Corea, Luxemburgo, México, Polonia, España, Suiza y Turquía*. Este límite se establece por un porcentaje de sus activos o de sus reservas, que varía al igual que en los fondos del 5%, 20% al 30%.

4. *Reservas relativas a las tierras de cultivo.*

La inversión y/o adquisición por los no residentes de tierras de cultivo, quedarán delimitadas por las restricciones impuestas en el caso de la *República Checa, Irlanda y Nueva Zelanda*.

5. *Exigencia de una residencia previa a la adquisición de bienes inmuebles.*

En ocasiones nos podemos encontrar ante Estados que han determinado la necesidad de una residencia previa, bien por un mínimo de años, bien por la tenencia de la residencia legal en el país o incluso por razón de matrimonio. En este sentido nos encontramos ante los casos de *Austria, Australia, Dinamarca, Noruega, Polonia, Suecia y Nueva Zelanda*. En alguno de los casos como *Australia* se permite la compra de bienes inmuebles a los cónyuges de sus nacionales mientras que en caso como *Dinamarca, Polonia y Suecia* se exige una residencia mínima previa de 5 años.

6. *Limitación por medio de Autorización previa.*

Algunos Estados han incluido la limitación a la compra de bienes inmuebles por los no residentes al requisito de la obtención de una autorización previa, como es el caso de *Austria, Suiza o Islandia*. En el caso de *Austria* la autorización va a provenir de los Länder, mientras que para *Suiza* de la Autoridad Cantonal correspondiente.

7. *Zonas restringidas o especiales de inversión inmobiliaria.*

La limitación puede originarse por la ubicación de los bienes inmuebles, por lo que se han incluido restricciones a la inversión inmobiliaria como es el caso de *Finlandia* en las Islas *Aaland*, *Grecia* en las regiones fronterizas si no son inversores de la UE, *Reino Unido* en *Alderney* o de *Jersey y Nueva Zelanda* en relación con las islas situadas en frente de su costa.

En el caso de *México* se favorece la inversión en la franja de 100 kilómetros junto a la frontera de la tierra mexicana y una tira de 50 kilómetros tierra adentro desde la costa mexicana atribuyendo al inversor acuerdos para considerarlo mejicano y otorgando la protección especial de la propiedad adquirida, incluso si ésta es realizada a través de *trust*.

8. *Inversiones en bienes inmuebles a través de entidades o trust.*

Al igual que los Estados establecen limitaciones a las inversiones en bienes inmuebles, pueden favorecer la inversión por medio de entidades o *trust*, como es el caso de *Australia, Corea y México*, que permiten la inversión cuando la entidad extranjera está constituida en su territorio. En sentido totalmente opuesto nos encontramos a *Suiza* que no permite bajo ninguna forma la inversión con sólo incentivo económico en su territorio.

9. *Otras especialidades en la limitación a la inversión inmobiliaria.*

Junto a las normas habituales o comunes para varios Estados podemos encontrarnos con especialidades introducidas por los diferentes Estados que forman parte de la OCDE. En el caso de *Australia* esta limitación a la inversión no se aplicará a los bienes inmuebles cuando la inversión realizada por los no residentes sea inferior a 5 millones de dólares australianos en la inversión directa en bienes inmuebles de uso comercial o inferior a 50 millones de dólares australianos cuando los bienes inmuebles no se encuentren limitados por un precio inferior; al *time-sharing*, cuando este disfrute de los bienes inmuebles sea inferior a 4 semanas en el año.

Austria, por su parte, establece limitaciones a las construcciones o adquisiciones realizadas en el extranjero por residentes: la adquisición de bienes inmuebles en el extranjero si son activos y forman parte de fondos garantizados por una oficina local de una compañía que no forma parte de la UE y está establecida en *Austria* y la adquisición de bienes inmuebles fuera de la UE si el activo en cuestión forma parte del margen de solvencia de la oficina local de una compañía de seguros de un Estado que no pertenece a la UE. *Hungría*, establece la limitación sobre los créditos garantizados por hipotecas sobre bienes inmuebles situados fuera de Hungría y que formen parte del capital de una empresa de seguros. *España* permite en los créditos garantizados por residentes a no residentes por hipotecas de compañías de seguros sobre las reservas técnicas, cuando estén garantizados por bienes inmuebles situados en otros EEMM de la UE. *Noruega*, establece una delimitación relativa a los no residentes en la que no pueden adquirir segundas residencias. Y finalmente *Islandia*, limita la inversión de los bienes inmuebles en el caso de los no residentes, en los casos de inversiones por otros Estados o compañías estatales sin autorización; o la limitación a los derechos sobre la pesca o la explotación del agua de los bienes inmuebles adquiridos por no residentes, salvo que pertenezcan a compañías los ciudadanos islandeses posean más del 4/5 del total del capital.

En relación con el *Principio de libre establecimiento*, al igual que en el caso anterior viene recogido directamente en los artículos 49 al 55 del Texto Consolidado de la Comunidad Europea. Este texto establece el Principio de libertad de servicios prohibiendo las restricciones a la libre prestación de los servicios de la Comunidad para los nacionales de los EEMM establecidos en un país de la Comunidad que no sea el del destinatario de la prestación. Esta libertad de establecimiento se basa en la el acceso a actividades no asalariadas y a su ejercicio, así como la constitución y gestión de sociedades, de forma estable y continuada. De esta manera, el principio va dirigido tanto a las personas físicas como a las personas jurídicas y con los límites relativos al ejercicio del poder público: la posibilidad de que los EEMM excluyan la producción y el comercio de material de guerra, el mantenimiento de un régimen propio para los extranjeros por razones de orden público, seguridad y salud públicas⁵⁸⁵.

La participación de los socios inversores residentes en terceros países y la residencia fiscal en un Estado miembro de la UE distinto de España de la entidad adquirente según CALDERÓN CARRERO, determinan la aplicación de la restricción fiscal derivada de la norma española, guardando especial relación con el Principio de libre circulación de capitales y en menor medida con el Principio de libertad de establecimiento⁵⁸⁶.

El *Principio de libertad de circulación*, viene recogido en el Texto Consolidado de la Comunidad Europea en el artículo 39, y permite la libre circulación de los trabajadores dentro del territorio comunitario. Este principio ha sido especialmente defendido en las sentencias que ha emitido el TJCE en varias ocasiones. Este principio no permite establecer diferencias fiscales en función de que una persona tenga su residencia en un Estado y su trabajo o actividad tanto profesional como empresarial se encuentre en otro. La implementación de una norma fiscal que penalice este cambio de residencia, tendrá su lógica configuración cuando nos encontremos ante supuestos en los que esta residencia se traslada a un país considerado paraíso fiscal y no por el mero cambio de residencia del sujeto pasivo dentro del territorio comunitario, primando los principios de efectividad y permanencia en el territorio⁵⁸⁷. En este mismo sentido se posiciona GOMEZ CABALLERO cuando afirma que en los Tratados de constitución de la UE se

⁵⁸⁴ HOWARTH, D. y SADEH, T.” In the Vanguard of globalization: The OECD and International Capital Liberalization”. *Review of International Political Economy*, nº185, diciembre 2011, págs.622 y ss.

⁵⁸⁵ PARLAMENTO EUROPEO. “Libertad de Establecimiento y Prestación de servicios y reconocimiento mutuo de diplomas”. *Parlamento Europeo: Fichas técnicas.21.02.2001*.

⁵⁸⁶ CALDERON CARRERO, J.M. “Canjes de Valores internacionales y derecho comunitario europeo”. *Anuario da Facultade de Dereito Da Universidade Da Coruña (AFDUDC)*, nº12, 2008, págs.127 y ss.

⁵⁸⁷ UCKMAR, V.: “Influencia del domicilio, de la residencia y de la nacionalidad en el Derecho tributario”. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº24, 1956, pág.589.

consagran los derechos de los ciudadanos de la UE, no por su condición de trabajadores, sino por ser titulares de la ciudadanía de la Unión, afirmando además, que este derecho a la libre circulación no se manifestaría plenamente, si no participara de la garantía del derecho a la no discriminación por razón de nacionalidad⁵⁸⁸.

Intercambio de información tributaria

Por último en relación con el *Principio del secreto bancario*, ha habido muchas discrepancias al respecto, ya que inicialmente los EEMM se oponían a la conservación de este secreto ya que permitía la evasión de impuestos. Finalmente los EEMM en aras de mantener los depósitos de los no residentes, han optado por olvidar la eliminación del secreto bancario, pero a su vez, armonizar la normativa existente para el tratamiento fiscal del ahorro, aunque últimamente se está cambiando esta política en aras de obtener un mayor control sobre el patrimonio de los particulares.

La gran movilidad de los capitales es para DE PAZ CARBAJO la razón por la que es necesaria la determinación de la imposición sobre el ahorro a nivel europeo y en parte para la eliminación de este secreto bancario. Después de haber utilizado la herramienta de la Armonización fiscal, es necesario continuar con este proceso mediante el intercambio de información tributaria con especial relación a la imposición sobre los Impuestos de la Renta y del Patrimonio. Por este motivo, nace la Directiva 2003/49/CE tiene por objeto la tributación del ahorro en las personas físicas en forma de pago de intereses, con la finalidad de que las rentas del ahorro tributen en el Estado miembro en el que tenga la residencia fiscal el beneficiario efectivo⁵⁸⁹.

Esta Directiva estableció un período transitorio para Bélgica, Luxemburgo y Austria en relación con este intercambio de información entre los EEMM, con la penalización de la posibilidad de establecer una retención en origen de hasta un 35% de los rendimientos originados hasta que estos Estados incorporen esta Directiva a su ordenamiento jurídico. Para HERNANDEZ VIGUERAS este periodo transitorio establecido en la Directiva está vinculado a este secreto bancario, ya que en estos tres países es un principio que está muy arraigado,

⁵⁸⁸ GOMEZ CABALLERO, P. “La Libre Circulación de los Trabajadores Comunitarios”. *Curso de Derecho Social Comunitario*, Universidad de Córdoba, 2009, págs.2 y ss.

⁵⁸⁹ DE PAZ CARBAJO, J.A. “La Directiva 2003/48/CE y su eficacia para la efectiva tributación del ahorro en la Unión Europea”. *Cuadernos de Formación*, vol.3, nº12, IEF, Madrid, 2007, págs.173 y ss.

especialmente en el caso de Luxemburgo, que posee un sector financiero desproporcionado por los incentivos fiscales y ha sido el que ha dado origen de la Directiva por la pérdida de los depósitos alemanes en favor de los inventivos de los capitales en Luxemburgo⁵⁹⁰.

El principio del secreto bancario, queda por lo tanto en la actualidad en un segundo plano por la lucha de la UE para la eliminación de los paraísos fiscales y la aprobación de la nueva Directiva 2011/16/UE que para CALDERON CARRERO tiene además la intención de alinear el sistema comunitario de intercambio de información con la cláusula de intercambio de información del MCOCDE aunque en alguno de sus aspectos supera a este modelo,⁵⁹¹ mientras que para RODRIGUEZ-BEREIJO, esta Directiva permite la posibilidad de emplear la información intercambiada como medio de prueba en los procedimientos judiciales nacionales.⁵⁹²

Aunque esta nueva Directiva deroga la Directiva 77/799/CEE lo más importante es que establece diferentes supuestos y requisitos para el intercambio de información previa solicitud, el intercambio de información espontánea y además se establece un nuevo régimen especial de intercambio automático de información por el que los EEMM se obligan a partir del 1 de enero de 2014 en relación con las personas con domicilio en otro Estado miembro de la UE a intercambiar en relación a la imposición sobre la renta y el patrimonio de la propiedad de bienes inmuebles y de los rendimientos inmobiliarios⁵⁹³.

⁵⁹⁰ HERNANDEZ VIGUERAS, J. “*La Europa OPACA de las Finanzas: y sus Paraísos Fiscales Offshore*”. Icaria Antrazyt, Barcelona, 2008, págs.105 y ss.

⁵⁹¹ CALDERÓN CARRERO, J.M. “*Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea 2008*”. CISS, Valencia, 2008, págs.1263 y ss.

⁵⁹² RODRIGUEZ-BEREIJO LEON, M. “El Intercambio de Información Fiscal entre los Estados y su Incidencia Probatoria”. *Revista para el Análisis del Derecho InDret*, Barcelona, 2012, págs.17 y ss.

⁵⁹³ DIRECTIVA 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, con fecha de entrada en vigor el 11.03.2011, publicada en el Diario Oficial DO L 64, 11.03.2011. en relación con la DIRECTIVA 2010/24/EU del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas. Esta DIRECTIVA 2011/16/UE tiene referenciados dos Reglamentos de Ejecución, el primero relativo al contenido de los formularios objeto de información el Reglamento de Ejecución 1156/2012 de 6 de diciembre de 2012 y un segundo que matiza un poco más la información, en este caso la relativa a los bienes inmuebles, el Reglamento de Ejecución 79/2012 de 31 de enero de 2012 que establece el intercambio de información en la realización de obras sobre bienes inmuebles, en los casos de adquisición o arrendamiento de bienes inmuebles y un tercer grupo relativo a los gastos relativos a los bienes inmuebles.

4.3 LA JURISPRUDENCIA DEL TJCE EN MATERIA DE ARMONIZACIÓN DE LOS PRINCIPIOS COMUNITARIOS Y LA IMPOSICIÓN DIRECTA SOBRE LOS BIENES INMUEBLES.

La jurisprudencia del TJCE para *CARMONA FERNANDEZ* ha supuesto una revolución extraordinaria de las bases y conceptos sobre los que se asientan los sistemas tributarios nacionales, especialmente por lo que se refiere al gravamen de los contribuyentes no residentes y de las inversiones u operaciones en el extranjero de los contribuyentes residentes, hasta el punto de que puede decirse que esta jurisprudencia es el principal motor de cambio de las legislaciones nacionales en materia de imposición directa. En ocasiones esta jurisprudencia ha tenido efectos en el Derecho tributario internacional como en el caso de los CDIs o en la interpretación de la aplicación de la cláusula de no discriminación⁵⁹⁴.

En relación con los bienes inmuebles, la incorporación de actividades en las que se derive algún rendimiento procedente de los bienes inmuebles y que además quede vinculado alguno de los Principios comunitarios se ha visto reflejado en esta jurisprudencia del TJCE, determinando entre las más importantes las siguientes:

Principio de libre circulación de personas

STJCE 21.2.2006, Ritter Coulais, As. C-152/03: La no adecuación al Derecho Comunitario de la normativa alemana que limita a los no residentes la posibilidad de compensar rendimientos negativos del capital inmobiliario producidos en otro Estado miembro.

En este caso nos encontramos ante dos cónyuges de nacionalidad alemana que reciben salarios y están sujetos a la imposición por el Impuesto de la Renta en Alemania, pero tienen su residencia habitual en un bien inmueble de su propiedad en Francia. La norma alemana no permite integrar a la hora de evitar la doble imposición los rendimientos negativos por el uso de la vivienda, ya que el Convenio Franco-Alemán, sólo permite la deducción de los mismos en el Estado donde radique el bien inmueble.

⁵⁹⁴ *CARMONA FERNANDEZ, N. “Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la UE 2008”. CISS, Valencia, 2008, págs.668 y ss.*

El TJCE consideró que en esta aplicación del Convenio se están vulnerando dos Principios Comunitarios: el Principio de libre circulación de trabajadores del artículo 45 TFUE y el Principio de Libre circulación de capitales. El primero, ya que la libre circulación de personas tiene por objeto facilitar a los nacionales comunitarios el ejercicio de cualquier tipo de actividad profesional en todo el territorio de la Comunidad y se oponen a las medidas que pudieran colocar a estos nacionales en situación desfavorable y en el supuesto de que desearan ejercer una actividad económica en el territorio de otro Estado miembro. En relación con la libre circulación de capitales. El Tratado se opone a una normativa nacional que no permite que las personas físicas que perciben rendimientos del trabajo por cuenta ajena en un Estado miembro en el cual están sujetos al impuesto sobre la renta por obligación personal, soliciten que se tengan en cuenta, a los efectos de la determinación del tipo impositivo aplicable a dichos ingresos en ese Estado, los rendimientos negativos por arrendamientos derivados de la utilización personal, para uso propio, de su vivienda situada en otro Estado miembro, pese a que se tienen en cuenta los rendimientos positivos por arrendamientos correspondientes a una vivienda de tales características.

Para CARMONA FERNANDEZ en 1987 antes de la entrada en vigor de diversas Directivas, en materia de residencia, el mero traslado de residencia no tenía fuerza suficiente para considerar presente un elemento de extranjería que justificara la aplicación del Derecho comunitario y en especial la jurisprudencia *Werner*⁵⁹⁵, mientras que para CHICO DE LA CAMARA, cada vez son más numerosos los fallos del Tribunal que ponen en relieve el tratamiento restrictivo que soportan los trabajadores transfronterizos en comparación con las mismas personas cuando no interviene ningún elemento de extranjería. Para los *Sres. Ritter-Coulais* estos resultan discriminados por tener su vivienda habitual en un lugar distinto al que trabajan, por lo que el Tribunal determina que el trato que dispensa la normativa nacional a los trabajadores residentes es menos beneficioso que el que se aplica a los trabajadores que residen en Alemania con viviendas en propiedad⁵⁹⁶.

En el caso de España, según CHICO DE LA CAMARA, la Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, si somete a tributación en base a los rendimientos íntegros a diferencia de los que sucede con los residentes que se ven sometidos por el rendimiento neto, por lo que se lesiona el Derecho comunitario. La actual Ley 35/2006, del IRPF, con aplicación

⁵⁹⁵ CARMONA FERNANDEZ, N. “*Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la UE 2008*”. CISS, Valencia, 2008, págs.694 y ss.

⁵⁹⁶ CHICO DE LA CAMARA, P. “Comentarios de Jurisprudencia Comunitaria. STJCE de 21 de febrero de 2006 (As. *Ritter Coulais* –C/152/03)”. *Crónica Tributaria*, Madrid, nº 137, 2010.

para los residentes, permite la minoración en la base imponible de los rendimientos negativos del capital inmobiliario a diferencia de lo que se establece para los no residentes en el que la normativa aplicable (art. 24.1 del R. D. L. 5/2004, de 5 de marzo, que aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la renta de los no residentes). La norma no permite la deducción de gastos, pues al computarse en la base imponible los rendimientos íntegros veta la posibilidad de que puedan generarse rendimientos negativos del capital inmobiliario.

STJCE 26.10.2006, Comisión vs Portugal (viviendas portuguesas), As. C-345/05: Exención por reinversión en vivienda situada en otro Estado miembro.

En este caso nos encontramos ante la normativa portuguesa que subordinaba la no tributación de las plusvalías derivadas de la enajenación de la vivienda habitual a su reinversión en otra vivienda en territorio portugués, por lo que lesiona el Principio de libre circulación de trabajadores, el Principio de libertad de establecimiento y el Principio de la libre circulación de capitales. Estas disposiciones que impiden o disuaden a un nacional de un Estado miembro de abandonar su país de origen para ejercer su derecho a la libre circulación constituyen obstáculos a dicha libertad aun cuando se aplican con independencia de la nacionalidad de los trabajadores afectados.

El TJCE establece que el contribuyente que decide proceder a la venta del inmueble utilizado como vivienda que posee en Portugal a fin de trasladar su domicilio al territorio de otro Estado miembro y adquirir allí un nuevo inmueble destinado a vivienda está sometido a un tratamiento fiscal desfavorable en comparación con el que disfruta una persona que mantiene su residencia en Portugal, esta determinación del Tribunal se basa en el incumplimiento del Artículo 21 TFUE, relativo al derecho a circular y residir libremente, el Artículo 45 TFUE de libre circulación de los trabajadores y el Artículo 49 TFUE relativo a la libertad de Establecimiento; al igual que los Artículos 28 y 31 sobre el AEEE de 2 de mayo de 1992, relativo a la libre circulación de personas. De esta forma nos encontramos ante una situación de discriminación que para el Tribunal no está justificada por el Principio de coherencia. Para HERRERA MOLINA, esta resolución es coherente con otras resoluciones emitidas y la

solución para evitar estas discriminaciones dentro del territorio de la UE sería la supresión de las deducciones⁵⁹⁷.

En el caso español, HERRERA MOLINA afirma que no tiene especial relevancia ya que la norma española no excluye la exención por reinversión en el caso de que la nueva vivienda habitual no esté situada en España y además la DGT considera que estos casos si es posible acogerse a este beneficio fiscal.

STJCE 18.07.2007 État du Grand Duché de Luxembourg y H.U. Lakebrink y K. Peters-Lakebrink, As. C-182/06: Bienes inmuebles situados en otro Estado miembro. Rendimientos negativos no computados procedentes de arrendamientos.

Esta resolución sigue la doctrina de *Ritter-Coulais*, en la que se denegó la aplicación del rendimiento negativo de bienes inmuebles. En este caso, el matrimonio *Lakebrink*, nacionales alemanes y residentes en Alemania, ejercen su actividad por cuenta ajena exclusivamente en Luxemburgo, de manera que se procedió al cálculo de su renta conforme a su residencia, excepto para el caso del rendimiento negativo procedente del arrendamiento de bienes inmuebles situados en Alemania que no se tuvieron en cuenta a efectos del impuesto en Luxemburgo, ya que la legislación fiscal luxemburguesa excluye la aplicación de esta progresividad negativa, por lo que no se tuvo en cuenta, cuando la norma establece que sí es concedida a los sujetos pasivos residentes.

El TJCE rechazó las alegaciones considerando que la exclusión de una ventaja fiscal no puede justificarse con otras, por lo que el artículo 45 TFUE, antiguo artículo 39 CE, debe analizarse si está justificado o no aplicar una diferencia de trato mientras que por otro lado señaló que es el Estado de la fuente el que debe tener en cuenta las pérdidas de los rendimientos derivadas del arrendamiento de bienes inmuebles situadas en el otro Estado miembro, dado que el Estado de residencia de los trabajadores no puede hacerlo. Por otra parte el TJCE argumentó la comparabilidad de los residentes y de los no residentes en los casos en los que él no residente obtiene la mayor parte de su renta en el Estado de empleo, pudiendo acceder a las ventajas fiscales que ese Estado concede para los sujetos pasivos residentes. Para MAISTO, el Tribunal ha permitido, de acuerdo con su jurisprudencia, la diferencia de trato si esta tiene un

⁵⁹⁷ AAVV. “Comentarios de Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. 2006-2007”. IEF, Madrid, 2007, Sentencia comentada por HERRERA MOLINA, P.M.

fundamento objetivo entre los residentes y los no residentes,⁵⁹⁸ en este mismo sentido BMMENS sostiene que la existencia de esta discriminación tampoco es ajustada por motivos objetivos, en este mismo sentido DOURADO lo corrobora, estableciendo además un paralelismo con la Sentencia del caso *Ritter-Coulais*.⁵⁹⁹

En esta sentencia para CARMONA FERNANDEZ el Principio de capacidad contributiva requiere que se tengan en cuenta los rendimientos negativos derivados del arrendamiento de inmuebles situados en el extranjero al forma parte de su situación personal, de manera que el Estado donde se ejerce el empleo debe extender tal ventaja fiscal a los sujetos pasivos no residentes en los mismos términos que se concede a los sujetos pasivos residentes⁶⁰⁰. En este mismo sentido se manifiesta SERRANO ANTÓN, afirmando que de acuerdo a los requerimientos del TJCE, la sentencia establece que la capacidad contributiva tiene que ser considerada parte integrante de las circunstancias personales y familiares, y a su vez, esta condición debe ser tenida en cuenta por el país donde se presta el empleo, cuando la mayor parte de la renta se obtiene en el mismo y confirma un trato fiscal desfavorable contrario a la libertad fundamental de circulación de personas.

En el caso de España, para SERRANO ANTON, el artículo 46 de la LIRNR debe adaptarse al contenido de esta sentencia en el sentido de que se hayan tomado en cuenta rentas negativas de fuente extranjera, por lo que deberá aceptarse la deducción, por el ejemplo en el caso de los intereses hipotecarios pagados para la adquisición de una residencia en un país fronterizo⁶⁰¹.

STJCE 16.10.2008, RHH Renneberg v. Staatssecretaris van Financiën. As. C-527/06. Libre circulación de los trabajadores. Determinación de la base imponible nacional de un Estado miembro que percibe la totalidad o la casi totalidad de sus ingresos imponibles. Rendimientos negativos de la vivienda donde reside.

⁵⁹⁸ MAISTO, G. "Residence of Individuals under Tax Treaties and European Community Law". *EC and International Tax Law Series*, vol. 6, IBFD, Amsterdam, 2010, págs.502 y ss.

⁵⁹⁹ DOURADO, A.P y DA PALMA BORGES, R. "The Acte Clair in EC Direct Tax Law". IBFD, Amsterdam, 2008, págs.247 y ss.

⁶⁰⁰ CARMONA FERNANDEZ, N. "Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la UE 2008". CISS, Valencia, 2008, págs.697 y ss.

⁶⁰¹ AAVV. "Comentarios de Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. 2006-2007". IEF, Madrid, 2007. Sentencia comentada por SERRANO ANTON, F.

El Sr. *Renneberg* trasladó su residencia de los Países Bajos a Bélgica donde vivió en una vivienda de su propiedad que había financiado mediante un préstamo hipotecario contratado con un banco neerlandés. En el marco de imposición en los Países Bajos, el Sr. *Renneberg* solicitó la deducción de los rendimientos negativos relativos a su vivienda belga que no fueron admitidos.

El Tribunal justifica que todo ciudadano comunitario que ejerza un trabajo por cuenta ajena en otro Estado miembro distinto del de su residencia estará comprendido en el ámbito de aplicación del Principio de la libre circulación de los trabajadores. El Tribunal relaciona esta sentencia en relación a este principio y los bienes inmuebles en los asuntos *Ritter-Coulais* C-152/03 y *Lakebrink y Peters-Lakebrink*, C-182/06.

El hecho de que los sujetos pasivos residentes reciban rendimientos de un inmueble situado en el territorio de Bélgica sobre los cuales dicho Estado miembro ejerce su competencia fiscal, no impide que los Países Bajos incluyan tales rendimientos inmobiliarios en la base imponible del impuesto sobre la renta que deben abonar los citados sujetos pasivos. En el caso de los rendimientos positivos, estos quedan incluidos en la base imponible a abonar en los Países Bajos, mientras que en el caso de los rendimientos negativos, la reducción destinada a evitar la doble imposición en el extranjero podrá ser deducida conforme al Convenio fiscal vigente entre ambos EEMM que no es aplicada. Por lo que en el caso de la existencia de una ventaja fiscal de la que no disfruta un no residente, la diferencia de trato entre los grupos puede calificarse de discriminación si no existe un criterio objetivo que la justifique, circunstancia que no concurre en este caso.

El TJCE resolvió, en relación con el Artículo 45 del TFUE, que se opone a que una norma nacional en la que un no residente en el Estado miembro en el que percibe los ingresos que constituyen la totalidad o la casi totalidad de todas sus rentas imponibles, no puede a efectos de la determinación de la base imponible de los referidos ingresos en dicho Estado miembro, imputar rendimientos negativos derivados de una vivienda de su propiedad en la que reside, situada en otro Estado miembro, mientras que un residente del primer Estado miembro sí puede imputar tales rendimientos negativos a efectos de la determinación de la base imponible de sus rentas.

STJCE 11.02.2010, Fokus Invest AG y Finanzierungsberatung-Immobilientreuhand und Anlageberatung GmbH (FIAG), As. C-541/08: Libre circulación de personas entre la Comunidad Europea y sus Estados miembros y la Confederación Suiza. Adquisición por esta sociedad de un inmueble situado en dicho Estado miembro.

La sociedad austríaca *FIAG* con domicilio en Viena, Austria, adquirió participaciones de un inmueble situado en esta localidad que le confería la propiedad de 28 pisos y 24 plazas de garaje, que fueron alquilados. La totalidad de las participaciones de la entidad austríaca eran propiedad de sociedades anónimas suizas. *Fokus Invest* con domicilio en Suiza poseía participaciones de capital de *FIAG*.

El TJCE establece que la interpretación de las disposiciones del Derecho de la Unión, incluidas las del Tratado, relativas al mercado interior no puede extenderse automáticamente a la interpretación del Acuerdo, y que, en cualquier caso, este Acuerdo no reconoce a las personas jurídicas el derecho de establecimiento. En relación con la libre circulación de capitales admisible frente a la Confederación Suiza como tercer país, el Artículo 64 TFUE relativo a la libre circulación de capitales con terceros países, aunque hubiera modificado la normativa no ha sufrido cambios sustancialmente nuevos por lo que ya existía con antelación al 31 de diciembre de 1993, siendo correcta su incoación. El Tribunal aclara que dentro del concepto de extranjero, incluye a las personas jurídicas participadas mayoritariamente por extranjeros, pero a su vez afirma que no hay ninguna duda que la norma del Artículo 25, sólo es aplicable a las personas físicas y no a las personas jurídicas.

EL TJCE por lo tanto, estimó que el Artículo 25 del Anexo I del Acuerdo sobre la libre circulación de personas entre la Comunidad Europea y sus EEMM por una parte y la Confederación Suiza por otra firmado en Luxemburgo el 21 de junio de 1999, debe interpretarse en el sentido de que la equiparación con los nacionales a efectos de la adquisición de inmuebles se aplica únicamente a las personas físicas y en relación a la restricción de los movimientos de capitales. La adquisición de bienes inmuebles en Austria impone a los extranjeros la obligación de ser titulares de una autorización al efecto o bien, la presentación de una certificación que acredite el cumplimiento de los requisitos exigidos por dicha Ley para obtener la exención de dicha obligación, constituyendo una restricción de la libre circulación de capitales admisible frente a la Confederación Suiza, como tercer país.

STJCE 20.01.2011, Comisión Europea v. República Helénica, As. C-155/09: Principio de Libre circulación de personas, Requisitos de exención del impuesto de transmisión de bienes inmuebles con ocasión de la primera adquisición de un bien inmueble.

La República Helena en su normativa concede una exención del Impuesto de Transmisiones de Bienes Inmuebles únicamente a los residentes permanentes en Grecia y excluye a los no residentes que tienen intención de instalarse en un futuro y además concede una exención de este impuesto a los nacionales griegos que realizan la primera adquisición de una vivienda en Grecia.

El TJCE afirma que la fiscalidad directa es competencia de los EEMM pero éstos deben ejercerla respetando el Derecho comunitario y establece que las normas sobre igualdad de trato no sólo prohíben discriminaciones por la nacionalidad sino también por cualquier otra forma encubierta que conduzca a un mismo resultado. La primera disposición perjudica a los no residentes en Grecia que adquieren una primera vivienda con el objeto de instalarse en este Estado miembro, mientras que los que ya residen y compran una primera vivienda sí que puede acceder a esta exención, por lo que esta norma ejerce una actitud disuasoria. La alegación por parte de Grecia de que esta norma lucha contra la especulación no es admisible ya que no prevé que el adquirente del inmueble utilice éste como vivienda permanente, ni le prohíbe alquilarlo, ni tampoco la política social ya que no establece beneficio alguno para las clases sociales más desfavorecidas. En relación con la nacionalidad para otorgar la segunda exención fiscal, el TJCE determina que la compra de la primera vivienda tanto para los nacionales griegos como no, es una situación comparable, por lo que la nacionalidad es una discriminación directa.

Por todos estos motivos, el TJCE determinó que la República Helénica había vulnerado el Principio de la libre circulación de personas del Artículo 18 TFUE relativo a la eliminación de la discriminación por razón de la nacionalidad en los Tratados, el Artículo 21 TFUE relativo a la libre circulación de personas, el Artículo 45 TFUE relativo a la libre circulación de trabajadores, el Artículo 49 TFUE de la libertad de establecimiento, y los Artículos 4, 28 y 31 del AEEE al conceder una exención del impuesto de transmisión de bienes inmuebles únicamente a los residentes permanentes en el territorio nacional y excluir a los no residentes que tienen intención de instalarse en el futuro en ese territorio. Esta vulneración aparece por conceder una exención de ese mismo impuesto, únicamente a nacionales griegos o a griegos de origen que adquieren una primera vivienda en el territorio nacional. Este mismo argumento de

la Libertad de establecimiento fue también empleado en la STJCE de 26 de octubre de 2006, *Comisión v. Portugal* C-345/05.

STJCE 01.12.2011, Comisión Europea v. República de Hungría, As. C-253/09. Libre circulación de personas, Libertad de establecimiento, Adquisición de un inmueble destinado a convertirse en la nueva residencia principal, Determinación de la base imponible del impuesto que grava la adquisición de inmuebles.

En este caso la Comisión alegó que las disposiciones tributarias tratan de modo discriminatorio la adquisición en Hungría de un inmueble para uso residencial que sigue a la venta de una residencia anterior, puesto que establecen medidas más favorables cuando dicha residencia radica en Hungría y no en el territorio de otro Estado miembro. Dichas disposiciones imponen un mayor gravamen a la adquisición de inmuebles con fines residenciales vinculada a la venta de una residencia anterior cuando ésta no radica en Hungría. Además, afirmó que, por su carácter discriminatorio, esas mismas disposiciones obstaculizan la libre circulación de trabajadores, capitales y la libertad de establecimiento.

La República de Hungría considera que no se vulnera la libre circulación de personas ni la libertad de establecimiento, porque no existe discriminación entre situaciones objetivamente comparables para todos aquellos que desean adquirir un inmueble en Hungría por primera vez, al igual que en el caso de los propietarios que ya tenían una vivienda y la sustituyen por otro bien inmueble. A juicio de Hungría no se hallan en una situación comparable aquellos que venden un inmueble situado en Hungría destinado a ser residencia principal para adquirir en el mismo Estado otro bien y quienes venden un inmueble situado en otro Estado destinado a residencia principal para adquirir otro en Hungría de ese tipo, porque el domicilio de estas personas pueden ser distinto, ya que los primeros son residentes nacionales y los segundos residentes extranjeros y en este segundo caso el bien previamente poseído no está sujeto al Derecho tributario húngaro.

El TJCE establece que una discriminación sólo puede nacer de la aplicación de normas distintas a situaciones comparables o de la aplicación de la misma norma a situaciones diferentes. El hecho de que un Estado miembro no permita a un no residente acogerse a determinadas ventajas fiscales que concede a un residente no es, por regla general, discriminatorio, pero en este caso, el objetivo de la normativa nacional es someter cualquier

adquisición inmobiliaria al pago de un impuesto cuya base imponible está constituida por el valor de mercado íntegro del bien adquirido y evitar al mismo tiempo que los recursos gravados por el impuesto cuando se adquirió el inmueble vendido lo sean de nuevo en una adquisición posterior.

La ley húngara se basa en la idea de que el adquirente de un inmueble situado en Hungría y destinado a convertirse en su residencia principal, que vende su anterior residencia, situada también en ese Estado, en el plazo previsto por la Ley, debe pagar el impuesto no por todo el valor del bien adquirido, sino sólo por la diferencia entre el valor de mercado del bien adquirido y el del bien vendido. De este modo, sólo se grava la parte de los recursos invertidos en la adquisición de un patrimonio que no ha sido sometido ya al impuesto, en cambio, cuando el bien vendido está situado en un Estado miembro que no es la República de Hungría, este último Estado carece de potestad tributaria sobre la transacción que ha realizado. En el caso de la existencia de un bien inmueble situado Hungría, el adquirente ya abonó el impuesto, circunstancia que no ocurre cuando no poseían un bien inmueble anterior en territorio húngaro, por lo que si los que no lo tenían se pueden deducir este impuesto, estarían beneficiándose indebidamente.

El TJCE establece que la salvaguarda de la coherencia del régimen fiscal es compatible con la restricción a la libre circulación de las personas y a la libertad de establecimiento contenidas en los artículos 28 y 31 del Acuerdo AEEE que tienen el mismo alcance jurídico que el artículo 45 y 49 del TFUE, por lo que desestima en la totalidad la pretensión de la Comisión Europea. En este mismo sentido nos encontramos la STJCE de 1.12.2011 en el Asunto C 250/08 por el que la *Comisión v. Reino de Bélgica* por la adquisición de un bien inmueble para su uso como vivienda habitual y el cálculo del impuesto de transmisiones patrimoniales reducido en base a la existencia de una vivienda habitual previa en territorio belga. En este caso el TJCE argumentó de igual manera que esta sentencia, condenando a la Comisión. Este asunto también lo relaciona el TJCE con el asunto *Comisión v. Portugal* C-345/05 de 26 de octubre de 2006 y *Comisión v. Grecia* C-155/09 de 20 de enero de 2011 en base a la determinación de estas libertades comunitarias.

STJCE de 8 de mayo de 2013. Libert y otros As. C-197/11 (Asunto acumulado C-203/11): Libertades fundamentales, Terrenos y construcciones situadas en determinados municipios, Incentivos fiscales.

Esta resolución del TJCE se plantea por la presentación de varios recursos en relación con las disposiciones que someten la transmisión de bienes inmuebles situados en determinados municipios al requisito de que estos bienes sólo pueden transferirse, alquilarse por más de nueve años o someterse a un derecho de enfiteusis o de superficie, a personas que conforme a la comisión de evaluación provincial, tengan una vinculación suficiente con dichos municipios. Por otra parte, el Tribunal se pregunta si la norma europea se opone a las disposiciones relativas a la imposición de una carga social a los parceladores y a los promotores, consistente, en esencia en destinar una parte de su proyecto de construcción a viviendas sociales o en abonar una contribución social, lo que permite a estos operadores tener derecho, como contrapartida, a determinados incentivos fiscales y a mecanismos de subvención.

El Tribunal argumenta que aunque en este caso no se han traspasado las fronteras, ya que son nacionales belgas en terreno belga, no se puede excluir por esta normativa a los particulares o empresas de los EEMM que quieran invertir en esta zona con la intención de adquirir o arrendar estos bienes inmuebles. Esta disposición disuade en los casos de cambio de residencia o realización de una actividad profesional en los casos hacia este territorio, ya que carecen del “vínculo suficiente” con el municipio afectado. Por otro lado, la limitación a la hora de vender o alquilar a un ciudadano de la Unión estos inmuebles, está restringida a quienes puedan demostrar este “vínculo suficiente”. El establecimiento de un régimen de autorización administrativa previa, no se puede considerar basado en el interés general, en el mero requisito de apreciación de la comisión de evaluación provincial. En relación a la carga social, el Tribunal considera que sólo nos encontraríamos ante una posible delimitación del Principio de la libre circulación de capitales, no obstante, esta carga tiene por objeto garantizar la oferta de viviendas suficiente, por lo que puede estar justificada por razón imperiosa de interés legal. Esta razón a su vez tiene que tener un carácter objetivo y ser necesaria y apropiada para el cumplimiento de dicho fin.

El TJCE resolvió determinando que la norma europea, artículos 21, 45, 56 y 63 del TFUE y la Directiva 2004/38/CE, se oponen a la existencia de una restricción a la hora de adquirir los inmuebles situados en determinados municipios por parte de una comisión de evaluación provincial, de la existencia de un vínculo suficiente entre el adquirente o arrendatario

potencial y estos municipios. Por otra parte en relación a la carga social, el artículo 63 TFUE no se oponen a la existencia de esta carga siempre que el órgano jurisdiccional aprecie que esta norma es necesaria y aprobada para garantizar una oferta de viviendas suficientes para personas de escasos ingresos o para otras categorías desfavorecidas.

Principio de Libre Circulación de Capitales

*STJCE de 01.06.1999. Klaus **Konle** v. Republik Österreich. As. C-302/97: Libertad de Establecimiento, Libertad de circulación de capitales, Procedimiento de Autorización de adquisiciones de bienes inmuebles.*

En este caso se analiza la demanda del Sr. *Konle* de nacionalidad alemana, contra la República de Austria para que se condenase a esta última a reparar el daño que le causó la supuesta infracción del Derecho comunitario por la legislación del Land de Tirol en materia de transacciones inmobiliarias.

La norma austriaca no permite la adquisición de una residencia secundaria, para lo cual el particular debe demostrar de forma fidedigna dicho extremo por lo que se emitirá la correspondiente autorización junto con que no es necesaria la autorización para adquirir derechos sobre un terreno edificado si el adquirente declara por escrito a la autoridad competente en materia de transacciones inmobiliarias que posee la nacionalidad austriaca y que la adquisición no tiene por objeto establecer una residencia secundaria. La legislación nacional además establece que para el caso de los extranjeros, sólo se concederá esta autorización cuando la adquisición proyectada no sea contraria a los intereses políticos del Estado y exista un interés económico, cultural o social en la adquisición por parte del extranjero, pero esta disposición no será aplicable si es contraria a los tratados internacionales firmados. Por este motivo, el Tribunal Constitucional austriaco declaró la inconstitucionalidad de la norma por lesionar de forma excesiva el derecho fundamental a la propiedad, y se modificó el procedimiento de declaración, extendiéndose a todos los adquirentes la obligación de solicitar una autorización administrativa antes de la adquisición de un bien inmueble.

El Sr. *Konle* en este caso, se adjudicó un bien en venta forzosa sito en el Land del Tirol con la condición de obtener esta autorización que solicitó alegando que tenía la intención de trasladar a este lugar su residencia y ejercer una actividad comercial con su empresa tal y como hacía en Alemania.

El TJCE ya había establecido que el derecho a adquirir, explotar y enajenar bienes inmuebles en el territorio de otro Estado miembro constituye el complemento necesario de la libertad de establecimiento del artículo 49 del TFUE, mientras que para los movimientos de capitales amparados en el artículo 63 del TFUE abarcan operaciones en las cuales los no residentes efectúan inversiones inmobiliarias en el territorio de un Estado miembro. En relación con la autorización previa es imposible aportar una prueba irrefutable del uso futuro del bien, por lo que la Administración dispone de un amplio margen de apreciación para pronunciarse acerca del valor probatorio de la información. Junto a este motivo, la posibilidad de una multa posterior e incluso la posibilidad de una venta forzosa en el caso de que dicho inmueble se utilizara como segunda residencia no justifica la existencia de una autorización previa siendo esta limitación contraria al Tratado.

*STJCE de 14.03.2000. Association **Eglise de scientologie** de Paris y **Scientology International Reserves Trust** v. **Premier ministre**. As. C-54/99: Libre circulación de capitales, Autorización previa – Orden público y seguridad pública.*

La asociación *Église de scientologie* de París, asociación francesa, y el *Scientology International Reserves Trust*, trust británico por la desestimación de la solicitud de derogación de la autorización previa para determinados tipos de inversiones extranjeras directas previstas por la normativa francesa. Esta norma establece que se puede someter a declaración, autorización previa o verificación la realización y la liquidación de las inversiones extranjeras en Francia. Estas inversiones están restringidas para los casos en los que afecten al poder público, orden público o seguridad pública o armas, en el resto de los supuestos sólo será necesaria la realización de una declaración administrativa.

Esta resolución, es parecida al caso anterior, ya que aunque se permite que los EEMM aplicar restricciones al Principio de la libre circulación de capitales justificadas por razones de orden público y seguridad pública, éstas tienen que interpretarse siempre en sentido estricto. El orden público y la seguridad pública sólo pueden invocarse en el caso de que exista una amenaza real y suficientemente grave que afecte a un interés fundamental de la sociedad. Además, en esta autorización previa se debe indicar cuáles son las circunstancias específicas para lograr esta autorización ya que si no nos encontraríamos ante un supuesto contrario a la seguridad jurídica. En este mismo sentido argumentó el TJCE en la Sentencia de 1 de junio de 1999, *Konle*, C-302/97, en relación a la autorización previa por razones de orden público.

La resolución del TJCE determinó que el Tratado en su artículo 65 TFUE, relativo a la adopción de medidas para impedir las infracciones en procedimientos de declaración de movimientos de capitales, no permite un régimen de autorización previa para las inversiones extranjeras directas que se limite a definir de manera general las inversiones a las que se aplica, como aquellas que puedan afectar al orden público o a la seguridad pública, de forma que los interesados no puedan conocer las circunstancias específicas en las que es necesaria una autorización previa. Por este motivo LUCAS DURAN afirma que aunque la recaudación de impuestos y la lucha contra el fraude fiscal pueden entenderse incluidos dentro de dicho concepto, la alegación del orden público o seguridad pública deberán estar basados nuevamente en el criterio de proporcionalidad y en la importancia de los motivos de exclusión⁶⁰².

STJCE de 5.03.2002 Hans Reisch y otros. As. C-515/99, C-519/99, C-524/99 y C-526/99 a C-540/99. Libre circulación de capitales, Procedimiento de declaración y aprobación previa de las adquisiciones de parcelas edificables.

El Alcalde de Salzburgo impuso a cada uno de los demandantes una multa por no haber declarado una operación relativa a la adquisición de parcelas edificables, ya que para la adquisición de bienes inmuebles es precisa la declaración de la operación y su aprobación por la Administración local.

El TJCE afirma que nos encontramos ante dos tipos diferentes de declaraciones previas: las primeras, relativas a las restricciones al establecimiento de residencias secundarias en una determinada zona geográfica que un Estado miembro decide para mantener, con un objetivo de ordenación del territorio, una población permanente y una actividad económica autónoma respecto del sector turístico, contribuyen a una finalidad de interés general y son razones válidas siempre que estas disposiciones no establezcan ninguna diferencia de trato entre los adquirentes austriacos y las personas que residen en otros Estados miembros y que ejercen las libertades garantizadas por el Tratado. Mientras que las segundas, en el caso de que la declaración previa se considere un trámite complementario a las sanciones penales y a la declaración de nulidad de la venta que la Administración puede solicitar ante el juez nacional, esta declaración previa excede tanto de lo que resulta necesario para alcanzar el objetivo de ordenación del territorio,

⁶⁰² LUCAS DURAN, M. “Fiscalidad y Libre Circulación de Capitales y Pagos en el Derecho de la Unión Europea: Análisis Jurisprudencial”. *Documentos de Trabajo UC-CIFF-IELAT* nº8, Universidad de Alcalá (Madrid), agosto 2012, págs.31 y ss.

como de las medidas que los Estados miembros pueden adoptar. Por este motivo, nos encontraremos que es contraria al Derecho Comunitario. En este mismo sentido el TJCE argumenta la similitud con la Sentencia de 1 de junio de 1999, caso *Konle* C-302/97.

El TJCE resolvió afirmando que el Tratado, en sus artículos relativos a la libertad de capitales y pagos (Artículos 63 a 66 TFUE), no se opone a un procedimiento de declaración previa previsto para el régimen de adquisición de bienes inmuebles en el primer caso mientras que sí que es contrario en este segundo tipo de declaraciones previas a la adquisición de los bienes inmuebles. En este mismo sentido y ahondando sobre si la declaración previa a la hora de adquirir bienes inmuebles es o no contraria al Principio de libre circulación de capitales podemos encontrar también la STJCE de 30.05.1989 *Comisión v. Grecia*, As.C-305/87.

STJCE de 23.09.2003 Margarethe Ospelt y Schlössle Weissenberg Familienstiftung. As. C-452/01: Libertad de movimiento de capitales. Procedimiento de autorización previa de las adquisiciones de terrenos agrícolas y forestales.

En este caso el gobierno austriaco rechazaba la cesión a la Fundación, *Schlössle*, de un terreno que pertenecía a la *Sra. Ospelt* debido a que no se cumplían los requisitos de adquisición de los terrenos agrícolas y forestales establecidos por la legislación austriaca.

La ley austriaca está facultada para someter las transacciones inmobiliarias a restricciones administrativas en aras del interés general consistente en el mantenimiento, fortalecimiento o la creación de una población de agricultores viable. Esta ley de transacciones en relación con los bienes inmuebles se aplica sobre terrenos agrícolas y forestales, terrenos edificables, propiedades inmobiliarias en la medida en que ciudadanos extranjeros adquieran derechos sobre ellas, teniendo como objeto el mantener los terrenos agrícolas y forestales de las explotaciones agrícolas familiares con el fin de mejorar sus condiciones estructurales de acuerdo con las circunstancias naturales del Land. Junto a esto, mantener una distribución de la propiedad de la tierra lo más amplia posible, socialmente sostenible y someter a restricciones la adquisición de propiedades inmobiliarias por parte de los extranjeros que no estén asimilados a los nacionales por el Derecho de la Unión Europea. En definitiva, la norma requiere una autorización previa a la adquisición de este tipo de bienes inmuebles.

La *Sra. Ospelt* aportó un terreno agrícola y forestal al patrimonio de la Fundación, establecida en el Principado de Liechtenstein y cuya principal beneficiaria es ella misma. Esta

aportación perseguía evitar la división de la herencia de este patrimonio familiar y la Fundación pretendía seguir arrendando los terrenos agrícolas a los mismos agricultores de antes. El gobierno local austriaco denegó la autorización previa por considerar que no se cumplían los requisitos para la adquisición por parte de extranjeros en base a la norma especificada anteriormente y porque no ejercía una actividad agrícola ni pretendía ejercerla en un futuro.

En este sentido el TJCE argumentó que tanto el Tratado, como el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo prohíben las restricciones de los movimientos de capitales, mientras que por otra parte, las restricciones a la libertad de movimientos de capitales pueden admitirse si persiguen de manera no discriminatoria un objetivo de interés general, y por otra respetan el principio de proporcionalidad. En el caso de existir una autorización previa, esta debe basarse en criterios objetivos, conocidos de antemano y que permitan a cualquier persona disponer de un medio de impugnación jurisdiccional.

El TJCE resuelve que el Tratado en sus artículos relativos a la libertad de capitales y pagos (artículo 63 a 66 TFUE) no se opone a que la adquisición de terrenos agrícolas se supedita a la emisión de una autorización previa, sólo se opone a que dicha autorización se deniegue en cualquier circunstancia debido a que el adquirente no explote personalmente los terrenos en el marco de una explotación agrícola y no tiene su residencia en ella. Esta Sentencia tiene relación directa según el TJCE con las Sentencias relativas sentencia de 5 de marzo de 2002, *Reisch* y otros, asuntos acumulados C-515/99, C-519/99 a C-524/99 y C-526/99 a C-540/99 en relación a la regulación de la adquisición de la propiedad inmobiliaria mientras que a la Sentencia de 1 de junio de 1999, *Konle* C-302/97, en relación con las restricciones a la libre circulación de capitales.

Para LUCAS DURAN, esta autorización previa puede ser adecuada para conseguir un fin determinado porque un control posterior pudiera no ofrecer las mismas garantías, aunque suponga una restricción a esta libre circulación de capitales. Este régimen de autorizaciones ha encontrado eco en la doctrina del TJCE, pero deberá estar amparada por la existencia de una argumentación objetiva y se deberá analizar cada caso concreto⁶⁰³.

⁶⁰³ LUCAS DURAN, M. “Fiscalidad y Libre Circulación de Capitales y Pagos en el Derecho de la Unión Europea: Análisis Jurisprudencial”. *Documentos de Trabajo UC-CIFF-IELAT* nº8, Universidad de Alcalá (Madrid), agosto 2012, págs.29 y ss.

STJCE 11.12.2003 Barbier v. Inspecteur van de Belastingdienst Particulieren Ondernemingen buitenland te Heerlen As. C-364/01: Impuesto sobre sucesiones, principio de libre circulación de capitales, adquisición por herencia de un bien inmueble situado en un Estado miembro.

Esta resolución del TJCE es una cuestión prejudicial en la que en función del Principio de libre circulación de capitales se analiza la categoría de las inversiones inmobiliarias y los movimientos de capitales de carácter personal que comprenden en particular las sucesiones y legados. En este caso nos encontramos que el *Sr. Barbier*, nacional neerlandés tenía su residencia en Bélgica y una sociedad domiciliada en los Países Bajos, durante su vida adquirió varios bienes inmuebles situados en los Países Bajos por los que percibía rentas de alquiler, estando dichos inmuebles gravados por deudas hipotecarias. El titular, transmitió la propiedad económica, conforme al derecho neerlandés, por la que las sociedades asumieron la deuda hipotecaria, comprometiéndose el *Sr. Barbier* de manera incondicional a transmitir el derecho real sobre esos bienes inmuebles, renunciando a todos los derechos sobre los mismos. En el momento del fallecimiento se declararon los bienes con la minoración de las deudas hipotecarias de los mismos.

El TJCE sostiene que las inversiones inmobiliarias realizadas en otro Estado miembro constituyen de por sí movimientos de capitales, de igual modo que enajenar los bienes inmuebles de una persona, que es propietaria única, a una sociedad privada de la que posee todas las acciones, así como la herencia relativa a dichos inmuebles. La restricción de la disposición nacional por la que se determinan el valor de un bien inmueble a efectos de la fijación de la cuota tributaria exigible en caso de adquisición por herencia, pueden disuadir de la compra de bienes inmuebles situados en el Estado miembro en cuestión, tanto como la enajenación de la propiedad económica de dichos bienes a otra persona, por un residente en otro Estado miembro, provocando además una disminución del valor de la herencia de un residente de un Estado miembro distinto de aquel en el que se sitúan los bienes, por lo que estas disposiciones restringen los movimientos de capitales. De esta forma para HERRERA MOLINA, el Tribunal considera comparable la situación del residente y el no residente a efectos de impuesto sobre la renta en el Estado de la fuente siempre que, en virtud del pertinente CDI, el Estado de residencia tuviera en cuenta los rendimientos obtenidos fuera de su territorio para calcular la progresividad del impuesto⁶⁰⁴.

⁶⁰⁴ AAVV. “Comentarios de Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. 2006-2007”. IEF, Madrid, 2007. Sentencia comentada por HERRERA MOLINA, P.M.

Por este razonamiento el TJCE establece que el Principio de libre circulación de capitales de los artículos 63 a 66 del TFUE, se opone a que una normativa nacional sobre la fijación de una cuota tributaria exigible en el caso de adquisición por herencia de un bien inmueble, según la cual, para estimar el valor de ese bien, la obligación incondicional que recaía sobre el poseedor del derecho real consistente en transmitirlo a otra persona que tiene la propiedad económica del citado bien, puede ser tenida en cuenta si, en la fecha de su fallecimiento el causante residía en dicho Estado mientras que no puede ser tenida en cuenta si residía en otro Estado miembro.

Según ALMUDÍ CID resulta patente que el Tribunal otorga la misma protección a las inversiones en bienes inmuebles y a su venta. Las consecuencias pueden producir aún un impacto mayor si se tiene en cuenta que la libre circulación de capitales afecta también a las inversiones procedentes de terceros Estados siempre que esté garantizado un adecuado intercambio de información en virtud de los correspondientes Convenios⁶⁰⁵.

Por otra parte, para HERRERA MOLINA, el Tribunal parece matizar su doctrina sobre el Principio de coherencia (aun sin mencionarlo), pues parece admitir la falta de deducción de ciertas deudas en el Estado de la fuente, siempre que tales deudas fueran deducibles con el mismo valor en el Estado de residencia. Es decir, se admite la coherencia con relación a impuestos de dos Estados distintos, y se admite que las disposiciones del convenio son relevantes para determinar si la situación tributaria del contribuyente es o no discriminatoria.

En el caso español, la norma del ISyD no contiene una referencia parecida a la ley holandesa, pero sí que puede quedar afectado por la residencia no a nivel nacional pero sí a nivel autonómico, ya que el domicilio en una Comunidad Autónoma o en otra le será interés a la hora de aplicar las reducciones correspondientes, de acuerdo con la Ley 29/1987 de 18 de diciembre del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En el caso del Impuesto del Patrimonio de la Ley 19/1991, acumula no sólo los problemas de la residencia a nivel de la Comunidad sino que también únicamente permite las deducciones del valor de los bienes de las cargas situadas en territorio español, de acuerdo con el artículo 9.4, por lo que entraría en contradicción directa con esta Sentencia del TJCE⁶⁰⁶.

⁶⁰⁵ ALMUDÍ CID, J. “Las libertades fundamentales comunitarias impiden la aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional incluso cuando la entidad participada es residente en terceros estados”. *Quincena Fiscal*, nº19, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2003, págs.33 y ss.

⁶⁰⁶ AAVV. “*Comentarios de Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. 2006-2007*”. IEF, Madrid, 2007. Sentencia comentada por HERRERA MOLINA, P.M.

STJCE de 05.07.2005 D. v. Inspecteur van de Belastingdienst Particulieren Ondernemingen buitenland te Heerlen, As. C-376/03. Libre circulación de capitales, Impuesto sobre el Patrimonio, Convenio para evitar la doble imposición.

El Sr. D. reside en Alemania y el 10% del importe de su patrimonio está compuesto por bienes inmuebles situados en Países Bajos, mientras que el resto se encuentra ubicado en Alemania. El Sr. D. solicitó la aplicación de la cantidad exenta del impuesto por estos bienes situados en Países Bajos que le fue denegada por las autoridades.

El Tribunal sostiene que el impuesto sobre el patrimonio, al igual que el impuesto sobre la renta, constituye un impuesto directo que se determina en función de la capacidad contributiva del contribuyente, considerándose con frecuencia un complemento del impuesto sobre la renta aplicable fundamentalmente al capital. En consecuencia, cuando un contribuyente tiene sólo una parte no fundamental de su patrimonio en un Estado miembro distinto del Estado en el que es residente no se encuentra, se encuentra por regla general, en una situación comparable a la de los residentes en este otro Estado miembro y la negativa de las autoridades afectadas a concederle la cantidad exenta a la que éstos tienen derecho no constituye una discriminación contra él. En este sentido destaca la determinación de esta figura como un movimiento de capitales aplicando al mismo la referencia a la sentencia de 23 de septiembre de 2003, asunto *Ospelt* C-452/01.

En relación a la aplicación del CDI firmado entre los dos Estados, Bélgica y Holanda, este caso supone efectuar una comparación entre la situación de una persona residente en un Estado ajeno a tal Convenio y la de una persona cubierta por dicho Convenio, pero según el Tribunal, procede recordar que el ámbito de aplicación de un convenio fiscal bilateral está limitado a las personas físicas o jurídicas mencionadas en éste.

El TJCE resolvió en primer lugar que la libre circulación de capitales, en especial sus artículos 63 y 65 del TFUE, no se opone una normativa en virtud de la cual un Estado miembro niega a los contribuyentes no residentes cuyo patrimonio está situado en su mayor parte en el Estado en el que son residentes la aplicación de las cantidades exentas que concede a los contribuyentes residentes. Y en segundo lugar tampoco se oponen a que una norma prevista en un convenio bilateral para evitar la doble imposición no se extienda a un residente en un Estado miembro que no sea parte del convenio.

Para CARMONA FERNANDEZ esta sentencia junto con el asunto *Saint-Gobain* C307/97 puede ser interpretada en el sentido de constituir una convalidación comunitaria de la existencia, función y principales reglas de operatividad de los CDIs celebrados por los Estados miembros y entre estos y terceros países. En este caso, los CDIs pueden seguir celebrándose mientras no contengan medidas de unificación o de armonización comunitaria. De esta manera, el Tribunal no va a aceptar que se utilice este vehículo para introducir cambios que afecten al ejercicio efectivo de las libertades comunitarias⁶⁰⁷. En este mismo sentido se manifiesta MAGRANER cuando afirma que el Tribunal quitando el Convenio 90/436/CEE de 23 de julio de 1990, no ha adoptado ninguna otra medida de unificación ni de armonización comunitaria destinada a suprimir la doble imposición y afirma que el TJCE ha llegado también a la conclusión que son rechazables aquellas disposiciones de los CDIs que puedan crear restricciones al ejercicio de las libertades comunitarias⁶⁰⁸.

STJCE de 01.12.2005 Ewald Burstscher v. Josef Stauderer, As. C-213/04. Libertad de movimientos de capitales, Procedimiento de declaración de la adquisición de terrenos edificables.

La norma austriaca tiene por objeto prohibir o someter a requisitos específicos la adquisición de bienes inmuebles con vistas a establecer residencias secundarias. La declaración previa antes a la adquisición de un bien inmueble, constituye un requisito formal previo conforme a la normativa, por lo que este régimen de declaración tiene por efecto restringir la libertad de movimientos de capitales.

Estas restricciones pueden admitirse en las medidas nacionales siempre que las medidas nacionales de que se trate persigan una finalidad de interés general, sean aplicadas de un modo no discriminatorio y respeten el principio de proporcionalidad, es decir, siempre que sean adecuadas para garantizar la realización del objetivo que pretendan lograr y no vayan más allá de lo necesario para alcanzarlo. Para el Tribunal, es jurisprudencia reiterada que las restricciones al establecimiento de residencias secundarias en una determinada zona geográfica que un Estado miembro decide para mantener, con un objetivo de ordenación del territorio, una

⁶⁰⁷ CARMONA FERNANDEZ, N. “*Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la UE 2008*”. CISS, Valencia, 2008, págs.51 y ss.

⁶⁰⁸ MAGRANER MORENO, F.J. “La Coordinación de los Convenios para Evitar la Doble Imposición a Escala Comunitaria: Situación Actual y Perspectivas de Futuro”. *Crónica Tributaria*, IEF, Madrid, nº137, 2010, págs.171 y ss.

población permanente y una actividad económica autónoma respecto del sector turístico contribuyen a una finalidad de interés general, pero a su vez se requiere la proporcionalidad de la medida que en este caso no es proporcionada al interés general ya que esta sanción se produce por un lado automáticamente y por otro, esta sanción afecta radicalmente a la validez del contrato entre las partes y a la seguridad jurídica. En este mismo sentido el Tribunal consideró en la sentencia los asuntos *Konle C-302/97*, *Reisch C-515/99* y *Ospelt C-452/01*.

El TJCE concluyó por lo tanto, que el artículo 63 del TFUE, relativo a la libertad de capitales, se opone a que una normativa nacional en virtud de la cual la mera presentación fuera de plazo de la declaración obligatoria de la adquisición dé lugar a la nulidad retroactiva del negocio jurídico sobre bienes inmuebles.

STJCE 14.09.2006 Centro di Musicologia Walter Stauffer y Finanzamt München für Körperschaften As. C-386/04. Libre circulación de capitales y exención de los rendimientos procedentes de un arrendamiento

En esta sentencia del TJCE nos encontramos ante una fundación con domicilio en Italia que es la propietaria de un local de negocios en Alemania que tiene cedido a un arrendatario. El Tribunal considera que tanto el hecho de ser propietario de dicho inmueble como el de explotarlo se enmarcan dentro de la libre circulación de capitales.

La aplicación de la norma fiscal alemana relativa a la exención fiscal de los rendimientos procedentes del arrendamiento para las Fundaciones de utilidad pública reconocida y sujetas al impuesto por obligación personal en territorio alemán supone una desventaja para las fundaciones cuyo domicilio se encuentra en otro Estado miembro y puede constituir un obstáculo a la libre circulación de capitales y de pagos. No obstante aunque este perjuicio es patente el TJCE manifiesta que hay que ver si esta restricción es conforme con las disposiciones del Tratado. En esta Sentencia el Tribunal hace referencia a las libertades comunitarias del Asunto *Reisch C-515/99*.

En esta ocasión el Tribunal resuelve afirmando que estaríamos ante una vulneración de este principio únicamente si existe una diferencia de trato que afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o resulte justificada por razones imperiosas de interés general, como la necesidad de preservar la coherencia del régimen tributario y la eficacia de los controles fiscales. Por lo que de esta forma, el TJCE resuelve que el Artículo 93 del TFUE, se opone a

que un Estado miembro, que exime del impuesto sobre sociedades los rendimientos procedentes de un arrendamiento percibidos en el territorio nacional por fundaciones de utilidad pública reconocida en principio sujetas al impuesto por obligación personal si están establecidas en ese Estado miembro, niegue la concesión de dicha exención en relación con rendimientos del mismo tipo a una fundación de Derecho privado de utilidad pública reconocida únicamente porque, al estar establecida en otro Estado miembro, sólo está sujeta al impuesto en su territorio por obligación real.

Esta resolución para SZYSZCZAK supone que para poder garantizar la exención fiscal de una fundación, el Estado miembro tiene que conocer de antemano de forma clara las condiciones que impone la norma nacional para otorgar esta excepción y considerarlas a la hora de aplicar la exención en su territorio. Por lo que las desventajas en este supuesto son puramente administrativas para el Estado que debe conceder la exención fiscal⁶⁰⁹. En este mismo sentido se ha pronunciado BARNARD al afirmar la necesidad del Estado miembro de conocer la situación fiscal en este caso de la Fundación para otorgar si es oportuna la correspondiente exención fiscal, añadiendo que el Estado podrá solicitar a las entidades que así lo soliciten la contabilidad y los reportes anuales para proceder a su justificación⁶¹⁰. Finalmente, para CALDERON CARRERO, en este caso lo que hay que destacar es la importancia del intercambio de información entre los EEMM, que el TJCE viene afirmando mediante la utilización de la Directiva 77/799/CEE de asistencia mutua e intercambio de información como canon de proporcionalidad de las medidas nacionales o de control o supervisión fiscal⁶¹¹.

STJCE 25.01.2007 Uwe Kay Festersen, C-370/05: Libertad de establecimiento, Libre circulación de capitales. Restricciones a la adquisición de predios rústicos. Obligación del comprador de establecer su residencia habitual en el predio rústico.

El Sr. Festersen nacional alemán, adquirió una finca inscrita como predio rústico dividida en dos parcelas, una urbana y otra rústica. La Comisión agraria le instó a traspasar la propiedad en un plazo de 6 meses sino había legitimado su título de propiedad obteniendo una

⁶⁰⁹ SZYSZCZAK, E. y VILLEM VAN DE GRONDEN, J. “*Social Services of General Interest in the EU*”. Springer, The Hague, 2013, págs.197 y ss.

⁶¹⁰ BARNARD, C. “*The Substantive Law of the EU. The Four Freedoms*”. Oxford, New York, 2007, págs.2.388 y ss.

⁶¹¹ CARMONA FERNANDEZ, N. “*Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la UE 2008*”. CISS, Valencia, 2008, págs.1.069 y ss.

exención de la obligación de cultivo o cumpliendo la obligación de la residencia. Finalmente el Sr. *Festersen* trasladó su residencia pero recibió una multa por parte de la Administración. En este asunto el TJCE vincula otras resoluciones anteriores en base a la misma argumentación como la de los asuntos, *Reisch C-515/99*, *Centro de Musicología Walter Stauffer C-386/04* y *Ospelt C-452/01*.

El Tribunal estimó que el Tratado, en relación con el artículo 63 TFUE, en relación a la libertad de circulación de capitales, se opone a que una legislación nacional supedita la adquisición de un predio rústico al requisito de que el adquirente establezca en él su residencia habitual. En el caso de que el predio rústico constituya una explotación agraria viable y la edificación esté en una zona urbana, no implica que el Tratado se aplique de una forma diferente.

Esta Sentencia para O'SHEA reconoce por un lado el derecho de establecimiento y el derecho a adquirir y usar propiedades y bienes inmuebles situados en el territorio de otro Estado miembro. El Tribunal incluso encuentra que para este caso el libre movimiento de capitales predomina frente a la libertad fundamental de los gobiernos de los EEMM⁶¹².

*STJCE 11.10.2007, Erika Waltraud Ilse **Hollmann** v. Fazenda Pública As. C-443/06: Tributación de las plusvalías derivadas de la transmisión de inmuebles obtenidas por personas físicas no residentes, normas de determinación de la base imponible, libre circulación de capitales y coherencia fiscal.*

Este hecho en concreto supone que la *Sra.Hollman* residente en Alemania vende un bien inmueble situado en Portugal por el que obtiene una plusvalía. En el caso de la norma portuguesa para los residentes la tributación de estas plusvalías sólo se computa un 50% de las mismas y no la totalidad, lo mismo ocurre con el tipo impositivo que en unos casos de no residentes corresponde el 25% y para los residentes hasta el 42%, por lo que se procedió a instar este procedimiento⁶¹³.

⁶¹² O'SHEA, T. "Festersen: Another New Fundamental Freedom?." *Tax Notes International*, vol.47, nº1, 2007, págs.51 y ss.

⁶¹³ AAVV. "Comentarios de Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. 2006-2007". IEF, Madrid, 2007. Sentencia comentada por CARRASCO GONZALEZ, F.M.

El TJCE rechaza en primer lugar la aplicación del Principio de libre circulación de trabajadores, ya que en ningún momento se va a proceder a trabajar en alguno de los EEMM, al igual que se rechaza el Principio de libertad de circulación y residencia, ya que en ningún momento se pretende obtener una nueva residencia en alguno de los EEMM. El TJCE determina que la liquidación de una inversión inmobiliaria constituye un movimiento de capitales comprendido dentro del artículo 63 del TFUE, por lo que el Tratado se opone al sometimiento de las plusvalías resultantes de la cesión de un bien inmueble situado en un Estado miembro, por un residente en otro Estado miembro tenga una carga fiscal superior que las soportadas por un residente en el que está situado el inmueble. Esta argumentación del TJCE la ha vinculado a otra resolución relativa a las libertades comunitarias como ocurre con el asunto *Centro di Musicología Walter Stauffer*, C-386/04.

En el caso español para CARRASCO GONZALEZ no se podría aplicar esta resolución ya que no existe ninguna deducción sobre las plusvalías generadas, pero en el caso de las ganancias patrimoniales realizadas por los no residentes que operan sin EP sí que podríamos encontrarnos ante situaciones que restringen la libre circulación de capitales. Para CALDERÓN CARRERO, aunque la ley 35/2006 establece un mismo tipo, el cómputo de la base imponible es diferente, al igual que en el caso de la determinación del valor del inmueble, en el caso de los no residentes, el valor corresponde al valor de venta mientras que en el caso de los residentes el valor real: que puede ser el valor de venta, el de mercado o el comprobado por la Administración en relación con otros tributos. Junto a esto hay que añadir la retención que se practica a los no residentes⁶¹⁴.

En opinión de CARRASCO GONZALEZ, el TJCE resuelve que nos encontramos ante un supuesto en el que se restringe la libre circulación de capitales cuando una normativa nacional grava las plusvalías resultantes de la transmisión de un bien inmueble situado en un Estado miembro obtenidas por un residente en el otro Estado miembro, con una carga fiscal superior a las plusvalías recibidas por un residente en el Estado miembro en el que está situado el inmueble.

⁶¹⁴ CALDERON CARRERO, J.M. "Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la UE 2008". CISS, Valencia, 2007, págs.655 y ss.

STJCE 11.10.2007, Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (Elisa) v. Directeur général des impôts, As. C-451/05: El Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades No Residentes y su incompatibilidad con la libre circulación de capitales.

En este caso el TJCE resuelve una cuestión planteada sobre el Impuesto sobre el Valor de Mercado de los inmuebles poseídos en Francia por personas jurídicas, relativo al Patrimonio. El Derecho comunitario se opone a que se exima del impuesto sobre el valor de mercado de los inmuebles poseídos en Francia por personas jurídicas a las sociedades establecidas en Francia, pero establece que esta exención sólo podrá ser aplicada a otro Estado miembro en el caso que exista un convenio de asistencia administrativa entre la República Francesa y dicho Estado para la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, o bien, que el Tratado contenga una cláusula de no discriminación por razón de la nacionalidad que impida someter a dichas sociedades a una tributación más gravosa que la que se aplica a las sociedades establecidas en Francia y, por otra parte, no permite que las sociedades establecidas en otro Estado miembro aporten pruebas que puedan acreditar la identidad de sus accionistas personas físicas.

En este caso *Elisa* es una sociedad holding con domicilio en Luxemburgo con un régimen fiscal especial y es propietaria de diversos bienes inmuebles en territorio francés, por lo que está sujeta al Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no residentes, similar al español. Este impuesto no es exigible a las entidades residentes en Francia, ni tampoco a las entidades no residentes en las que el valor de los activos inmobiliarios situados en Francia suponga menos del 50% de los activos franceses y que exista entre Francia y el país de residencia un convenio de asistencia administrativa para la lucha contra el fraude y la evasión fiscal.

El TJCE determina que la inversión transfronteriza en bienes inmuebles, puede estar amparada por el Principio de libre circulación de capitales, artículo 63 TFUE, ya que los movimientos de capitales comprenden las operaciones por las que los no residentes efectúan inversiones inmobiliarias en el territorio de un Estado miembro. ALMUDÍ CID afirma que en este caso, el Tribunal pone de manifiesto que los EEMM no podrán restringir los efectos de la Directiva 77/799⁶¹⁵ a través de un CDI, por lo que se confirma al igual que hizo otra

⁶¹⁵ DIRECTIVA 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos y los impuestos sobre las primas de seguros. Esta Directiva ha sufrido varias modificaciones posteriores especialmente la realizada por la DIRECTIVA 2004/106/CE, manteniendo no obstante el carácter de ser una Directiva que se centra únicamente en la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos y los impuestos sobre las primas de seguros.

jurisprudencia del Tribunal que los CDIs y los Tratados, pese a tratarse de normas internacionales, no podrán contravenir el Derecho comunitario en ninguna de sus dos vertientes: originaria y derivada. A juicio del tribunal la norma fiscal francesa no resulta proporcionada para lograr los objetivos perseguidos y además impide al contribuyente no residente probar que no pretende eludir los tributos propios de un contribuyente residente. El TJCE relaciona esta Sentencia con las resoluciones relativas a las libertades comunitarias de los asuntos *Festersen* C-370/05, *D. C-376/03* y *Centro di Musicología Walter Stauffer*, C-386/04.

En relación con la norma española, ALMUDÍ CID determina que el Gravamen español similar al francés constituido en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes que regula el GEBIENR, condiciona la exención a la existencia de un efectivo intercambio de información, por lo que contradice al Derecho comunitario. La norma española exige que exista un CDI que resulte de aplicación tanto a la entidad propietaria de los inmuebles situados en territorio español como a la persona física que resulte finalmente titular del bien. El hecho de que el legislador español no permita al contribuyente probar por otras vías que es el titular final y efectivo del inmueble contraviene el Principio de la libre circulación de capitales⁶¹⁶.

STJCE de 11.09.2008, DMMA Arens-Sikken v. Staatssecretaris van Financiën, As. C-43/07: Libre circulación de capitales. Normativa nacional sobre sucesiones y transmisiones patrimoniales, deducción de deudas, bien inmueble objeto de la sucesión.

El esposo de la Sra. *Arens-Sikken* falleció siendo residente en Italia y llevaba más de diez años residiendo fuera de los Países Bajos. La adjudicación de la herencia de acuerdo con el antiguo Código Civil neerlandés, otorgó el total del activo y del pasivo a la Sra. *Arens-Sikken*, por lo que su parte excedía de la porción hereditaria que le correspondía, debiendo compensar a sus hijos en metálico. Dentro de esta herencia se encontraba un bien inmueble sito en los Países Bajos.

La circunstancia que encontramos en este caso es que la ubicación del inmueble es el elemento que determina que la imposición en el Estado de residencia sea mayor o menor de acuerdo con la norma fiscal del Estado, por lo que no sólo pueden disuadir de su adquisición

⁶¹⁶ AAVV. “Comentarios de Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. 2006-2007”. IEF, Madrid, 2007. Sentencia comentada por ALMUDÍ CID, J.M.

sino que en el caso de las herencias, puede provocar la disminución del valor de la herencia de un residente en un Estado miembro distinto de aquél en que se encuentran tales bienes. La normativa neerlandesa establece una distinción entre las personas en el momento del fallecimiento residían en el Estado miembro en cuestión de aquellas que en ese momento, residían en otro Estado miembro, que no es conforme con las discriminaciones que permite el Principio de libre circulación de capitales ya que no está determinada de forma objetiva ni se puede argumentar que es una restricción amparada en el interés general.

El TJCE declaró que los artículos 63 a 66 TFUE, relativos a la libre circulación de capitales se oponen a que la normativa nacional no prevea la deducibilidad de las deudas por el exceso de adjudicación cuando la persona cuya sucesión se abre no residiera en el momento de su fallecimiento en dicho Estado sino en otro Estado miembro, cuando esta sí que está prevista cuando la persona residiera en el momento de su fallecimiento en el Estado donde está sito el bien inmueble, en la medida en la que esta normativa aplica un tipo de gravamen progresivo sin tener en cuenta estas deudas, dando lugar a una imposición superior. Afirma además que el crédito fiscal otorgado de un Estado a otro no sirve de justificación para esta normativa nacional. En esta argumentación el TJCE vinculó las resoluciones relativas a las libertades comunitarias de los asuntos *Jäger* C-256/06 y *Barbier* 364/01.

STJCE de 11.09.2008 Eckelkamp v. Belgische Staat, As. C-11/07: Libre circulación de capitales, Sucesiones, Cálculo del impuesto de transmisiones patrimoniales sobre los bienes inmuebles que no permite deducir del valor de un inmueble las cargas hipotecarias con la que está gravado.

La *Sra. Eckelkamp* firmó un poder de constitución de una hipoteca sobre un inmueble situado en Bélgica como garantía de un procedimiento antes de su fallecimiento en Alemania. La norma belga determina que al no residir en Bélgica en el momento de su fallecimiento, su deuda no puede tenerse en cuenta a la hora de calcular el impuesto de transmisiones patrimoniales.

Las medidas que los Estados aprueban que pueden suponer una disminución del valor de la herencia de un residente de un Estado miembro distinto de aquel en el que se sitúan los bienes afectados pueden suponer una vulneración del Principio de libertad de capitales. En este caso la situación del bien inmueble provoca que el importe del Impuesto de Transmisiones

Patrimoniales sea superior al que correspondería si fuera residente en ese Estado miembro. De esta manera se restringe el Principio de movimientos de capitales, afirmando que la única diferencia entre la distinción a la hora de determinar la imposición es la residencia del fallecido, por lo que la discriminación aplicada no es conforme a derecho. En este mismo sentido el TJCE vincula los asuntos relativos a las libertades comunitarias *Jäger*, C-256/06, *Barbier*, C-364/01 y *Arens-Sikken*, C-43/07.

Por estos motivos, el TJCE resuelve afirmando que los artículos 63 a 66 del TFUE, se oponen a que una normativa nacional no prevea la deducibilidad de las deudas de un bien inmueble cuando el causante residía en el momento del fallecimiento en ese Estado sino en otro Estado miembro, mientras que la deducibilidad mencionada sí que es posible en el caso de que el causante residiese, en el momento de fallecer, en el Estado en el que se encuentra el bien inmueble objeto de la herencia.

STJCE 27.01.2009. Hein Persche. v. Finanzamt Lüdenscheid, As. C-318/07: Libre circulación de capitales y Asistencia mutua entre las autoridades competentes de los EEMM en el ámbito de los impuestos directos.

El Sr. *Persche* donó un inmueble situado en Portugal a una residencia de ancianos de Portugal y solicitó la deducción del donativo en Alemania donde se encontraba su residencia, pero le fue denegada porque el beneficiario no era residente en Alemania y el contribuyente no había presentado justificante adecuado para la legislación alemana.

En este caso el TJCE resolvió estableciendo que en los casos el contribuyente solicite la deducción fiscal de donaciones efectuadas en favor de organismos establecidos en otro Estado miembro, donde está reconocida la utilidad pública, estas donaciones estarán incluidas dentro del Principio de la libre circulación de capitales. Por otro lado, en relación al Artículo 63 del TFUE, éste se opone a las normativas que sólo conceden la deducción fiscal en relación con las donaciones efectuadas en favor de organismos establecidos en el territorio nacional, sin posibilidad alguna de que el contribuyente demuestre que las donaciones entregadas cumplen los requisitos establecidos en dicha normativa para la concesión de tal beneficio.

Este asunto está relacionado con el resto de las sentencias relativas a las libertades comunitarias y bienes inmuebles como es el caso del *Centro di Musicología Walter Stauffer*, afirmando que no se puede denegar la deducción por no estar establecido en territorio nacional y

por otro lado por no haberse realizado una comprobación administrativa mediante los instrumentos de asistencia administrativa que existen en el ámbito comunitario y en la comprobación de datos aportados, el asunto *Elisa*, C-451/05.

En este mismo sentido VAN DAM sugiere que en estos casos de dificultad para recabar las pruebas, debe obligarse al propio Estado miembro a que obtenga estas pruebas del otro Estado donde se ha llevado a cabo esta donación de un bien inmueble,⁶¹⁷ mientras que EDREY y GREGGI afirman que si una entidad pública considera que alguien tiene los requisitos para obtener una ventaja fiscal en el ámbito nacional, esta sentencia del TJCE los reconoce además a las personas extranjeras o entidad que presenten los mismos requisitos⁶¹⁸.

Para RODRÍGUEZ-BEREIJO, el Principio de proporcionalidad resulta imprescindible como criterio modulador de la actividad probatoria en los procedimientos tributarios para mediar los límites de la actividad investigadora de la Administración Tributaria y la equivalencia de los riesgos probatorios asignados a través de las reglas de distribución de la carga de la prueba. Este principio es clave en la jurisprudencia comunitaria para justificar eventuales restricciones como en este caso⁶¹⁹. SZYSZCZAK afirma que en este caso el Tribunal clarifica que el tratamiento fiscal para algunas donaciones está sujeto a las normas de la libertad de capitales incluso si estas son bienes de consumo habituales o incluyen tanto sumas de dinero como propiedad inmobiliaria que quedarán amparados bajo el artículo 63 TFUE⁶²⁰. WEBER sigue el mismo pronunciamiento anterior ya que en este supuesto sí que nos encontramos ante una restricción a los movimientos de capitales al aplicar un trato fiscal diferente a entidades de caridad establecidas en otros EEMM. Para WEBER los EEMM deben aplicar los oportunos métodos para el intercambio de información contenido en la Directiva 77/799/CEE relativa a la asistencia mutua, ya que esta Directiva además no afecta a la competencia fiscal de las autoridades, permitiendo una aplicación de un idéntico tratamiento fiscal en cada uno de los EEMM⁶²¹.

⁶¹⁷ VAN DAM, J. "Persche. Tax Deduction for Cross Border Donations Permitted. EJC". *Vakstudie*, n°4, Wolters Kluwer Business, Alphen aan den Rijn, 2009, págs.94 y ss.

⁶¹⁸ EDREY, Y. y GREGGI, M. "Tax Law and the Mediterranean Area". *Itax*, 2012, págs.80 y ss.

⁶¹⁹ RODRIGUEZ-BEREIJO LEON, M. "El Intercambio de Información Fiscal entre los Estados y su Incidencia Probatoria". *Revista para el análisis del Derecho Indret*, n°3, 2012, págs.12 y ss.

⁶²⁰ SZYSZCZAK, E. y VILLEM VAN DE GRONDEN, J. "Social Services of General Interest in the EU". Springer, The Hague, 2013, págs.191 y ss.

⁶²¹ WEBER, D. "European Direct Taxation: Case Law and Regulations". Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2010, págs.142 y ss.

STJCE de 01.10.2009 Minister voor Wonen, Wijken en Integratie v. Woningstichting Sint Servatius, As. C-567/07: Libre circulación de capitales, Justificaciones en Política de Vivienda.

Servatius fundó dos sociedades de Derecho belga y solicitó al ministro neerlandés competente la autorización a título experimental para la realización de un proyecto consistente en la construcción de una serie de viviendas de alquiler, viviendas destinadas a la venta, plazas de aparcamiento y locales de negocio. Con el objeto de financiar este proyecto *Servatius* concedió un préstamo a sus filiales belgas. El gobierno belga denegó la autorización del proyecto por estimar que no fuera a producir consecuencias favorables para el mercado neerlandés de la vivienda, en particular para los que buscan vivienda en la región de Maastricht, Países Bajos.

El TJCE estableció que las medidas prohibidas en relación con la restricción a los movimientos de capitales, incluyen las que disuadan a los residentes de un Estado miembro de realizar inversiones en otros EEMM. En este caso la necesidad de una autorización previa debe demostrar que las inversiones inmobiliarias se realizan en interés de la vivienda de protección oficial en los Países Bajos, pero el Tribunal considera que no es suficiente para invocar el orden público, ya que no constituye una amenaza real y suficientemente grave para que afecte a dicho interés fundamental, mientras que en relación con la autorización previa, este requisito carece de los elementos que permitan establecer suficientemente los límites de la facultad de apreciación de las autoridades nacionales. En este sentido el Tribunal vinculó las sentencias relativas a libertades comunitarias y bienes inmuebles de los asuntos *Reisch*, C-515/99, *Festersen* 370/05, *Konle*, C-302/97 y *Église de scientologie*, C-54/99.

El TJCE resolvió que el Tratado, en su Artículo 63 TFUE en relación a la libertad de capitales, debe interpretarse que se opone a que una normativa nacional, que supedita la realización de actividades transfronterizas en materia de vivienda, a la obtención de una autorización administrativa previa en la medida en que dicha normativa no esté fundada en criterios objetivos, no discriminatorios y conocidos de antemano, que establezcan suficientemente los límites de la facultad de apreciación de las autoridades nacionales.

En esta resolución, LUCAS DURÁN afirma que el TJCE no es contrario al derecho del Estado correspondiente a establecer una serie de requisitos previos a la inversión siempre que tenga la intención de incrementar el control sobre ciertas prácticas con el objeto de reducir el fraude fiscal relativo a la circulación de capitales. Sin embargo, estos requisitos deben mantener el Principio de proporcionalidad y aplicarse en sentido estricto para restringir la menor medida

posible la libre circulación de capitales. Las cuestiones alegadas de orden y seguridad pública, son derechos irrenunciables del ejercicio de la soberanía de los EEMM que el TJCE ha aplicado como excepción de manera prudente a la hora de delimitar la libre circulación de capitales, pero en este caso no son bastantes para proceder a su denegación.⁶²² CRAIG determina además que es el tribunal nacional el que debe determinar los hechos y contexto legal con la intención de que el TJCE tenga toda la información para poder responder las cuestiones planteadas⁶²³.

STJCE de 15.10.2009 Grundstücksgemeinschaft Busley y Cibrián Fernández v. Finanzamt Stuttgart-Körperschaften, As. C-35/08: Libre circulación de capitales, bienes inmuebles, Deducción de pérdidas arrendaticias de la renta imponible del sujeto pasivo, Aplicación de una amortización decreciente a los costes de adquisición o de construcción.

En este caso nos encontramos ante dos hermanos de nacionalidad española con domicilio en Alemania y se encuentran sujetos en Alemania por la totalidad de la renta. Los hermanos recibieron en herencia una casa construida por sus padres en régimen de comunidad hereditaria que fue arrendada y posteriormente vendida.

El Tribunal considera que las restricciones a la libertad de capitales no sólo se aplican a los casos en los que se impida o limite la adquisición de un bien inmueble situado en otro Estado miembro, sino que también en los casos en los que se disuada la conservación del mismo. La norma alemana permite computar los rendimientos inmobiliarios negativos en la medida en que dicho bien generase posteriormente rendimientos positivos y en el caso de las amortización decreciente si concurren los requisitos, pero en el caso de ambas reducciones, la situación física del bien inmueble situada en otro Estado miembro es menos favorable que si el bien estuviera situado en Alemania. En este caso, al tributar íntegramente por todos sus ingresos en Alemania, no pueden computar las pérdidas procedentes de su vivienda situada en España por lo que no debe aplicarse en este caso el principio de territorialidad.

El TJCE resolvió afirmando que la libre circulación de capitales, Artículo 63 TFUE, se opone a la normativa de un Estado que supedita el derecho de las personas físicas residentes e

⁶²² LUCAS DURAN, M. "Fiscalidad y Libre Circulación de Capitales y Pagos en el Derecho de la Unión Europea: Análisis Jurisprudencial". *Documentos de Trabajo UC-CIFF-IELAT*, nº8, Universidad de Alcalá (Madrid), agosto 2012, págs.30 y ss.

⁶²³ GRAIG GRAINNE DE BURCA, P. "EU Law, Text, Cases, and Materials". Oxford University Press, New York, 2011, págs.470 y ss.

íntegramente sujetas al impuestos a deducir de la base imponible las pérdidas derivadas del arrendamiento de un inmueble en el año en que éstas se producen y a aplicar una amortización decreciente a efectos de determinar los ingresos procedentes de dicho inmueble, a la condición de que éste se encuentre situado en el territorio del citado Estado miembro. El Tribunal referenció en este sentido las sentencias relativas a libertades comunitarias y bienes inmuebles de los asuntos *Centro di Musicología Walter Stauffer*, C-386/04, *Festersen*, C-370/05 y *ELISA*, C-451/05.

RIBES RIBES afirma que los movimientos de capital sí que incluyen las sucesiones y legados tal y como manifiesta el Tribunal, matizando que las sucesiones, incluidas las que afectan a bienes inmuebles, constituyen movimientos de capitales de acuerdo con el artículo 63 TFUE y por lo tanto quedan protegidos por la normativa comunitaria. En relación a su posible influencia al ordenamiento jurídico español, no existe un paralelismo entre la norma española y la alemana ya que el cálculo de los rendimientos procedentes de los bienes inmuebles se realiza sin tener en consideración el lugar de ubicación de los mismos, al igual que se aplican los mismos gastos deducibles y deducciones sin que se establezca ninguna diferenciación⁶²⁴.

STJCE 22.04.2010. Vera Matter v. Finanzamt Velbert. As. C-510/08. Libre circulación de capitales. Impuesto de Donaciones. Terreno en el que está edificado un inmueble.

El Sr. *Matter*, nacional alemana y residente en los Países Bajos, adquirió mediante donación de su madre con nacionalidad alemana y residente en los Países Bajos un terreno edificado en Alemania. Para calcular la liquidación del impuesto sobre donaciones, la reducción sobre la base imponible de un inmueble situado en el territorio de dicho Estado es inferior si el donante y el donatario residían en otro Estado miembro a la reducción si al menos uno de ellos hubiera residido en el primer Estado miembro.

En primer lugar el TJCE determina como en otras sentencias, que el trato fiscal de las sucesiones y donaciones está comprendido en el ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado relativas a los bienes inmuebles y su relación con los movimientos de capitales, salvo en los casos en que sus elementos constitutivos se encuentren situados en el interior de un solo Estado miembro. En este caso, la dependencia del lugar de residencia del donante y donatario

⁶²⁴ RIBES RIBES, A. “Libre Circulación de Capitales y Tratamiento Fiscal de las Rentas Inmobiliarias Comunitarias (STJCE de 15 de octubre de 2009)”. *Revista Deloitte News*, nº54, Grupo Wolters Kluwer, CISS, Valencia, junio 2011, págs.37 y ss.

para la aplicación de una reducción de la base imponible del bien inmueble, constituye una restricción a la libre circulación de capitales.

El Tratado permite la introducción de restricciones a la libre circulación y la existencia de tratos desiguales pero amparados en la objetividad. En este caso, se aplica el criterio de la residencia que para el cálculo normal del impuesto únicamente se determina el valor del bien y la relación de parentesco, por lo que la diferencia de la subjetividad de la residencia no se puede tener en cuenta a la hora de terminar un trato desigual entre los contribuyentes. Esta distinción de trato, tampoco permite que el Estado donde radique el inmueble asuma que el Estado de residencia tenga normas fiscales para no perjudicar tanto al donante como al donatario, por lo que en este caso tampoco es justificable este trato desigual. En esta argumentación el Tribunal vinculó las sentencias relativas a libertades comunitarias y bienes inmuebles de los asuntos *Eckelkamp*, C-11/07, *Arens-Sikken*, C-43/07, *Persche*, C-318/07, *Jäger*, C-256/06, *Busley* y *Cibrián Fernández*, C-35/08 y *Barbier*, C-364/01.

El TJCE resolvió que el Tratado en sus Artículos 63 a 66 del TFUE, se oponen a este tipo de restricciones por lo que no se acepta que para el cálculo del impuesto de donaciones se tome en consideración la residencia en otro Estado miembro a la reducción que se hubiera aplicado si fueran residentes en el Estado que determina la imposición.

O'SHEA establece que aplicando la ley relativa a la imposición sobre las herencias, el Tribunal establece que la norma alemana supone una restricción al libre movimiento de capitales, ya que la adquisición de un bien inmueble situado en otro Estado implica una discriminación a la hora de su valorización entre residentes y no residentes, por lo que vulnera este principio comunitario⁶²⁵.

STJCE de 31.01.2011 Ulrich Schröder v. Finanzamt Hameln. As. C-450/09. Libre circulación de capitales, fiscalidad directa, Imposición de los rendimientos procedentes del arrendamiento de bienes inmuebles.

El Sr. *Schröder* nacional alemán, residente en Bélgica ejerce una actividad por cuenta ajena y adquirió de sus padres un bien inmueble en Alemania gravado con una reserva de usufructo a favor de sus padres. La madre transmitió otros bienes inmuebles sitos en Alemania

⁶²⁵ O'SHEA T. "New Analysis: No Excuses for German Gift Tax Rule". *Tax Notes International*, vol.58, nº13, 28 de junio de 2010, págs.1021 y ss.

al *Sr. Schröder* y a su hermano como anticipo de herencia. Estos derechos sobre bienes inmuebles se convirtieron en pagos de renta. Por otro lado el *Sr. Schröder* percibió en Alemania los rendimientos arrendaticios de estos bienes inmuebles. En la liquidación presentada ante la Administración alemana, el *Sr. Schröder* declaró estos ingresos y se dedujo la renta transferida a su madre, pero la Administración declaró que al ser no residente no tiene derecho a esta reducción.

En primer lugar, el TJCE considera que las sucesiones y donaciones están comprendidas en la Directiva 88/361 titulada movimientos de capitales de carácter personal, por lo que considera que en este caso la transmisión de bienes inmuebles sitos en Alemania, en concepto de donación o de anticipo de sucesión, a una persona física residente en Bélgica, entra en el ámbito del Artículo 63 TFUE.

La norma básica de sujeción de los bienes inmuebles viene recogida en la normativa alemana que establece una persona física que no tenga su domicilio ni su residencia habitual en Alemania está sujeta al impuesto sobre la renta en ese Estado miembro por los rendimientos procedentes del arrendamiento de bienes inmuebles situados en el territorio alemán, con la diferencia que no permite a los no residentes la deducción de los rendimientos en virtud del anticipo de la herencia. Por lo que este trato menos favorable podría disuadirles de adquirir o de conservar bienes inmuebles sitos en Alemania, al igual que disuadir de designar como beneficiario a personas residentes en un Estado miembro que no sea en Alemania. Esta diferencia de trato sólo es justificable para el TJCE cuando la diferencia de trato afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o resulte justificada por una razón imperiosa de interés general.

El TJCE establece que los bienes inmuebles transmitidos al *Sr. Schröder* estaban gravados por los derechos de usufructo que se convirtieron en una renta mensual, por lo que el compromiso del pago de esta renta fue necesario para que los pudiera adquirir y obtuviera en consecuencia dichos rendimientos, convirtiéndose en un gasto directamente vinculado, siendo un gasto deducible no permitido para los no residentes.

El TJCE resuelve que esta actuación se opone al Principio de libre circulación de capitales porque permite al contribuyente residente deducirse las rentas pagadas a un progenitor que le ha transmitido los bienes inmuebles situados en el territorio de ese Estado de los rendimientos arrendaticios generados, pero no concede esa deducción a un contribuyente no residente, siempre que el compromiso de pagar esas rentas derive de la transmisión de dichos

bienes. En esta argumentación el Tribunal vinculó las sentencias relativas a libertades comunitarias y bienes inmuebles de los asuntos *Persche*, C-318/07, *Busley* y *Cibrián Fernández*, C-35/08, *Missionswerk Werner Heukelbach*, C-25/10, *Hollmann*, C-443/06, *Eckelkamp* C-11/07 y *Arens-Sikken*, C-43/07. En este mismo sentido se manifiesta DOUMA al establecer que no es válida la diferenciación de residente y no residente en este supuesto, ya que establece una discriminación que no se puede justificar⁶²⁶. Para MARRES, el Tribunal en este caso, reiteró su posición de que los gastos están directamente relacionados si están indisolublemente ligados a la actividad que da lugar a los ingresos⁶²⁷.

STJCE de 05.05.2011 Prunus SARL, Polonium SA y Directeur des services fiscaux As. C-384/09: Fiscalidad Directa, Libre circulación de capitales. Posesión de inmuebles situados en un Estado miembro. Impuesto sobre el valor de mercado de tales inmuebles.

Prunus, sociedad domiciliada en Francia se halla participada al 100% por *Polonium*, sociedad de cartera domiciliada en Luxemburgo y esta a su vez está participada al 50% por *Lovett* y *Grebell*, sociedades registradas en las Islas Vírgenes británicas. *Prunus* fue propietaria directa o indirectamente de varios inmuebles situados en territorio francés. *Prunus* y *Polonium* cumplieron en Francia la obligación de declarar y fueron exoneradas del pago del impuesto del 3% sobre sus inmuebles, mientras que *Lovett* y *Grebell* quedó sujeta al impuesto por el 50% de dichos bienes.

El TJCE establece que la libre circulación de capitales debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional como la controvertida en el asunto principal que exime del Impuesto sobre el Valor de Mercado de los inmuebles situados en el territorio de un Estado miembro de la Unión a las sociedades que tengan su domicilio social en el territorio de ese Estado y dado que la libertad de capital se aplica también a los terceros estados, estos deberían incluirse en esta amplitud de la libre circulación de capitales.

El TJCE resuelve, en relación con los Artículos 63 y 64 del TFUE, que dado que la norma existía el 31 de diciembre de 1993 no entorpece la norma que exime del Impuesto sobre el Valor de Mercado de los inmuebles situados en el territorio de un Estado miembro de la

⁶²⁶ DOUMA S. “*Optimization of Tax Sovereignty and Free Movement*”. IBFD, Amsterdam, 2011, págs.162 y ss.

⁶²⁷ MARRES, O. y WEBER, D. “*Tax Treatment of Interest for Corporations*”. IBFD, Amsterdam, 2012, págs.164 y ss.

Unión a las sociedades que tengan su domicilio social en el territorio de ese Estado y que condiciona esta exención, respecto a una sociedad cuyo domicilio social se encuentre en el territorio de un TPU, a la existencia de un convenio de asistencia administrativa celebrado entre dicho Estado miembro y ese territorio para luchar contra el fraude y la evasión fiscales. En este mismo sentido, ocurrirá si existe un tratado vigente entre los Estados que contenga una cláusula de no discriminación por razón de nacionalidad, por lo que tales personas jurídicas no deban estar sujetas a un impuesto más gravoso que aquél al que están sujetas las sociedades establecidas en el territorio de ese mismo Estado miembro, por lo tanto, el TJCE admite las restricciones impuestas en este caso⁶²⁸. En esta argumentación el Tribunal vinculó las sentencias relativas a libertades comunitarias y bienes inmuebles de los asuntos *ELISA C-451/05* y *Établissements Rimbaud C-72/09*.

En este caso HJI PANAYI establece que en relación a los territorios de ultramar, como el caso de las Islas Vírgenes, son tratados como Estados no pertenecientes a la UE en relación con la aplicación de la libertad de movimiento de capitales conforme al artículo 63 TFUE, por lo que de esta forma estos territorios no reciben un trato más favorable que los terceros Estados⁶²⁹.

En definitiva para LUCAS DURAN la regla esencial para la aplicación de la libre circulación de capitales se basa en que toda restricción llevaba a cabo por el por el ordenamiento jurídico de un Estado miembro a la libertad de inversión de capitales, normalmente la existencia de un trato discriminatorio entre rentas o inversiones realizadas por residentes y no residentes o en función de la localización de la inversión no justificada por razones objetivas y que no se encuentre proporcionada con el fin que se pretende resulta contraria al Derecho comunitario⁶³⁰.

⁶²⁸ Esta STJCE coincide con el STJCE de 28.10.2010 *Établissements Rimbaud SA y Directeur général des impôts*. As. 72/09: En este caso teniendo *Rimbaud* domicilio social en Liechtenstein y siendo propietario de un bien inmueble sito en Francia y por tal motivo sujeto a este mismo impuesto.

⁶²⁹ HJI PANAYI, C.” *European Union Corporate Tax Law*”. Cambridge University Press, New York, 2013, págs.141 y ss.

⁶³⁰ LUCAS DURAN, M. “Fiscalidad y Libre Circulación de Capitales y Pagos en el Derecho de la Unión Europea: Análisis Jurisprudencial”. *Documentos de Trabajo UC-CIFF-IELAT* nº8, Universidad de Alcalá (Madrid), agosto 2012, págs.65 y ss.

STJCE de 12.04.1994, **Halliburton Services BV v. Staatssecretaris van Financiën**, As. C-1/93. *Libre circulación de capitales, Libertad de establecimiento, exenciones del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.*

El grupo Halliburton es un holding internacional cuyo matriz tiene el domicilio social en los Estados Unidos y posee la totalidad de las participaciones de sus filiales alemanas y neerlandesa. Esta última bajo la forma de una sociedad “cerrada” de responsabilidad limitada de derecho neerlandés y propietaria de un bien inmueble que forma parte de su EP. Para DAHLBERG nos encontramos ante un caso concerniente a la compatibilidad del derecho holandés con la imposición directa en relación con la libertad de establecimiento, ya que prima la fiscalidad de las empresas constituidas bajo la normativa holandesa que otras entidades constituidas bajo otra normativa⁶³¹.

La normativa fiscal de los Países bajos establece la exención al ITP y AJD cuando estas operaciones se realizan *en el marco de una reorganización interna de sociedades anónimas y de sociedades "cerradas" de responsabilidad limitada*, pero está limitada a los grupos de sociedades cuya matriz revista alguna de estas formas jurídicas, excluyendo las formas societarias equivalentes previstas por las legislaciones de otros EEMM. Para TERRA la libertad de establecimiento prohíbe las injustificadas restricciones en la elección entre una entidad subsidiaria y una sucursal que no son justificadas⁶³².

El Tribunal manifiesta que aunque la diferencia de trato sólo tenga un efecto indirecto sobre la situación de las sociedades constituidas de conformidad con el Derecho de los demás Estados miembros, constituye una discriminación por razón de la nacionalidad, prohibida por el Tratado. Por lo que de esta manera, el TJCE resuelve que los Artículos 59 y 65 del TFUE se oponen a que una legislación de un Estado miembro reserve las exenciones del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que se adeuda normalmente en caso de cesiones o ventas, y tienen lugar con motivo de una reorganización en el seno de un grupo de sociedades, únicamente a los supuestos en que la sociedad beneficiaría de dicha exención adquiriera bienes inmuebles de una sociedad constituida de conformidad con el Derecho nacional y niegue esta ventaja en caso de que la sociedad transmitente esté constituida de conformidad con el Derecho de otro Estado miembro.

⁶³¹ DAHLBERG, M. *“Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement of Capital”*. Eucotax, Kluwer Law International, The Hague, 2005, págs.165 y ss.

⁶³² TERRA, B.J. y WATTEL, P.J. *“European Tax Law”*. Kluwer, Deventer, 2005, págs.64 y ss.

En relación con esta sentencia, HINDELANG afirma que la disposición de no discriminación específica aplicable al caso en cuestión establece el marco exterior o comparación por medio de su ámbito de aplicación. Los atributos esenciales deben ser deducidos principalmente de las circunstancias reales y condiciones, en el contexto de la finalidad y el contenido de la respectiva medición nacional, bajo un examen de las decisiones basadas en el valor establecido por el ordenamiento jurídico comunitario en el sentido de un sistema de valoración⁶³³.

Libertad de establecimiento

STJCE de 13.07.2000 Alfredo Albore, As. C-423/98. Libertad de Establecimiento, Libre circulación de capitales, Procedimiento de autorización de adquisiciones de bienes inmuebles, zonas de importancia militar.

En este caso dos nacionales alemanes adquirieron dos inmuebles en una zona del territorio italiano declarada de importancia militar sin haber solicitado la autorización correspondiente.

Para FABER, este es uno de los casos en el que el Tribunal ha determinado que algunos aspectos de la Ley de Propiedad Nacional pueden entrar en conflicto con la integración europea y por lo tanto pueden ser incompatibles con el Tratado⁶³⁴.

La legislación aludida excluye únicamente a los nacionales italianos de la obtención de la autorización de bienes inmuebles en zonas de territorio nacional por lo que establece una restricción discriminatoria de los movimientos de capitales entre los Estados miembros. Las exigencias de la seguridad pública pueden justificar de manera excepcional la restricción del Principio de libre circulación de capitales siempre que respete el Principio de proporcionalidad. En este caso el Tribunal señala que la mera alegación de la defensa del territorio nacional no basta para justificar esta discriminación, únicamente estaría validada si para cada una de las zonas en las que se aplica esta restricción corriera riesgo real, concreto y grave que no pudieran evitarse por procedimientos menos restrictivos.

⁶³³ HINDELANG, S. *“The Free Movement of Capital and Foreign Direct Investment”*. Oxford University Press, New York, 2009, págs.144 y ss.

⁶³⁴ FABER, W. y LURGER, B. *“Rules for the Transfer of Movables. A candidate for European Harmonisation or National Reforms?”*. European Law Publishers, Munich, 2008, págs.244 y ss.

El TJCE resuelve que el Artículo 63 TFUE se opone a la legislación nacional de un Estado miembro que, por razones de la defensa del territorio nacional, dispensa a los nacionales de dicho Estado miembro y sólo a ellos, del deber de solicitar una autorización administrativa para los bienes inmuebles situados en esta zona. En esta argumentación el Tribunal vinculó la sentencia relativa a libertades comunitarias y bienes inmuebles del asunto *Konle*, C-302/97. En este mismo sentido encontramos la opinión de HINDELANG, ya que no se puede determinar que una mera mención general se aplique para cubrir todas las justificaciones relativas a la seguridad nacional.⁶³⁵

STJCE de 18.01.2007 Comisión v. Suecia As. C-104/06: Tributación diferida en la transmisión de un inmueble condicionada a la adquisición de otro en territorio sueco y lesión al Derecho comunitario.

La Comisión Europea interpuso recurso por incumplimiento del Derecho comunitario por entender que determinados preceptos del Impuesto sueco sobre la renta resultaban contrarios al Tratado, en concreto la Ley sueca condicionaba la tributación diferida de las plusvalías obtenidas por la transmisión de un inmueble y su ulterior reinversión en otro cuando ambos inmuebles fuesen vivienda habitual del propietario y se encontrasen en territorio sueco.

El TJCE establece que las disposiciones que impidan o disuadan a un nacional de un Estado miembro de abandonar su Estado de origen para ejercer su derecho a la libre circulación suponen por consiguiente obstáculos a dicha libertad, aun cuando se apliquen con independencia de la nacionalidad de los trabajadores afectados. En esta resolución el TJCE establece que al reservar la tributación diferida de la plusvalía producida por la transmisión de una residencia privada o de un apartamento en régimen de condominio privado al requisito de que la nueva residencia se halle en territorio sueco, las disposiciones del Impuesto sobre la renta pueden obstaculizar la libre circulación de los trabajadores y la libertad de establecimiento tal como se hallan garantizadas por los artículos 45 y 49 TFUE.

CARMONA FERNANDEZ afirma que en este caso el Tribunal se limita a reiterar la doctrina expuesta en el caso anterior *Comisión v. Portugal C-345/05*, en relación con la

⁶³⁵ HILDELANG, S. “*The Free Movement of Capital and Foreign Direct Investment*”. Oxford University Press, New York, 2009, págs.253 y ss.

legislación fiscal sueca sin añadir mayores fundamentos⁶³⁶, mientras que para CHICO DE LA CAMARA, el Tribunal de Luxemburgo ha declarado contrario al Derecho Comunitario aquella normativa de los Estados miembros que condicione la aplicación de un beneficio fiscal a que la transmisión de un inmueble y la ulterior reinversión en otro inmueble de las mismas características se encuentre situado en el mismo Estado miembro. Igualmente, también en relación con este país el Tribunal de Luxemburgo ha tenido ocasión de declarar contraria al Derecho comunitario la normativa lusa por establecer tipos de gravamen diferentes entre residentes y no residentes para las plusvalías con ocasión de la transmisión de bienes inmuebles en la STJCE de 11 de octubre de 2007, Asunto C-443/06, *Hollmann*⁶³⁷.

Para SANCHEZ GONZÁLEZ la nota diferencial del derecho de establecimiento para el TJCE radica en garantizar una presencia permanente en el Estado miembro de acogida y, en caso de adquisición y posesión de bienes inmobiliarios, que la gestión de dichos bienes sea activa⁶³⁸. En este mismo sentido se ha manifestado WEBER al determinar que la libertad de establecimiento al igual que la libertad de movimiento de los trabajadores, están amparados por el AEEE, pero de forma diferente por lo que para el Tribunal no está justificada la diferencia de trato⁶³⁹.

En relación a la norma española, no hay problema en la ubicación del nuevo bien inmueble, el problema se planteará con la deducción por la adquisición de la vivienda habitual en cuanto sólo resulta aplicable a los residentes en España. Para ALMUDÍ CID, este mismo caso se podría plantear si nos encontráramos ante plusvalías latentes, ya que supondrían un claro desincentivo al traslado de las sociedades residentes en España a otros EEMM⁶⁴⁰.

⁶³⁶ CARMONA FERNANDEZ, N. “*Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la UE 2008*”. CISS, Valencia, 2008, págs.787 y ss.

⁶³⁷ AAVV. “*Comentarios de Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. 2006-2007*”. IEF, Madrid, 2007. Sentencia comentada por CHICO DE LA CAMARA, P.

⁶³⁸ SANCHEZ GONZALEZ, L.M. “Las Libertades Comunitarias como Límite a la Capacidad Normativa de los Estados Miembros en Materia de Impuestos Directos: La Doctrina del Tribunal de Justicia”. *Cuadernos de Formación*, nº10, IEF, Madrid, 2010, págs.204 y ss.

⁶³⁹ WEBER, D. “*European Direct Taxation: Case Law and Regulations*”. Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2010, págs.154 y ss.

⁶⁴⁰ ALMUDI CID, J.M. “STJCE de 11 de marzo de 2004: Hughes de Lasteyrie du Saillant” en AA.VV “*Comentarios de Jurisprudencia Comunitaria en materia tributaria, Año 2004*”. IEF, Madrid, 2005.

STJCE 17.01.2008. Theodor Jäger contra Finanzamt Kusel-Landstuhl. As. C-256/06. Libre circulación de capitales, valoración de los bienes comprendidos en la transmisión mortis causa, bien agrícola y forestal situado en otro Estado miembro.

El asunto versa sobre el cálculo de la cuota del impuesto adeudado sobre una herencia integrada por bienes situados en Alemania y una finca agrícola y forestal situada en Francia y, en particular, con las normas relativas a la valoración de dichos bienes.

Esta valoración de acuerdo con la ley alemana para la valoración de bienes agrícolas y forestales en el extranjero, debe definirse por su valor venal, determinando un precio por el que podría venderse ese bien en transacciones comerciales normales. En el supuesto de que estos mismos bienes hubiesen estado situados en Alemania, la valorización que les corresponde es el 10% del valor venal de los bienes. Junto a esta primera forma de valoración, la normativa establece con carácter subsidiario un segundo criterio de valoración en función de los rendimientos de estas explotaciones. Junto a estas dos reglas de valoración, la norma alemana establece además una reducción del valor de los bienes del 60% sólo si dichos bienes están ubicados en territorio alemán y no permite aplicar esta reducción a los bienes agrícolas y forestales si se encuentran situados en el extranjero.

El TJCE argumenta que aunque la fiscalidad directa es competencia de cada uno de los EEMM, esta debe respetar en todo momento el Derecho comunitario. El Tribunal afirma además que aunque el Tratado no define la libertad de capitales sí que lo ha concretado su propia jurisprudencia del Tribunal estableciendo que en el caso de los bienes inmuebles su ubicación en un Estado miembro o en otro, no puede disuadir al particular para que lo adquiera o no en función de la discriminación que sufriría por la normativa nacional aplicable. En definitiva, el Tribunal considera que no serán válidas cualquier tipo de restricción tanto directa como encubierta que imponga la fiscalidad directa en el movimiento de capitales dentro del territorio de los Estados que conforman la UE en base a los Artículos 63 a 66 del TFUE.

La resolución final del TJCE fue clara, en base a los razonamientos anteriores, al afirmar que el Tratado se opone a que una normativa de un Estado miembro distinga, a efectos del cálculo del Impuesto de Sucesiones, sobre una herencia formada por bienes situados en su territorio y en otro Estado, negando la posibilidad de determinar valores diferentes por bienes idénticos pero situados en otros EEMM; e igualmente se opone a la reserva en exclusiva para los bienes situados en su territorio nacional de una especial exoneración fiscal como se estableció en la reducción del 60% de su valor venal. En esta argumentación el Tribunal vinculó

las sentencias relativas a libertades comunitarias y bienes inmuebles de los asuntos *Centro di Musicología Walter Stauffer*, C-386/04, *Hollmann*, C-443/06 y *Festersen*, C-370/05.

4.4 LA TRIBUTACIÓN ESPECIAL PARA LOS RESIDENTES EN LA UE Y SU INCIDENCIA SOBRE LOS BIENES INMUEBLES

Los Principios comunitarios de la no discriminación (Artículo 18 TFUE y Artículo 21 de la CDFUE), la libertad de establecimiento (Artículo 49 TFUE y Artículo 45 CDFUE), el Principio de la libertad de circulación de trabajadores (Artículo 45 TFUE) y la jurisprudencia del TJCE pusieron en tela de juicio las diferencias impositivas entre los diferentes EEMM en la sujeción a la fiscalidad directa, especialmente en el caso de la imposición por razón del impuesto de la renta. Esta imposición establecía una clara diferenciación entre el origen de las rentas y la aplicación de los beneficios fiscales referentes a estos ingresos que vulneraban los anteriores principios comunitarios.

La ciudadanía de la Unión es la condición fundamental de los nacionales de los EEMM que ejercen sus derechos de libre circulación y residencia. Para LOPEZ-JACOISTE, el derecho de libre circulación exige que la igualdad de trato en todo cuanto se relaciona con el ejercicio mismo de una actividad por cuenta ajena y con el acceso a la vivienda quede garantizada de hecho y de derecho y asimismo que se eliminen los obstáculos que se oponen a la movilidad de los trabajadores, sobre todo en lo referente a las condiciones de integración de la familia del trabajador en el país de acogida, cualquiera que sea su nacionalidad⁶⁴¹.

Para que el derecho a la libre circulación pueda hacerse efectivo, es preciso que no encuentre obstáculos a su ejercicio. En este sentido las disposiciones del Tratado se oponen a las medidas que pudieran colocar a estos nacionales en una situación desfavorable en el supuesto de que desearan ejercer una actividad económica en un Estado miembro; por consiguiente, las disposiciones que impidan o disuadan a un trabajador nacional de un Estado miembro de abandonar su país de origen para ejercer su derecho a la libre circulación constituyen obstáculos a dicha libertad, aun cuando se apliquen con independencia de la nacionalidad de los trabajadores afectados. La primera medida que planteó la Comisión Europea a este respecto es para MARCOS CARDONA la propuesta de Directiva de 1979 sobre armonización de las

⁶⁴¹ LOPEZ JACOISTE, E. “La Libre Circulación de Personas en los Procesos de Integración Económica”. *Marco Jurídico de la libre circulación de personas en la Unión Europea*, Instituto de Derecho Público Comparado de la Universidad Carlos III, Madrid, 28-29 septiembre 2011, págs.10 y ss.

disposiciones relativas al régimen tributario de las rentas, en conexión con la libre circulación de trabajadores dentro de la Comunidad. El fundamento de esta norma era eliminar la discriminación entre los movimientos de los trabajadores en los distintos EEMM, pero ante la falta de consenso se retiró la propuesta en 1992⁶⁴².

El TJCE manifestó a través de varias resoluciones como en el asunto *Bosmann C-415/93*, *Schumacker C-279-/93*, *Biehl C-175/88*, o *Hans Werner C-112/91*, estableciendo que sería incompatible con el derecho a la libre circulación que a un trabajador o a un demandante de empleo pudiese aplicársele en el Estado miembro del que es nacional un trato menos favorable del que disfrutaría si no hubiera hecho uso de las facilidades concedida por el Tratado en materia de circulación⁶⁴³. Estas resoluciones para MARTIN JIMENEZ han llevado al TJCE a aceptar principios de Derecho internacional sin plantearse que éstos podrían dar lugar a problemas de compatibilidad con el Derecho comunitario, al aplicar un criterio que va en contra del país de la fuente⁶⁴⁴.

La jurisprudencia del TJCE fue la que, con estas resoluciones, advirtió de la existencia de un régimen fiscal que no era compatible con estos Principios comunitarios, por lo que la Comisión procedió a emitir finalmente la Recomendación de 21 de diciembre de 1993, que nació con la idea de proporcionar un mismo régimen fiscal tanto a los residentes como a los no residentes dentro del marco del territorio de la UE⁶⁴⁵. La existencia de un régimen especial de tributación distinta para aquellas personas que son residentes en la UE y obtienen rentas en un Estado miembro del que no son residentes, supone la existencia de una mayor carga fiscal que en los supuestos en los que el sujeto pasivo fuera residente en ese mismo Estado. Por este motivo, la UE articula esta Recomendación por la que se pretende que la tributación de dichas rentas, siempre y cuando se mantenga una residencia dentro del espacio europeo, sea igual a la que le correspondería en dicho Estado y no superior, tal y como estaba ocurriendo. En algunas ocasiones, como afirma CALDERON CARRERO, este tipo de normas *soft-law* pueden llegar a

⁶⁴² MARCOS CARDONA, M. "Tributación de los planes y fondos de pensiones". *Estudios de Derecho*, Universidad de Murcia, 2003, págs.301 y ss.

⁶⁴³ SENTENCIA del TJCE de 12 de junio de 2003 *Gerritse*, y otras sentencias 265/04, *Bouanich*; 346/04 *Conijn*, 290/04 *Scorpio* y 345/04 *Centro Equestre*.

⁶⁴⁴ MARTIN JIMENEZ, A.J. "¿Hacia una nueva configuración de las relaciones entre el Derecho comunitario y la normativa nacional en materia de imposición directa?. El caso Gilly". *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 102, 1999, págs.315 y ss.

⁶⁴⁵ RECOMENDACIÓN de la COMISIÓN de 21 de diciembre de 1993 relativa al régimen tributario de determinadas rentas obtenidas por no residentes en un Estado miembro distinto de aquel en el que residen (94/79/CE), esta fue refrendada posteriormente por los asuntos *Futura Participations C-250/95 Gilly C-336/96* o el asunto *Terhoeve C-18/95*.

ser asumidos por el TJCE a través de su jurisprudencia progresiva, de tal forma que una legislación blanda que articula los intereses comunitarios tal y como los concibe la Comisión, se convierte en una norma obligatoria para todos los EEMM, como ha ocurrido con esta Recomendación⁶⁴⁶. MARTIN JIMENEZ confirma este pensamiento al determinar que esta *soft law*, se acaba convirtiendo en una norma como consecuencia de las sentencias judiciales emitidas por el TJCE⁶⁴⁷.

La existencia de esta Recomendación, es para CARMONA FERNANDEZ, el origen del régimen tributario opcional ya que pretende que el no residente pueda acogerse a las ventajas y deducciones fiscales que gozan los residentes, cuando la mayoría de las rentas que percibe se obtengan en el Estado miembro donde desarrolla su actividad principal⁶⁴⁸. MARCOS CARDONA la inscribe en el marco de acción que la Comisión pretende desarrollar activamente con vistas a garantizar el respeto absoluto de los Principios fundamentales del Tratado, en especial en relación con la imposición de los no residentes, pero sin que se reprodujera en la norma el texto de la disposición de la fallada directiva⁶⁴⁹.

En este sentido, CARMONA FERNANDEZ manifiesta que se trata de una Comunicación que sin tener una auténtica vocación normativa sí que pretende producir efectos prácticos, y en ocasiones, incluso pueden influir sobre las propias sentencias del TJCE⁶⁵⁰, mientras que para FALCON Y TELLA nos encontramos que los criterios contenidos en esta recomendación pueden resultar vinculantes por su relación con los Principios de no discriminación y libre circulación y por la jurisprudencia existente en este sentido⁶⁵¹.

Esta Recomendación de la UE busca además la flexibilidad en el mercado de trabajo para que se mejoren la movilidad geográfica de los trabajadores, para lo cual, se facilita la

⁶⁴⁶ CALDERON CARRERO, J.M. “Algunas Consideraciones en torno a la Interrelación entre los Convenios de Doble Imposición y el Derecho Comunitario Europeo: ¿Hacia la “Comunitarización” de los CDIS?”. *Crónica Tributaria*, nº 102, 2002, págs.19 y ss.

⁶⁴⁷ MARTIN JIMENEZ, “*Towards Corporate Tax Harmonization in the EU*”. Kluwer, Deventer, 1999, págs.304 y ss.

⁶⁴⁸ CARMONA FERNANDEZ, N. “La fiscalidad de los no residentes en España (I): Elementos Subjetivos” en AA.VV “*Manual de Fiscalidad Internacional. Volumen I.*” CEF, Madrid, 2007, págs.267 y ss.

⁶⁴⁹ MARCOS CARDONA, M. “Tributación de los planes y fondos de pensiones”. *Estudios de Derecho*, Universidad de Murcia, 2003, págs.302 y ss.

⁶⁵⁰ CARMONA FERNANDEZ, N. “*Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la UE 2008*”. CISS, Valencia, 2008, págs.659 y ss.

⁶⁵¹ FALCON Y TELLA, R. “Los Problemas de la Determinación del Domicilio Fiscal” en CASADO OLLERO, G. “*El Sistema de Financiación Autonómica*”. Ministerio de Administraciones Públicas, Madrid, 1997, págs.61 y ss.

tributación de los mismos en el Estado origen de las rentas y no en el Estado donde el trabajador, su cónyuge y sus hijos tengan la residencia. La diferencia principal que nos encontramos ante la existencia de esta opción impositiva, es la posibilidad que va tener el sujeto pasivo de tributar como residente en un Estado miembro de la UE. Esta posibilidad de imposición, le va a suponer poder beneficiarse de las deducciones que se aplican a los residentes en el Estado donde radican la mayoría de sus rentas y en especial de la tributación más ventajosa sobre los rendimientos procedentes de los bienes inmuebles que tienen los residentes sobre los no residentes. En concreto, las deducciones que se aplican a los residentes pueden referirse a los ingresos mínimos de todo tipo de rendimientos, incluidas los inmobiliarios que no resultan gravados, las deducciones por gastos sanitarios o extraordinarios, la posibilidad de acogerse a una imposición conjunta con su cónyuge y las deducciones por hijos si los tuviere, de los gastos escolares o de las deducciones especiales por hijos minusválidos.

La diferencia a la hora de terminar si es aplicable o no esta Recomendación según TEJERIZO LOPEZ será que en el caso en el que el no residente resida en otro Estado de la UE, se tendrá en cuenta esta Recomendación, mientras que en el caso en el que la residencia del no residente se tenga fuera del territorio de la UE se atenderá en exclusiva al contenido de los CDIs firmados entre los Estados involucrados⁶⁵². No obstante a lo dispuesto en esta Recomendación de la Comisión, es importante determinar que será el Estado miembro donde tenga la residencia el sujeto pasivo, el que concederá o no las ventajas o deducciones que le hayan sido concedidas por el Estado donde está desarrollando su actividad. Esta limitación se establece con el objetivo de que esta norma, consiga la igualdad de la tributación para las mismas rentas, en los casos de desplazamientos de los trabajadores a otros EEMM y no suponga, una imposición extra o un beneficio extra que realmente rompa la igualdad laboral al aplicarse un sistema de imposición diferente del que se emplea para el resto de los contribuyentes. En definitiva, la aplicación de esta norma busca conservar el Principio de igualdad de los contribuyentes y el mismo trato fiscal para cada uno de ellos⁶⁵³. CORDON EZQUERRO afirma que muchos países, incluido

⁶⁵² TEJERIZO LOPEZ, J.M. “La Discriminación entre la Tributación de las Rentas de Residentes y No Residentes”. *Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras*, Registradores de España, abril/junio 2013, págs.4 y ss.

⁶⁵³ No hay que olvidar el Reglamento (CEE) nº 1612/68 del Consejo de 15 de octubre de 1968 relativo a la libre circulación de los trabajadores dentro de la Comunidad y las disposiciones modificativas del mismo contenidas en la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones de 18 de noviembre de 2008–Repercusiones de la libre circulación de trabajadores en el contexto de la ampliación de la Unión Europea – Informe relativo a la primera fase de aplicación (1 de enero de 2007 – 31 de diciembre de 2008) de las disposiciones transitorias establecidas en el Tratado de Adhesión de 2005 y conforme con lo exigido en la disposición transitoria incluida en el Tratado de Adhesión de 2003[COM(2008) 765 final – no publicada

España, han incorporado a su ordenamiento jurídico esta opción de tributación⁶⁵⁴ y VIDAL MARTI afirma que incluso hay algunos como es el caso de Alemania o de los Países Bajos que han modificado el porcentaje, elevándolo hasta el 90%⁶⁵⁵.

Para RUIZ ALMENDRAL esta disposición no soluciona el problema de la armonización, ya que además carece de eficacia vinculante, y ha sido la propia jurisprudencia del TJCE la que ha desarrollado esta labor de atajar las discriminaciones que sufren los trabajadores transfronterizos en la carga fiscal soportada. El Tribunal por lo tanto, ha desarrollado una labor de aproximación de los distintos sistemas fiscales que ha resultado muy eficaz⁶⁵⁶.

Rentas involucradas

El concepto de la *mayoría de las rentas obtenidas*, ha sido también limitado por la propia Recomendación, ya que se establece que por lo menos el 75% de la renta total imponible debe pertenecer al Estado donde el contribuyente quiere acogerse a la legislación fiscal vigente en él⁶⁵⁷. La normativa por lo tanto, busca con este límite, equiparar las condiciones y no privilegiar a un contribuyente sobre otro, de ahí que el límite mínimo de las rentas obtenidas sea tal alto. Para cumplir este objetivo, se autoriza al Estado en el que va a tributar por la totalidad de la renta, a solicitar al sujeto pasivo la presentación de toda la documentación que justifique el

en el Diario Oficial] y Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones de 8 de febrero de 2006 - Informe sobre el funcionamiento de las disposiciones transitorias completadas en el Tratado de adhesión de 2003 (periodo del 1 de mayo de 2004 al 30 de abril de 2006) [COM(2006) 48 final – no publicada en el Diario Oficial] con motivo de la ampliación de la Unión Europea.

⁶⁵⁴ CORDON EZQUERRO, T. “La Imposición, la Eficiencia y la Equidad: Una reflexión desde la Perspectiva de la Unión Europea”. *Nuevas Tendencias en Política Fiscal*, nº835, ICE, marzo-abril 2007, págs.173 y ss.

⁶⁵⁵ VIDAL MARTI, B. “*La Residencia Fiscal de las Personas Físicas y la Jurisprudencia Comunitaria*”. Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional, IEF, Madrid. 2008, págs.127 y ss.

⁶⁵⁶ RUIZ ALMENDRAL, V. “El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el Proceso de Armonización Fiscal en la Unión Europea”. *Revista Española de Derecho Europeo*, nº3, 2002, págs.417 y ss.

⁶⁵⁷ SENTENCIA del TJCE de 26 de enero de 1993, asunto *Werner/Finanzamt Aachen*, C-112/91. En dicha sentencia el Tribunal manifestó que el “artículo 52 del Tratado CEE no se opone a que un Estado miembro grave en mayor medida a sus ciudadanos cuando éstos ejercen su actividad profesional en su territorio y tienen su residencia en otro Estado miembro”.

total de sus rentas⁶⁵⁸, sin perjuicio de la colaboración que se pueda establecer para cada caso concreto entre los otros EEMM.

La tipología de rentas que se establecen para la aplicación de esta Recomendación son las relativas al ejercicio de profesiones asalariadas, las pensiones y otras rentas similares percibidas por un antiguo empleo, así como las pensiones de la seguridad social⁶⁵⁹, las rentas procedentes del ejercicio de profesiones liberales o de otras actividades de carácter autónomo, incluidos artistas y deportistas, las rentas de las actividades agrícolas y forestales y las rentas de las actividades industriales y comerciales.

Para FALCON Y TELLA este criterio del 75% cuenta con un fundamento muy débil y el TJCE parece pensar en un porcentaje notoriamente inferior al afirmar que, en el asunto *Schumacker* C-279/93 sólo resulta admisible discriminar a un no residente que sólo obtiene una parte poco significativa de su renta en el Estado. Este mismo criterio se ha mantenido en los asuntos posteriores como es el caso de *Wielockx* C-80/94 o *Asscher* C.107/94 en la que el Tribunal considera incompatible con el Tratado la discriminación de los no residentes ocasionada por el hecho de que, en la obligación real y para los tramos más bajos de renta, el tipo de gravamen sea superior al que procedería en la obligación personal⁶⁶⁰.

En el caso de que el contribuyente recibiera otras rentas diferentes a las anteriores, tales como ingresos procedentes de bienes inmuebles o de otros bienes, tendrá derecho a la aplicación de un mismo trato fiscal sobre estas rentas⁶⁶¹. Cuando las rentas procedentes de estos bienes inmuebles tengan la consideración de pérdidas y nos encontremos ante una situación en el que confluyan dos Estados miembros, no podrán aplicarse estas pérdidas cuando este inmueble, represente el domicilio del sujeto pasivo que se quiere acoger a esta medida⁶⁶². Una situación parecida ocurre cuando el inmueble se encuentra ubicado en territorio de la Unión Europea y el sujeto pasivo reside en otro Estado miembro, las pérdidas que se puede imputar a un inmueble,

⁶⁵⁸ En la propia Recomendación se establece que las pruebas para justificar las rentas obtenidas pueden la una copia de la declaración de la renta, un certificado del empresario para el que trabaje, una copia del balance, etc.

⁶⁵⁹ Estas referencias ya se incluyeron en la primera Recomendación que realizó la Comisión en el año 1979.

⁶⁶⁰ FALCON Y TELLA, R. "Tendencias Actuales en los Criterios de Sujeción al Tributo: Hacia la Territorialidad". *Crónica Tributaria*, nº100, 2001, págs.53-60.

⁶⁶¹ RECOMENDACIÓN de la Comisión del 21 de diciembre de 1993, numeral 17 de las Condiciones generales.

⁶⁶² SENTENCIA del TJCE de 16 de octubre de 2008, asunto *Renneberg*, C-527/06. Nacional de un Estado miembro que percibe la totalidad o la casi totalidad de sus ingresos imponibles en dicho Estado miembro.

bien por amortización o por estar en alquiler, se pueden compensar con los beneficios obtenidos en el Estado de la residencia⁶⁶³.

El concepto de residente o no de un Estado, quedará limitado de acuerdo con la Recomendación a la definición que del mismo se desprenda de los CDI firmados por los Estados que se ven implicados en la aplicación de esta normativa y en su defecto, a la definición que en derecho interno tuvieran en cada uno de ellos.

Existe un tope máximo a la hora de establecer el gravamen sobre este tipo de rentas percibidas por el no residente. Este límite consistente en el impuesto máximo que debería abonar en tal caso el contribuyente residente de dicho Estado, en el supuesto en que tanto él como su cónyuge y sus hijos fueran residentes. Si el contribuyente percibiera otras rentas diferentes de las anteriores, éstas también se incluirán en dicho beneficio siempre y cuando se respeten los mínimos de rentas delimitados en esta resolución. Conviene hacer una especial mención para el caso de las entidades en atribución de rentas constituidas en el extranjero, según CARMONA FERNANDEZ, los miembros no residentes pueden invocar un CDI suscrito por el Estado de su residencia, en España, y obtener las devoluciones impositivas consiguientes⁶⁶⁴. Hay que considerar como afirma FALCON Y TELLA que la jurisprudencia no se ha ocupado hasta ahora de la llamada discriminación al revés (es decir, un tratamiento más gravoso a los propios residentes que a los no residentes), o mejor dicho, cuando lo ha hecho indirectamente (tratamiento perjudicial respecto a un nacional propio) lo ha considerado un problema puramente interno, que no infringe las obligaciones del Tratado⁶⁶⁵.

Finalmente, GARCIA PRATS manifiesta que resulta sorprendente que el Tribunal asigne la naturaleza de una disposición en atención al contenido y a sus pretensiones de producir efectos para las partes a pesar de que no se corresponda dicho contenido con la forma que le ha sido otorgada por la institución comunitaria autora de la disposición en cuestión⁶⁶⁶.

⁶⁶³ SENTENCIA del TJCE de 15 de octubre de 2009, asunto *Busley y Cibrian Fernandez*, C-35/08.

⁶⁶⁴ CARMONA FERNANDEZ, N. “La fiscalidad de los no residentes en España (I): Elementos Subjetivos” en AA.VV “*Manual de Fiscalidad Internacional. Volumen I.*” CEF, Madrid, 2007, págs.268 y ss.

⁶⁶⁵ FALCON Y TELLA, R. “Tendencias Actuales en los Criterios de Sujeción al Tributo: Hacia la Territorialidad”. *Crónica Tributaria*, nº100, 2001, págs.53-60.

⁶⁶⁶ GARCIA PRATS, F.A. “La Ley General Tributaria y el Derecho Comunitario Atípico” *Revista Española de Derecho Fiscal*, nº132, 2006, págs.751 y ss.

En relación a la aplicación de un régimen fiscal beneficioso cuando el contribuyente es residente en otro Estado miembro, a la hora de poder aplicar las normas fiscales del Estado de ubicación de los bienes inmuebles, el TJCE no va a determinar si la norma interna de ese Estado es correcta o no, pero sí sobre en qué supuestos iguales se aplica una normativa u otra⁶⁶⁷. Por lo tanto, en el caso de que existiera un beneficio fiscal que redujera la base imponible sobre la tributación por las ganancias patrimoniales sobre un inmueble que únicamente sea de aplicación a los residentes del Estado y no a los residentes de otros Estados miembros, esta disposición sí que vulnerará la libre circulación de capitales, por lo que se procederá a aplicar la normativa, con independencia de la residencia, que permita la aplicación de estos beneficios fiscales⁶⁶⁸.

Una situación parecida nos encontraremos ante contribuyentes que generen la mayoría de sus rentas en un Estado miembro respecto a otro Estado miembro en el que tengan su residencia. En este caso, cuando en el Estado de residencia sean además propietarios de bienes inmuebles, pero tributen por la totalidad de su patrimonio en el Estado donde trabajen, de acuerdo a la jurisprudencia europea, van a tener derecho a la aplicación que las mismas normas fiscales beneficiosas que para los residentes en lo que respecta a la aplicación en el Impuesto de la Renta de los rendimientos negativos de los inmuebles, ya que al encontrarnos ante un impuesto progresivo. Esta tributación reducirá la base imponible del impuesto y por lo tanto la cuota correspondiente del mismo⁶⁶⁹. La jurisprudencia por lo tanto, va a primar la igualdad de trato entre los diversos obligados tributarios independientemente de la residencia de los mismos, siempre y cuando ambos Estados se encuentren dentro de la Unión Europea⁶⁷⁰.

Aún con todo este cambio de la normativa, hay que tener en cuenta que aún existen supuestos, contemplados por el Tribunal de Luxemburgo, que han venido a demostrar diferencias de trato del sujeto pasivo ante situaciones idénticas. En este sentido, hay que ver la primera sentencia del tribunal dictada en 2003 en el caso *Arnoud Gerritse*⁶⁷¹ sentencia en la que

⁶⁶⁷ SENTENCIA del TJCE de 19 de abril de 2007, asunto *Velvet & Steel Immobilien*, C-455/05.

⁶⁶⁸ SENTENCIA del TJCE de 11 de octubre de 2007, asunto *Hollman*, C-443/06, en relación con las SENTENCIA del TJCE de 23 de febrero de 2006, asunto *van Hilten-van der Heijden*, C-513/03 y SENTENCIA del TJCE de 29 de marzo de 2007, asunto *Aktiebolaget NN*, C-111/05.

⁶⁶⁹ SENTENCIA del TJCE de 18 de julio de 2007, asunto *Lakebrink*, C-182/06.

⁶⁷⁰ SENTENCIA del TJCE de 14 de febrero de 1995, *Schumacker*, C-279/93, SENTENCIA del TJCE de 3 de octubre de 2006, asunto *FKP Scorpio Konzertproduktionen GMBH*, C-290/04, en la que se analiza la compatibilidad con el Derecho Comunitario del mecanismo de retención aplicado en Alemania que, al igual que el previsto por el legislador español impedía tomar en consideración a la hora de practicar la retención, los rendimientos netos obtenidos por el contribuyente; SENTENCIA del TJCE de 21 de febrero de 2006, *Ritter-Coulais* C-152/03, SENTENCIA del TJCE de 15 de junio de 2000, *Sehrer* C-302/98 y la SENTENCIA del TJCE de 13 de noviembre de 2003, *Schilling y Fleck-Schilling*, C-209/01.

⁶⁷¹ SENTENCIA del TJCE de 12 de junio de 2003, asunto *Gerritse*, C.234/01.

según ALMUDÍ CID el Tribunal dinamitó uno de los principios básicos de la fiscalidad internacional, como es la capacidad de retención por parte del Estado de la fuente⁶⁷². En este caso, el Tribunal de Justicia determinó que “*los no residentes y los residentes se encuentran en una situación comparable, de modo que la aplicación a los primeros de un tipo de gravamen del impuesto sobre la renta más elevado que el aplicable a los residentes y asimilados constituye una discriminación indirecta prohibida por el Derecho comunitario, en particular por el artículo 60 del Tratado*” (apartado 53). El cambio relativo a los bienes inmuebles, supuso para los no residentes el hecho de dejar de tributar al 35%, los residentes tributaban al 15%, estableciendo el legislador español una tributación común del 19%.

Los cambios establecidos por el Tribunal de Luxemburgo en un intento de homogeneizar el mismo trato fiscal para todos los residentes europeos, según WEBER,⁶⁷³ no han sido aplicados de forma lógica, sino que sigue existiendo una contradicción entre las diversas resoluciones aplicadas por el Tribunal en lo que se refiere a los límites de la aplicación de las libertades comunitarias. En unos casos, el Tribunal se ha centrado en la imposición por el Estado de la fuente mientras que en otros casos, estamos ante una visión global, en la que se toma en consideración no sólo al Estado de la fuente sino que también al Estado de residencia.

En este sentido, ha quedado reflejado por medio de la sentencia *Denkavit*,⁶⁷⁴ en relación con la tributación del pago de dividendos, que en la normativa francesa está exenta mientras que en el Estado de la fuente estaban grabados, que en este caso, nos encontraríamos antes dos supuestos de vulneración de esta igualdad; el primero por la retención en el Estado fuente y el segundo por la aplicación del mecanismo para evitar la doble imposición mediante la deducción del impuesto pagado.

El TJCE ha tratado también de intervenir cara a la homogeneización de la normativa europea sobre la posibilidad de ajustar los casos retenciones sobre los contribuyentes no residentes, actualmente se priva al sujeto pasivo de la posibilidad de practicar directamente la liquidación del impuesto y debe someterse a una única retención sobre la renta y/o rendimiento. Como afirma CARMONA FERNANDEZ⁶⁷⁵, la posibilidad de que el sujeto pasivo pudiera

⁶⁷² ALMUDÍ CID, J.M., “*La fiscalidad directa del turismo residencial en España*”. Live in Spain, Madrid, 2007, págs.26 y ss.

⁶⁷³ WEBER, D., “In Search of a (New) Equilibrium Between Tax Sovereignty and the Freedom of Movement Within the EC”. *Intertax*, nº12, 2006.

⁶⁷⁴ SENTENCIA del TJCE de 14 de diciembre de 2006, asunto *Denkavit*, C-170/05.

⁶⁷⁵ CARMONA FERNANDEZ, N. “La fiscalidad inmobiliaria del no residente”. *Tribuna fiscal*, nº41, 1994.

acogerse al pago del impuesto en ese mismo momento le permitiría acogerse también a las deducciones establecidas, lo que supondría para el sujeto pasivo una reducción de trámites y una tributación igual que el resto de los contribuyentes.

En el caso de la sentencia *Scorpio*, el TJCE establece que considera contrario a la libre prestación de los servicios, el hecho de que la retención se practique sobre el bruto y no sobre el neto de la renta obtenida, sin posibilidad de deducciones. Este régimen lo asimila al actual del IRNR, que no permite la deducción del precio de adquisición, gastos y gravámenes para determinar la ganancia patrimonial neta⁶⁷⁶.

Junto a las sentencias anteriores, existe otra sentencia del TJCE que ha sido importante a la hora de armonizar el derecho fiscal español con el derecho comunitario. Esta sentencia ha sido la relativa al *Centro Ecuestre de Lezíría Grande LDA* de 15 de febrero de 2007, que en conjunción con la sentencia *Scorpio*, determina la existencia de una discriminación basada en un supuesto contrario a las libertades comunitarias, en relación al modo de gravar los rendimientos análogos obtenidos por un sujeto no residente en uno o en otro Estado⁶⁷⁷. Estas dos sentencias influyeron en la normativa española del IRNR, ya que en relación a los rendimientos del capital inmobiliario en territorio español, según CAYÓN GALIARDO⁶⁷⁸, la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones será la fórmula aplicada para la aplicación del Derecho comunitario en el ajuste necesario de la norma española. De esta forma la norma establece la posibilidad de la tributación por la totalidad de las rentas en un único Estado, dando opción de tributación por su totalidad en un mismo Estado cuando estas suponen el 75% del total de las rentas obtenidas por el sujeto pasivo. Los propios EEMM de la UE han establecido una serie de medidas internas para que no nos encontremos ante supuestos de doble imposición de rentas y/o rendimientos.

En relación a la aplicación de la norma en función al porcentaje de la renta obtenida en un Estado de la UE, viene referida principalmente a la sentencia *Schumacker*⁶⁷⁹, del Tribunal de Luxemburgo por la que se declaró que “cuando se trata de un no residente que obtiene en un Estado miembro distinto del de su residencia la mayor parte de los ingresos, la discriminación consiste en que la situación personal y familiar de este no residente no se tiene en cuenta ni en el Estado de la residencia ni en el Estado de empleo, con independencia de los diferentes tipos

⁶⁷⁶ SENTENCIA del TJCE de 3 de octubre de 2006, asunto *Scorpio*, C-290/04.

⁶⁷⁷ SENTENCIA del TJCE de 15 de febrero de 2007, *Centro Ecuestre da Leziria Grande Lda.* / Bundesamt für Finanzen, C-345/04

⁶⁷⁸ CAYÓN GALIARDO, A. “La rectificación de las autoliquidaciones”. *Revista Técnica Tributaria*, nº76, 2007, págs.14 y ss.

⁶⁷⁹ SENTENCIA del TJCE de 14 de febrero de 1995, asunto *Schumacker*, C-279/93.

aplicables al impuesto especial sobre la renta y al impuesto general sobre la renta” (apartado 38), permitiendo de esta manera la incorporación de este régimen opcional al sistema tributario español.

En este sentido LOPEZ ESPADAFOR afirma que el Tribunal de Luxemburgo, en relación con estas rentas del no residente, permite la aplicación por extensión al Impuesto del Patrimonio para los casos en los que no se encuentre la mayoría de su patrimonio en un Estado y permite el mismo trato fiscal que recibe el residente. Esta afirmación de LOPEZ ESPADAFOR⁶⁸⁰ quedó posteriormente aclarada por el TJCE en su sentencia de 5 de julio de 2005, dictada en el caso *D.*, al afirmar en la misma que *“al igual que en el caso del impuesto de la renta, es necesario considerar por lo que respecta al impuesto sobre el patrimonio que la situación del no residente es distinta de la del residente dado que no sólo la parte principal de los ingresos, sino también la mayor parte del patrimonio de éste se concentran habitualmente en su Estado de residencia. Por consiguiente, este Estado miembro es el más indicado para tener en cuenta la capacidad contributiva global del residente, aplicándole, en su caso, las reducciones previstas por su normativa.”*

“En consecuencia, un contribuyente que tiene sólo una parte no fundamental de su patrimonio en un Estado miembro distinto del Estado en el que es residente no se encuentra, por regla general, en una situación comparable a la de los residentes en este otro Estado miembro y la negativa de las autoridades afectadas a concederle la cantidad exenta a la que éstos tienen derecho no constituye una discriminación contra él” (apartados 37 y 38). La normativa española por lo tanto, según ALMUDÍ CID, incumplía las libertades fundamentales comunitarias y en concreto, el Principio de libre circulación de capitales previsto en los artículos 56 a 60 del Tratado de Roma, al no permitir en el caso de no residentes, la opción de tributación en el Estado comunitario en el que tuvieran la mayor parte de su patrimonio⁶⁸¹.

Todos los EEMM han determinado la aplicación de diferentes métodos para evitar la doble imposición de manera unilateral. La aplicación del método de exención, según COSÍN OCHAÍTA, va a determinar varios grupos de Estados en función de su aplicación: por un lado, el primero de ellos, formado por Estados sin requisito de gravamen: Alemania, Francia, Italia, Dinamarca y Finlandia; el segundo grupo formado por Estados con requisito de gravamen

⁶⁸⁰ LOPEZ ESPADAFOR, C.M. “Problemática del régimen de obligación real de contribuir en el Impuesto sobre el Patrimonio”. *Revista Española de Derecho Financiero*, nº130, Civitas, Madrid, 2006.

⁶⁸¹ ALMUDÍ CID, J.M., “La fiscalidad directa del turismo residencial en España”. *Live in Spain*, 2007, págs.72 y 73.

extranjero por un impuesto similar al IS: Portugal y Bélgica; un tercer grupo por la existencia de un impuesto análogo: Luxemburgo y España; un cuarto, por la existencia de un impuesto: Holanda; y finalmente un quinto grupo de países con un requisito de gravamen y de tributación mínima: Suecia y Austria al 15%. Esta eliminación unilateral de la doble imposición se ha realizado aplicando este método de exención junto con las normas anti elusión⁶⁸².

4.5 LA JURISPRUDENCIA DEL TJCE EN RELACIÓN CON EL CRITERIO DE ARMONIZACIÓN EUROPEO SOBRE LOS BIENES INMUEBLES.

El TJCE como órgano final de regulación de las políticas de armonización dentro del territorio de la UE, ha ido establecido los antecedentes de este proceso de coordinación comunitaria. De esta manera y mediante su jurisprudencia, ha ido poco a poco delimitando el concepto de los bienes inmuebles tanto en relación a la fiscalidad directa como indirecta, estableciendo una serie de factores que permitan concretar su concepto.

Jurisprudencia relativa a la valoración de los bienes inmuebles

En el caso de un complejo deportivo, compuesto por varias construcciones y varios campos al aire libre, la valoración de los campos al aire libre en el caso de que éstos hayan sufrido alguna mejora o inversión, se determinará por la suma del valor del suelo sobre los que se asientan tales campos y el coste de la transformación de los mismos⁶⁸³.

En relación a la determinación del valor de mercado o valor normal de los bienes en una operación de transmisión de bienes inmuebles, el Tribunal resuelve que a efectos del Impuesto del IVA, la imposición se realiza sobre el valor subjetivo, es decir, el efectivamente recibido y no un valor estimado según criterios objetivos⁶⁸⁴, por lo que la Administración no puede modificar el importe de lo realmente percibido por el sujeto pasivo a efectos de la recaudación, ya que, según afirma el Tribunal los EEMM tienen medios para evitar el fraude sobre la base⁶⁸⁵.

⁶⁸² COSIN OCHAITA, R. “Medidas unilaterales españolas para evitar la doble imposición internacional” en AA.VV. “*Manual de Fiscalidad Internacional. Volumen I.*”. CEF, Madrid, 2007, pág.120.

⁶⁸³ SENTENCIA del TJCE de 8 de noviembre de 2012, asunto *Gemeente Vlaardingen*, C-299/11.

⁶⁸⁴ En relación con las SENTENCIAS del TJCE de 5 de febrero de 1981, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*, C-154/80, SENTENCIA del TJCE de 20 de enero de 2005, *Hotel Scandic Gåsabäck*, C-412/03, y SENTENCIA del TJCE de 9 de junio de 2011, *Campsia Estaciones de Servicio*, C-285/10.

⁶⁸⁵ SENTENCIA del TJCE de 26 de abril de 2012, asunto *Balkan and Sea Properties*, C-621/10.

La determinación del valor de terrenos de uso agrícola y forestal puestos a la venta por las Autoridades públicas en el marco de un plan de privatización, permite el establecimiento de unos métodos de cálculo del valor de los mismos, siempre y cuando dichos métodos prevean la actualización de los precios en casos de fuertes alzas, de forma que el precio efectivamente pagado por el adquirente sean lo más próximo posible al valor de mercado de dichas tierras⁶⁸⁶.

Jurisprudencia relativa a la ubicación del Inmueble

Los inmuebles situados en las fronteras de los Estados miembros, en el momento de transmisión pueden requerir algún permiso especial. Este es el caso que recoge la ley italiana, ya que los puede considerar de interés militar. Para ello, antes de realizar la venta se necesita la oportuna autorización de la Administración de la zona en el caso de ser transmitidos a no residentes, aunque estos no residentes tengan su residencia dentro de alguno de los territorios de los Estados miembros de la UE o con terceros. Esta limitación, no supone una discriminación del Principio de libre circulación de capitales, ya que existe una defensa del interés militar del Estado en el que estos inmuebles radican mientras que esté debidamente justificada⁶⁸⁷.

El alojamiento en un hotel o un derecho de aprovechamiento temporal de una residencia son considerados servicios relacionados con un bien inmueble cuyo lugar de ejecución es el lugar donde radica el hotel o la residencia⁶⁸⁸.

El lugar de las prestaciones de una asociación cuya actividad consiste en organizar el intercambio entre sus socios de sus derechos de aprovechamiento por turno de inmuebles vacacionales y recibe como contrapartida las cuotas de sus socios, cuotas de suscripción anuales y las cuotas de intercambio, es el lugar en el que está situado el inmueble del que el socio en cuestión es titular del derecho de aprovechamiento por turno⁶⁸⁹.

⁶⁸⁶ SENTENCIA del TJCE de 16 de diciembre de 2010, asunto *Seydaland Vereinigte Agrarbetriebe*, C-239/09.

⁶⁸⁷ SENTENCIA del TJCE de 13 de julio de 2000, asunto *Albore*, C-423/98.

⁶⁸⁸ SENTENCIA del TJCE de 16 de diciembre de 2010, asunto *MacDonald Resorts*, C-270/09.

⁶⁸⁹ SENTENCIA del TJCE de 3 de septiembre de 2009, asunto *RCI Europe*, C-37/08.

La ubicación de un bien inmueble situado en una zona del territorio de este Estado en la que el Gobierno de éste no ejerce un control efectivo, no justifica que no pueda ejecutarse la sentencia en el lugar donde está sito el inmueble⁶⁹⁰.

Jurisprudencia relativa a las especialidades sobre el Inmueble

En relación con el bien inmueble en concreto, es interesante destacar que para el Tribunal a efectos fiscales en relación con el Impuesto del IVA se establece que el concepto de arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles, comprende el de una embarcación habitable, incluido el muelle correspondiente, ya que se encuentra inmovilizada mediante amarras que no son fácilmente amovibles, fijadas a la orilla y en la dársena de un río, por lo que es un emplazamiento delimitado e identificable, sin que deba distinguirse el arrendamiento de la embarcación habitable con el arrendamiento del muelle⁶⁹¹.

En el caso de la determinación del concepto “*obras de construcción*”, el Tribunal ha declarado que ya que no existe un concepto en derecho europeo, este concepto debe tomarse de conformidad con su sentido habitual del lenguaje corriente, por lo que la construcción de un edificio se incluye en dicho concepto⁶⁹².

La protección y conservación de los hábitats naturales y la fauna y flora silvestre, no permite la autorización de un plan de construcción sin haberse asegurado de que no se perjudicará la integridad del lugar afectado. De esta manera, la construcción de un centro administrativo no puede considerarse como una razón imperiosa de interés público de primer orden y por lo tanto no es suficiente para justificar la ejecución de esta construcción cuando perjudique la integridad del lugar⁶⁹³.

La autorización para la ubicación de un inmueble frecuentado por el público cerca de un edificio cercano destinado al almacenamiento de sustancias peligrosas o tóxicas, no puede ser prohibido sin que previamente se hayan evaluado debidamente los riesgos vinculados a su

⁶⁹⁰ SENTENCIA del TJCE de 28 de abril de 2009, asunto *Apostolides*, C-420/07.

⁶⁹¹ SENTENCIA del TJCE de 15 de noviembre de 2012, asunto *Leichenich*, C-532/11.

⁶⁹² SENTENCIA del TJCE de 13 de diciembre de 2012, asunto *BLV Wohn- und Gewerbebau*, en relación con la SENTENCIA del TJCE de 4 de mayo de 2006, *Massachusetts Institute of Technology*, C-431/04.

⁶⁹³ SENTENCIA del TJCE de 16 de febrero de 2012, asunto *Solvay y otros*, C-182/10.

emplazamiento dentro del perímetro determinado en la fase de planificación o en la adopción de una decisión individual.⁶⁹⁴

El concepto de centro de operaciones de una empresa de transporte, se define como el lugar concreto en que se encuentre en conductor desde donde realiza regularmente su servicio y al que regresa al finalizar éste, en el ejercicio normal de sus funciones⁶⁹⁵.

La explotación de una central nuclear situada en un Estado miembro por parte por medio de una empresa certificada en otro Estado miembro puede ser objeto de demanda que pretenda el pago de una indemnización por los daños sufridos en una finca vecina al igual que el caso en el que las empresas que disponen de una instalación industrial situada en alguno de los EEMM⁶⁹⁶.

La concesión a título oneroso del derecho a practicar la pesca otorgada por el propietario de las aguas sobre las que se concede el derecho y por el titular del derecho de pesca en aguas de dominio público, mediante un contrato de arrendamiento celebrado por un plazo de diez años, no constituye un alquiler ni un arrendamiento de bienes inmuebles, en la medida en que esta concesión no confiera el derecho a ocupar el bien inmueble ni a impedir que cualquier otra persona disfrute de este derecho⁶⁹⁷. En el supuesto de encontrarnos ante un derecho de pesca mediante la transmisión a título oneroso de permisos de pesca constituye una prestación de servicios relacionada con un bien inmueble⁶⁹⁸.

El otorgamiento a una persona del derecho a ocupar y usar, incluso de modo exclusivo, un bien público como es el caso de las zonas del dominio público marítimo, por un período determinado y a cambio de una retribución, está considerado dentro del concepto de arrendamiento de bienes inmuebles⁶⁹⁹.

La entrega de edificios o partes de edificios y de la porción de terreno sobre la que éstos se levantan, se refiere de forma inseparable, tanto a los edificios o partes de edificios, como a la porción de terreno sobre la que éstos se levantan⁷⁰⁰.

⁶⁹⁴ SENTENCIA del TJCE de 15 de septiembre de 2011, asunto *Frank Mücksch*, C-53/10.

⁶⁹⁵ SENTENCIA del TJCE de 29 de abril de 2010, asunto *Smit Reizen*, C-124/09.

⁶⁹⁶ SENTENCIA del TJCE de 27 de octubre de 2009, asunto *CEZ*, C-115/08.

⁶⁹⁷ SENTENCIA del TJCE de 6 de diciembre de 2007, asunto *Walderdorff*, C-451/06

⁶⁹⁸ SENTENCIA del TJCE de 7 de septiembre de 2006, asunto *Heger*, C-166/05.

⁶⁹⁹ SENTENCIA del TJCE de 25 de octubre de 2007, asunto *CO.GE.P.*, C-174/06

⁷⁰⁰ SENTENCIA del TJCE de 8 de junio de 2000, asunto *Breitsohl*, C-400/98.

Jurisprudencia relativa a la Bienes inmuebles y el Impuesto del IVA

La adquisición de un bien inmueble y su inclusión dentro del patrimonio empresarial, permite la deducción del impuesto sobre el IVA que grava la adquisición en el período impositivo en el que el impuesto se hace exigible, con independencia de que el bien no haya sido utilizado inmediatamente con fines profesionales⁷⁰¹.

Una sociedad que haya adquirido un terreno y edificaciones construidas con el fin de demolerlas y realizar un complejo residencial, tiene derecho a deducir el impuesto del IVA sobre dichas edificaciones al igual que esta demolición no implica una obligación de regularizar la deducción inicialmente practicada en la adquisición de dichas edificaciones⁷⁰². En este mismo sentido, la demolición de edificios antiguos y su sustitución por nuevos edificios, no implica una obligación de regulación a efectos del impuesto del IVA para la determinación de la cuantía de la reducción del impuesto practicada sobre las cuotas soportadas⁷⁰³.

La utilización temporal para las necesidades privadas del sujeto pasivo de una parte de un bien de inversión afectado a su empresa, goza del derecho a reducir el IVA soportado por los gastos en que incurrió para realizar reformas duraderas a dicho bien aunque dichas reformas se realizaran a los efectos de dicha utilización temporal con fines privados⁷⁰⁴.

El arrendamiento de un bien inmueble en un local de comercio por tiempo indefinido y la transmisión de la propiedad de las existencias y del equipamiento comercial de un comercio minorista puede constituir una transmisión de una universalidad total o parcial de bienes determinándose una base imponible uniforme a efectos del Impuesto del IVA, siempre que los bienes transmitidos sean suficientes para que pueda continuar de manera duradera una actividad económica autónoma⁷⁰⁵.

La entrega de un terreno edificable está sujeta al impuesto del IVA, independientemente del carácter continuado en el tiempo de la operación o de si la persona que haya efectuado la entrega ejerce una actividad de fabricante, de comerciante o de prestador de servicios siempre y cuando esta operación no constituya el simple ejercicio del derecho de propiedad de su titular.

⁷⁰¹ SENTENCIA del TJCE de 22 de marzo de 2012, asunto *Klub*, C-153/11

⁷⁰² SENTENCIA del TJCE de 29 de noviembre de 2012, asunto *Gran Vía Moinești*, C-257/11.

⁷⁰³ SENTENCIA del TJCE de 18 de octubre de 2012, asunto *TESTS Haskovo*, C-234/11.

⁷⁰⁴ SENTENCIA del TJCE de 19 de julio de 2012, asunto *X*, C-334/10

⁷⁰⁵ SENTENCIA del TJCE de 10 de noviembre de 2011, asunto *Schriever*, C-444/10.

El ejercicio de una actividad agrícola en un terreno recalificado como terreno edificable a raíz de una modificación de los planes urbanísticos llevada a cabo por motivos independientes a su voluntad no ha de ser considerada sujeto pasivo de IVA cuando lleva a cabo la venta de dichos terrenos si estas ventas se inscriben en el marco de la gestión de su patrimonio privado. Pero si para llevar a cabo dichas ventas, esta persona realiza gestiones activas de comercialización de inmuebles recurriendo a medios similares a los empleados por un comerciante o un prestador de servicios, debe considerarse que ejerce una actividad económica y es sujeto pasivo del Impuesto sobre el IVA⁷⁰⁶.

La entrega de un terreno sobre el que todavía se levanta un viejo edificio, que hay que derribar para erigir en su lugar una nueva construcción y cuyo derribo a tal fin, asumido por el vendedor, ya ha comenzado antes de esa entrega, constituyen una operación única a efectos del IVA⁷⁰⁷.

El derecho a la deducción íntegra e inmediata del impuesto del IVA soportado por la construcción de un inmueble de uso mixto y la imposición escalonada posterior de este impuesto sobre la utilización privada de dicho inmueble, pueden conferir a los sujetos pasivos una ventaja de tesorería respecto a quienes no sean sujetos pasivos y a los sujetos pasivos que sólo utilizan su inmueble como vivienda privada, pero este matiz no supone una vulneración en el trato⁷⁰⁸.

El uso privado de una parte de un inmueble afectado en su totalidad por el sujeto pasivo a su empresa, la norma fiscal no se opone a que la base imponible del impuesto sobre el IVA se fije en una fracción de los costes de adquisición o de construcción del inmueble, determinada en función de la duración del período de regularización de las deducciones en materia del impuesto sobre el IVA. Esta base imponible debe incluirse el coste de adquisición del terreno sobre el que se ha construido el inmueble cuando dicha adquisición haya quedado sujeta a dicho impuesto y el sujeto pasivo haya obtenido la deducción del mismo⁷⁰⁹.

La exención del impuesto del IVA a las operaciones efectuadas por las asociaciones deportivas sin ánimo de lucro, restringe el derecho de éstas a optar por la tributación de las

⁷⁰⁶ SENTENCIA del TJCE de 15 de septiembre de 2011, asunto *Slaby*, C-180/10

⁷⁰⁷ SENTENCIA del TJCE de 19 de noviembre de 2009, asunto *Don Bosco Onroerend Goed*, C.461/08.

⁷⁰⁸ SENTENCIA del TJCE de 23 de abril de 2009, asunto *Puffer*, C-460/07.

⁷⁰⁹ SENTENCIA del TJCE de 14 de septiembre de 2006, asunto *Wollny*, C-72/05.

operaciones de arrendamiento y alquiler, habida cuenta, del principio de neutralidad fiscal y de la exigencia de la aplicación correcta, simple y uniforme de las exenciones previstas⁷¹⁰.

El Estado miembro que conceda a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la imposición del arrendamiento de un inmueble no está facultado para excluir la deducción del impuesto sobre el IVA por las inversiones inmobiliarias efectuadas antes de que se ejerza un derecho de opción, cuando esta opción que se ejerce no se haya presentado dentro de los seis meses siguientes a la puesta en servicio del inmueble⁷¹¹.

El otorgamiento de un contrato de arrendamiento de 999 años sobre un bien de inversión a favor de una persona contra el pago de una prima considerable cediendo el derecho de propiedad residual, *freehold reversion*, relativo a este bien tres días más tarde a otra persona por un precio mucho mayor, se consideran dos operaciones indisolublemente vinculadas, siendo la primera una operación exenta y la segunda una operación gravada a efectos del impuesto del IVA⁷¹².

La Directiva fiscal 77/388/CEE se opone a la existencia de una norma nacional que no permita que el sujeto pasivo afecte a su empresa la totalidad de un bien de inversión utilizado en parte para necesidades de la empresa y en parte para fines ajenos a ésta ni que, en su caso, deduzca íntegra e inmediatamente el impuesto sobre el IVA soportado por la adquisición de este bien inmueble⁷¹³. En el supuesto que un sujeto pasivo hubiera dejado de ejercer una actividad comercial en un establecimiento, pero continua abonando la renta y los gastos debido a que no puede resolverlo por una cláusula del contrato de arrendamiento, el sujeto pasivo puede acogerse a la deducción del IVA correspondiente, siempre que exista una relación directa e inmediata entre los pagos realizados y la actividad comercial y se haya acreditado que no existió intención de actuar de forma fraudulenta o abusiva⁷¹⁴.

La adquisición de una vivienda o la contratación de su construcción para residir en ella con su familia, supone para el particular la asunción de la condición de sujeto pasivo del Impuesto del IVA en la medida en que utiliza una dependencia de este inmueble como estudio para el ejercicio, aunque sea de forma accesoria, de una actividad económica incluyendo esta parte del inmueble en el patrimonio de su empresa. En el supuesto de encontrarnos ante una

⁷¹⁰ SENTENCIA del TJCE de 12 de enero de 2006, asunto *Turn-und Sportunion Waldburg*, C-246/04.

⁷¹¹ SENTENCIA del TJCE de 30 de marzo de 2006, asunto *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04

⁷¹² SENTENCIA del TJCE de 15 de diciembre de 2005, asunto *Centralan Property Ltd*, C-63/04.

⁷¹³ SENTENCIA del TJCE de 14 de julio de 2005, asunto *Charles y Carles-Tijmens*, C-434/03.

⁷¹⁴ SENTENCIA del TJCE de 3 de marzo de 2005, asunto *Fini H*, C-32/03.

sociedad conyugal que adquiere este bien inmueble del que esta parte es sólo utilizada exclusivamente con fines profesionales por uno de los cónyuges copropietarios, éste goza del derecho a deducir la totalidad del Impuesto del IVA⁷¹⁵. En este mismo sentido, la Directiva 77/388/CEE se opone a una legislación nacional que considera como prestación de servicios exenta, en concepto de arrendamiento o alquiler de bienes inmuebles, el uso para las necesidades privadas del sujeto pasivo de una parte de un edificio afectado en su totalidad a la empresa de éste⁷¹⁶.

La Directiva 77/388/CEE no se opone a que un Estado miembro que haya hecho uso de la facultad de conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación de las operaciones de arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles adopte una normativa que supedita la deducción íntegra del IVA soportado a la obtención de una aprobación previa, desprovista de efecto retroactivo, de la administración tributaria⁷¹⁷.

Cuando un Estado miembro suprime el derecho a optar por la tributación de los arrendamientos de inmuebles, debe tener en cuenta la confianza legítima de los sujetos pasivos al decidir las medidas de aplicación de la modificación legislativa. La supresión del marco legislativo del que se ha beneficiado un sujeto pasivo del IVA para pagar menos impuestos, aun cuando no haya existido una práctica abusiva, no puede vulnerar, por sí misma, una confianza legítima basada en el Derecho comunitario⁷¹⁸.

El derecho de un sujeto pasivo a deducir el IVA soportado sobre bienes que le hayan sido entregados o servicios que le hayan sido prestados para realizar determinadas operaciones de arrendamiento subsiste cuando una modificación legislativa posterior a la entrega de estos bienes o la prestación de estos servicios, pero anterior al comienzo de dichas operaciones, priva al sujeto pasivo del derecho a renunciar a la exención de éstas, aun cuando el IVA haya sido liquidado sin perjuicio de una comprobación posterior⁷¹⁹.

La Directiva 77/388/CEE permite a los Estados miembros someter al Impuesto sobre el Valor Añadido, a través de una regla general, los arrendamientos de bienes inmuebles y eximir

⁷¹⁵ SENTENCIA del TJCE de 21 de abril de 2005, asunto *HE*, C-25/03.

⁷¹⁶ SENTENCIA del TJCE de 8 de mayo de 2003, asunto *Seeling*, C-269/00.

⁷¹⁷ SENTENCIA del TJCE de 9 de septiembre de 2004, asunto *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg*, C-269/03

⁷¹⁸ SENTENCIA del TJCE de 29 de abril de 2004, asunto *Gemeente Leusden*, C-487/01.

⁷¹⁹ SENTENCIA del TJCE de 8 de junio de 2000, asunto *Schloßstraße*, C-396/98.

de dicho impuesto únicamente, como excepción, los arrendamientos de bienes inmuebles destinados a viviendas⁷²⁰.

El Tribunal no se considera competente para el precisar el grado de urbanización que deba tener un terreno no edificado para calificarlo de terreno edificable a estos de la Directiva 77/388/CEE⁷²¹.

Jurisprudencia relativa al arrendamiento de bienes inmuebles

En el caso de encontrarnos ante un bien inmueble que es arrendado junto con la prestación de servicios ligados a este arrendamiento, que en este caso son el seguro del inmueble, suministros, limpieza y vigilancia. El Tribunal la considera como una prestación única, por lo que se puede resolver este contrato de arrendamiento en los casos en los que se produzca el impago⁷²², pero en el caso del alquiler de un bien inmueble y el servicio de limpieza de sus partes comunes deben considerarse ambas como operaciones autónomas⁷²³.

El uso para las necesidades privadas del personal de un sujeto pasivo que sea persona jurídica de una parte de un edificio construido o poseído por dicho sujeto en virtud de un derecho real inmobiliario, puede considerarse arrendamiento de bien inmueble⁷²⁴.

El concepto de arrendamiento de bienes inmuebles comprende el arrendamiento de espacios en el agua previstos para el amarre de embarcaciones así como de espacios en tierra firme para el almacenamiento de estas embarcaciones en la zona portuaria⁷²⁵.

La operación por la que una sociedad otorga simultáneamente mediante contratos diferentes, a empresas vinculadas un derecho de ocupación en precario sobre el mismo edificio, a cambio de una compensación fijada fundamentalmente en función de la superficie ocupada, siempre que los contratos, atendiendo a su ejecución, tengan por objeto esencialmente la puesta a disposición pasiva de locales o superficies de inmuebles, mediando una retribución vinculada

⁷²⁰ SENTENCIA del TJCE de 3 de febrero de 2000, asunto *Amengual Far*, C-12/98.

⁷²¹ SENTENCIA del TJCE de 28 de marzo de 1996, asunto *Gemeente Emmen*, C-468/93.

⁷²² SENTENCIA del TJCE de 27 de septiembre de 2012, asunto *Field Fischer Waterhouse* C-392/11

⁷²³ SENTENCIA del TJCE de 11 de junio de 2009, asunto *RLRE Tellmer Property*, C-572/07.

⁷²⁴ SENTENCIA del TJCE de 29 de marzo de 2012, asunto *BLM*, C-436/10.

⁷²⁵ SENTENCIA del TJCE de 3 de marzo de 2005, asunto *Fonden Marselisborg Lystbadehavn*, C-428/02.

al tiempo y no dé lugar a una prestación de servicios tiene la consideración de un arrendamiento de bienes inmuebles⁷²⁶.

La concesión por parte del propietario de un local al propietario de una máquina expendedora de cigarrillos del derecho a instalar y a ocuparse del funcionamiento y del mantenimiento de dicha máquina expendedora en su local durante un período de dos años, en un emplazamiento elegido por el propio propietario del local, a cambio de un porcentaje de los beneficios brutos obtenidos de las ventas de cigarrillos y otras labores de tabaco en el establecimiento, pero sin atribuir al propietario de la máquina expendedora facultades de posesión o de control que no sean las expresamente previstas en el contrato celebrado entre las partes, no constituye de por sí un contrato de arrendamiento inmobiliario⁷²⁷.

El arrendamiento de un edificio construido con elementos prefabricados incorporados al suelo de modo que no sean fácilmente desmontables ni fácilmente trasladables constituye un arrendamiento de un bien inmueble, aun cuando dicho edificio vaya a ser desmontado al término del contrato de arrendamiento y utilizado de nuevo en otro terreno. El hecho de que el arrendador ceda al arrendatario el uso del terreno y del edificio o sólo del edificio que haya construido en el terreno del arrendatario⁷²⁸.

El Tribunal asimila al arrendamiento y al alquiler de bienes inmuebles la constitución, por un plazo pactado y a cambio de una retribución, de un derecho real que confiera a su titular un poder de utilización sobre un bien inmueble como es el caso del usufructo⁷²⁹.

Una persona que, inicialmente, no tiene título alguno sobre un bien inmueble y celebra un contrato de opción en relación con el arrendamiento de dicho bien a cambio de una suma de dinero pagada por el propietario, en condiciones según las cuales los fondos se depositan en una cuenta especial en garantía del cumplimiento de sus obligaciones derivadas del contrato de opción y que posteriormente ejerce las opciones en virtud de dicho contrato y acepta celebrar contratos de arrendamiento del inmueble a cambio de la liberación de los fondos depositados en la cuenta especial a su nombre, no efectúa en ningún momento una actividad prestación de servicios⁷³⁰.

⁷²⁶ SENTENCIA del TJCE de 18 de noviembre de 2004, asunto *Temco Europe*, C-284/03

⁷²⁷ SENTENCIA del TJCE de 12 de junio de 2003, asunto *Sinclair Collins*, C-275/01.

⁷²⁸ SENTENCIA del TJCE de 16 de enero de 2003, asunto *Maierhofer*, C-315/00.

⁷²⁹ SENTENCIA del TJCE de 4 de octubre de 2001, asunto *Goen Wonen*, C-326/99.

⁷³⁰ SENTENCIA del TJCE de 9 de octubre de 2001, asunto *Mirror Group*, C-409/98.

El deterioro causado a una vivienda tomada en arriendo por un particular para pasar unas semanas de vacaciones, puede ser reclamado por el organizador de viajes profesional a través del cual dicho particular había arrendado la vivienda acudiendo ante el órgano jurisdiccional tras haberse subrogado en los derechos del propietario del inmueble⁷³¹.

4.6 LA CLÁUSULA ANTI ABUSO DE LA DIRECTIVA EUROPEA DE FUSIONES Y SU VINCULACIÓN CON LOS BIENES INMUEBLES.

La UE con la finalidad de crear dentro del territorio de la Comunidad condiciones análogas a las de un mercado interior y con el objeto de garantizar el establecimiento y el buen funcionamiento del mercado común, procedió a la aprobación de la Directiva 90/434/CEE de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros. Esta intención del legislador comunitario quedó reflejada en los considerandos previos de la misma, en la que además quiso destacar que además de estas operaciones de fusiones, escisiones y aportaciones de activos se incluirían en la misma el régimen de diferimiento de la tributación de las plusvalías de los bienes aportados al EP, al igual que a la imposición sobre determinadas provisiones, reservas o pérdidas de la sociedad transmitente y el efecto en la imposición a dichos socios. Esta primera Directiva fue derogada por la Directiva 2005/19/CE que entró en vigor el 15 de diciembre de 2009⁷³² que incorporó dentro de su regulación una cláusula antifraude o evasión fiscal estableciendo la capacidad de los Estados miembros de la UE de negar la aplicación del régimen tributario previsto en la Directiva para las operaciones de fusión y reestructuración empresarial en ausencia de un motivo económico válido y que únicamente tengan la finalidad del fraude o la evasión fiscal.

La esencia de esta Directiva, por lo tanto, radica en la equiparación de las personas jurídicas que realicen operaciones en un Estado o en varios EEMM, en búsqueda de la consecución del Principio de igualdad y del Principio de libre tránsito de mercancías, personas y de capitales de la UE. Desde la primera Directiva que entró en vigor en 1992 hasta la redacción actual, se ha ido recogido la problemática en relación a su aplicación y la experiencia obtenida,

⁷³¹ SENTENCIA del TJCE de 27 de enero de 2000, asunto *Dansommer*, C-8/98.

⁷³² DIRECTIVA 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre de 2009, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro.

para así poder evolucionar dando como resultado esta última redacción. En ella, junto a la capacidad de los EEMM de no aplicarla se han incorporado nuevas figuras como es el caso de las Sociedades Anónimas Europeas, el Estatuto de 2003 referente a la Sociedad Cooperativa Europea,⁷³³ las entidades transparentes o las limitaciones referentes a la implicación de los trabajadores⁷³⁴.

La búsqueda de una imposición que no penalice el ejercicio de las actividades de comercio como el fomento del crecimiento de las empresas dentro del marco europeo y la oportunidad de realizar una reestructuración empresarial sin encontrarse con penalizaciones fiscales intracomunitarias constituyen la finalidad de esta Directiva. El ámbito de aplicación se limitará a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canje de acciones como operaciones de transformación de una entidad en un EP de la sociedad beneficiaria o la incorporación de activos a un EP provenientes de otra entidad; incluyendo el régimen de diferimiento de la tributación de las plusvalías correspondientes a todos los bienes que son aportados de una entidad a otra, afectando de esta forma la capacidad de imposición tributaria del Estado en el que estas entidades y/o sus bienes radiquen. Junto a la transformación de las entidades y de la tributación de las plusvalías que han generado los activos, se ha querido también incluir las especialidades de las entidades consideradas fiscalmente transparentes, las pérdidas de los EP situados en otros EEMM, la atribución de los nuevos títulos al igual que la imposición sobre las provisiones o las reservas que se vean afectadas por estas operaciones. Tanto la norma española como la Directiva según GARCIA-ROZADO no viene a resolver los problemas de doble residencia, ya que no fija el lugar de la residencia de la SE o SCE, únicamente dispone la ausencia de gravamen en el Estado de partida⁷³⁵.

Para PITA GRANDAL y ANEIROS PEREIRA en las épocas de bonanza económica en las que el objetivo de las empresas es el crecimiento este tipo de operaciones son necesarias para la planificación económica, y a su vez en épocas de crisis, es necesario la reestructuración y la reorganización empresarial para la utilización de los recursos económicos de las empresas en la

⁷³³ DO L 294 DE 10.11.2001, p.22 y la DO L 207 de 18.8.2003, p.1. Reglamento modificado por la Decisión del Comité Mixto del EEE nº 15/2004 (DO L 116 de 22.4.2004 p. 68).

⁷³⁴ Aprobadas por el Reglamento (CE) 2157/2001 del Consejo, de 8 de octubre de 2001, por el que se aprueba el Estatuto de la Sociedad Anónima Europea modificado por el Reglamento (CE) 885/2004, el Reglamento (CE) 1435/2003 del Consejo, de 22 de julio de 2003, relativo al Estatuto de la Sociedad Cooperativa Europea modificado por la Decisión del Comité Mixto del EEE 15/2004 y la DIRECTIVA 2001/86/CE, de 8 de octubre de 2001, por al que se completa el estatuto de la Sociedad Anónima Europea en lo que respecta a la implicación de los trabajadores.

⁷³⁵ GARCIA-ROZADO GONZALEZ, B. “*Impuesto sobre sociedades: guía*”. CISS, Valencia, 2008, págs.404 y ss.

búsqueda de la pervivencia de la organización⁷³⁶. Pero para evitar el abuso por parte de las entidades, la inclusión en el artículo 11 a) de la Directiva 90/434/CEE hoy artículo 15 de la Directiva 2009/133/CEE, como medida anti abuso ha determinado los límites de su aplicación en base según GARCIA PRATS a tres requisitos: el objetivo de las operaciones de reestructuración empresarial no debe ser el fraude o la evasión fiscal; esta finalidad no debe ser la principal o uno de las principales buscada por las partes; y la necesidad de la existencia de motivos económicos válidos para evitar la aplicación de esta cláusula⁷³⁷.

Existe una matización lingüística al respecto en relación con la versión inglesa, ya que según PISTONE la versión inglesa se refiere a la evasión fiscal o a evitar la imposición como principal objetivo mientras que en el caso de la traducción española nos encontramos que va referida al fraude o a la evasión fiscal⁷³⁸. En el caso de LANG, PISTONE y SCHUCH afirman que en la Directiva no se ha incluido ninguna definición de lo que se considera evasión fiscal y la elusión fiscal, por lo que será la jurisprudencia del TJCE junto con las normas internas de cada EEMM las que determinarán si nos encontramos ante alguno de estos supuestos. Por este motivo, por la transposición de esta Directiva a las diferentes normativas nacionales que los EEMM han implementado han surgido diferentes cláusulas anti abuso como reflejo de los diferentes puntos de vista que son constitutivos del abuso.⁷³⁹

HELMINEN mantiene que nos encontramos ante una cláusula anti abuso que es similar a la contenida en la Directiva de Intereses y Cánones, que se aplicará en los supuestos en los que nos encontremos con transacciones cuyo principal o uno de los principales motivos de su realización sea la evasión, el fraude o el abuso de la norma fiscal⁷⁴⁰.

⁷³⁶ PITA GRANDAL A.M. y ANEIROS PEREIRA, J. “La Cláusula Antiabuso en las Fusiones desde la Perspectiva Comunitaria Española”. *Crónica Tributaria*, nº144, 2012, págs.111-148.

⁷³⁷ GARCIA PRATS, F.A. “Las Medidas Anti-abuso y el Derecho Comunitario” en AA.VV. “*Las Medidas Anti-Abuso en la Normativa Interna Española y en los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional y su Compatibilidad con el Derecho Comunitario*”. IEF, Madrid, 2002, págs.196 y ss.

⁷³⁸ PISTONE, P. “L’abuso delle convenzioni internazionali in materia fiscale”, en UCKMAR, V. “*Corso di Diritto Tributario Internazionale*”. Cedam, Padua, 1999, págs.501 y ss.

⁷³⁹ LANG, M., PISTONE, P. y SCHUCH, J. “*Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*”. Linde Verlag Ges.m.b.H., Viena, 2010, págs.149 y ss.

⁷⁴⁰ HELMINEN, M. “*EU Tax Law. Direct Taxation*”. IBFD, Amsterdam, 2011, págs.183 y ss.

El Motivo económico válido

La realización de todas estas operaciones de reestructuración empresarial bajo la perspectiva de la regulación comunitaria deben estar presididas por la existencia de un motivo económico válido, *valid commercial reasons*, que garantice que estas operaciones se realizan de buena fe y no con el objetivo de evitar la imposición realizando un fraude o una evasión fiscal. En este sentido VILLAR EZCURRA⁷⁴¹ afirma que este concepto se trata de una noción autónoma de Derecho comunitario que ha sido interpretada por el TJCE desde el asunto *Leur-Bloem*⁷⁴² y que como además afirma PALAO TABOADA tiene su origen en la doctrina anglosajona del *business purpose* y es continuación de la resolución *Denkavit*⁷⁴³. Esta doctrina anglosajona nace con el caso *Helvering v. Gregory* resuelto en 1934 en relación a un canje de acciones, que como consecuencia de la operación de escisión conseguía evitar la imposición de los dividendos de las acciones amparándose en un plan de reorganización. El Tribunal resolvió que era una operación carente de finalidad de negocios o societaria⁷⁴⁴, afirmando que cualquiera puede ordenar sus negocios de manera que sus impuestos sean los más bajos posible y no está obligado a elegir el esquema que más convenga al Tesoro, tal y como también lo afirma BITTKER⁷⁴⁵.

El análisis del propósito comercial resulta fructífero en las operaciones complejas, ya que la ausencia de esta finalidad es la clave principal para poder concluir que la única explicación que puede darse es un mero ahorro tributario⁷⁴⁶. Para FISCHER la utilización de este criterio para salvar las maniobras realizadas con la finalidad de evadir tributos, terminaría por hacer depender el juicio acerca de la concurrencia de fraude de la imaginación de los contribuyentes para dotar de sentido a sus transacciones. Por ello, el ámbito de aplicación natural de este criterio son únicamente las operaciones complejas, donde se trata de averiguar si el conjunto

⁷⁴¹ VILLAR EZCURRA, M. "Los efectos en el Derecho español de la doctrina del business purpose y de la noción comunitaria de motivo económico válido". *Noticias de la Unión Europea*, nº239, CISS, Valencia, 2004, págs.109-119.

⁷⁴² SENTENCIA del TJCE de 17 de julio de 1997, asunto *Leur-Bloem*, C-28/95.

⁷⁴³ SENTENCIA del TJCE de 17 de octubre de 1996, asuntos acumulados, *Denkavit*, C-283/94, C-291/94 y C-292/94,

⁷⁴⁴ PALAO TABOADA, C. "La Aplicación de las Normas Tributarias y la Elusión Fiscal". Lex Nova, Valladolid, 2009, págs.211 y ss.

⁷⁴⁵ BITTKER, B. "What is "Business Purpose" in Reorganizations?" *Proceedings of New York University Eighth Annual Institute on Federal Taxation*, 1950, págs.134 y ss.

⁷⁴⁶ RUIZ ALMENDRAL, V. "El Fraude a la Ley Tributaria a Examen". Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2006, págs.89 y ss.

realizado tiene como única finalidad minorar la carga tributaria o si se ha realizado con un motivo empresarial válido⁷⁴⁷.

Para PALAO TABOADA nos encontramos ante una doctrina elaborada como instrumento contra la elusión fiscal, *tax avoidance*, que es una creación de la jurisprudencia norteamericana. Esta doctrina tiene como fundamento último el principio de que la aplicación de la ley tributaria tiene que basarse en la verdadera realidad de las operaciones o negocios realizados y el propósito no debe confundirse con los motivos, ya que el motivo de reducir los impuestos es irrelevante mientras que lo que cuenta es la ausencia de una finalidad que dé sentido a la operación⁷⁴⁸. No obstante, aunque esta sentencia es muy general, para PALAO TABOADA tanto los Tribunales como las doctrinas han tratado de poner límites a esta doctrina del *business purpose*, aunque el Tribunal Supremo de los Estados Unidos, establece que el propósito comercial requerido para sustentar una reorganización libre de impuestos puede ser mínimo dentro de la operación. Junto a esta limitación, PALAO TABOADA afirma que esta doctrina guarda también relación con la doctrina *step transactions doctrine* o doctrina de las operaciones complejas que también tiene su origen en la jurisprudencia norteamericana, y que afirma que la operación debe estar contemplada en su conjunto en lugar de por separado, en la que el resultado perseguido debe tener el mismo efecto fiscal tanto si es conseguido directamente como mediante pasos tortuosos.⁷⁴⁹ Siguiendo con esta misma filosofía, DE CASTRO determina que estamos ante un abuso de derecho cuando se utiliza un instituto al límite de los fines para los cuáles está institucionalmente destinado⁷⁵⁰.

En TJCE en relación con el concepto de motivo económico válido, se ha pronunciado sobre el contenido del mismo, como hemos referido anteriormente, en el caso *Leur-Bloem*, en el cuál se solicitó al Tribunal que resolviera sobre la interpretación en un supuesto en el que tiene como objetivo principal o como uno de sus principales el fraude o la evasión fiscal. A este respecto LOPEZ RODRIGUEZ afirma que es necesario proceder a un estudio global de la operación, examinar cada operación concreta y permitir que este estudio sea susceptible de

⁷⁴⁷ FISCHER, P. "Geltungsanspruch des Steuergesetzes, Steuerumgehung und wirtschaftliche oder sonst beachtliche auaersteuerliche Gründe". *Finanz-Rundschau*, nº23, 2001, pág.1213.

⁷⁴⁸ PALAO TABOADA, C. "Los motivos económicos válidos en el régimen fiscal de reorganizaciones empresariales". *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 235, octubre 2002, págs.63-110.

⁷⁴⁹ PALAO TABOADA, C. "La Aplicación de las Normas Tributarias y la Elusión Fiscal". Lex Nova, Valladolid, 2009, págs.219 y ss.

⁷⁵⁰ DE CASTRO BRAVO, F. "El Negocio Jurídico". Civitas, Madrid, 1985, págs.369 y ss.

control jurisdiccional por parte de la Administración nacional.⁷⁵¹ En sentido contrario nos encontramos con la opinión de WEBER que entiende que sí que puede permitirse una norma de exclusión con carácter general, sin necesidad de un examen individualizado⁷⁵². En el caso en el que los EEMM puedan determinar que la operación contemplada no se haya efectuado por motivos válidos, como norma general, constituirá una presunción de fraude o de evasión fiscal y no será admitida por los EEMM.

El TJCE ha determinado que el concepto de motivo económico válido debe interpretarse en un sentido más amplio que la mera búsqueda de una ventaja puramente fiscal, como ocurre en el caso de la compensación horizontal de pérdidas. De esta forma LOPEZ TELLO establece que dentro de la cláusula anti-abuso se debe incluir cualquier tipo de minoración en el pago de impuestos que se produzca como consecuencia de cualquier operación de reestructuración de que se trate, con la matización de PALAO TABOADA de que esta reducción de impuestos se haya conseguido por medio del fraude a la ley⁷⁵³. Para SANZ GADEA, el requisito de que la operación tenga motivos económicos válidos es independiente de la condición de que no tenga como objetivo principal el fraude o la evasión fiscal, ya que para encontrarnos ante una situación de fraude, el régimen de reorganización empresarial debe tener dos elementos: la ausencia del motivo económico válido y que ésta se realice por conseguir una mera ventaja fiscal.⁷⁵⁴

La importancia de esta resolución radica en que es la primera relativa a este régimen fiscal común y en concreto sobre la interpretación de la cláusula anti-abuso que contiene esta norma comunitaria. Para CALDERÓN CARRERO y MARTIN JIMENEZ, esta STJCE está condicionada por el propio ámbito material que considera el concepto de abuso o fraude se encuentra estrechamente vinculado a los objetivos de esta Directiva, por lo que no puede decirse que se trate de un concepto de aplicación trasladable al ámbito de las libertades comunitarias. El TJCE con esta resolución ha querido referirse que el mero motivo fiscal sin ser fraudulento o

⁷⁵¹ LOPEZ RODRÍGUEZ, J. “Comentarios a la Directiva del Régimen Fiscal de Reorganizaciones Empresariales”. *Crónica Tributaria*, nº 116, 2005, págs.81-112.

⁷⁵² WEBER, D. “A Closer Look at the General Antiabuse Clause in the Parent-Subsidiary Directive and the Merger Directive”. *EC Tax Review*, 1996, pág.69.

⁷⁵³ LOPEZ TELLO, J. “La cláusula antiabuso del proyecto de la nueva ley general tributaria”. *Actualidad Jurídica Uría y Menendez*, nº5, 2003, págs.45-56.

⁷⁵⁴ SANZ GADEA, E. “Novedades introducidas en la normativa del Impuesto sobre sociedades de por las Leyes 13/2000 y 14/2000”. *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº215, 2001, págs.103 y ss.

abusivo, no constituye por sí mismo un motivo económico válido, por lo que no se permite la aplicación del régimen especial de esta norma comunitaria en este tipo de operaciones⁷⁵⁵.

GARCIA PRATS entiende que sólo después del análisis de la operación realizada puede concluirse la presencia o ausencia del motivo económico válido, pero no a priori, lo que supondría excluir los test que verifican normativamente la existencia de un motivo económico válido. En relación con la incorporación del concepto de motivo económico válido, el Tribunal logra mediante la interpretación de esta cláusula, modificar el alcance y contenido, dejando sin efecto alguno las previsiones que otorgaban a los EEMM la posibilidad de limitar o denegar los derechos previstos en la Directiva. Por un lado, restringe la normativa interna anti-abuso que puede ser aplicada frente a la Directiva, ya que únicamente la que respete este precepto será compatible con las exigencias comunitarias. Por otro lado, los EEMM no pueden negarse a aplicar la Directiva cuando las operaciones tengan como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal, sino cuando su única finalidad u objetivo sea la fraudulenta o evasiva y finalmente, los EEMM podrán negarse a aplicar total o parcialmente las disposiciones de la Directiva, sino únicamente a retirar el beneficio de las mismas tras el análisis, caso por caso del examen global de la operación⁷⁵⁶.

En comparación con la jurisprudencia alemana es interesante destacar según PASCHEN la figura del tercero racional, afirmándose que una forma jurídica es inapropiada o indiciaria de fraude cuando se estime que un tercero razonable no la habría empleado para la consecución del resultado obtenido, por lo que de esta manera se puede añadir un elemento de comparación adicional para determinar la racionalidad económica de los motivos empleados⁷⁵⁷.

Principio de proporcionalidad

VILLAR EZCURRA afirma que este régimen fiscal afecta a todas las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos y canje de acciones, sin importancia de que sus motivos

⁷⁵⁵ CALDERON CARRERO, J.M. y MARTIN JIMENEZ, A. “Los Principios resultantes de la Jurisprudencia Comunitaria en materia de Impuesto sobre Sociedades (II)”. *Hacienda Canaria*, nº4, 2003, págs.91 y ss.

⁷⁵⁶ GARCIA PRATS, F.A. “Las medidas tributarias anti-abuso y el Derecho Comunitario” en AAVV “*Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho Comunitario*”. IEF, Madrid, 2002, págs.194 y ss.

⁷⁵⁷ PASCHEN, U. “*Steuerumgehung im nationaln und internationalen Steuerrecht*”. Deutscher Universitäts Verlag, Hamburgo, 2001, págs.55 y ss.

bien sean financieros, económicos o puramente fiscales. En este sentido manifiesta que una operación de fusión por canje de acciones que sólo persiga una ventaja económicamente fiscal, como es la compensación por pérdidas, no puede constituir por sí mismo un motivo económico válido. Para determinar que realmente nos encontramos ante un posible fraude o evasión fiscal VILLAR EZCURRA coincide con el TJCE en la necesidad de la realización de un análisis pormenorizado de cada uno de los casos atendiendo en todo caso al Principio de proporcionalidad⁷⁵⁸. Esta proporcionalidad, determinará para GARCIA PRATS la admisibilidad de las normas internas anti-abuso y la interdicción de las medidas de alcance general, intentando evitar el resultado de la privación automática de la ventaja fiscal;⁷⁵⁹ para MARTÍN JIMENEZ, este criterio establece que compatibilidad de otras cláusulas anti-abuso como es la que incorpora la Directiva matriz-filial o las incluidas en algunos convenios para evitar la doble imposición;⁷⁶⁰ y finalmente, para FARMER y WEBER esta posición defiende que el Derecho Comunitario respalda una concepción del fraude o abuso fiscal basada en una concepción objetiva y que se expresa mediante la aplicación del *business purpose test*.⁷⁶¹

WEBER afirma que bajo la perspectiva de este artículo y en relación con la resolución *Leur-Bloem*, será competencia nacional de las autoridades el llevar a cabo el examen general de la operación y en particular de cada uno de los casos. Entiende además que de acuerdo con la Directiva, los EEMM pueden estipular los hechos de cada una de las operaciones de reestructuración empresarial que no pertenecen al grupo de los motivos económicos válidos, observando en todo caso el Principio de proporcionalidad⁷⁶². En el caso de GARCIA NOVOA habrá motivaciones económicas válidas en todos aquellos casos en que la operación en mayor o menor medida, venga impulsada por una intención de adaptación a las exigencias de

⁷⁵⁸ VILLAR EZCURRA, M. “Los efectos en el Derecho español de la doctrina del business purpose y de la noción comunitaria de motivo económico válido”. *Noticias de la Unión Europea*, nº239, CISS, Valencia, 2004, págs.109-119. En este mismo sentido el principio de proporcionalidad de la norma ha sido tratado también por DIEZ-HOCHLEITNER, J. y MARTINEZ CAPDEVILA, C. “*Derecho de la Unión Europea. Textos y comentarios*”. Mc-Graw-Hill, Madrid, 2001, págs.69 y ss.

⁷⁵⁹ GARCIA PRATS, F.A. “Las medidas tributarias anti-abuso y el Derecho Comunitario” en AAVV “*Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho Comunitario*”. IEF, Madrid, 2002, págs.201 y ss.

⁷⁶⁰ MARTIN JIMENEZ, A.J. “Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas”. *Revista Española de Derecho Financiero*, nº107, 2000, págs.486 y ss.

⁷⁶¹ FARMER, P. “National Anti-Abuse Clauses and Distortion of the Single Market: Comments on Prof. Dr. Rädler's Article”. *European Taxation*, vol.34, nº 9, 1994, págs.34 y ss. y WEBER, D. “A closer look at the general antiabuse clause in the Parent-Subsidiary Directive and the Merger Directive”. *EC Tax Review*, 1996, págs.65 y ss.

⁷⁶² WEBER, D. “*European Direct Taxation: Case Law and Regulations 2010*”. Kluwer Law International, Alphen aan del Rijn, 2010, págs.158 y ss.

competitividad o aumento de productividad⁷⁶³, pero para CAAMAÑO, CALDERÓN y MARTÍN, las operaciones como una fusión que simplemente persiguieran una compensación horizontal de pérdidas no pueden constituir un motivo económico válido⁷⁶⁴. En el caso de FALCON Y TELLA, la presencia de motivos económicos válidos en la operación impide denegar de la forma automática y general la aplicación de la Directiva como consecuencia de la normativa interna anti-abuso, a pesar de la concurrencia de un motivo fiscal en dicha reestructuración⁷⁶⁵.

La presunción del fraude fiscal ante la ausencia de un motivo económico válido ha sido perfectamente admitida por la doctrina y sólo podrá ser destruida esta presunción mediante la aportación de pruebas en contrario. Estos comentarios doctrinales se pueden también redirigir nuevamente a la sentencia *Leur-Bloem* ya que afirma que el contribuyente es libre de elegir la vía menos gravada siempre que la operación tenga un propósito económico distinto del meramente fiscal.

Otras resoluciones del TJCE

Junto a esta primera resolución del asunto *Leur-Bloem*, el TJCE resolvió en relación con la cláusula anti abuso en el asunto *Eurowings y en el asunto X e Y II*.⁷⁶⁶ MARTIN JIMENEZ, manifiesta que estas resoluciones determinan que las cláusulas anti abuso o elusión no pueden aplicarse con carácter general, de manera que se establezcan restricciones generales para comportamientos en los que no existe abuso o fraude⁷⁶⁷ por lo que además, añade junto con CALDERON CARRERO, que estas resoluciones sí que cambian radicalmente la interpretación realizada por el Tribunal hasta el momento, ya que reconocen al contribuyente la capacidad de realizar una planificación fiscal adecuada a través del ejercicio de los derechos que le confieren las libertades comunitarias. Esta argumentación se basa en que el Derecho Comunitario

⁷⁶³ GARCIA NOVOA, C. “*El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*”. Marcial Pons, Madrid, 2000, págs.38 y ss.

⁷⁶⁴ CAAMAÑO ANIDO, M.A., CALDERON CARRERO, J.M. y MARTIN JIMENEZ, A. “*Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (1996-1999)*”. La Ley-Actualidad, Las Rozas (Madrid), 2001, págs.419 y ss.

⁷⁶⁵ FALCON Y TELLA, R. “La nueva redacción de la cláusula anti-abuso en el régimen de fusiones, escisiones y aportaciones de activos: artículo 110.2 LIS”. *Quincena Fiscal*, nº4, 2001, págs.7 y ss.

⁷⁶⁶ SENTENCIA del TJCE de 26 de octubre de 1999, asunto *Eurowings*, C-294/97 y la SENTENCIA del TJCE de 21 de noviembre de 2002, asunto *X e Y II*, C-436/00.

⁷⁶⁷ MARTIN JIMENEZ, A. “Globalización y Derecho Tributario: El Impacto del Derecho Comunitario sobre las Cláusulas Antielusión/Abuso del Derecho Interno”. *Documentos*, nº7, IEF, Madrid, 2007, págs.10 y ss.

originario es jerárquicamente superior al derecho derivado, por lo que la Directiva no puede prohibir operaciones de planificación fiscal lícita, especialmente cuando éstas se deriven del ejercicio de los derechos comunitarios⁷⁶⁸.

CALDERON CARRERO complementa la afirmación anterior manifestando la existencia del derecho del contribuyente a realizar una planificación fiscal adecuada a través del ejercicio de los derechos que le confieren las libertades comunitarias en base a la resolución sobre el asunto *Cadbury Schweppes*,⁷⁶⁹ aunque RUIZ ALMENDRAL lo matiza al afirma la necesidad de un análisis cuidadoso del propósito negocial, ya que el análisis de los motivos es esencial para determinar si la forma es o no adecuada y si estos motivos tienen relación con la finalidad económica perseguida, determinando de esta manera el concepto de motivo económico válido.⁷⁷⁰

Este límite planteado por el Tribunal opera protegiendo indirectamente el interés fiscal de los EEMM frente a planificaciones fiscales excesivamente agresivas o puramente elusorias afirmando además que las normas anti abuso nacionales que restrinjan estas libertades serán incompatibles con el Derecho comunitario, tal y como se manifestó el Tribunal en la STJCE *Lankhorst*.⁷⁷¹ En esta resolución según SERRANO ANTON y ALMUDÍ CID, el Tribunal no admite el riesgo de evasión fiscal como justificación ya que resulta contraria a la Libertad de establecimiento afirmando que una norma que excluyera la utilización de montajes puramente artificiales sería incompatible con las libertades fundamentales; de esta manera, las Administraciones tributarias van a necesitar probar que junto con los requisitos del legislador interno se ha incurrido en una utilización abusiva del Derecho. Por estos motivos, la existencia de una menor tributación no puede justificar la aplicación de las referidas normas anti-elusión específicas, por lo que el Tribunal se ratifica en la imposibilidad de que se establezcan restricciones a las libertades fundamentales basadas únicamente por motivos fiscales⁷⁷². Para

⁷⁶⁸ CALDERON CARRERO, J.M. y MARTIN JIMENEZ, A. “Los Principios resultantes de la Jurisprudencia Comunitaria en materia de Impuesto sobre Sociedades (II)”. *Hacienda Canaria*, nº4, 2003, págs.91 y ss.

⁷⁶⁹ CALDERON CARRERO, J.M. “*Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la UE 2008*”. CISS, 2008, Valencia, págs.1012 y ss.

⁷⁷⁰ RUIZ ALMENDRAL, V. “*El Fraude a la Ley Tributaria a Examen*”. Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2006, pág.86

⁷⁷¹ SENTENCIA del TJCE de 12 de diciembre de 2002, asunto *Lankhorst-Hohorst GmbH*, C-324/00.

⁷⁷² ALMUDI CID, J.M. y SERRANO ANTON, F. “La problemática efectividad en el ámbito comunitario de las cláusulas anti-abuso específicas de carácter internacional aprobadas por los Estados miembros: El caso *Lankhorst-Hohorst GmbH* (STJCE 12.12.02)”. *Documentos*, IEF, Madrid, 2002.

LANG esta resolución es importante de cara a la capitalización y por como el Tribunal europeo ha resuelto entre el conflicto la legislación nacional y la legislación de la UE⁷⁷³.

El TJCE en estas resoluciones ha considerado que la normativa nacional vulnera las libertades comunitarias cuando está diseñada de manera que no sólo abarca situaciones artificiales, sino que puede ser aplicada a operaciones económicas válidas o a situaciones de ejercicio legítimo del Derecho Comunitario, como ocurre con la STJCE *Centros*⁷⁷⁴, incluso cuando la operación pueda desarrollarse por motivos de planificación fiscal. Para MARTIN JIMENEZ, en todas estas decisiones el problema no es que los Estados miembros protejan su interés fiscal a través de medidas anti abuso específicas sino el hecho de que, al hacerlo, la medida tenga un efecto excesivo e impida o restrinja el ejercicio de derechos protegidos por el Derecho Comunitario⁷⁷⁵.

Otra de las sentencias relativa a la Directiva de fusiones versa sobre el asunto *Andersen og Jensen*⁷⁷⁶, en relación al concepto de aportación de activos y rama de actividad. En este caso el TJCE sigue la misma formulación establecida en la resolución *Leur-Bloem*, otorgando al Tribunal la capacidad para el examen de las disposiciones del Derecho comunitario mientras que corresponde al órgano jurisdiccional nacional apreciar el alcance exacto de la remisión al Derecho comunitario. El Tribunal establece que la aportación de activos consiste en el conjunto de elementos de activo y de pasivo relativos a una rama de actividad y es capaz de funcionar por sus propios medios o “*explotación autónoma*”. En este sentido, tanto para CALDERON CARRERO como para MARTIN JIMENEZ el Tribunal vuelve a referirse a la necesidad de realizar un examen casuístico para determinar la existencia de esta autonomía funcional por lo que se han visto reforzadas las legislaciones nacionales que exigen que la sociedad receptora de la aportación de activos realice una actividad empresarial⁷⁷⁷. Para CERIONI, el cumplimiento de las condiciones generales de la Directiva deben ser también consideradas en cada caso

⁷⁷³ LANG, M. “*CFC Legislation, Tax Treaties and EC Law*”. Kluwer Law International, La Haya, 2004, págs.119 y ss.

⁷⁷⁴ SENTENCIA del TJCE de 9 de marzo de 1999, asunto C-212/97, *Centros*.

⁷⁷⁵ MARTIN JIMENEZ, A. “Globalización y Derecho Comunitario: El Impacto del Derecho Comunitario sobre las Cláusulas Antielusión/Abuso del Derecho Interno”. *Documentos*, nº7, IEF, Madrid, 2007, págs.14 y ss.

⁷⁷⁶ SENTENCIA del TJCE de 15 de enero de 2002, *Andersen og Jensen*, asunto C-43/00.

⁷⁷⁷ CALDERON CARRERO, J.M. “*Convenios Fiscales internacionales y fiscalidad de la UE 2008*”. CISS, Valencia, 2008, pág.987.

específico y siguiendo el punto de vista de los tribunales nacionales para poder aplicar esta norma⁷⁷⁸.

Dentro de este examen casuístico, RUIZ ALMENDRAL afirma que los actos deberán estar lógicamente engarzados y ordenados para la consecución de un fin común, de manera que el estudio individual de cada uno de ellos no proporcionará la consecución de un fin último. En este sentido en la jurisprudencia americana se ha especificado la necesidad de realizar un test de independencia que se identifica con los criterios material y temporal y el test del compromiso vinculante, que hace relación a la vinculación jurídica de los actos que además conlleva la posibilidad de los sujetos de mantener un control de todos los actos individuales. Junto a esta afirmación, RUIZ ALMENDRAL determina que nos podemos encontrar ante diferentes tipos de fraude: los basados en una interpretación abusiva o extensiva de la norma tributaria, el fraude contrario a los fines de la norma tributaria en general y el fraude producido por una transacción que elude la aplicación de determinadas normas, como las reglas específicas anti-abuso, de manera contraria a su objeto o propósito⁷⁷⁹. En relación al fraude, HARINTON propone, como lo hace RUIZ ALMENDRAL que para determinar si ha existido o no fraude en una operación empresarial, habría que aclarar primero si ha habido un *iter* lógico observando la operación en su conjunto, para examinar si se ha generado esta ventaja tributaria o beneficio fiscal que pueda haberse utilizado para reducir otras rentas no directamente vinculadas con la misma operación⁷⁸⁰.

El impacto de la Directiva en los bienes inmuebles.

Los casos de fusión, escisión, escisión parcial, aportación de activos, canje de acciones y traslado de domicilio social permiten según CHULIÁ la posibilidad de rediseñar el substrato patrimonialista de la persona jurídica y primordialmente el mecanismo de la transmisión de conjuntos patrimoniales organizados⁷⁸¹. En este sentido, en el ordenamiento jurídico español con el fin de adaptar la Directiva comunitaria, establece que las plusvalías que se manifiesten pueden ser objeto de diferimiento en el caso de que exista una conexión de los elementos con el

⁷⁷⁸ CERIONI, L. “*EU Corporate Law and EU Company Tax Law*”. Edward Elgar Publishing Ltd, Cheltenham, 2007, págs.29 y ss.

⁷⁷⁹ RUIZ ALMENDRAL, V. “*El Fraude a la Ley Tributaria a Examen*”. Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2006, pág.100 y ss.

⁷⁸⁰ HARINTON, D. “Kafka and the Tax Shelter”. *Tax Law Review*, vol.57, nº1, 2003, pág.25.

⁷⁸¹ CHULIÁ, F. “*Las Operaciones Societarias de modificación estructural*”. Tirant lo Blanch, Valencia, 2001, págs.17 y ss.

territorio español que asegure la futura tributación de las rentas diferidas. Para SANCHEZ OLIVIAN, la fusión y la escisión se caracterizan en un plano ideal, por asegurar la neutra conservación de la posición patrimonial preexistente de cada sujeto interviniente, tanto de las sociedades como de los socios⁷⁸².

La Directiva ampara por lo tanto la no tributación de las plusvalías que se puedan poner de manifiesto en estas operaciones; en el caso de la cesión de activos o rama de actividad, siempre que se conserven los valores históricos a efectos de amortización y posteriores plusvalías de enajenación. En la esfera del socio de la sociedad escindida, como establece ALGUACIL MARI y ALVAREZ-BUYLLA no verá grabadas las plusvalías que se pudieran genera por la transmisión de sus acciones en la sociedad, siempre que se conserve el valor de los mismos en los títulos entregados⁷⁸³. En el caso de FERNANDEZ NAVARRETE tiene la misma opinión de que las plusvalías existentes en el traslado de la sociedad no tributan por el mero hecho de la fusión, escisión, aportaciones de activos o canjes de acciones sino realmente cuando la plusvalía se realice⁷⁸⁴.

El traslado del domicilio social de un Estado miembro a otro antes de la existencia de estas Directivas habría tributado por el concepto de plusvalías latentes generadas desde el momento de adquisición de los bienes hasta el momento en el que se hubiera producido este traslado tal y como se estaba además recogiendo en la jurisprudencia del TJCE. Esta tributación de las plusvalías latentes ha sido establecida por cada EEMM para impedir la pérdida de imposición del Estado de origen en el que habían sido generadas, pero suponen un límite al Principio de libre circulación que tienen las entidades europeas dentro del territorio de la UE. Este traslado de la sede de empresas dentro del territorio comunitario con la entrada de las nuevas Directivas, no dará lugar a la imposición tributaria alguna sobre las plusvalías generadas, ni tampoco un cambio de los valores históricos a efectos de amortizaciones y de futuras plusvalías como establece ALVAREZ-BUYLLA, siempre que no se hubiera realizado con el objetivo de fraude o evasión fiscal⁷⁸⁵.

⁷⁸² SANCHEZ OLIVIAN, J. “*La fusión de sociedades. Estudio Económico, jurídico y fiscal*”. Editorial Derecho Reunidas, Madrid, 1993, págs.259 y ss.

⁷⁸³ ALGUACIL MARI, M. P. “La nueva Directiva de fusiones y su transposición al derecho interno”, *Fiscal mes a mes*, nº120-121, 2006.

⁷⁸⁴ FERNANDEZ NAVARRETE, D. “*Fundamentos Económicos de la Unión Europea*”. Editorial Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2007, págs.72 y ss.

⁷⁸⁵ ALVAREZ-BUYLLA ORTEGA, A. “Análisis de la Directiva 2005/19/CE sobre reestructuraciones empresariales”. *Cuadernos*, nº6, IEF, Madrid, 2008, págs.6 y ss.

La jurisprudencia del TJCE en relación con esta cláusula anti-abuso no se ha referido a la necesidad de si el fraude fiscal ha de determinarse en relación con un impuesto determinado o no hasta la resolución *Zwijnenburg* de 2010⁷⁸⁶. Para SANZ CLAVIJO⁷⁸⁷, la ausencia de motivos económicos válidos no basta para considerar que una fusión se ha celebrado en fraude de ley tributaria, sino que será necesario un análisis de las circunstancias económicas concurrentes en cada supuesto y determinar si las formas jurídicas empleadas son artificiosas. En este asunto, el TJCE resuelve en la transmisión de un negocio de moda que cuenta además para su actividad con dos bienes inmuebles, uno de los cuales es de la empresa y el segundo está alquilado a la empresa por una entidad cuya única actividad es la administración de bienes inmuebles. La intención de las partes era proceder a una fusión entre ambas entidades a cambio de acciones con la intención de transmitir los bienes y las acciones entre padres e hijos y así evitar el impuesto de transmisiones patrimoniales. La agencia tributaria en Países Bajos determinó la operación ya que tenía como fundamento la elusión de la tributación, pero el TJCE confirmó como ya hizo en los casos *Leur-Bloem*, *Andersen og Jengsen*, o *Kofoed*, su competencia para entrar a resolver en los supuestos de adaptación interna de las normas del Derecho de la Unión que tienen por objeto evitar las discriminaciones en contra de los propios nacionales y homogeneizar la unidad de estas interpretaciones normativas.

Al igual que en resoluciones anteriores, el Tribunal afirma que la falta de un motivo económico válido puede suponer la existencia de un fraude, circunstancia que apreció en las resoluciones *Leur-Bloem* y *Part Service*⁷⁸⁸, pero que éste debe ser contrastado caso por caso por el Estado correspondiente sin que sea válida el establecimiento de una norma de carácter general. SANZ CLAVIJO afirma en este mismo sentido la necesidad de que junto con a la falta de un motivo económico válido debe sumarse si la operación constituye un medio lícito la realización de operaciones artificiosas e impropias para alcanzar la finalidad empresarial y el correspondiente análisis de las circunstancias económicas concurrentes en cada caso.⁷⁸⁹

El TJCE resuelve afirmando que los únicos impuestos sobre los que puede acogerse a las ventajas de la Directiva de fusiones, son los expresamente contemplados en ella (los

⁷⁸⁶ SENTENCIA del TJCE de 20 de mayo de 2010, asunto *Zwijnenburg*, C-352/08.

⁷⁸⁷ SANZ CLAVIJO, A. “¿Cuál es el fraude fiscal exigido en por el artículo 11.1 letra a) de la Directiva de fusiones, escisiones, etc., para poder aplicarse la norma antiabuso que esta disposición contiene?”. *Revista de Deloitte*, nº69, CISS, Valencia, noviembre 2012, págs.55 y ss.

⁷⁸⁸ SENTENCIA del TJCE de 21 de febrero de 2008, asunto *Part Service*, C-425/06.

⁷⁸⁹ SANZ CLAVIJO, A. “¿Cuál es el fraude fiscal exigido en por el artículo 11.1 letra a) de la Directiva de fusiones, escisiones, etc., para poder aplicarse la norma antiabuso que esta disposición contiene?”. *Revista de Deloitte*, nº69, CISS, Valencia, noviembre 2012, págs.58 y ss.

impuestos que gravan las sociedades y los adeudados por los socios); por lo que en este caso el intento de elusión del impuesto sobre transmisiones patrimoniales queda totalmente fuera de esta Directiva. De esta forma tanto SANZ CLAVIJO como LOPEZ TELLO coinciden que en el caso español los impuestos que van a quedar fuera de la Directiva serán el Impuesto sobre el Valor Añadido, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados o el Impuesto municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Valoración de los bienes inmuebles.

La valoración de los bienes sujetos a estas operaciones corresponderá a las diferentes normativas nacionales de los EEMM donde se realicen. De esta manera y centrándonos brevemente en el caso español, nos encontramos de acuerdo con la normativa española que el valor de los mismos corresponderá al valor normal de mercado en los cuales la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos transmitidos y su valor contable, tanto en situaciones de nueva adquisición, transmisión o permuta.

La atribución de los nuevos valores no ocasiona de por sí la aplicación de un impuesto sobre la renta, beneficios o plusvalías tal y como afirma la directiva en su artículo 8.1. En el caso de encontrarnos una plusvalía esta se computará de acuerdo con la norma anterior. Para LOPEZ TELLO, la menor tributación perseguida no puede consistir en buscar la no tributación de las plusvalías nacidas precisamente como consecuencia de las operaciones de fusión, escisión, aportación o canje de valores; y ello porque carece de sentido que la finalidad de una operación sea evitar unos impuestos que sólo se desencadenan si tal operación se lleva cabo, de modo que si la operación no se hubiera realizado, tales impuestos nunca habrían existido⁷⁹⁰.

Los impuestos afectados por las diversas resoluciones del TJCE han sido en *Leur-Bloem*, la ventaja fiscal obtenida fue la compensación horizontal de pérdidas entre dos sociedades hermanas después de crear un grupo consolidado y en *Kofoed*, la tributación de los dividendos pagados después del canje de valores en el que se formó un grupo vertical de sociedades. Mientras que en el caso español, las resoluciones de la Audiencia Nacional sobre el

⁷⁹⁰ LOPEZ TELLO, J. “La cláusula antiabuso del régimen fiscal de fusiones tras la sentencia del TJCE de 20 de mayo de 2010, *Modehuis. A. Zwijnenburg BV*”. *Actualidad Jurídica Uría y Menéndez*, nº27, 2010, págs.54 y ss.

importe de los intereses de un préstamo bancario y la amortización fiscal del fondo de comercio y en una resolución posterior sobre la fusión de varias entidades para una posterior escisión total⁷⁹¹.

Incorporación de la cláusula antifraude en el ordenamiento jurídico español.

La adaptación de la Directiva europea al ordenamiento jurídico español se ha realizado mediante la modificación del Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades aprobado por el RD Legislativo 4/2004 de 5 de marzo, en relación con el capítulo VIII del título VII. Para VILLAR EZCURRA en relación a su artículo 110.2 del TRLIS, actual 96.2 TRLIS, en base a la sentencia *Leur Bloem*, que fue incorporada por la Ley 14/2000, la ausencia de motivos económicos no válidos no se configura como una presunción de inaplicación del régimen sino que se formula imperativamente con carácter automático identificándose con la mera finalidad de obtener una ventaja fiscal,⁷⁹² podría según CALDERÓN CARRERO generar una restricción fiscal al ejercicio efectivo del Principio de libertad de establecimiento y el Principio de libre circulación de capitales. Esta restricción denunciada por CALDERÓN CARRERO resulta de considerar si la contribución o canje de todos los accionistas fuera a favor de una entidad residente en España se trataría de una operación protegida. En cambio, si la contribución al canje de todos los accionistas fuera a favor de una entidad residente en cualquier otro Estado miembro de la UE, se trataría de una operación no protegida quedando sujeta a tributación en España para los accionistas residentes que han participado en el canje de acciones junto a accionistas residentes en España. De esta manera se crea una restricción fiscal para estos últimos, al someterlos a tributación en España por las ganancias patrimoniales que pueden generarse en el curso de la operación, allí donde la entidad adquirente es una sociedad comunitaria no residente en España⁷⁹³.

Dentro de los motivos económicos válidos admitidos en la norma española, CHECA GONZALEZ determina en función de las diferentes consultas y resoluciones administrativas

⁷⁹¹ SENTENCIAS de la Audiencia Nacional de 7 de mayo de 2007 y 26 de abril de 2010.

⁷⁹² VILLAR EZCURRA, M. “Los efectos en el Derecho español de la doctrina del business purpose y de la noción comunitaria de motivo económico válido”. *Noticias de la Unión Europea*, nº 239, CISS, Valencia, 2004, págs.109-119.

⁷⁹³ CALDERON CARRERO, J.M. “Canjes de Valores internacionales y derecho comunitario europeo”. *Anuario da Facultade de Dereito Da Universidade Da Coruña (AFDUDC)*, nº12, 2008, págs.127 y ss.

cinco grupos diferenciados validados por la Administración tributaria:⁷⁹⁴ el primero de ellos, relativo a los que se pretende alcanzar mayor solvencia frente a terceros a efectos de la concesión de préstamos, líneas de crédito y avales o a fortalecer la situación patrimonial, económica o financiera. En segundo lugar, el que permitiese generar economías de escala y aprovechar las sinergias que puedan existir entre diversas entidades. Un tercero formado por las reorganizaciones de las empresas familiares con la finalidad de planificar y regular la sucesión. El cuarto formado por la centralización de la toma de las decisiones de la empresa y finalmente un quinto relativo a la simplificación de la estructura empresarial o del cumplimiento de obligaciones tributarias⁷⁹⁵. La ausencia de un motivo económico válido para GARCIA NOVOA tiene únicamente la función de contribuir, a modo de presunción, a la prueba de los hechos constitutivos del fraude o la evasión fiscal⁷⁹⁶.

Para PEREZ DE AYALA, la incorporación en el artículo 15 en la LGT 58/2003 de esta cláusula anti abuso, provoca el abuso de conceptos jurídicos indeterminados ya que pueden llegar a establecer un conjunto de fabricación de hechos que no se corresponden con ningún hecho natural, pese a lo cual han de aplicarse imperativamente⁷⁹⁷. Según RUIZ ALMENDRAL esta norma ha seguido el perfil de la norma alemana, pero que a su vez contiene tres elementos: la existencia de una ventaja tributaria, la utilización de una forma incorrecta o inadecuada al fin obtenido y la ausencia de motivos que así lo justifiquen⁷⁹⁸, motivos que para COOPER en determinadas doctrinas deberán ser juzgados de manera paralela para poder determinar si existe o no una situación de fraude⁷⁹⁹.

Ahondando en el artículo 15 de la LGT se hace referencia a la necesidad de evitar tanto de forma parcial como total la realización del hecho imponible o que éste minore la base o la deuda tributaria. Este concepto de ventaja fiscal para RUIZ ALMENDRAL es muy amplio y

⁷⁹⁴ CHECA GONZÁLEZ, “Los «motivos económicos válidos que permiten la aplicación del régimen fiscal especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una sociedad europea o una sociedad cooperativa europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea”. *Quincena Fiscal*, nº1, 2009, págs.10 y ss

⁷⁹⁵ CONSULTAS de la DGT V1857-09, V1859-09, V-1860-09, V1861-09, V1544-11, V1582-11, V1609-11, V1929-11, V1630-11 y V1931-11.

⁷⁹⁶ GARCIA NOVOA, C. “*La Cláusula Antielusiva en la Nueva LGT*”. Marcial Pons, Madrid, 2004, pág.384.

⁷⁹⁷ PEREZ DE AYALA y LOPEZ DE AYALA, J.L. “Los conceptos jurídicos indeterminados en el Derecho Tributario. Su transcendencia”. *Anales de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación*, nº32, Madrid, 2002, págs.577 y ss.

⁷⁹⁸ RUIZ ALMENDRAL, V. “*El Fraude a la Ley Tributaria a Examen*”. Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2006, págs.79 y ss.

⁷⁹⁹ COOPER, G. “International Experience with General Anti-avoidance Rules”. *SMU Law Review*, nº83, 2001, págs.97 y ss.

hace referencia a cualquier resultado que implique la no tributación, su diferimiento o la aplicación de una norma tributaria más beneficiosa, tanto con un efecto inmediato o futuro, que además lleva asociada una carga de culpabilidad que ha de ser probada,⁸⁰⁰ mientras que para PALAO TABOADA, ambos criterios, objetivo y subjetivo, son intercambiables y reconducibles a lo mismo⁸⁰¹. AMOROS en cambio, afirma que es necesaria para el resultado del fraude la concurrencia de todos sus elementos sin que resulte por lo tanto necesario determinar la intención subjetiva⁸⁰². Esta aplicación del artículo 15 de la LGT 58/2003 ha sido ratificada también por la Audiencia Nacional al afirmar que, ya que el concepto de fraude o evasión fiscal no se encuentra definido de forma expresa en la normativa tributaria, habrá que acudir a este artículo relativo al conflicto en la aplicación de la norma tributaria⁸⁰³.

En relación con la residencia, CALDERÓN CARRERO determina que allí donde la sociedad adquirida es residente en España y la sociedad adquirente es residente en otro Estado miembro, la norma española no sólo posee efectos fiscales restrictivos para los socios residentes en España, sino también para los socios no residentes que podrían resultar gravados en sede por el IRNR. Es cierto, no obstante que, en muchos casos, el canje no producirá efectos fiscales (un impuesto en la fuente en un Estado miembro de la UE) para tales socios no residentes en la UE, si entre su Estado de residencia y el Estado miembro UE de residencia de la sociedad adquirida existe un CDI que siga el Artículo 13.5 del Modelo de Convenio OCDE para eliminar la doble imposición y que excluya la tributación en el Estado de fuente de la ganancia patrimonial resultante del canje. Mientras que si el principal activo de la sociedad cuyos títulos son objeto del canje fueran bienes inmuebles, podría haber tributación en el Estado de la fuente, allí donde el CDI hubiera incorporado la cláusula recogida en el apartado 4 del Artículo 13 del Modelo de Convenio de la OCDE. MARTÍN JIMENEZ, confirma este criterio al afirmar que un cierto número de CDI españoles contiene esta cláusula habilitadora de la tributación en la fuente.⁸⁰⁴

En relación con la no exigencia de tributación en sede de IRNR español de los socios no residentes involucrados en una operación de canje de valores protegida, cabe destacar que ni el

⁸⁰⁰ RUIZ ALMENDRAL, V. “*El Fraude a la Ley Tributaria a Examen*”. Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2006, Pág.81

⁸⁰¹ PALAO TABOADA, C. “Algunos problemas que plantea la aplicación de la norma española sobre el fraude a la ley tributaria”. *Crónica Tributaria*, nº98, 2001, págs.127 y ss.

⁸⁰² AMOROS, N. “La elusión y la evasión tributaria”. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº59, 1965, págs.612 y ss.

⁸⁰³ SENTENCIA de la Audiencia Nacional de 16 de febrero de 2011.

⁸⁰⁴ MARTIN JIMENEZ, A. “Ganancias de Capital” en AA.VV. “*Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la UE*”. CISS, Valencia, 2008, págs.315 y ss.

art.87 TRLIS, ni el IRNR se refieren expresamente a esta cuestión, aunque CARMONA FERNANDEZ se pronuncia a favor de la aplicación de la regla de diferimiento que contiene el art.87 TRLIS a los socios no residentes.⁸⁰⁵

Para VILLAR EZCURRA, el IS español plasma la neutralidad fiscal de este tipo de operaciones de reorganización empresarial con dos medidas: la no integración en la base imponible del IS que grava a las entidades transmitentes, de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de las operaciones, art 84 TRLIS, y la valoración de los bienes recibidos, a efectos fiscales, por el importe que tenían con anterioridad a la realización de la transmisión, art 85 TRLIS, introduciéndose el régimen de diferimiento hasta su realización efectiva de las plusvalías que las operaciones de reestructuración hagan aflorar. En el caso de la Directiva matriz-filial, es importante destacar que en este caso remite a la legislación nacional de los EEMM al determinar que esta Directiva no será obstáculo para la aplicación de las disposiciones nacionales o convencionales que sean necesarias a fin de evitar fraudes o abusos.⁸⁰⁶

Los nuevos conceptos de motivo económico válido y la mera ventaja fiscal, han sido también incorporados según VILLAR EZCURRA a la doctrina administrativa española por medio de las resoluciones a consultas planteadas por los contribuyentes que la DGT agrupó en la resolución de 30 de julio de 2002. En el caso de la compensación de pérdidas nos encontramos ante una finalidad exclusivamente fiscal, por lo que no se admite; la escisión subjetiva, en relación a aportaciones deberán ser por ramas de actividad; la generación contable de diferencias amortizables no es un motivos económicos válidos sino una mera búsqueda de la elusión fiscal⁸⁰⁷. En otros casos, se admite cuando la intención es dotar a la estructura empresarial de mayor flexibilidad para realizar nuevas estrategias empresariales, proyectos de inversión o alianzas con terceros, o cuando la finalidad de la operación consiste en proceder a una racionalización de las actividades empresariales⁸⁰⁸.

En el terreno de los bienes inmuebles hay que destacar también la Resolución de 7 de noviembre de 2003 que admite como motivo económico válido la escisión en dos entidades que

⁸⁰⁵ CARMONA FERNANDEZ, N. “*Manual del IRNR*”. CISS, Valencia, 2004, págs.251. y ss.

⁸⁰⁶ VILLAR EZCURRA, M. “Los efectos en el Derecho español de la doctrina del business purpose y de la noción comunitaria de motivo económico válido”. *Noticias de la Unión Europea*, nº239, CISS, Valencia, 2004, págs.109-119.

⁸⁰⁷ RESOLUCIONES de la DGT de 19 de enero de 2001, 7 de mayo de 2001, 21 de mayo de 2001, 4 de octubre de 2000, 18 de marzo de 1999 y 9 de marzo de 2000.

⁸⁰⁸ CONSULTAS de la DGT de 13 de julio de 2000 y 7 de mayo de 2001.

desarrollan por un lado la actividad de promoción y por otra la actividad de inversión, cuando sean gestionadas por sociedades diferentes, con una gestión, control y seguimiento totalmente válidos. Y en su versión opuesta, se considerará la operación válida cuando en el caso de las fusiones cuando por razones de eficacia se eliminan duplicidades y recursos ociosos suponiendo un ahorro de costes y una racionalización de estructuras de acuerdo con la Resolución de 29 de octubre de 2002.

En jurisprudencia reciente del Tribunal Supremo se afirma que la jurisprudencia en la materia incorpora una interpretación amplia del concepto de fraude o evasión fiscal, incorporada en otras resoluciones que *“al existir la vehemente presunción de que el conjunto de operaciones llevadas a cabo tiene como objetivo principal la elusión fiscal y no el intento de mejorar la estructura productiva u organizativa de la empresa en beneficio de la economía nacional, se pierde el derecho al régimen tributario contenido en la Ley 29/1991, debiendo procederse, como así se hizo, a la regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo, dadas las circunstancias que rodearon a la operación controvertida”*⁸⁰⁹.

La resolución Foggia

La resolución sobre el asunto *Foggia*⁸¹⁰, consiste en un caso de absorción de entidades pertenecientes a un mismo grupo en el que se solicitó la autorización para deducir de los eventuales beneficios las pérdidas fiscales contrastadas pero aún no amortizadas de las sociedades absorbidas de los años anteriores. El TJCE se ratifica en su competencia tal y como hizo en los asuntos que hemos visto anteriormente, y ratifica que una operación de fusión puede constituir un motivo económico válido cuando esté basada en varios objetivos, entre los que pueden también figurar consideraciones de naturaleza fiscal, a condición no obstante de que éstas últimas no sean preponderantes en el marco de la operación proyectada.

El Tribunal resuelve que en el caso de una operación de fusión entre dos sociedades de un mismo grupo, puede constituir una presunción de que dicha operación no se ha realizado por “motivos económicos válidos” en el sentido de dicha disposición, el hecho de que, en la fecha de la operación de fusión, la sociedad absorbida no ejerza ninguna actividad, no posea ninguna participación financiera y sólo transfiera a la sociedad absorbente pérdidas fiscales de importe

⁸⁰⁹ SENTENCIAS del TS de 7 de abril de 2011, 13 de enero de 2011 y 5 de julio de 2010.

⁸¹⁰ SENTENCIA del TJCE de 10 de noviembre de 2011, asunto *Foggia*, C-126/10.

elevado y origen indeterminado, aun cuando dicha operación tenga un efecto positivo en términos de ahorro de costes estructurales para dicho grupo. Incumbe al Tribunal remitente comprobar, habida cuenta del conjunto de circunstancias que caracterizan el litigio sobre el que debe pronunciarse, si concurren en el marco de dicho litigio los elementos constitutivos de la presunción de fraude o de evasión fiscal en el sentido de dicha disposición.

Para SANZ GADEA nos encontramos ante una sentencia muy relevante al afirmar que el ahorro de costes estructurales resultantes de la reducción de los gastos administrativos y de gestión constituye un motivo económico válido, de tal manera esta alegación no impediría la aplicación de la norma anti abuso, sino todo lo contrario ya que en toda absorción hay una disminución de costes de administración en relación con la entidad absorbida. El Tribunal ha determinado por lo tanto tres enlaces: la inactividad de la sociedad participada que alberga pérdidas fiscales de origen difuso e importante cuantía permite presumir que la operación no se ha realizado por motivos económicos válidos (primer eslabón), y, una vez firmemente razonado el hecho-consecuencia de esa presunción, queda configurado el hecho-base de la presunción de fraude o evasión fiscal (segundo eslabón), por tanto, el obligado tributario podrá combatir el hecho-consecuencia de esta presunción, esto es, que la operación se ha realizado para defraudar o abusar (tercer eslabón). Ahora bien, el fraude o el abuso implican el incumplimiento de alguna norma o principio fiscal⁸¹¹.

HJI PANAYI en el caso de *Foggia*, afirma que nos encontramos que un caso en el Tribunal sigue el mismo razonamiento que para el asunto *Kofoed*.⁸¹² En este caso el Tribunal fue preguntado en relación a los límites de la norma anti abuso contenida en la Directiva y la extensión en relación al alcance de esta norma en relación con las operaciones de reestructuraciones. El Tribunal afirma que la aplicación de la legislación europea no debería cubrir las prácticas abusivas, en el sentido de transacciones fuera del contexto normal de las operaciones comerciales, pero solamente serán consideradas abusivas las realizadas con el propósito injusto de obtener las ventajas establecidas en la citada ley⁸¹³. En este mismo sentido se manifiesta KACZOROWSKA al determinar que las provisiones y conceptos tomados de la normativa europea debe ser uniformemente interpretado independientemente de las

⁸¹¹ SANZ GADEA, E. “Otra vez los motivos económicos válidos”. *Master de Consultoría & Asesoría fiscal*, IEF y LOYOLA, 20 de diciembre de 2011, pág.1.

⁸¹² SENTENCIA del TJCE de 5 de Julio de 2002, asunto *Kofoed*, C-315/05.

⁸¹³ HJI PANAYI, C. “*European Union Corporate Tax Law*”. Cambridge University Press, New York, 2013, págs.336 y ss.

circunstancias en las que estos son aplicados⁸¹⁴. Mientras que para SANZ GADEA, la identificación de esa norma parece una labor inexcusable a cargo de la autoridad fiscal. En este sentido, la ausencia de motivación económica jugaría el papel, modesto pero no desdeñable, de apuntalar el recto proceder de la autoridad fiscal, pero no el de llave que abre la puerta a la aplicación del régimen fiscal previsto en la Directiva. En relación con el IS en España, la sociedad absorbente puede aprovechar las pérdidas fiscales de la sociedad absorbida debido al criterio general de subrogación, pero existen restricciones tendentes a evitar el doble cómputo (art 90.3 TRLIS) configurando de esta manera un punto de equilibrio⁸¹⁵.

El asunto *Foggia* según CARDONA ofrece pautas de interpretación interesantes a la hora de analizar la viabilidad de una operación de reestructuración societaria, siempre desde una perspectiva fiscal. La ponderación razonada y cuantificada de los beneficios fiscales que se obtengan con ocasión de la operación en relación con los objetivos extra fiscales también perseguidos, resultará de vital importancia para acreditar la concurrencia de motivos económicos válidos soslayando la presunción de fraude o evasión fiscal⁸¹⁶. CALDERÓN CARRERO afirma que esta resolución el TJUE revisa la interpretación del alcance del test de motivo económico válido en el contexto de la referida cláusula anti abuso, llegando a mantener que el ahorro de los costes estructurales resultantes de los gastos administrativos y de gestión derivados de una reestructuración o una racionalización de un grupo no constituye en todo caso un motivo económico válido que excluya la presunción de fraude o evasión fiscal recogida en el artículo 11.1 a) de la Directiva de Fusiones, considerando las circunstancias del caso: el carácter marginal de los motivos económicos, la presencia de significativas ventajas fiscales e indicios de fraude o evasión fiscal.

Esta resolución para CALDERON CARRERO, adopta una posición de tendencia sustancialista que le lleva a ponderar los efectos jurídico-económicos de la reestructuración con otros objetivos de la reorganización aprovechamiento de ventajas fiscales, en un contexto donde existen indicios de fraude o evasión fiscal⁸¹⁷.

⁸¹⁴ KACZOROWSKA, A. “*European Union Law*”. Routledge, New York, 2013, págs.334 y ss.

⁸¹⁵ SANZ GADEA, E. “Otra vez los motivos económicos válidos”. *Master de Consultoría & Asesoría fiscal*, IEF y LOYOLA, 20 de diciembre de 2011, pág.1.

⁸¹⁶ CARDONA, A. ”Motivos económicos válidos en las operaciones de reestructuración. La perspectiva de la jurisprudencia comunitaria. STJUE de 10 de noviembre de 2011 (Sentencia *Foggia*, C-126/10)”. *Revista Deloitte*, nº 65, junio 2012, págs.55 y ss.

⁸¹⁷ CALDERON CARRERO, J.M. “Una vuelta de tuerca a la interpretación europea de la cláusula anti abuso de la «directiva de fusiones»: ¿hacia motivos económicos válidos de “alto voltaje”?, *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº347, CEF, Madrid, febrero 2012, págs.12 y ss.

Junto con esta resolución, el Tribunal resolvió recientemente sobre el asunto *Pelati*, en el que los beneficios aplicables a los casos de restructuración empresarial no se opondrá a que el derecho nacional establezca un plazo para acogerse a estos beneficios fiscales siempre que dicho plazo sea claro y preciso para que los sujetos pasivos conozcan sus derechos y puedan beneficiarse correctamente de los beneficios fiscales de esta Directiva⁸¹⁸.

⁸¹⁸ SENTENCIA del TJCE de 18 de octubre de 2012, asunto *Pelati*, C-603/10.

PARTE SEGUNDA. DERECHO INTERNO

TEMA 5. LA DEFINICIÓN DEL CONCEPTO DE “BIENES INMUEBLES” EN EL DERECHO ESPAÑOL

5.1 LOS DERECHOS REALES Y EL CONCEPTO DE BIEN INMUEBLE

Antes de entrar en el análisis del concepto de bienes inmuebles, es necesario delimitar previamente el concepto de derechos reales por la influencia que éstos tienen sobre este tipo de bienes. El concepto de derechos reales de acuerdo con la doctrina nace con el conflicto de intereses que se plantea entre las personas, derecho por el que según DIEZ PICAZO, se caracteriza por recaer sobre la titularidad, utilización o disfrute de los bienes económicos⁸¹⁹, afirmación que complementa LACRUZ VERDEJO al determinar que el derecho real es una vinculación entre dos personas en que interviene el patrimonio de uno de ellos⁸²⁰, mientras que BARASSI lo define como aquellos derechos privados que atribuyen a su titular un poder de inmediato dominio sobre una cosa frente a cualquiera, otorgándole tres caracteres: inmediato, que supone una relación directa entre el titular y la cosa; absoluto, goza de eficacia *erga omnes*; y dotado de reipersecutoriedad, que permite al titular recuperar la cosa aún en manos de terceros.⁸²¹

⁸¹⁹ DIEZ PICAZO, L. y GULLON, A. “*Sistema de Derecho Civil. Volumen III. Derecho de cosas y derecho inmobiliario registral*”. Tecnos, Madrid, 1997, págs.30 y ss.

⁸²⁰ LACRUZ VERDEJO, J.L. “*Elementos de Derecho Civil, III Derechos Reales, Volumen I*”. Dykinson, Madrid, 2003, págs.5 y ss.

⁸²¹ BARASSI, L. “*Instituciones de Derecho Civil: Derechos reales; Derecho de obligaciones; Tutela del Trabajo; Tutela de los derechos, Volumen II*”. Bosch, Barcelona, 1955, págs.7 y ss.

Estos derechos reales hay que distinguirlos de los derechos de crédito, que de acuerdo con la doctrina clásica establece según DIEZ PICAZO una distinción basada en la noción del derecho real definido como poder directo e inmediato que se ejerce sobre una cosa y que genera una relación directa con la misma. En el caso de los derechos de crédito, nos encontramos con una relación entre dos personas en las que una de ellas tiene el poder de exigir a otra la realización de una prestación (dar, hacer o no hacer), mientras que para LACRUZ VERDEJO, la distinción se basa en que el derecho real tutela la influencia directa e inmediata sobre la cosa sin intervención de otra persona, mientras que en el caso de los derechos de obligación, este derecho permanece en el ámbito de vinculación entre dos o varios sujetos, sin dar acceso directo a los bienes⁸²². Siguiendo este razonamiento, la doctrina clásica lo complementa afirmando que el derecho real se puede hacer valer de forma coercitiva, mientras que en el caso del derecho de crédito sólo se puede hacer valer frente al sujeto obligado a cumplir con la prestación. Para FERRARA el concepto de derecho real significa el poder jurídico contra otros hombres dirigidos a una pretensión de incondicionado respeto en el desenvolvimiento de la propia actividad, o en su plenitud o en singulares direcciones, sobre cosa determinada⁸²³.

Existen no obstante en derecho español una serie de figuras que la doctrina determina como figuras intermedias entre ambos tipos de derechos, como son en los casos de: derechos reales *in faciendo*, obligaciones *propter rem* e *ius ad rem*. En el caso de los derechos reales *in faciendo*, consisten en que el propietario gravado con un derecho real es sujeto de una auténtica prestación de hacer aunque sea de forma negativa, pero en ocasiones esta figura se ve rechazada por la doctrina, que por el contrario acepta las obligaciones *propter rem*, que son como afirma DIEZ PICAZO aquellas que generan a cargo del obligado un auténtico deber de prestación como cualquier otra relación obligatoria. Su particularidad se halla fundamentalmente en que el sujeto pasivo de esa obligación se individualiza por su posición jurídica: titular de un derecho real sobre una cosa (dominio o *ius in re aliena*)⁸²⁴. Mientras que en el caso de *ius ad rem*, nos encontramos según VALVERDE afirma que todas estas situaciones de vocación al derecho real se pueden explicar de otra forma en nuestro ordenamiento jurídico, y que no es necesario inventar conceptos, además de que si seguimos esta teoría cualquier derecho futuro pendiente de cumplimiento, sería un *ius ad rem*, por lo que por supuesto no es cierto, ya que sólo se trata de

⁸²² LACRUZ VERDEJO, J.L. “*Elementos de Derecho Civil, III Derechos Reales, Volumen I*”. Dykinson, Madrid, 2003, págs.3 y ss.

⁸²³ FERRARA, F. “Concetto e tipi de' diritti reali”. *Annali*, vol.22, Università di Perugia Facoltà di giurisprudenza, 1907, págs.9 y ss.

⁸²⁴ DIEZ PICAZO, L. y GULLON, A. “*Sistema de Derecho Civil. Volumen III. Derecho de cosas y derecho inmobiliario registral*”. Tecnos, Madrid, 1997, págs.41 y ss.

derechos en tránsito y nada más⁸²⁵. Nos encontraríamos por lo tanto en aquellos casos en que habiéndose adquirido una cosa esta aún no ha sido entregada. Podemos encontrarla en el Código Civil en las referencias relativas a la doble venta de un mismo bien contenida en el art. 1473 o en el caso de la anotación preventiva que contiene los elementos anteriores.

Junto a estos dos conceptos de derecho real, BIONDI incluye por su especial relación las cargas reales, definiéndolas como aquellos gravámenes que pesan objetivamente sobre el fundo, por el que cualquier propietario del mismo está obligado a realizar prestaciones positivas en favor del dueño de otro fundo, o de una persona determina⁸²⁶. En este mismo sentido se manifiesta GAMERO RUIZ cuando afirma que nos encontramos ante un caso que alinea el concepto de carga al lado de otras instituciones participadas por idéntica naturaleza ambulatoria: las obligaciones *propter rem*, derechos reales *in faciendo*, en los que la posición de deudor camina pareja con la del dueño de la cosa de los que los deberes transmitidos son una inmanencia. Pero la genuina carga requiere algo más, que en este caso es el añadido que supone la afectación del inmueble al cumplimiento del deber, dicho de otro modo, las cargas produce acción real sobre la finca gravada por ellas, de modo que el inmueble no solo es presupuesto de la exigibilidad de la carga, sino garantía de la misma⁸²⁷.

Las características esenciales de los derechos reales se determinan en la existencia de un poder directo, que no implica necesariamente que haya tenencia física, material y tangible del bien, sino jurídica o formal. En segundo lugar, es un poder inmediato, de acuerdo con HUBER, la inmediatividad o intermediación supone que no necesita la contribución, cooperación o colaboración de sujeto alguno para poder ejercitar tal poder. La tercera característica es la existencia de un poder absoluto que se manifiesta por la oponibilidad y validez frente a todos sin necesidad de invocar una causa especial. En cuarto lugar, contiene un poder de exclusión que excluye todo otro poder igual, o concurrente del sujeto sobre la cosa y finalmente, el derecho real está tutelado por una acción real, que procede contra el que posea un bien ilícitamente⁸²⁸.

⁸²⁵ VALVERDE y VALVERDE, C. “*Tratado de Derecho Civil Español: Parte especial, derechos reales II*”. Talleres Tipográficos Cuesta, Valladolid, 1910, págs.74 y ss.

⁸²⁶ BIONDI, B. “*Los Bienes*”. Bosch, Barcelona, 1961, págs.104 y ss.

⁸²⁷ GAMERO RUIZ, E. “Exigencia de deberes urbanísticos frente a adquirentes de inmuebles y defensa de los mismos”. *Reflexiones*, nº4, 2007, págs.51 y ss.

⁸²⁸ HUBER, E. “*Los Derechos Reales en el Derecho Privado Suizo*”. Depalma, Madrid, 1965, pág.56 y ss.

Dentro de la tipología que podemos encontrar en los derechos reales podemos destacar principalmente el concepto de propiedad, que otorga al titular el máximo grado de poder sobre una cosa, frente a este derecho principal, DIEZ PICAZO junto al resto de la doctrina establece los llamados derechos reales limitados, derechos fraccionarios o derechos en cosa ajena. En relación con su función económica, se distingue entre los derechos reales de goce y los de realización de valor. En el primer grupo, los derechos reales de goce, permiten a su titular la utilización o explotación, total o parcial, de un bien ajeno, así como, en algunos casos la adquisición de los frutos que producen. En este caso nos encontramos los derechos de usufructo, uso y habitación, servidumbre, superficie y el derecho de vuelo y suelo. Junto a esta clasificación la doctrina determina otro grupo de derechos reales a los que otorga la condición de discutidos, en torno a la polémica de su naturaleza real o no en los que incluye el derecho arrendaticio, el derecho de retención, la opción de compra y los derechos de tanteo y retracto⁸²⁹.

Para CASTAN TOBEÑAS, la clasificación de los diversos tipos de derechos reales atiende en relación con el objeto, tanto a los bienes inmuebles como muebles; por la duración, temporales como el usufructo o perpetuos como el censo; por su transmisibilidad, pudiendo ser transmisibles como la propiedad o no, como el uso y habitación; por su ámbito, pudiendo ser civiles o administrativos en función de que su regulación corresponda a un derecho o a otro; y por su regulación, pudiendo ser típicos, nominados o atípicos, innominados⁸³⁰. En este sentido el Código Civil (C.C.) regula la propiedad, art. 348 y ss.; el usufructo art.467 y ss.; el uso y la habitación, art. 523 y ss.; las servidumbres, art. 530 y ss.; los arrendamientos, art.1542 y ss.; los censos, art. 1604 y ss.; la prenda art. 1863 y ss.; la hipoteca, art.1874 y ss.; y la anticresis art. 1881 y ss.

El concepto de bienes inmuebles

La definición de bienes inmuebles hay que buscarla inicialmente en el derecho romano en la época de Justiniano que establece que a diferencia de los bienes inmuebles (*res soli-res immobiles*) los bienes muebles son aquellas cosas corporales o incorpóreas que se pueden desplazar de un sitio a otro. En derecho romano, según BETANCOURT se estableció la

⁸²⁹ DIEZ PICAZO, L. y GULLON, A. “*Sistema de Derecho Civil. Volumen III. Derecho de cosas y derecho inmobiliario registral*”. Tecnos, Madrid, 1997, págs.45 y ss.

⁸³⁰ CASTAN TOBEÑAS, J. “*Derecho Civil Español Común y foral. Tomo II*”. Reus, Madrid, 1992, págs.35 y ss.

terminología de los bienes inmuebles de forma variada, que incluía los siguientes bienes y que quedará incorporada con posterioridad en nuestro ordenamiento jurídico:

1. El fundo (*fundus*), empleado como el término más genérico para designar cualquier inmueble. Dentro de esta clasificación, en función de su ubicación podrán ser itálicos, provinciales, urbanos o rústicos.
2. El predio (*praedium*), consistente en el espacio de terreno, edificado o no que constituye una unidad.
3. El lugar (*locus*), que consiste en la parte de un predio rústico o urbano.
4. La villa (*villa*), que es la parte edificada de un predio rústico.
5. El campo (*ager*), parte sin edificar de un predio rústico.
6. El solar (*área*), parte sin edificar de un predio urbano.
7. El edificio (*aedes*), término genérico para designar una casa o edificio urbano.
8. La *insula*, edificio de viviendas de varios pisos.
9. El suelo (*solum*), terreno.
10. La superficie (*superficies*) consistente en el vuelo, lo edificado, plantado, sembrado o unido inseparablemente al suelo de cualquier otro modo.
11. Los fundos rústicos (*agri arcifinales*), cuyos linderos son elementos naturales o señales de terreno.
12. Los (*agri limitati*), fundos rústicos objeto de una parcelación oficial mediante la ceremonia de la *limitatio* (*limes*). Estos fundos se separaban por una franja de terreno inapropiable de 1,5 metros que permitía acceder a la parcela y ararla sin pisar la parcela vecina.
13. El (*ambitus*), consistente en la franja de terreno inapropiable que se dejaba entre los edificios urbanos, que se combinó con la pared medianera (*paries communis*), pared compartida por dos o más viviendas y copropiedad de los vecinos.

En esta clasificación de derecho romano, hay que incluir también los bienes inmuebles por adhesión, que son aquellas cosas muebles adheridas a un bien inmueble y los bienes

inmuebles por destinación que son aquellos muebles destinados a prestar servicio a un bien inmueble, que aunque sean separables se pueden considerar una unidad indivisible⁸³¹.

Este punto de partida se ha plasmado en el concepto vigente a día de hoy de bienes inmuebles contenido en el Código Civil de 1889 y que a nivel fiscal se ha visto complementado con la normativa Catastral vigente. La intención del legislador delimitando el concepto de bienes inmuebles es de especial importancia tanto a nivel nacional como a nivel internacional, ya que de su determinación se derivarán muchos hechos impositivos de especial trascendencia para la Hacienda pública.

El concepto de bien inmueble en derecho español, se concreta en la definición de bienes inmuebles contenida en el Código Civil en su artículo 334, con la matización contenida en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales Ley 39/1988, en sus artículos 62 y 63. Pero es a partir del año 2002 cuando la definición se ve modificada sustancialmente por la Ley 51/2002 de 27 de diciembre, ley que entró en vigor el 1 de enero de 2003 y a su vez por la Ley Reguladora de las Haciendas Locales aprobada por el Real Decreto Legislativo 2/2004 de 5 de marzo.

El concepto de bienes inmuebles quedará determinado a efectos fiscales por medio de la remisión normativa al Catastro Inmobiliario, dejando el concepto original del Código Civil como un elemento de interpretación y con carácter supletorio. El hecho de que la definición de bien inmueble, o mejor dicho su determinación, ya no dependa de los entes locales supone una seguridad jurídica que ya menciona ORÓN MORATAL cuando afirma que en relación con las entidades municipales que “*no deberían ser sujetos activos de tributos cuya recaudación esté en función de dicha calificación*”⁸³². Nos encontramos por lo tanto, ante un concepto que ha admitido una casuística muy completa de que tipos de bienes deben ser considerados o no bienes inmuebles. Dicha casuística, no hay que olvidar, tuvo su comienzo en el concepto heredado del Código Civil, pero que el legislador actual ha querido delimitar aún más con la normativa catastral.

El hecho de que existan varias definiciones de “*bien inmueble*” dentro de una misma normativa nacional, no se puede dejar al antojo de la voluntad del legislador en función del interés del mismo a la hora de la aplicación de una norma u otra, sin tener en consideración

⁸³¹ BETANCOURT, F. “*Derecho Romano Clásico*”. Universidad de Sevilla, 2007, págs.293 y ss.

⁸³² ORON MORATAL, G. “Aspectos fiscales de la Propiedad Inmobiliaria, con especial referencia al Arrendamiento y a la Hipoteca”. *Revista Técnica Tributaria*, 2001, pág.55.

todos los efectos que la alteración o creación de un concepto paralelo altere otras normas o incluso cualquier convenio, pacto o acuerdo con otro Estado soberano.

De esta manera y de forma gráfica, nos encontraremos al Código Civil como marco de delimitación general y a un subconjunto de normas dentro de este concepto que contiene tanto la Ley Reguladora de Haciendas Locales como la Ley del Catastro Inmobiliario en todas y cada una de sus actualizaciones⁸³³, que concretarán el concepto básico de bien inmueble. No es lógica por lo tanto esta doble interpretación interna del concepto de “*bien inmueble*” por la profundidad e importancia del concepto en sí mismo, ya que no debe permitir la duplicidad del mismo para beneficiar únicamente a la utilidad del legislador oportuno o el interés recaudatorio o informativo del Estado. El concepto vigente en España por el que el Código Civil establece la definición de “*bien inmueble*” es el siguiente:

“Son bienes inmuebles:

1º Las tierras, edificios, caminos y construcciones de todo género adheridas al suelo.

2º Los árboles y plantas y los frutos pendientes, mientras estuvieren unidos a la tierra o formaren parte integrante de un inmueble.

3º Todo lo que esté unido a un inmueble de una manera fija, de suerte que no pueda separarse de él sin quebrantamiento de la materia o deterioro del objeto.

4º Las estatuas, relieves, pinturas u otros objetos de uso u ornamentación, colocados en edificios o heredades por el dueños del inmueble en tal forma que revele el propósito de unirlos de un modo permanente al fundo.

5º Las máquinas, vasos, instrumentos o utensilios destinados por el propietario de la finca a la industria o explotación que se realice en un edificio o heredad,

⁸³³ Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (artículos 38.9, 45, 59.3 y DA 18), Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (artículos 41, Título VI, artículo 62), Real Decreto 417/2006, de 7 de abril, por el que se desarrolla el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, Ley reguladora de las Haciendas locales.

y que directamente concurren a satisfacer las necesidades de la explotación misma.

6º Los viveros de animales, palomares, colmenas, estanques de peces o criaderos análogos, cuando el propietario los haya colocado o los conserve con el propósito de mantenerlos unidos a la finca, y formando parte de ella de un modo permanente.

7º Los árboles destinados al cultivo de una heredad, que estén en las tierras donde hayan de utilizarse.

8º Las minas, canteras y escoriales, mientras su materia permanece unida al yacimiento y las aguas vivas o estancadas.

9º Los diques y construcciones, que, aun cuando sean flotantes, estén destinados por su objeto y condiciones a permanecer en un punto fijo de un río, lago o costa.

10º Las concesiones administrativas de obras públicas y las servidumbres y demás derechos reales sobre bienes inmuebles”⁸³⁴.

Esta definición de bien inmueble, es una evolución del concepto que viene del código francés, ya que de acuerdo con SORIANO BEL, la relación de bienes inmuebles puede quedar más concretada que los bienes muebles, ya que la distinción con los bienes inmuebles, radica en la determinación del inmueble en oposición a la movilidad del mueble. Este criterio de determinación le permite al legislador, establecer y proteger la propiedad de cada uno de ellos, dando certeza a la situación jurídica del mismo⁸³⁵.

⁸³⁴ Artículo 334 del Código Civil Español aprobado por el RD de 24 de julio de 1889, modificado posteriormente por varias normas aprobadas.

⁸³⁷ SORIANO BEL, J.M. “Fiscalidad inmobiliaria. Promotores, constructores y arrendadores de Inmuebles”. CISS, Valencia, 2006, págs.193 y ss.

5.2 DEFINICIÓN DE BIEN INMUEBLE A EFECTOS CATASTRALES

La definición a efectos catastrales del concepto de “bien inmueble” está contenida en el Real Decreto Legislativo 1/2004 de 5 de marzo, por la que se aprueba la Ley del Catastro Inmobiliario, estableciendo como definición la siguiente⁸³⁶:

*1. A los exclusivos efectos catastrales, tiene la consideración de bien inmueble la parcela o porción de suelo de una misma naturaleza, enclavada en un término municipal y cerrada por una línea poligonal que delimita, a tales efectos, el ámbito espacial del derecho de propiedad de un propietario o de varios pro indiviso y, en su caso, las construcciones emplazadas en dicho ámbito, cualquiera que sea su dueño, y con independencia de otros derechos que recaigan sobre el inmueble.*⁸³⁷

*2. Tendrán también la consideración de bienes inmuebles:*⁸³⁸

*a) Los diferentes elementos privativos de los edificios que sean susceptibles de aprovechamiento independiente, sometidos al régimen especial de propiedad horizontal, así como el conjunto constituido por diferentes elementos privativos mutuamente vinculados y adquiridos en unidad de acto y, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, los trasteros y las plazas de estacionamiento en “pro indiviso” adscritos al uso y disfrute exclusivo y permanente de un titular. La atribución de los elementos comunes a los respectivos inmuebles, a los solos efectos de su valoración catastral, se realizará en la forma que se determine reglamentariamente.*⁸³⁹

⁸³⁶ Artículo 6. Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario. (BOE 8 de marzo de 2004).

⁸³⁷ En las notas de aclaración se estipula que la definición contenida en este artículo es de aplicación directa del concepto de la definición del bien inmueble pero que esta definición se aplica a todo lo relacionado con esta ley mientras que la definición contenida en el artículo 334 del Código Civil, servirá como criterio interpretativo o supletorio de la misma.

⁸³⁸ Este artículo quedó modificado por la disposición adicional trigésimo cuarta de la Ley 2/2004 de 27 de diciembre, por la que se aprobaban los Presupuestos Generales del Estado del año 2005. (BOE 28 de diciembre 2004).

⁸³⁹ En relación a la consideración como bien inmueble de las plazas de garaje y los trasteros hay que tener en consideración el art. 21 y la disposición transitoria segunda del RD 417/2006, de 7 de abril, por el que se desarrolla el TRLCI, que determina, que “serán considerados como bienes inmuebles independientes, a efectos catastrales, los trasteros y las plazas de estacionamiento en pro indiviso adscritos al uso y disfrute exclusivo y permanente de un titular mediante escritura pública en la que se incluya su descripción pormenorizada”, estableciendo además que: “No será obligatoria la inscripción catastral de los trasteros y plazas de estacionamiento en pro indiviso a que se refiere el artículo 22, cuando hubieran sido adscritos al uso y disfrute exclusivo y permanente de un titular mediante escritura pública

b) Los comprendidos en el artículo 8 de esta Ley. (Bienes inmuebles de características especiales).⁸⁴⁰

c) El ámbito espacial de un derecho de superficie y el de una concesión administrativa sobre los bienes inmuebles o sobre los servicios públicos a los que se hallen afectos, salvo que se den los supuestos previstos en las letras anteriores.

3. A cada bien inmueble se le asignará como identificador una referencia catastral, constituida por un código alfanumérico que permite situarlo inequívocamente en la cartografía oficial del Catastro.⁸⁴¹

4. Los bienes inmuebles se clasifican catastralmente en urbanos, rústicos y de características especiales.

Una vez determinado el concepto de “bien inmueble” la ley establece una diferencia interna en base a tres grupos: urbanos, rústicos y de características especiales. Serán por lo tanto bienes urbanos, en función de la naturaleza del suelo en el que se encuentren estos ubicados, entendiéndose como tales⁸⁴²:

“a) El clasificado o definido por el planeamiento urbanístico como urbano, urbanizado o equivalente.

b) Los terrenos que tengan la consideración de urbanizables o aquellos para los que los instrumentos de ordenación territorial y urbanística prevean o permitan su paso a la situación de suelo urbanizado, siempre que estén incluidos en sectores o ámbitos espaciales delimitados, así como los demás suelos de este tipo a partir del momento de aprobación del instrumento urbanístico que establezca las determinaciones para su desarrollo.

formalizada con anterioridad a la entrada en vigor de este real decreto. La comunidad, con la conformidad de todos los comuneros, o cada uno de ellos individualmente, podrá solicitar voluntariamente su incorporación al Catastro Inmobiliario, con efectos a partir del día siguiente al de la solicitud.”

⁸⁴⁰ Esta referencia cruzada de la normativa hace relación a la definición que establece la Ley del Catastro Inmobiliario en relación con los bienes inmuebles calificados como de categorías especiales y que ha sido reproducido a continuación del enunciado, que proviene del artículo 2.7 Ley 48/2002, de 23 de diciembre, del Catastro Inmobiliario. Hay que tener además en cuenta que para estos bienes se aprobó por el RD1464/2007, de 2 de noviembre, unas normas técnicas de valoración.

⁸⁴¹ El artículo originario de la presente redacción proviene de la redacción del artículo 2.2 de la primera Ley del Catastro Inmobiliario de 48/2002.

⁸⁴² Artículo 7.1 y 7.2 del R.D. Legislativo 1/2004 por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario.

c) *El integrado de forma efectiva en la trama de dotaciones y servicios propios de los núcleos de población.*

d) *El ocupado por los núcleos o asentamientos de población aislados, en su caso, del núcleo principal, cualquiera que sea el hábitat en el que se localicen y con independencia del grado de concentración de las edificaciones.*

e) *El suelo ya transformado por contar con los servicios urbanos establecidos por la legislación urbanística o, en su defecto, por disponer de acceso rodado, abastecimiento de agua, evacuación de aguas y suministro de energía eléctrica.*

f) *El que esté consolidado por la edificación, en la forma y con las características que establezca la legislación urbanística.*

Se exceptúa de la consideración de suelo de naturaleza urbana el que integre los bienes inmuebles de características especiales.

No obstante para considerarse urbano FEMENIA RIBERA y AZNAR BELLVER determinan que deberá incluirse al menos cuatro servicios básicos: acceso rodado, abastecimiento de agua, evacuación de aguas (alcantarillado) y suministro de energía eléctrica⁸⁴³. Mientras que se considerarán bienes rústicos aquellos que no estén contenidos en la definición anterior y que tampoco se consideren bienes inmuebles de características especiales⁸⁴⁴.

Existe otra delimitación de un subconcepto dentro de la definición de bienes inmuebles, el relativo al concepto de construcción⁸⁴⁵, que a efectos catastrales serán todas aquellas que:

“a) Los edificios, sea cualesquiera los materiales de que estén contruidos y el uso a que se destinen, siempre que se encuentren unidos permanentemente al suelo y con independencia de que se alcen sobre su superficie o se hallen enclavados en el subsuelo y de que puedan ser transportados o desmontados.

⁸⁴³ FEMENIA RIBERA, C., AZNAR BELLVER, J., BERNÉ VALERO, J.L., “Catastro y Valoración Catastral”. UPV, Valencia, 2004, pág.532.

⁸⁴⁴ Artículo 7.3 del R.D. Legislativo 1/2004 de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario.

⁸⁴⁵ Artículo 7.4 del R.D. Legislativo 1/2004 de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario.

b) Las instalaciones industriales, comerciales, deportivas, de recreo, agrícolas, ganaderas, forestales y piscícolas de agua dulce, considerándose como tales, entre otras, los diques, tanques, cargaderos, muelles, pantalanes e invernaderos, y excluyéndose en todo caso la maquinaria y el utillaje.

c) Las obras de urbanización y de mejora, tales como las explanaciones, y las que se realicen para el uso de los espacios descubiertos, como son los recintos destinados a mercados, los depósitos al aire libre, los campos para la práctica del deporte, los estacionamientos y los espacios anejos o accesorios a los edificios e instalaciones.

No tendrán la consideración de construcciones aquellas obras de urbanización o mejora que reglamentariamente se determinen, sin perjuicio de que su valor deba incorporarse al del bien inmueble como parte inherente al valor del suelo, ni los tinglados o cobertizos de pequeña entidad.”

Aunque nos encontremos ante una construcción contenida en el apartado anterior, a efectos fiscales no podrá ser considerada como tal si tiene la consideración de obras ilícitas, careciendo de oportuna autorización municipal y por lo tanto no podrá ser objeto de aplicación de los impuestos que le correspondieran⁸⁴⁶. Existe dos supuesto que no se pueden incluir dentro de este concepto de construcción; es el caso de los movimientos de tierras o en su lado opuesto, el final de la vida útil del bien, nos encontramos con el derribo por ruina inminente⁸⁴⁷.

El tercer grupo de bienes inmuebles, lo forman los bienes inmuebles de características especiales, que son aquellos que constituyen un complejo de uso especializado, en todo su conjunto: suelo, edificio, instalaciones y obras, en definitiva una unidad de producción. Junto a todas estas características, la ley va a determinar mediante una relación que tipo de instalaciones van a ser considerados bienes inmuebles de acuerdo con esta definición⁸⁴⁸:

“2. Se consideran bienes inmuebles de características especiales los comprendidos, conforme al apartado anterior, en los siguientes grupos:

a) Los destinados a la producción de energía eléctrica y gas y al refino de petróleo, y las centrales nucleares.

⁸⁴⁶ SENTENCIA del TSJ de Valencia de 4 de mayo de 1998.

⁸⁴⁷ SENTENCIA del TSJ de Andalucía de 22 de enero de 1991.

⁸⁴⁸ Artículo 8 del R.D. Legislativo 1/2004 de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario.

b) *Las presas, saltos de agua y embalses, incluidos su lecho o vaso, excepto las destinadas exclusivamente al riego.*

c) *Las autopistas, carreteras y túneles de peaje.*

d) *Los aeropuertos y puertos comerciales.”*

3. A efectos de la inscripción de estos inmuebles en el Catastro y de su valoración no se excluirá la maquinaria integrada en las instalaciones, ni aquélla que forme parte físicamente de las mismas o que esté vinculada funcionalmente a ellas.”

Esta delimitación de los bienes inmuebles de características especiales es además un *numerus clausus* lo que no va a permitir la incorporación de otros bienes inmuebles dentro de esta clasificación, al quedar perfectamente limitada por la normativa y sin incurrir con ello con el principio de igualdad⁸⁴⁹.

La determinación del concepto de bien inmueble a efectos fiscales⁸⁵⁰ es muy importante, ya que indirectamente está cambiando la fiscalidad de los impuestos y los acuerdos en los que se aplica. Afortunadamente a efectos fiscales, de acuerdo con la doctrina constitucional,⁸⁵¹ en relación con los principios de irretroactividad de las normas restrictivas de derechos individuales y de seguridad jurídica, ha quedado claro que no cabe considerar que las normas fiscales del artículo 9.3 de la Constitución Española, tengan por objeto una restricción de los derechos individuales, sino que responden y tienen su fundamento directo y obligado al sostenimiento de los gastos públicos.

La aplicación a un mismo bien inmueble de varios impuestos, no implica que nos encontremos ante un supuesto de doble imposición, como ocurre con el IBI o con el IAE impuestos que recaen sobre un mismo inmueble⁸⁵², o como sucede en el caso del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y obras que grava la construcción en relación también con el IBI, regulados por la Ley Reguladora de Haciendas locales⁸⁵³. Esta posibilidad de que los

⁸⁴⁹ SENTENCIA del TSJ de Galicia de 22 de julio de 2005.

⁸⁵⁰ En relación a la introducción de una nueva categoría como son los bienes inmuebles de características especiales no implica por sí mismo una alteración de los principios de igualdad recogido en el artículo 14 de la CE ni de la igualdad tributaria del artículo 31.1 CE, doctrina que ha sido además apoyada por el TC en sus sentencias como por ejemplo en las SENTENCIAS del TC de 19/1987 y 233/1999.

⁸⁵¹ SENTENCIA del TC 182/1997 de 28 de octubre.

⁸⁵² SENTENCIA del TC 233/1999 de 13 de diciembre.

⁸⁵³ Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

bienes inmuebles soporten varios impuestos también ha sido afirmada por ALBI IBAÑEZ, ya que el concepto y la tributación son de orígenes variados⁸⁵⁴. En relación con la competencia sobre la imposición relativa a los bienes inmuebles el TC se ha manifestado que en el caso de la base imponible del IBI, la competencia estatal en la fijación de los valores catastrales no constituye una vulneración del principio de autonomía de las Comunidades Autónomas, ya que el Catastro, como institución común e indispensable en múltiples ámbitos y con trascendencia a todo el territorio nacional, requiere una regulación común indispensable⁸⁵⁵.

Es interesante además destacar que la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido incorpora según SORIANO BEL también modificaciones⁸⁵⁶ a este concepto de bienes inmuebles que ha quedado determinado en la normativa ya que añade en el concepto de edificaciones figuras que para derecho privado no existen como es el caso mercados, instalaciones de recreo y deportivas que no sean accesorias a otras edificaciones o a las instalaciones fijas de transporte por cable⁸⁵⁷.

La existencia dentro del derecho español de todas estas regulaciones para establecer un concepto concreto de bien inmueble, no hacen más que establecer duplicidad a la hora de su determinación, lo que puede dar origen a confusiones en la aplicación de la norma especialmente en el caso de que se realicen inversiones procedentes de otros Estados.

5.3 LA VALORACION DE LOS BIENES INMUEBLES

La determinación del valor de los bienes inmuebles es la lucha habitual entre el sujeto pasivo y la Administración Tributaria, ya que el incremento o disminución del mismo va a suponer de forma directa el aumento o la disminución de la base imponible de muchos impuestos. Este valor de los bienes inmuebles afecta en cada una de sus versiones, no sólo al IBI, sino también en el Impuesto de la Renta, para el caso de las ganancias patrimoniales, en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, y en todos aquellos en los que intervengan los bienes inmuebles. No hay que olvidar que además la imposición sobre los bienes inmuebles suponen

⁸⁵⁴ ALBI IBAÑEZ, E. *“Sistema Fiscal Español I” Imposición directa, Doble imposición internacional y Hacienda Local*. Ariel Economía, Barcelona, 2009, págs.573 y ss.

⁸⁵⁵ SENTENCIA del TC de 16 de diciembre de 1999.

⁸⁵⁶ SORIANO BEL, J.M. *“Fiscalidad inmobiliaria. Promotores, constructores y arrendadores de Inmuebles”*. CISS, Valencia, 2006, págs.193 y ss.

⁸⁵⁷ Artículo 6 de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido.

tanto para las Comunidades Autónomas como para los Ayuntamientos una gran parte de su financiación, al ser impuestos que han sido cedidos por la Administración Tributaria del Estado.

Esta tensión entre el contribuyente y la Administración Tributaria sobre la correcta determinación del valor de los bienes inmuebles ha sido recogida en la normativa española por medio de la existencia del sistema de la comprobación de los valores recogida en la LGT, que determina el valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos de la obligación tributaria en relación con los bienes inmuebles⁸⁵⁸.

Tipos de valoración inmobiliaria

Dentro de la fiscalidad española nos encontramos ante diferentes métodos para determinar el valor de un bien inmueble a efectos de la posterior liquidación de los impuestos correspondientes. El punto de partida para determinar el valor de un bien inmueble lo encontramos en la determinación del valor catastral que realiza la Administración tributaria. En este caso la competencia en materia catastral corresponde al Estado y se ejerce mediante los correspondientes convenios con los Ayuntamientos, Diputaciones Provinciales, Cabildos o Consejos insulares u otras entidades locales reconocidas por las leyes, sin perjuicio de los regímenes forales especiales del País Vasco y Navarra.

Para determinar este valor catastral se produce una remisión a los valores contenidos en los registros oficiales de carácter fiscal, que en este caso en relación con los bienes inmuebles, lo constituye en exclusiva el Catastro Inmobiliario⁸⁵⁹. Esta valoración catastral de bienes inmuebles realizada por la Administración tiene en consideración las tipologías, usos y aprovechamientos de cada inmueble en particular y se realizará de manera territorial y en el caso en el que el particular no se estuviera de acuerdo con la misma, se procederá a su impugnación ante la Dirección General del Catastro.⁸⁶⁰ Frente a la aplicación de este tipo de valoraciones, la jurisprudencia determina que será necesaria una explicación detallada de los

⁸⁵⁸ Artículo 57.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que se ha visto ampliado por la ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

⁸⁵⁹ La definición de Catastro Inmobiliario se encuentra incluida en el artículo 1 del Real Decreto Legislativo 1/2004, que establece que es un registro administrativo dependiente del Ministerio de Hacienda en el que se describen los bienes inmuebles rústicos, urbanos y de características especiales tal y como se definen en ésta ley. No hay que olvidar que esta norma nacional no perjudicará lo dispuesto en los regímenes forales especiales del País Vasco y Navarra.

⁸⁶⁰ FEMENIA RIBERA, C., AZNAR BELLVER, J., BERNÉ VALERO, J.L., “*Catastro y Valoración Catastral*”. UPV, Valencia, 2004, págs.158 y 159.

criterios empleados en su determinación en función de cada uno de los bienes inmuebles afectados y más cuando nos encontramos ante un caso en el que se ha empleado la comprobación del valor por parte de la Administración tributaria. Es bien sabido, que en el caso de estas comprobaciones el informe del perito es genérico y no procede a una explicación detallada de todos los factores que se han aplicado para la determinación del valor correspondiente. Entre estos elementos, se toma el módulo básico de repercusión, al que se aplican los valores medios de venta y construcción, y los coeficientes utilizados respecto al suelo, aprovechamiento urbanístico neto, localización, grado de urbanización, los relativos a las diferentes formas del inmueble, terrazas, fachada, fondo, etc.⁸⁶¹

En todo caso, no hay que olvidar, que en el supuesto en el que la Administración Tributaria proceda a la comprobación de valores, ésta debe realizarse únicamente cuando no se hubiera podido concretar exactamente el valor de estos bienes inmuebles y como afirma VARONA ALABERN cuando esta comprobación de valores que realiza la Administración es por medio de un dictamen pericial o por el valor oficial de referencia, en este segundo caso es el valor catastral el que va a servir de referencia para obtener un valor comprobado.⁸⁶²

Este valor catastral, que como hemos comentado supone el valor mínimo de los bienes inmuebles determinado por la Administración Tributaria y sirve además para la determinación del valor de los bienes inmuebles en los supuestos de la aplicación de medidas para la prevención del fraude fiscal, que en relación con los bienes inmuebles, incluye la posibilidad de aplicar coeficientes multiplicadores determinados y publicados por la Administración tributaria a los valores que figuren en el registro oficial, en este caso el Catastro Inmobiliario.⁸⁶³ En este mismo sentido se han manifestado GONZALEZ NEBRED A y VILLARONGA SANCHEZ afirmando que el valor de mercado de un bien inmueble corresponde al doble del valor catastral, que debe a su vez ser obtenido por medio de los correspondientes estudios de mercado,⁸⁶⁴ mientras que con antelación, la jurisprudencia se ha manifestado por un lado aceptando este tipo

⁸⁶¹ SENTENCIA del TSJ de Castilla-La Mancha de 5 de mayo de 1999.

⁸⁶² VARONA ALABERN, J.E. "Incidencia del valor catastral en el Derecho Tributario Español". *III Congreso sobre el IBI y valores catastrales*, Universidad de Cantabria, Santander, 2011, págs. 2 y ss.

⁸⁶³ Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, en relación con el Real Decreto 1065/2007 de 27 de julio por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

⁸⁶⁴ GONZALEZ NEBRED A, P., VILLARONGA SANCHEZ, E., TURMO DE PADURA, J. "La Valoración Inmobiliaria. Teoría y práctica". La Ley, Las Rozas (Madrid), 2006, págs.550 y ss.

de soluciones para determinar el valor del bien inmueble, pero no terminan de resultar una fórmula adecuada y legal para su determinación.⁸⁶⁵

La crisis inmobiliaria que ha sufrido España desde el año 2007 ha supuesto en muchas ocasiones que la diferencia entre el valor catastral y el valor de mercado deje de estar en esta proporción. La ubicación del inmueble determinará que el valor de mercado y el valor catastral, lleguen a estar en valores muy similares, por lo que la aplicación de un coeficiente multiplicador del valor catastral como un sistema objetivo para determinar el valor de un bien inmueble, hay que ponerlo en la actualidad en tela de juicio, ya que la realidad inmobiliaria ha roto el tradicional aumento año a año de los precios de los bienes inmuebles.

Otras formas de valoración

Junto al Catastro inmobiliario, la normativa fiscal española determina otras formas de valoración de los bienes inmuebles como son:

- a) Los precios medios de mercado. Estos precios medios de mercado se basan en función de los estudios y contribuyen a reforzar el principio de seguridad y en gran medida reducen los posibles conflictos que puedan surgir con la Administración tributaria. AGUADO FERNANDEZ determina que estos precios medios se basan en la aplicación de 3 métodos diferentes de valoración: la capitalización de rendimientos, la comparación con el mercado y el coste. La capitalización de rendimientos consiste en convertir en capital una renta neta, es ahora el método más utilizado en el mercado urbano, pero va referido al alquiler y al uso residencial, por lo que con la crisis actual no desprende un valor fiable. El método de la comparación, se basa en la toma de muestras en un espectro suficientemente amplio y representativo para encontrar una media, lo que le hace especialmente fidedigno, y finalmente el método de coste, en base a los costes que inciden en la formación del bien inmueble que es el método más fiable cuando nos encontramos ante un desequilibrio entre la oferta y la demanda.⁸⁶⁶

⁸⁶⁵ SENTENCIAS de TSJ de Extremadura de 30 de abril de 2009 y de 14 de mayo de 2009 y SENTENCIA del TSJ de Castilla La Mancha de 7 de abril de 2008.

⁸⁶⁶ AGUADO FERNANDEZ, D. "La valoración de bienes inmuebles. Normativa del proceso". *Revista Catastro*, octubre 2002, págs.127 y ss.

- b) El precio, contraprestación o valor de adquisición. En clara vinculación con el valor de mercado, se determina el precio real de la operación. El valor de la operación puede quedar por debajo de los valores como el catastral o en de mercado, cuando bien por las circunstancias del bien, deterioro adicional, etc. o bien por las circunstancias del transmitente, que necesite realizar una venta rápida, el valor del bien no coincide con el precio habitual de mercado. En este caso, puede suponer para el sujeto pasivo un auténtico dolor de cabeza, ya que la Administración podrá exigir un valor mínimo o iniciar un expediente de comprobación de valores para determinar que realmente nos encontramos ante un bien con una serie de circunstancias que minoran su valor en relación a otros bienes inmuebles de similares características.
- c) El dictamen de los peritos de la Administración. La intervención de los peritos de la Administración puede ocurrir en las operaciones de comprobación de valores o en el levantamiento de las actas de infracción por parte de la Administración tributaria. Frente al dictamen emitido por este perito se admite por el contribuyente la opción de la pericial contradictoria, por la que un tercer perito puede emitir un informe de valoración en contraposición con el valor emitido por el perito de la Administración. El talón de Aquiles de estos dictámenes, es que en algunos casos han sido rechazados por la jurisprudencia al determinar que son demasiado genéricos y no han sido suficientemente motivadas al igual que en los casos de mera multiplicación sobre el valor catastral del inmueble.⁸⁶⁷
- d) El valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros.
- e) El valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria. Estas tasaciones realizadas por sociedades de tasación inmobiliaria determinan el valor de mercado y el valor medio de las

⁸⁶⁷ SENTENCIAS del TEAR de Andalucía de 14 de junio de 2013, SENTENCIAS del TSJ de Andalucía de 28 de junio de 2012, 27 de abril de 2012, 24 de noviembre de 2011, 1 de febrero de 2013 y 29 de abril de 2013, SENTENCIAS del TSJ de Castilla La Mancha de 5 de mayo de 1999 y 22 de febrero de 2000. La motivación de la propuesta de valoración debe acoger expresamente la normativa aplicada y el detalle de su aplicación y en especial de acuerdo con el artículo 160 del RD 1065/2007 de 27 de julio, el valor tomado en la estimación por referencia, como referencia y los parámetros, coeficientes y demás elementos cuantificables. En los precios medios de mercado, los estudios y el sistema de cálculo y en los dictámenes de los peritos, debe expresar en forma concreta los elementos que justifican la variación del valor declarado, especialmente para el caso de los bienes inmuebles: el módulo unitario básico aplicado, su procedencia, determinación y todas las circunstancias relevantes, como la superficie, antigüedad, su incidencia en el valor y la fuente de procedencia.

construcciones de la zona, concretando un valor muy parecido al de mercado, pero que en ocasiones puede no coincidir.

- f) El precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien, teniendo en cuenta las circunstancias de éste. La declaración por parte del sujeto pasivo de valores diferentes en varias operaciones consecutivas sobre un mismo bien inmueble, permitirá a la Administración Tributaria proceder a aplicar el valor que estime más oportuno, que habitualmente será el valor más alto declarado o proceder a la apertura del trámite de la comprobación de valores, enlazando de esta manera con el siguiente tipo de valoración.
- g) El valor comprobado por la Administración Tributaria en relación con otros tributos. En este caso nos encontramos ante operaciones individuales de comprobación del valor concreto de un bien inmueble y que podrá ser empleado para la liquidación de cualquier otro impuesto en el que se vea afectado este mismo bien. En este caso ha sido la Administración tributaria la que ha procedido de oficio para la iniciación de este trámite de comprobación al particular. En este caso, para VARONA ALABERN, los criterios de determinación del valor comprobado van a ser mucho más rigurosos en su motivación que los empleados en la motivación por la que se determina el valor catastral de los bienes inmuebles⁸⁶⁸.
- h) El valor derivado de un acta de acuerdo. En este caso y de acuerdo con el artículo 155.2 de la LGT, en ocasiones se podrá por los particulares y por la Administración tributaria determinar el valor final correspondiente a los bienes inmuebles dentro de un procedimiento de inspección de la Autoridad correspondiente.
- i) Los valores de referencia de las Administraciones Tributarias. Este tipo de valoración coincide con el sistema empleado por las CC.AA. con el objeto de simplificar las valoraciones inmobiliarias de las operaciones realizadas. En este caso, las CC.AA. han publicado una relación de los valores fiscales mínimos para los bienes inmuebles, en función de su ubicación, metros cuadrados, estado de conservación y la antigüedad del inmueble que se utilizan para realizar una comprobación rápida de los valores determinados por el sujeto pasivo. Estos valores son meras referencias pero surten su efecto ya que si la declaración del contribuyente es superior a los mismos, la

⁸⁶⁸ VARONA ALABERN, J.E. “La motivación del valor catastral”. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº243, 1997, págs.13 y ss.

Administración tributaria los admite a priori de cara a la liquidación del impuesto correspondiente⁸⁶⁹. Para RODRIGUEZ MONTAÑES este sistema es el que actualmente aplican la mayoría de las CCAA en la imposición del ITPyAJD y el ISD, cuya aceptación por parte de los contribuyentes les exime de ser objeto de una ulterior comprobación⁸⁷⁰.

- j) Las valoraciones previas de los bienes inmuebles. En estrecha relación con los valores de referencia, se encuentran las valoraciones previas. La ventaja de la realización de estas valoraciones previas es que siguiendo los valores de referencia y aunque el valor determinado no vincule a la Administración, el contribuyente en el caso de declarar este valor queda eximido de cualquier responsabilidad por la comprobación posterior de este valor inmobiliario por parte de la Administración, que en la realidad en pocas ocasiones se realiza salvo por un error en la operación. La vigencia de este valor por parte de la Administración es de tres meses por lo que las operaciones inmobiliarias para acogerse a esta certificación deberán realizarse en este período establecido.

Dentro de la valoración de los bienes inmuebles, hay que también incluir dentro de esta valoración que incluye el artículo 10 del Impuesto sobre el Patrimonio⁸⁷¹, ya que además de afectar a este controvertido impuesto, es también una forma de valoración seguida por otros impuestos. De acuerdo con la formulación de este artículo, para la valoración de un bien inmueble tanto si es de naturaleza urbana como rústica, el mayor valor entre el valor catastral, el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o el valor de adquisición. En el supuesto de encontrarnos ante bienes inmuebles en fase de construcción, se valorará en función de las cantidades efectivamente invertidas en la construcción hasta el devengo del impuesto junto con el valor patrimonial del solar. En el supuesto de encontrarnos en una propiedad horizontal, el valor del solar será proporcional al título de cada propietario. Finalmente, en el caso de la multipropiedad, la norma concluye afirmando que en el caso de titularidad parcial del inmueble, se atenderá a las reglas anteriores y

⁸⁶⁹ Esta determinación previa del valor fiscal viene determinada por el artículo 90 de la LGT, Ley 58/2003 de 17 de diciembre y tiene efectos vinculantes por el plazo de tres meses mientras que los datos proporcionados sean verdaderos y suficientes. Existe además la posibilidad de realizar valoraciones online para determinar las bases mínimas fiscales de estos bienes, pero sin ninguna vinculación tributaria.

⁸⁷⁰ RODRIGUEZ MONTAÑES, M.P. “Valoración y comprobación de valores inmobiliarios por las Comunidades Autónomas: los nuevos medios de comprobación”. *NF*, nº10, noviembre 2007, págs.24 y ss.

⁸⁷¹ Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

en los casos de no titularidad, al valor del precio de adquisición de los certificados u otros títulos que la representen.

En el caso de los bienes de inmuebles con características constructivas atípicas para BERICOCHEA MIRANDA y BACHILLER GARCIA no han terminado de resolver por medio de la inclusión de coeficientes del valor de las construcciones en base a las Normas Técnicas de Valoración catastral,⁸⁷² en el caso de obras de urbanización, campos de golf, depósitos, etc., por lo que ha sido necesario realizar valorizaciones singulares de bienes especiales. Esta dependencia y falta de especialización de las normas catastrales tienen su origen en la fuerte dependencia municipal y en las valorizaciones que se realizan en años aleatorios. El mismo problema nos lo encontraremos con las autopistas de peaje, embalses, o cualquier otro bien inmueble de características especiales cuando estos están situados en varios municipios al mismo tiempo⁸⁷³.

La existencia de estas diferentes formas de determinación del valor de los bienes inmuebles supone una horquilla que parte desde su valor más bajo, la valoración catastral del inmueble, hasta su valor más elevado, que lo conforman la valoración del precio de mercado, la tasación hipotecaria o la propia pericial realizada por la Administración. La revisión del valor por parte de la Administración y su posterior aprobación en su caso judicial, supondrá la modificación al alza el valor del bien inmueble y la aplicación del impuesto en función de esta nueva base. Este nuevo valor tendrá efectos no sólo para el impuesto que hubiera originado la valoración sino para todos los demás impuestos en los que se vea afectado este mismo bien inmueble.⁸⁷⁴

⁸⁷² Real Decreto 1020/1993, de 25 de junio, por el que se aprueban las normas técnicas de valoración y cuadro marco de valores del suelo y de las construcciones para determinar el valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza urbana.

⁸⁷³ BERICOCHEA MIRANDA, B. y BACHILLER GARCIA, L. “Los bienes inmuebles de características especiales. Revisión de una nueva categoría de inmuebles en el Catastro español”. *Revista del Catastro*, abril 2011, págs.9 y ss.

⁸⁷⁴ SENTENCIAS del TC 233/99 y 221/1992

TEMA 6. EL IMPUESTO DE LA RENTA Y DEL PATRIMONIO SOBRE LOS BIENES INMUEBLES

6.1. NATURALEZA DEL IMPUESTO DE LA RENTA DE LOS NO RESIDENTES

La internacionalización y la evolución de las operaciones económicas, suponen para el legislador la obligación de configurar una norma que proceda a determinar cuál será la tributación que deberán soportar los sujetos pasivos no residentes en el territorio del Estado. La clave para concretar la aplicación de una norma tributaria u otra se determinará en base al lugar de residencia del sujeto pasivo. En el supuesto en el que se determine que el sujeto pasivo tiene su residencia en territorio español, tendrá la consideración de contribuyente del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, mientras que en el caso de todos aquellos sujetos pasivos que tuvieran su residencia fuera del territorio español, la consideración de los mismos será la de ser contribuyentes del Impuesto de la Renta de los No Residentes. No obstante estas normas generales de sometimiento a un impuesto o a otro se aplicarán con una serie de matices a la hora de determinar la fiscalidad aplicable a los mismos⁸⁷⁵.

Anteriormente, la normativa relativa a este impuesto se encontraba contenida dentro del propio IRPF pero más tarde, por la aplicación de la norma fiscal y dada la importancia del

⁸⁷⁵ Artículo 9 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 (BOE del 29) y el artículo 93 de la citada ley, en relación con los artículos 113-120 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, (B.O.E. del 31).

impuesto, éste se ha convertido en una propia norma, y como afirma CARMONA FERNANDEZ “*ha desaparecido con esta modificación la obligación real de contribuir.*”⁸⁷⁶”

La afirmación de que este IRNR grava la totalidad de las rentas obtenidas por las personas físicas y entidades no residentes es para BANACLOCHE PEREZ-ROLDÁN un error técnico generalizado ya que existen rentas exentas del impuesto de no residentes al igual que otros supuestos de no sujeción, por lo que debería afirmarse que nos encontramos ante un impuesto que recae sobre la renta obtenida por no residentes en España⁸⁷⁷.

Dentro del ámbito internacional de la obtención de rendimientos y debido a la relación entre los Estados, habrá que tener en cuenta para la consideración de sujeto pasivo del impuesto, la existencia de los diversos Convenios y Tratados firmados por España en los que se aplica un régimen especial. Este régimen especial es el caso de los miembros de oficinas consulares, diplomáticas, funcionarios en el extranjero, y cargos asimilables, que de acuerdo con la legislación actual, tendrán la consideración de contribuyentes al Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, siempre y cuando se proceda en el Estado al que pertenezcan a una aplicación de un trato similar de las rentas obtenidas por las personas que ostenten dichos cargos de representación⁸⁷⁸. Esta disposición también será de aplicación tanto al cónyuge no separado legalmente como a los hijos menores de edad.

La norma general establece la residencia para las personas físicas en relación con el tiempo que pasan en territorio español, determinando que la estancia superior a 183 días durante el año natural convertirán al sujeto pasivo en contribuyente del Impuesto de la Renta de las Personas físicas, salvo los casos especiales anteriores por razón de su cargo y en los supuestos en los que se haya producido el cambio de domicilio a un país considerado como paraíso fiscal, en los que se mantendrá la sujeción al impuesto del IRPF durante los primeros cuatro años una vez que se hubiera producido el traslado⁸⁷⁹.

Por último en lo que respecta al territorio, los Estados en el caso en que hubiera duda sobre la residencia del sujeto pasivo, pueden establecer la residencia en base a los siguientes principios que se aplicarán sucesivamente a falta del requisito precedente en la enumeración:

⁸⁷⁶ CARMONA FERNANDEZ, N. “*Impuesto de la Renta de No Residentes*”. CISS, Valencia, 2007, págs.23 y ss.

⁸⁷⁷ BANACLOCHE PEREZ-ROLDAN, J. ”*La nueva tributación de las personas físicas 2007*”. La Ley, Las Rozas (Madrid), 2007, págs.220 y ss.

⁸⁷⁸ RESOLUCIÓN de la Dirección General de Tributos de 12 diciembre de 2001.

⁸⁷⁹ AA.VV. “*Manual de Fiscalidad Básica*”. CEF, Madrid, 2009, págs.256 y ss.

1. Donde tuviera la vivienda permanente a su disposición.
2. Si tuviera en los dos Estados, en el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales).
3. Donde viva habitualmente.
4. Donde sea nacional.
5. Por último, resolviendo la residencia de común acuerdo entre las Estados.

Para el caso de las personas jurídicas, se determina la residencia de las mismas en función de la norma del Estado por la que se hubiera constituido, sino por donde esté su domicilio social y por último en el caso de no haber podido determinar mediante documentación, por el lugar donde ésta tenga la sede de la dirección efectiva.

En segundo lugar, dentro de esta nueva fiscalidad de los no residentes, se establece la posibilidad de optar por los residentes de otros Estados de la Unión Europea entre tributar en el país donde tengan su origen las rentas obtenidas o por el contrario, someter todas ellas a la legislación fiscal del país donde tengan su residencia. En el caso de optar por esta segunda posibilidad, se considerarán sujetos al Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, pudiendo optar por la tributación como tal en España de las rentas obtenidas en su territorio siempre y cuando sean superiores al 75% de las totales obtenidas en el año fiscal.

La incorporación al ordenamiento jurídico español de la opción de tributar en otro Estado de la UE aparece por Recomendación de la Comisión Europea de 21 de diciembre de 1993, así como de la jurisprudencia del TJCE, casos *Schumacker*, *Wielockx*, *Gsehwind* y *Zurstrassen* en relación a la libertad de circulación de personas y de igualdad de trato, estableciendo además como afirma CARMONA FERNANDEZ un régimen tributario personal optativo para los residentes comunitarios que obtengan sus principales rentas en España.⁸⁸⁰

En esta normativa establecida para los contribuyentes no residentes, tendrá una especial relevancia a la hora de obtener las rentas, la existencia o no de la figura del Establecimiento Permanente (EP). EP cuya definición que va a quedar totalmente delimitada por la ley dada su enorme importancia para este tipo de impuesto. En el supuesto en el que las rentas se obtengan de una manera directa y sin la existencia de un EP, el devengo será instantáneo, con aplicación

⁸⁸⁰ CARMONA FERNANDEZ, N. “*Impuesto de la Renta de No Residentes*”. CISS, Valencia, 2007, págs.154 y ss.

del gravamen sobre el bruto de los rendimientos; mientras que en el supuesto en el que la renta obtenida lo haya sido por medio del Establecimiento Permanente, se establecerá el tipo impositivo sobre la renta neta y sobre la actividad unitaria del mismo.

La justificación para establecer esta diferencia entre las rentas obtenidas por medio de EP o las rentas obtenidas sin él, radica en la facilidad o no de controlar y proceder al cobro del impuesto correspondiente a los no residentes. En el supuesto en el que exista un EP, la facilidad de cobro será muchísimo mayor que en el caso de realizar operaciones en las que el sujeto pasivo no tenga un centro de operaciones o punto de conexión territorial concreto para la realización de las mismas.

Por último, para el supuesto en el que nos encontremos con entidades sin personalidad jurídica, *trust*, *partnerships*, etc. La nueva legislación sobre No Residentes va a determinar la imposición de los mismos como sujetos del IRNR o por medio de una atribución de las rentas. En estos casos, se aplicará la tributación por el IRNR cuando la entidad hubiera sido constituida en el extranjero, de naturaleza análoga a la española y actúe en territorio español bajo agente autorizado y desarrolle de una manera habitual una actividad económica⁸⁸¹.

6.2 TRIBUTACIÓN DE LOS RENDIMIENTOS INMOBILIARIOS NO VINCULADOS A LOS ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES

El criterio principal que se va a establecer para determinar que la renta se ha obtenido en territorio español será el del principio de territorialidad. Este principio en el caso de los bienes inmuebles, es fácil de determinar y a priori no presenta ningún problema de interpretación y conflicto que pudiera surgir entre diversos Estados.

Cuando el inmueble no esté afecto a una actividad empresarial o a un EP, permitirá la tributación por cada acto que se realice que genere rendimientos tanto si están derivados directa o indirectamente de bienes inmuebles o derechos sobre los mismos cuando se encuentren situados en territorio español. Estos rendimientos pueden ser tanto por rentas imputadas como por ganancias patrimoniales, intereses y ganancias derivadas de la venta de acciones, participaciones u otros derechos en una entidad cuyo activo consista principalmente en bienes inmuebles situados en España o cualquier otro tipo de rendimiento.

⁸⁸¹ AMADO GUIRADO, J. “*Gestión fiscal de patrimonios*”. CISS, Valencia, 2007, págs.1097 y ss.

6.3 LAS GANANCIAS Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES DE LOS BIENES INMUEBLES

Para proceder al cálculo para determinar si se ha producido una ganancia o una pérdida patrimonial relativa a los bienes inmuebles, se deberán tener en cuenta el cálculo de los valores de adquisición y de transmisión principalmente. Se entenderá por valor de adquisición el compuesto por el importe real por el que se adquirió el inmueble que es objeto de transmisión. Este valor de adquisición se va a complementar con las mejoras e inversiones realizadas en el inmueble incluida la indemnización que abona el propietario a su inquilino para que éste desaloje el inmueble. A este valor anterior, MAROTO SAEZ determina que se sumarán todos aquellos gastos que se produjeron en el momento de la adquisición del mismo, tales como gastos y tributos inherentes a la adquisición, como el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y/o el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, en el caso en el que sea abonado por el comprador y demás gastos relacionados⁸⁸². En el supuesto de que las mejoras se hubieran realizado con posterioridad a la adquisición del bien, habrá que calcularlas independientemente del valor del inmueble para calcular sobre el importe las ganancias patrimoniales que se hubieran obtenido.

Junto a las sumas anteriores, hay que deducir el importe de las amortizaciones fiscalmente deducibles, computándose en todo caso la amortización mínima. Estas amortizaciones corresponden exclusivamente a los inmuebles arrendados o subarrendados, derechos reales de uso y disfrute y al arrendamiento de negocios o minas. Esta amortización mínima se computa con independencia de su efectiva consideración como gasto. La amortización mínima se determina aplicando el 1,5% hasta el 31.12.1998; el 2% hasta el 31.12.2002. y el 3% desde el 01.01.2003 en adelante⁸⁸³.

En el caso en el que nos encontráramos ante un exceso de adjudicación, este exceso va a tributar, según SORIANO BEL como un incremento o disminución patrimonial que tributa por este concepto. El origen del exceso es la propia adjudicación de la cosa común cuando no puede ser dividida y adjudicada a cada uno de los socios comuneros⁸⁸⁴. En este sentido existe una sentencia del Tribunal Supremo (TS), en la que se determina que *“la división de la cosa común y la consiguiente adjudicación a cada comunero en proporción a su interés en la comunidad de*

⁸⁸² MAROTO SÁEZ, A. *“Tributación de Inmuebles de no residentes”*. CISS, Valencia, 1997, págs.86 y ss.

⁸⁸³ AA.VV. *“Manual de Renta y Patrimonio 2012”*. Agencia Tributaria, Madrid, 2012, pág.333.

⁸⁸⁴ SORIANO BEL, J.M. *“Fiscalidad inmobiliaria. Promotores, constructores y arrendadores de Inmuebles”*. CISS, Valencia, 2006, págs.102 y ss.

las partes resultantes no es una transmisión patrimonial propiamente dicha, ni a efectos civiles ni a efectos fiscales, sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto persistente”⁸⁸⁵. Conforme a lo expuesto anteriormente, SORIANO BEL determina que únicamente procederá a la tributación de los excesos de adjudicación en los supuestos en los que sobrepasa en su interés en la comunidad y viene a constituir, efectivamente, una adjudicación que los supera en perjuicio de los comuneros⁸⁸⁶.

Al valor de adquisición, será preciso aplicar un coeficiente de actualización para realizar una aproximación al valor actual del bien, ya que en el caso de los bienes inmuebles, con el paso del tiempo tienden en la mayoría de los casos a aumentar su valor. De esta forma y con la aplicación de este coeficiente de actualización, la Administración Tributaria, pretende una revisión del valor del bien en función del período en el que se produjo la inversión.

Estos coeficientes se fijan todos los años por medio de la Ley de Presupuestos Generales del Estado, quedando fijados para las transmisiones de inmuebles, los siguientes:

Año de adquisición	Coeficiente
1994 y anteriores	1,3299
1995	1,405
1996	1,3569
1997	1,3299
1998	1,3041
1999	1,2807
2000	1,256
2001	1,2314
2002	1,2072
2003	1,1836
2004	1,1604
2005	1,1376
2006	1,1152
2007	1,0934
2008	1,072
2009	1,051

⁸⁸⁵ SENTENCIA del TS de 28 de Junio de 1999.

⁸⁸⁶ SORIANO BEL, J.M. “Fiscalidad inmobiliaria. Promotores, constructores y arrendadores de Inmuebles”. CISS, Valencia, 2006, págs.102 y ss.

2010	1,0406
2011	1,0303
2012	1,0201
2013	1,01

Cuando las inversiones se hubieran efectuado el 31 de diciembre de 1994 será de aplicación el coeficiente 1,4050⁸⁸⁷. La aplicación de un coeficiente distinto de la unidad exigirá que la inversión hubiese sido realizada con más de un año de antelación a la fecha de la transmisión del bien inmueble.

En el caso de bienes inmuebles que hubieran recibido una actualización de valores en los balances, por constituir parte de elementos patrimoniales del inmovilizado material como terrenos, construcciones, situados tanto en España como en el extranjero, cuando nos encontremos ante sujetos pasivos del IS por obligación personal de contribuir, sujetos pasivos del IS o del IRPF por obligación real de contribuir mediante EP en el que los elementos patrimoniales deberán estar afectos a este EP, sujetos pasivos del IRPF que realicen actividades empresariales y lleven su contabilidad de acuerdo con lo dispuesto en el Código de Comercio, sujetos pasivos que realicen actividades profesionales siempre que cumplan con las obligaciones registrales establecidas, se regirán por las siguientes reglas:

- a) Los coeficientes de actualización se aplicarán sobre el precio de adquisición y sobre las amortizaciones contabilizadas sin tomar en consideración el importe del incremento neto del valor resultante de las operaciones de actualización.
- b) La diferencia entre ambas cantidades se minorará por el importe del valor anterior del elemento patrimonial.
- c) El importe que resulte se minorará en el incremento neto de valor derivado de las operaciones en los casos de depreciación monetaria.

⁸⁸⁷ Artículo 62 de la Ley 22/2013 de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014.

- d) Finalmente, la ganancia o pérdida patrimonial, será el resultado de minorar la diferencia entre el valor de transmisión y el valor contable en el importe de la depreciación monetaria⁸⁸⁸.

Para todos aquellos bienes inmuebles que estén afectos a actividades económicas FERNANDEZ DE SOTO afirma que deben ser aplicables los coeficientes que correspondan al IS y no al IRPF, que se incluyen en la actualización de coeficientes de corrección monetaria incluidos en el artículo 15 de la LIS en relación con las actualizaciones publicadas por los Presupuestos Generales del Estado correspondientes.⁸⁸⁹

	Coeficiente
Con anterioridad a 1 de enero de 1984	2,313
En el ejercicio 1984	2,1003
En el ejercicio 1985	1,9397
En el ejercicio 1986	1,8261
En el ejercicio 1987	1,7396
En el ejercicio 1988	1,6619
En el ejercicio 1989	1,5894
En el ejercicio 1990	1,5272
En el ejercicio 1991	1,475
En el ejercicio 1992	1,4423
En el ejercicio 1993	1,4235
En el ejercicio 1994	1,3978
En el ejercicio 1995	1,3418
En el ejercicio 1996	1,278
En el ejercicio 1997	1,2495
En el ejercicio 1998	1,2333
En el ejercicio 1999	1,2247
En el ejercicio 2000	1,2186
En el ejercicio 2001	1,1934
En el ejercicio 2002	1,179
En el ejercicio 2003	1,1591
En el ejercicio 2004	1,148
En el ejercicio 2005	1,1328

⁸⁸⁸ Artículo 5 del Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre Medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica.

⁸⁸⁹ FERNANDEZ DE SOTO BLASS, M.L. “*Practicum del derecho tributario español*”. Dikynson, Madrid, 2005, págs.135 y ss.

En el ejercicio 2006	1,1105
En el ejercicio 2007	1,0867
En el ejercicio 2008	1,053
En el ejercicio 2009	1,0303
En el ejercicio 2010	1,0181
En el ejercicio 2011	1,0181
En el ejercicio 2012	1,008
En el ejercicio 2013	1
En el ejercicio 2014	1

Estos coeficientes se aplicarán sobre el precio de adquisición o coste de producción, atendiendo al año de adquisición o producción del elemento patrimonial, al igual que en el caso de las mejoras se aplicará en función del año en el que estas se hubieran producido. Como en el caso anterior, en el caso de bienes inmuebles del inmovilizado material, los coeficientes se aplicarán sobre el precio de adquisición y sobre las amortizaciones contabilizadas correspondientes al mismo, sin tomar en consideración el importe del incremento neto de valor resultante de las operaciones de actualización. La diferencia entre las cantidades determinadas por la aplicación se minorará en el importe del valor anterior del elemento patrimonial y al resultado se aplicarán los coeficientes del artículo 15 de la LIS. La actualización de los elementos patrimoniales se realizará con la tabla de coeficientes anterior⁸⁹⁰.

Calculado este primer valor de adquisición, es preciso ahora determinar el valor de transmisión, que estará configurado por el importe real por el que se hubiera producido la transmisión o el valor comprobado por la Administración, con la minoración correspondiente a los gastos y tributos que hubiese generado esta enajenación con la exclusión de los intereses en cuanto estos hubieren sido satisfechos por el transmitente.

⁸⁹⁰ Artículo 66 de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014.

Régimen transitorio

Los elementos patrimoniales adquiridos con anterioridad al 31 de diciembre de 1994 gozan de un régimen especial para determinar las ganancias patrimoniales obtenidas. Para que este régimen pueda aplicarse, deben cumplir una serie de requisitos:

- a) Que las ganancias patrimoniales procedan de transmisiones onerosas o lucrativas de bienes o derechos o bien de la extinción de derechos.
- b) Que el elemento patrimonial no esté afecto a una actividad económica.
- c) Que el elemento patrimonial no haya sido adjudicado al socio en la disolución y liquidación de sociedades transparentes.
- d) Que el elemento patrimonial transmitido no proceda de aportaciones realizadas al patrimonio protegido de las personas con discapacidad.

En el caso de que los bienes cumplan los requisitos anteriores se aplican los porcentajes reductores sobre la ganancia patrimonial generada entre la fecha de compra y el 19 de enero de 2006, ambos incluidos. En este caso, se contabilizará el número de años redondeando en exceso entre la fecha de adquisición y la fecha anterior, de tal manera que el coeficiente será aplicado en el caso de un año y un día como dos años; dos años y un día como tres años, y así sucesivamente⁸⁹¹. En este valor de transmisión, habrá que tener además en cuenta el hecho de si éste fue adquirido con anterioridad al 31 de diciembre de 1996, dado que la ganancia producida estará sujeta a una reducción anual de acuerdo con la siguiente tabla:

⁸⁹¹ Disposición Transitoria Novena. Determinación del importe de las ganancias patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994, 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.

Años transcurridos hasta el 31-12-96	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Más de 10
Porcentaje (%)	0,00	0,00	11,11	22,22	33,33	44,44	55,55	66,66	77,77	88,88	100

La diferencia entre el valor de adquisición y el valor de transmisión, servirá como base para la liquidación del impuesto, siendo el resultado de esta operación la ganancia patrimonial obtenida. Es importante una matización consistente en que si el inmueble ha sido adquirido en dos o más fechas distintas, deberá procederse al cálculo de la ganancia patrimonial obtenida por cada una de las fechas en que se produjeron dichas adquisiciones, aunque todas ellas correspondan a un mismo bien⁸⁹². Las ganancias patrimoniales obtenidas cuando el inmueble hubiera sido adquirido con anterioridad antes del 31.12.1986, quedarán no sujetas en su totalidad a este impuesto.

Junto con las anteriores referencias para determinar la ganancia patrimonial obtenida por un sujeto por la transmisión de un bien inmueble, no hay que olvidar que se deben incluir dentro de esta ganancia la percepción de determinadas subvenciones o ayudas para la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual y las ayudas de Estado percibidas como rentas de emancipación. Para el cálculo de la ganancia patrimonial obtenida en el supuesto de la aportación en especie de un bien inmueble a una sociedad, la valoración de este bien se realizará conforme al precio de mercado.

Cuando nos encontramos no ante la transmisión del derecho de propiedad sobre un bien inmueble, sino ante la transmisión de cualquier otro derecho real que tenga sobre un inmueble, las reglas para la determinación de la ganancia patrimonial, se calculan de forma muy parecida a la que se ha visto anteriormente. De tal manera que habrá que determinar el valor de adquisición por el valor del derecho real (que en el caso de extinción es cero) y el valor de transmisión,

⁸⁹² AA.VV. "Tributación de los inmuebles urbanos propiedad de no residentes personas físicas". Agencia Tributaria, Ministerio de Hacienda, Madrid, www.aeat.es, 23.10.11.

minorándose las amortizaciones en el caso de que el inmueble hubiera sido alquilado. Pero si son derechos sobre inmuebles que se consumen por el uso y que además no generen rendimientos, el valor de adquisición deberá minorarse proporcionalmente al tiempo de uso.

Figuras especiales

La transmisión de la vivienda habitual por mayores de 65 años o por personas en situación de dependencia severa o de gran dependencia, no se integran en la base imponible, cuando la ganancias derivada de la transmisión onerosa o lucrativa tanto si esta se transmite a cambio de capital como de una renta temporal. Esta exención también se aplica a la transmisión de la nuda propiedad reservándose éste el usufructo vitalicio sobre dicha vivienda, cuando su titular sea mayor de 65 años, en situación de dependencia severa o gran dependencia⁸⁹³.

En relación con el saneamiento del sector financiero, nos podemos encontrar con la dación en pago de la vivienda habitual. En este caso, la ganancia o pérdida patrimonial de la dación en pago de la vivienda habitual a la entidad de crédito por la cancelación del préstamo hipotecario se realiza por la diferencia entre el valor de adquisición del bien que se cede y el valor de transmisión de la misma que corresponde al valor de la deuda que se exige a cambio⁸⁹⁴.

El pago de la deuda tributaria mediante bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, es otro supuesto especial que deja exenta del IRPF la ganancia que pueda ponerse de manifiesto por la diferencia entre el valor de adquisición del bien entregado y el importe de la deuda tributaria⁸⁹⁵.

Por otra parte no hay que olvidar la regulación de las SOCIMI en relación con el cómputo de las pérdidas patrimoniales cuando éstas no excedan de los dividendos exentos percibidos durante el año anterior a la transmisión se consideran no computables fiscalmente⁸⁹⁶.

⁸⁹³ Artículo 33.4.b) 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.

⁸⁹⁴ Artículo 10 del Real Decreto-ley 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos.

⁸⁹⁵ Artículo 33.4.c) 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.

⁸⁹⁶ Artículo 10.2.b)2º de la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario.

En el caso de la reinversión por la transmisión de la vivienda habitual, las ganancias patrimoniales quedan exentas cuando el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de otra vivienda habitual o en la rehabilitación de aquella que vaya a tener ese carácter. En el supuesto en el que para adquirir la vivienda transmitida se hubiera utilizado financiación ajena, se considerará importe total obtenido el valor de transmisión menos el principal del préstamo pendiente de amortizar. No hay que olvidar que para encontrarnos ante una vivienda habitual se requiere a efectos fiscales la residencia por al menos 3 años, mientras que para la vivienda adquirida ésta ha tenido que ser habitada de manera efectiva y con carácter permanente por el contribuyente en un plazo de 12 meses desde su adquisición o desde la terminación de las obras.

El plazo de la realización de la reinversión tanto en una sola vez como en sucesivas debe realizarse en un período no superior a 2 años. En el caso de que esta reinversión haya sido parcial, solamente se excluye la parte proporcional de la ganancia patrimonial que haya sido reinvertida posteriormente. Para lo cual, se procede a realizar una declaración-liquidación complementaria con la inclusión de los intereses de demora.⁸⁹⁷

La transmisión o extinción de derechos reales de goce o disfrute sobre bienes inmuebles se calcula por la diferencia entre el valor de adquisición que será cero en el caso de la extinción del derecho y el valor de adquisición. En el caso en el que el titular del derecho real de goce o disfrute sobre el bien inmueble arrendó el mismo, no puede deducirse como gasto la amortización del usufructo con el límite de los rendimientos íntegros percibidos por el arrendamiento, por lo que al producirse la transmisión o extinción el valor de adquisición debe minorarse por el importe de las amortizaciones que pudieron deducirse. En el caso de derechos reales de goce o disfrute sobre bienes inmuebles que no generen rendimientos de capital inmobiliario, el derecho se consume por el uso por lo que el valor de adquisición debe minorarse proporcionalmente al tiempo de uso. En el caso de ser adquiridos antes del 31.12.1994 gozarán del régimen transitorio visto anteriormente⁸⁹⁸.

Las operaciones a plazos o con precio aplazado, permiten al contribuyente la posibilidad de imputar proporcionalmente las ganancias o pérdidas patrimoniales producidas a

⁸⁹⁷ Artículo 38.1 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.

⁸⁹⁸ Artículo 37.1.k) 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.

medida que se hagan exigibles los cobros. En este caso, se entiende que nos encontramos ante una operación a plazo o con precio aplazado en aquellas cuyo precio se perciba total o parcialmente, mediante pagos sucesivos, siempre que el período entre la entrega del bien y el último plazo sea superior al año. En el caso de que estos plazos se hubieran instrumentado con efectos cambiarios y éstos fuesen transmitidos en firme antes de su vencimiento, la renta se imputará al período impositivo de su transmisión.

En el caso de las ayudas públicas recibidas como compensación por los defectos estructurales en la vivienda habitual, como la ayuda estatal directa a la entrada de la vivienda, percibidas por los contribuyentes a partir del 1 de enero de 2002 mediante pago único, como las ayudas públicas a titulares de bienes del Patrimonio Histórico Español pueden imputarse por cuartas partes en el periodo impositivo que se obtengan y en los 3 períodos siguientes⁸⁹⁹.

Por último, la imputación de ganancias o pérdidas patrimoniales producidas en ejercicios anteriores derivadas de transmisiones patrimoniales realizadas a plazos o con precio aplazado se imputan al ejercicio donde se produzca el cobro. En el caso de la imputación de ganancias patrimoniales derivadas de elementos afectos acogidas en ejercicios anteriores a 2002 al beneficio fiscal del diferimiento por reinversión, el importe de las ganancias no integradas en la base imponible del ejercicio en que se devengaron, se incorporarán en la parte general de la base imponible de dos formas a elección del contribuyente: en los períodos impositivos que concluyan en los 7 años siguientes al cierre del período impositivo en que venció el plazo de los 3 años de la reinversión o en el período impositivo en que se amorticen los elementos patrimoniales en los que se materialice la reinversión, siempre que se trate de elementos patrimoniales amortizables. La elección de uno u otro, o de ambos en el supuesto de transmisión de bienes inmuebles, debe efectuarse en el primer período impositivo en el que proceda la integración de la ganancia, en el caso de que no opte por ninguno se aplica por defecto el primero.⁹⁰⁰

La determinación de la ganancia o pérdida patrimonial, tanto justificadas como no, se atribuye al titular de los bienes, si este no está acreditado la Administración tributaria puede considerar titular al que figure como tal en un registro fiscal u otros de carácter público. No hay

⁸⁹⁹ Artículo 14.2 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.

⁹⁰⁰ Artículo 21 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

que olvidar que en el caso de matrimonio, en función de su régimen matrimonial se distribuyen por mitad salvo que justifiquen otra cuota de participación⁹⁰¹.

Por último, las ganancias o pérdidas patrimoniales procedentes de ejercicios anteriores, en el caso de la tributación individual, la compensación se realiza por el contribuyente que corresponda de acuerdo a la delimitación anterior y en el caso de la tributación conjunta, la compensación debe realizarse en la declaración, cualquiera que sea el miembro de la unidad familiar a quién corresponda.

6.4 LA OBLIGACIÓN DE PRACTICAR RETENCIÓN A LOS NO RESIDENTES

La necesidad de aplicar una retención a los no residentes aparece con la reformulación del Impuesto de la Renta en 1978, y en las oportunas revisiones de la normativa de 1980, en este sentido ZORZONA PEREZ define el IRNR como un conjunto de impuestos objetivos, proporcionales e instantáneos, que coexisten con el gravamen de los incrementos del patrimonio previstos en la Ley del IRPF⁹⁰², pero realmente no queda correctamente establecido hasta después de 1991, ya que hasta esa fecha esta norma de tributación como impuesto independiente venía realizando retenciones tanto a residentes y no residentes sin tener en cuenta la diferenciación existente entre ambos.

En las transmisiones de bienes inmuebles, el adquirente está obligado a retener y a ingresar el 3%⁹⁰³ del valor del bien ante el Tesoro Público, o a efectuar el ingreso a cuenta correspondiente en el plazo de un mes desde la fecha de transmisión del inmueble⁹⁰⁴. En el caso en el que se transmita un inmueble que pertenezca a un matrimonio no será necesaria la presentación de dos liquidaciones bastando únicamente una liquidación conjunta. En este sentido CARMONA FERNANDEZ afirma que para este tipo de retenciones la figura del

⁹⁰¹ Artículo 11.5 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.

⁹⁰² ZORZONA PEREZ, J.J. “La tributación de las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente por personas físicas no residentes y el Impuesto sobre la Renta”. *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 45, 1985, pág.112.

⁹⁰³ Artículo 25.2 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

⁹⁰⁴ RESOLUCIONES de la Dirección General de Tributos de 31 de agosto de 2001, 25 de julio de 2002 y 26 de julio de 2002.

retenedor es muy abierta ya que el adquirente en todos los casos, independientemente de su condición o de su naturaleza está obligado a practicar esta retención⁹⁰⁵.

El tipo impositivo para esta operación será del 21%⁹⁰⁶, sobre la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión del bien inmueble. No obstante conviene establecer una matización, ya que existe la posibilidad de la exención del pago del impuesto cuando lo que se transmita sea la vivienda habitual por personas mayores de 65 años⁹⁰⁷. En este caso se va considerar exenta cuando se realiza un cambio por una renta, temporal o vitalicia, o se transmite la nuda propiedad de la vivienda habitual, reservándose éste el usufructo vitalicio sobre dicha vivienda. Igualmente está exenta cuando existe una ganancia patrimonial derivada de la transmisión de la vivienda habitual realizada por personas en situación de dependencia severa o gran dependencia de conformidad con la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia.

Se ha articulado por la ley que el caso de que la retención hubiera sido superior a la cuota que debiera ingresar el no residente se procederá a la devolución del exceso retenido. En este sentido es importante mencionar una sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, en lo que respecta a la devolución de una retención practicada sobre un inmueble de un no residente a la hora de su transmisión, denegando su devolución, ya que, como cita el Tribunal, será preciso no solo el cumplimiento del plazo estipulado en la norma sino que se deberá proceder a presentar una prueba suficiente que acredite que el inmueble no ha sido objeto de mejoras durante ese tiempo⁹⁰⁸.

En el caso de que no se realice la retención establecida en la ley, los bienes objeto de transmisión, quedarán afectos al pago, siendo la cantidad la que resulte menor entre la retención o ingreso a cuenta y el importe correspondiente. Es importante resaltar que no procede el ingreso a cuenta en los casos de aportación de bienes inmuebles, en la constitución o aumento de capitales de sociedades residentes en territorio español⁹⁰⁹, así como en el caso de la

⁹⁰⁵ CARMONA FERNANDEZ, N. “*Fiscalidad del No Residente: aspectos conflictivos*”. CISS, Valencia, 2007, págs.125 y ss.

⁹⁰⁶ Desde el 1 de enero de 2012 hasta el 31 de diciembre de 2014, el tipo de gravamen se ha elevado desde el 19% al 21% de acuerdo con la disposición adicional tercera, de la última modificación del 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.

⁹⁰⁷ RESOLUCIÓN de la Dirección General de Tributos de 4 de marzo de 2002. CDI España – Suecia.

⁹⁰⁸ SENTENCIA TSJ Andalucía, de 27 de enero de 2001. Sala de lo Contencioso-Administrativo.

⁹⁰⁹ RESOLUCIÓN de la Dirección General de Tributos de 23 de noviembre de 2000.

liquidación de una sociedad y la adjudicación posterior de los bienes inmuebles que eran de su titularidad⁹¹⁰.

La norma hace referencia además a la acreditación en el pago que para CARMONA FERNANDEZ, GONZALEZ POVEDA y PEREZ ROYO se va a producir en los casos en los que se tenga acreditado el pago del impuesto por la oportuna liquidación correspondiente⁹¹¹. Para LUCHENA MOZO nos encontramos ante una obligación real de contribuir, al ser una tributación de carácter real, objetiva, instantánea y proporcional⁹¹². Para ello se deberá presentar el modelo 212 para la declaración de la transmisión del inmueble y el 211 para el ingreso de la retención cuando nos encontramos ante la figura del no residente sin EP.

6.5 LOS NO RESIDENTES Y EL IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES

El Impuesto sobre Bienes inmuebles, es un impuesto municipal que va a recaer sobre los bienes tanto rústicos como urbanos y algunos de los considerados con características especiales, de acuerdo con la normativa catastral. Se van a incluir dentro de los bienes inmuebles los siguientes supuestos:

- 1.- Las concesiones administrativas sobre bienes inmuebles o los servicios públicos sobre los que se encuentren afectos.
2. - Los derechos de superficie, uso y propiedad.
- 3.- Dentro de los bienes de características especiales van a quedar incluidos: los destinados a la producción de energía eléctrica, gas y al refino de petróleo, las centrales nucleares, presas, saltos de agua y embalses salvo los destinados al riego, autopistas, carreteras túneles de peaje, aeropuertos y puertos comerciales.

Los bienes relativos a hostelería, espectáculos, comerciales y de esparcimiento, casas de empleados, oficinas de dirección e instalaciones fabriles, quedan también sujetos al pago del impuesto, mientras que en el caso de los bienes inmuebles relativos a carreteras, caminos y

⁹¹⁰ RESOLUCIÓN de la Dirección General de Tributos de 23 de marzo de 2000.

⁹¹¹ CARMONA FERNANDEZ, N. “La nueva responsabilidad solidaria por las deudas tributarias de los no residentes: algunas cavilaciones”. *Impuestos*, nº1, 1992,; GONZALEZ POVEDA V. “*Tributación de no residentes*”. La Ley, Las Rozas (Madrid), 1993, pág.465 y PEREZ ROYO I. “*Manual del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas*”. Marcial Pons, Madrid, 1992, págs.73 y ss.

⁹¹² LUCHENA MOZO, G. M. “Retenciones e Ingresos a cuenta sobre la Renta de las Personas físicas”. *Monografías*, Ediciones de la Universidad de Castilla La Mancha, Cuenca, 1997, págs.84 y ss.

demás vías terrestres, bienes de dominio público de aprovechamiento público y gratuito junto con las estaciones y almacenes que den servicio a este tipo de bienes⁹¹³.

El propio Ayuntamiento podrá determinar la exención para los centros sanitarios de titularidad pública al igual que el de aquellos inmuebles con un valor muy bajo. No obstante se establece una exención especial de acuerdo con la Ley de Mecenazgo⁹¹⁴, que permite la no imposición de los bienes de las entidades amparadas bajo dicha norma. Una situación especial nos encontraremos cuando sea un bien inmueble urbano pero no tenga completos los servicios municipales, como alcantarillado, alumbrado o aceras, en este caso se podrá solicitar la no sujeción al mismo⁹¹⁵.

Dentro de las construcciones de carácter agrario afectadas por este impuesto, se incluyen como norma general aquellos que sean indispensables para el desarrollo de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales.⁹¹⁶ Quedarán fuera de esta determinación, los tinglados o cobertizos de escasa entidad y las obras y mejoras que se incorporen a los terrenos rústicos formando una unidad indisoluble:

- a. Viviendas y anexos de los empleados⁹¹⁷.
- b. Una construcción de carácter agrario destinada a la explotación ganadera⁹¹⁸.
- c. Edificio utilizado para la explotación ganadera a partir de la fecha en que terminó la explotación, puede llegar a considerarse como un bien inmueble de naturaleza urbana⁹¹⁹.

El Ayuntamiento a la hora de calcular el impuesto tendrá en consideración la base imponible constituida por el valor catastral del suelo correspondiente al suelo y a la construcción aplicando un tipo determinado en la normativa de acuerdo con el Municipio en donde éstos se encuentren ubicados. Si nos encontramos ante un caso en el que en el año en

⁹¹³ AA.VV. “Manual de Gestión de Empresa. Gestión de Fiscalidad”. Vértice, Málaga, 2008, págs.23 y ss.

⁹¹⁴ Artículo 12 de la Ley 49/2002 de Régimen fiscal de las Entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

⁹¹⁵ SENTENCIA del TS de 25 de enero de 1991.

⁹¹⁶ AA.VV. “Dossier Práctico Francis Lefebvre: Fiscalidad Inmobiliaria”. Francis Lefebvre, Madrid, 2002, págs.643 y ss.

⁹¹⁷ SENTENCIA del TSJ Comunidad Valenciana de 11 de noviembre de 1998.

⁹¹⁸ Dirección General de Coordinación Haciendas Territoriales de 21 de junio de 2000.

⁹¹⁹ SENTENCIA del TSJ Castilla La Mancha de 21 de marzo de 2000.

cuestión se altera la calificación urbanística esta únicamente servirá para determinar la base imponible del impuesto⁹²⁰.

El impuesto puede contar con unas bonificaciones obligatorias si nos encontramos ante inmuebles que:

- a) Entre el 50% y el 90% de la cuota para bienes inmuebles de empresas constructoras y promotoras con un máximo de 3 años y si la ordenanza no determina el porcentaje se aplicará el máximo.
- b) 50% cuando se trate de Viviendas de Protección Oficial durante los 3 años siguientes a su calificación.
- c) 95% de la cuota íntegra para las Cooperativas Agrarias y las de Explotación Comunitaria de la Tierra.

Y otras bonificaciones potestativas para inmuebles en los casos de:

- a) Hasta el 90% para actividades primarias (agrícolas, forestales o pesqueras) con bajos niveles de servicio.
- b) Por exceso de cuota abonado en los ejercicios anteriores.
- c) Hasta el 90% de un bien cuando tiene la consideración catastral de especiales.
- d) Hasta un 50% en los casos en los que en el bien inmueble se hayan instalado sistemas de aprovechamiento térmico o eléctrico de energía solar.

El impuesto deberá ser abonado por los titulares en función de los conceptos anteriores y la cuota tributaria final variará en función de cada Municipio, siendo el Ayuntamiento correspondiente el encargado en la gestión y cobro del impuesto⁹²¹.

⁹²⁰ SENTENCIA del TS de 8 de octubre de 1985.

⁹²¹ RESOLUCIÓN de la Dirección General de Tributos de 10 de febrero de 2003.

6.6 TRIBUTACIÓN DE LOS RENDIMIENTOS OBTENIDOS SIN MEDIACIÓN DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

En el caso en el que se obtengan rentas sin mediación de EP tributarán de forma separada por cada devengo total o parcial de la renta sometida a gravamen⁹²², aplicándose el tipo impositivo sobre el devengo íntegro de los mismos, sin posibilidad de deducirse cualquier tipo de gasto realizado para lograr estos rendimientos. Además de esta imposibilidad de reducción de tipos de gastos, tampoco será posible compensación alguna se establece por lo tanto como afirma HERRERO DE LA ESCOSURA un tratamiento unitario de la tributación de los no residentes⁹²³.

En el supuesto en el que se produzca la transmisión de un bien inmueble, se deberá proceder al cálculo de las ganancias o pérdidas patrimoniales obtenidas con esta operación. Para lo cual, se seguirán las reglas de cálculo establecidas en el apartado anterior, debiéndose aplicar a esta base resultante el tipo del 21%, para lograr la cuota tributaria que debe abonar el no residente, al igual que cuando estas se produzcan por la transmisión de acciones o participaciones en Instituciones de Inversión Colectiva.

La tributación en el supuesto de inmuebles arrendados, sea cual fuere la personalidad del perceptor (física o jurídica) y la forma de explotación, (cualquier forma de explotación de los bienes inmuebles contenida en derecho español), se determinará aplicando el tipo impositivo de carácter general, el 24%, 24,75% desde el 1 de enero de 2012 hasta el 31 de diciembre de 2014 ambos incluidos sobre los ingresos íntegros obtenidos sin la posibilidad de reducir gasto alguno⁹²⁴.

Supongamos el caso de un residente el que se desplaza al extranjero y teniendo la residencia fiscal fuera de España, pone en alquiler la vivienda que tiene en territorio español, percibiendo por ello una serie de rentas⁹²⁵. En este caso hay que tener en cuenta un extremo: la consideración de sujeto del IRPF o IRNR. Este matiz ocurre cuando se desplazan al extranjero

⁹²² Artículo 24 del 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 los No Residentes.

⁹²³ HERRERO DE LA ESCOSURA, P. “*Tributación de las rentas obtenidas en España sin mediación de Establecimiento Permanente*. Homenaje a Ricardo Pedreira Pérez”. Universidad de Oviedo, 2000, págs.391 y ss.

⁹²⁴ Artículo 25 del 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 los No Residentes.

⁹²⁵ RESOLUCIÓN de la Dirección General de Tributos de 17 de octubre de 2001. CDI España – Reino Unido. RESOLUCIÓN de la Dirección General de Tributos del 23 de agosto de 2001. CDI España – Holanda y RESOLUCIÓN de la Dirección General de Tributos de 12 de diciembre de 2001.

personal correspondiente a la embajada, cuerpo diplomático, funcionarios en el extranjero y sus familiares⁹²⁶.

Si cumplen alguno de los requisitos anteriores nos encontraremos ante un pago del IRPF y no ante el IRNR, ya que tienen una consideración especial a efectos fiscales. De tal manera que los rendimientos obtenidos por aquellas personas que van a quedar sometidas a la normativa del IRNR y devengarán el impuesto correspondiente sin tener derecho a la reducción por los gastos ocasionados tales como arreglos, cuotas de comunidad, Impuesto de Bienes Inmuebles⁹²⁷, etc. En el caso de un subarriendo de una nave industrial, cuando la empresa que subarrienda la nave industrial tiene su domicilio social fuera de España, el mero hecho de tener la titularidad de un bien inmueble, no presupone la existencia de un EP, si no existe un punto más para determinar una actividad de mayor importancia⁹²⁸.

Para la determinación de la base objeto de tributación por el arrendamiento de un bien inmueble, se deberá computar el importe íntegro percibido por todos los conceptos incluidos los relativos a los bienes cedidos con el inmueble y sin deducir los gastos, excluyendo siempre el IVA. Si no hubiera sido alquilado todo el año, el resto del año que no hubiera tenido inquilino tributará conforme a las rentas de los bienes inmuebles no habitados, es decir, en el caso de que este inmueble esté arrendado únicamente una parte del año, se determinará el rendimiento por los meses que haya durado el alquiler y para los restantes se imputará una renta entre el 1,1% o 2% del valor catastral dependiendo de si los valores catastrales han sido revisados o no. Cuando nos encontremos ante las entidades en régimen de atribución de rentas, a los socios no residentes les será de aplicación directa cada uno de los elementos contenidos en la tributación de los no residentes, en la proporción que a cada uno les corresponda y se corresponderán a rendimientos obtenidos sin EP, como afirma CARMONA FERNANDEZ.⁹²⁹

En el caso de que el contribuyente no residente tribute en España exclusivamente por una vivienda, deberá presentar el modelo general 210, que es la Declaración ordinaria del Impuesto sobre la Renta de no residentes sin establecimiento permanente.

⁹²⁶ RESOLUCIÓN de la Dirección General de Tributos de 24 de octubre de 2002. CDI España – Canadá.

⁹²⁷ RESOLUCIÓN de la Dirección General de Tributos de 15 de julio de 2002. CDI España – Reino Unido.

⁹²⁸ RESOLUCIÓN de la Dirección General de Tributos de 11 de febrero de 2002.

⁹²⁹ CARMONA FERNANDEZ, N. “*Impuesto de la Renta de No Residentes*”. CISS, Valencia, 2007, págs.163 y ss.

6.7 LA IMPUTACIÓN DE RENTAS A LOS NO RESIDENTES POR LOS INMUEBLES NO HABITADOS

En el caso de los bienes inmuebles desocupados, habrá que establecer una diferenciación entre las personas físicas y las personas jurídicas, ya que a las primeras se las imputará una renta mientras que las personas jurídicas deberán soportar el Gravamen Especial de Entidades No Residentes.

La imputación de las rentas de relativas a los bienes inmuebles, se establece en la normativa de la LIRNR, estableciendo la posibilidad de imputación de rentas a aquellos inmuebles que no se encuentren arrendados. De esta forma se establece una tributación tanto para las rentas obtenidas por el arrendamiento de los bienes inmuebles cómo para los supuestos en los que estos bienes inmuebles no son objeto de explotación alguna, por el mero hecho de su tenencia. De este modo y en relación con el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, esta renta imputada estará formada, siempre y cuando sea excluida la vivienda habitual⁹³⁰ y el suelo no edificado, la cantidad resultante de aplicar el 2 por 100 al valor catastral, determinándose también la proporción de días correspondientes en los casos en los que no se haya tenido su propiedad durante la totalidad del período impositivo. En el supuesto en el que se haya procedido a la revisión de los valores catastrales con fecha 1 de enero de 1994, la renta imputada será del 1,1 por 100 del valor catastral⁹³¹.

La imputación para AMADO GIRADO se realiza sobre la titular persona física el 31 de diciembre de cada año y no a los demás titulares intermedios durante el año natural y en proporción a su titularidad,⁹³² y sobre esta base determinada se aplicará el tipo general impositivo del 24%, 24,75% desde el 1 de enero de 2012 hasta el 31 de diciembre de 2014 ambos incluidos. En el caso del momento del devengo del impuesto, si el inmueble careciera de valor catastral o no se hubiera notificado al particular, se tomará como base el 50% de la valoración establecida para el Impuesto del Patrimonio.⁹³³ Si el inmueble se hallase en

⁹³⁰ Conviene precisar, que para la calificación de vivienda habitual se establece que se precisará de la permanencia en territorio español de más de 183 días. Por lo que en este sentido, si permaneciera más de este período en territorio español, se perdería la consideración de no residente y pasaría a ser considerado residente en territorio español a efectos de la aplicación del IRPF y no del IRNR.

⁹³¹ AEAT “*Tributación de No Residentes. Impuesto sobre la Renta de no residentes. Rentas devengadas a partir de 1 de enero de 2011*”. Agencia Tributaria, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 17 de enero de 2013, págs.22 y ss.

⁹³² AMADO GUIRADO, J. “*Gestión fiscal de patrimonios*”. CISS, Valencia, 2007, págs.610 y ss.,

⁹³³ Para determinar el valor que sirve de base para el impuesto de patrimonio, se establece que será el mayor de los siguientes:

1. Valor catastral.

construcción y por lo tanto no puede ser objeto de uso, no se imputará renta alguna. Estas rentas se imputarán al titular del inmueble en su totalidad, salvo en los casos en los que existan derechos reales de disfrute, se les computará la misma renta que la establecida a los titulares del bien inmueble.

En el supuesto de los casos en los que exista el aprovechamiento por turno, “*time share*” o la mal llamada multipropiedad, término que ha sido prohibido por la legislación comunitaria por poder llamar a engaño a sus posibles usuarios, para determinar el porcentaje de imputación de rentas a los particulares, se producirá el prorrateo correspondiente con el titular del bien en función del período total en el que se produzca su disfrute. Frente a esta última imputación, no se imputará la parte correspondiente en este prorrateo cuando el período de disfrute anual no exceda de dos semanas por año. Es importante resaltar que la imputación de rentas va a ir considerada como renta imputada de carácter inmobiliario y no como rendimiento de capital inmobiliario, privando en este sentido al titular del inmueble de poder deducirse los gastos correspondientes al mantenimiento del mismo.⁹³⁴

La suma de todas estas rentas darán lugar a la determinación para el No Residente al concepto denominado por SAINZ DE BUJANDA⁹³⁵ como renta total, que será la renta en relación a la persona que la obtiene, mientras que para CALVO ORTEGA⁹³⁶ la matización será la que estas rentas tendrán en relación la imposición personal de la totalidad de la renta que gravan.

6.8 TRIBUTACIÓN DE LOS RENDIMIENTOS OBTENIDOS EN LA UE

La incorporación de este cambio normativo relativo principalmente al IRPF y al IRNR, surge como consecuencia de que el 14 de julio de 2005 la Comisión Europea iniciase un procedimiento contra España, al amparo del artículo 226 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, en base al incumplimiento de una de las obligaciones del Tratado Constitutivo. La Comisión estimó que existía un trato fiscal diferente entre residentes y no

2. Valor de mercado.

3. Valor de la compraventa.

⁹³⁴ SENTENCIA del TSJ de Baleares, 23 de enero de 1995.

⁹³⁵ SAINZ DE BUJANDA, F. “*Lecciones de Derecho Financiero*”. Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, 1993, pág.378.

⁹³⁶ CALVO ORTEGA, R. “*Comentarios a la Ley del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio*. Homenaje a Luis MATEO RAMIREZ”. Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 1995, pág.36

residentes, ya que estos últimos soportaban una carga fiscal mayor que los primeros, siendo contrario al Principio de libre circulación de capitales contenido en los artículos 59 y 60 del Tratado de Roma. En este sentido, ha afirmado FALCÓN Y TELLA⁹³⁷ que nos encontraríamos ante un supuesto de discriminación indirecta por la nacionalidad. Este procedimiento de infracción, afectaba directamente a los no residentes poseedores de un inmueble situado en territorio español sin intermediación de un EP, ya que tenían una tributación muy superior al resto de propietarios residentes en territorio español. A raíz de este procedimiento, el Estado español en 2007, corrigió esta diferencia estableciendo la misma imposición del 21% para el caso de las plusvalías inmobiliarias obtenidas en España por sujetos residentes en territorio español como por contribuyentes por medio del IRNR, tanto en el caso de las personas físicas como el caso de las personas jurídicas, eliminando de esta manera los problemas planteados por la Comisión.

La Recomendación de la Comisión de 21 de diciembre de 1993, ha quedado incorporada al ordenamiento jurídico español en su normativa relativa al Impuesto de la Renta de los No Residentes. En esta normativa, se articula el contenido estableciendo una opción de tributación para los contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea. La tributación por la totalidad de las rentas y/o rendimientos en un único Estado miembro, es una posibilidad de opción que tiene el sujeto pasivo de acogerse o no. Por lo que en todo momento, será el propio contribuyente el que pueda optar a él si le es favorable o decida tributar en cada Estado sobre la renta o los rendimientos en él obtenidos.

Para acogerse a esta opción de tributación, el contribuyente cuando sea una persona física, deberá acreditar la residencia fehacientemente en un Estado miembro de la Unión Europea y además deberá cumplir con los siguientes requisitos:

- 1.- Haber obtenido durante el ejercicio en España por rendimientos de trabajo y por rendimientos de actividades económicas, el 75% de la totalidad de su renta, en el período determinado por el IRNR.
- 2.- La renta que va a ser objeto de tributación será la total obtenida en España por el contribuyente del impuesto, computando estas por los importes netos.

⁹³⁷ FALCON Y TELLA, R. “Los incumplimientos en materia de fiscalidad directa (II): Otros problemas pendientes”. *Quincena Fiscal*, nº19, 2006.

En el caso de cumplir estos requisitos, el sujeto pasivo podrá optar por tributar en calidad del IRPF, siempre que las rentas hayan tributado durante el período impositivo del IRNR, el año natural o en los casos de fallecimiento hasta el día en que éste se hubiera producido⁹³⁸. Para determinar la renta en estos supuestos, se computará la totalidad de la renta en sus importes netos, tal y como se recoge en la normativa del IRPF.

En el supuesto en el que una persona física se dedique fuera de territorio español a la venta de bienes inmuebles situados en territorio español, siendo esta su única fuente de ingresos, puede también optar por acogerse a la legislación española y tributar no por el IRNR sino por el IRPF, que le puede ser más beneficioso fiscalmente.⁹³⁹ En concreto para estas rentas, el tipo de gravamen, se determinará también por las normas del IRPF, por la totalidad de las rentas para determinar su tipo medio. La cuota tributaria resultante corresponderá a la determinada para el IRPF. Las personas físicas que opten por este régimen opcional, no perderán la condición de contribuyentes del IRNR. La única situación en la que este régimen no podrá ser aplicado al sujeto pasivo es cuando sea residente en países o territorios considerados paraísos fiscales.

En el caso de que los contribuyentes formen una unidad familiar se podrán acoger a este régimen opcional de tributación siempre y cuando cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que el cónyuge y los restantes miembros de la unidad familiar acrediten su residencia en otro Estado miembro de la UE.
- b) Que se cumpla por todos los miembros de la unidad familiar que el 75% de la totalidad de su renta esté constituida por rendimientos de trabajo y actividades económicas y que las rentas obtenidas en territorio español hayan tributado durante el período por el IRNR.
- c) Que la solicitud para acogerse a este régimen sea formulada por todos los miembros de la unidad familiar o en su caso por sus representantes legales.
- d) La unidad familiar se considerará en función de los miembros de esta a final de cada año.

La renta objeto de imposición estará constituida por la totalidad de las rentas obtenidas en España por el contribuyente, computando por sus importes netos de acuerdo con la normativa

⁹³⁸ Artículo 46 del RD Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto de la Renta de los No Residentes.

⁹³⁹ RESOLUCIÓN de la Dirección General de Tributos de 11 de febrero de 2002.

del IRPF. El tipo de gravamen aplicable será el tipo medio según las normas del IRPF sobre la totalidad de las rentas obtenidas por el contribuyente durante este período y con independencia de dónde se hubieran producido, teniendo en cuenta las situaciones personales y familiares que hayan sido debidamente acreditadas.

Existen dos matizaciones a este régimen, la primera es que no será de aplicación en el supuesto en el que el contribuyente haya determinado su residencia en países o territorios calificados como paraísos fiscales y en segundo lugar, el contribuyente podrá acogerse al régimen opcional de la tributación conjunta de acuerdo con las normas del IRPF.⁹⁴⁰

Cuando el contribuyente cumpla con las condiciones establecidas por la Administración para acogerse a este régimen, podrá solicitar a la Administración correspondiente la aplicación, para lo cual ésta podrá requerirle toda la documentación justificativa al respecto para acreditar los requisitos necesarios de este régimen. Para la presentación de toda esta documentación, la Administración concederá al contribuyente el plazo de un mes y si la documentación presentada estuviera en una lengua no oficial deberá contar con la traducción jurada. Una vez presentada la documentación, se comunicará el expediente al contribuyente para el caso en el que éste efectúe las alegaciones correspondientes previas a la resolución del expediente por parte de la Administración Tributaria.

La duración de este expediente no podrá ser superior a seis meses, siempre que se disponga de todos los datos necesarios para la resolución. En el supuesto en el que no se obtenga comunicación alguna pasado este plazo, se entenderá por desestimada, pudiendo presentar el recurso correspondiente ante este silencio administrativo. En el caso de que esta solicitud fuera estimada por la Administración, la Administración procederá a devolver el exceso de las cantidades abonadas por el contribuyente previamente sin perjuicio de las revisiones posteriores que procedan de la Administración. Esta devolución de estas cantidades, corresponde a la diferencia entre lo que el contribuyente y la unidad familiar, si lo tuviera hubiera, hubieran abonado a la Hacienda española en concepto de los pagos determinados por la ley del IRNR como sujeto pasivo del mismo y el importe que debe abonar como sujeto pasivo en este régimen opcional que se regula por el IRPF. Es importante determinar que aunque el sujeto pasivo tribute conforme a la normativa del IRPF por cumplir todos los requisitos y haber elegido este régimen de tributación, en ningún momento ha dejado de tener la consideración de

⁹⁴⁰ Artículo 46 del RD Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto de la Renta de los No Residentes.

contribuyente sujeto al IRNR, por lo que deberá seguir cumpliendo todos los requisitos y pagos contenidos en esta normativa.

En el caso en el que el contribuyente traslade su residencia a otro Estado de la UE, éste puede optar por imputar las rentas de una sola vez al último período impositivo en que sea residente o bien imputarlas a ese mismo período impositivo, pero presentando una autoliquidación complementaria pero que no lleva aparejada ni intereses ni sanción, cada vez que se vaya obteniendo cada una de las rentas pendientes de imputación.⁹⁴¹

⁹⁴¹ Artículo 14.3 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.

TEMA 7. EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE Y LOS BIENES INMUEBLES

7.1 RENTAS INMOBILIARIAS OBTENIDAS EN TERRITORIO ESPAÑOL

Antes de proceder a delimitar si los rendimientos obtenidos por una persona física o una entidad y si estos han sido obtenidos por medio o no de un EP, será preciso establecer primeramente que tipo de rentas van a tener la consideración de rendimientos inmobiliarios obtenidos en territorio español y cuáles no. Dentro de esta clasificación se incluirán los rendimientos íntegros procedentes de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre ellos, todos los que se deriven del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre aquéllos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza. En este mismo sentido también quedarán incluido el rendimiento íntegro el importe que por todos los conceptos deba satisfacer el adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario, incluido, en su caso, el correspondiente a todos aquellos bienes cedidos con el inmueble y excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido o, en su caso, el Impuesto General Indirecto Canario.⁹⁴²

Mientras que en la determinación por parte del IRNR, determina en relación con los rendimientos inmobiliarios que éstos sean realizados en territorio español, incluyendo como tales, los rendimientos derivados, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a éstos, así como las rentas imputadas a los

⁹⁴² Artículo 22 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.

contribuyentes personas físicas titulares de bienes inmuebles urbanos situados en territorio español no efectos afectos a actividades económicas.

En el caso de las ganancias patrimoniales, se entenderán producidas en territorio español cuando procedan, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a éstos. En este sentido se consideran incluidas dentro de este tipo de ganancias patrimoniales las ganancias 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 y 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.⁹⁴³

De estas definiciones se desprende que todos los rendimientos que procedan directamente o indirectamente de los bienes inmuebles, van a estar sujetos a imposición por el Estado en cuyo territorio éstos se encuentren, circunstancia que también se va a apreciar en los Tratados y Convenios Internacionales firmados por España con otros Estados. En este sentido y siguiendo el MCOCDE, corresponderá gravar los rendimientos que se produzcan tanto directamente como indirectamente de los bienes inmuebles al Estado en el cual se encuentren ubicados, estableciendo por medio del origen de los rendimientos la competencia en materia de imposición a favor del Estado fuente.

Para la delimitación del concepto de territorio español habrá que hacer una remisión a la propia norma del IRNR y como afirma CALLEJA CRESPO se entenderá como territorio español, incluyendo el espacio aéreo, las aguas interiores, el mar territorial y las áreas exteriores a él, en las que con arreglo al Derecho internacional y en virtud de su legislación interna, el Estado español ejerza o pueda ejercer su jurisdicción o derechos de soberanía respecto del fondo marino, su subsuelo y aguas supra yacentes y sus recursos naturales⁹⁴⁴.

⁹⁴³ Artículo 13 del 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.

⁹⁴⁴ CALLEJA CRESPO, A. “La fiscalidad de los no residentes en España (III): Rentas obtenidas a través de Establecimiento Permanente” en AA.VV. “*Manual de Fiscalidad Internacional. Volumen I*”. IEF, Madrid, 2007, págs.308 y ss.

El abono de comisiones satisfechas por residentes a entidades no residentes en España por la intermediación en la venta de inmuebles, se consideran rentas obtenidas en España sin perjuicio de lo dispuesto en los Tratados y Convenios Internacionales⁹⁴⁵.

En resumen, la competencia para gravar estos rendimientos es clara, tanto a nivel nacional como internacional, dado que el bien inmueble por su propia naturaleza no podrá ser trasladado de un sitio a otro sin que se produzca menoscabo del mismo⁹⁴⁶, corresponderá al Estado en donde se encuentren ubicados a someter estos rendimientos al impuesto correspondiente.

7.2 RÉGIMEN GENERAL DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

La tributación de los no residentes en España variará fundamentalmente en función de si los rendimientos obtenidos en territorio español se produzcan por medio de un Establecimiento Permanente o no. La norma general que se aplicará en la tributación de los rendimientos obtenidos a través de un EP, será de tributar por la totalidad de las rentas imputables al mismo con la posibilidad de deducir los gastos originados para lograr estos rendimientos como afirma el BANACLOCHE PÉREZ⁹⁴⁷. En el supuesto en el que estos rendimientos se produzcan sin la existencia o mediación de un EP, cada uno de estos rendimientos tributarán de forma separada por cada devengo total o parcial de la renta sometida a gravamen sin la posible compensación alguna en las mismas y sin la posibilidad de incluir todos los gastos que dieron origen a la obtención de estos rendimientos.⁹⁴⁸

Como regla general, se determina que una persona física o una entidad operan mediante EP cuando por cualquier título disponga en el mismo, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes. Además de esta norma de carácter general, la legislación del Impuesto de No Residentes va a establecer una relación de actividades que por sí mismas, van a ser consideradas como actividades realizadas por medio de

⁹⁴⁵ RESOLUCIÓN del Tribunal Económico Administrativo Central de 28 de octubre de 1992.

⁹⁴⁶ Artículo 334 del Código Civil español aprobado por el RD de 24 de julio de 1889.

⁹⁴⁷ BANACLOCHE PEREZ-ROLDAN, J. "La nueva tributación de las personas físicas 2007". La Ley, Las Rozas (Madrid), 2007, págs.75 y ss.

⁹⁴⁸ Artículo 15 del 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.

EP. El legislador en ningún momento establece la justificación de esta relación, en algunas veces clara y en otra dudosa, pero lo que si determina es que el mero hecho de estar incorporados a esta enumeración, supone la existencia de un EP de carácter fijo.

De esta manera se considera que una persona física o entidad opera mediante EP⁹⁴⁹ cuando disponga en territorio español de:

1. *Las Sedes de Dirección.*
2. *Sucursales.*
3. *Oficinas.*
4. *Fábricas.*
5. *Talleres.*
6. *Almacenes, tiendas u otros establecimientos.*
7. *Minas.*
8. *Pozos de petróleo o gas.*
9. *Canteras.*
10. *Explotaciones agrícolas, forestales, pecuarias o cualquier otro lugar de explotación o de extracción de recursos naturales.*
11. *Obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses. Anteriormente para poder considerarse establecimiento permanente para el caso de las obras, era preciso que la duración de la misma fuera de un año y no de seis meses.*
12. *Actuación por medio de agente autorizado para contratar en nombre y por cuenta del contribuyente y que ejerza con habitualidad dichos poderes.*
13. *Se establece además una cláusula residual por la que se entenderá que existe un EP cuando por cualquier título se disponga de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo donde se realice toda o parte de la actividad.*

Salvo en estos dos últimos supuestos, nos encontramos ante una relación de localizaciones de actividades de producción. Recordamos que el principal problema que tiene el legislador con las personas físicas y las entidades no residentes es la facilidad que pueden tener

⁹⁴⁹ Artículo 13.1.a) del 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.

de evitar el pago del impuesto correspondiente por no tener un punto de conexión permanente en el territorio. Por medio de esta relación, el legislador deja claro que el punto de conexión es, en su mayoría, la existencia de un bien inmueble y dado que la conexión es un bien inmueble, le va a dar igual si este es una sede, una explotación, etc., se establece la existencia de un EP, permitiendo a las empresas y a los particulares establecer un punto de conexión claro que determine la capacidad de tributación de cada Estado.

La definición que la normativa ha establecido del EP es idéntica a la contenida en el MCOCDE que España lleva firmando para evitar la doble imposición por lo que para CALLEJA CRESPO va a suponer una mayor seguridad jurídica y una mayor garantía para la eliminación de cualquier posible doble imposición internacional⁹⁵⁰. Otro de los elementos básicos de la existencia o no de un EP será el criterio de habitualidad, ya que se exige que exista una relación con el objeto social, de ahí que se declare como rendimientos de capital la asistencia técnica, contable y de dirección de una filial.⁹⁵¹ Esta habitualidad ha quedado además complementada para el caso de los EP situados en Canarias, ya que además de los requisitos anteriores, para GARCIA-ROZADO GONZALEZ existirá dicho EP cuando por cualquier título se disponga en este territorio, de forma continuada o habitual de instalaciones o lugares de trabajo, de cualquier índole, en los que realice total o parte de su actividad o actúe en el por medio de un agente autorizado para contratar en nombre y por cuenta del contribuyente, ejerciendo con habitualidad estos poderes. Dentro de este concepto hay que incluir la descripción que hemos visto anteriormente de los bienes inmuebles para que se considere que nos encontramos con la existencia de un EP.⁹⁵²

Por otra parte, esta sujeción que se establece al quedar declarada la existencia de un EP en estos supuestos, puede suponer una ventaja para la persona física o jurídica, ya que deja de producir devengos periódicos por cada rendimiento obtenido y permite la posibilidad de incluir una serie de gastos para bajar la base del impuesto, un devengo de carácter anual y lo que es importante, la posibilidad de establecer bases negativas a compensar en ejercicios posteriores.

No obstante, aunque la ley establece una relación de elementos que determina como EP, existe la posibilidad de crear para las entidades no residentes la figura de la oficina de

⁹⁵⁰ CALLEJA CRESPO, A. “La fiscalidad de los no residentes en España (III): Rentas obtenidas a través de Establecimiento Permanente” en AA.VV. *Manual de Fiscalidad Internacional. Volumen I*. IEF, Madrid, 2007, págs.312 y ss.

⁹⁵¹ SENTENCIA del TSJ de Castilla La Mancha de 3 de marzo de 1998.

⁹⁵² GARCIA-ROZADO GONZALEZ, B. *Impuesto sobre sociedades: guía*. CISS, Valencia, 2008, págs.1298 y ss.

representación, que tiene una naturaleza totalmente diferenciada a la de una sucursal. En este supuesto, también se podrá considerar EP, no porque aparezca en la relación de EP, sino por su naturaleza puesto que se utilizan una serie de instalaciones en la que se realiza una parte de la actividad de la empresa y estas tienen el carácter de fijo, siempre y cuando se tenga en ella una parte esencial de la empresa y el representante de dicha oficina tenga poderes para contratar en nombre de la empresa⁹⁵³. En los supuestos en los que esta oficina de representación realice exclusivamente funciones internas para la empresa que no tengan la suficiente importancia dentro de la misma, se va a determinar por parte de la Dirección General de Tributos que no tendrá la consideración de EP⁹⁵⁴. La distinción con la sucursal radica en la forma de constitución que es de carácter mercantil.

La jurisprudencia va a determinar que nos encontraremos ante un EP en el caso de una oficina de información de una compañía extranjera aunque esta no genere ingresos por sí misma⁹⁵⁵, al igual que si existe una contratación de servicios de mantenimiento y administración y de representación en un inmueble arrendado⁹⁵⁶.

En el supuesto de la utilización por parte de una entidad con domicilio fuera de territorio español de una cuenta bancaria en la que realice los cargos originados por su tráfico mercantil en territorio español, no tendrá en ningún momento la consideración de operar por medio de un EP⁹⁵⁷.

Al igual que si nos encontramos ante empresas que operan a través de un agente independiente, este tampoco tendrá la consideración de EP, ya que será preciso que este agente opere y tenga la posibilidad, mediante el otorgamiento de los poderes necesarios, de vincular a la empresa y obligarla en los contratos⁹⁵⁸. Si por el contrario es un mero comisionista, sin otra vinculación adicional que esta comisión en pago de sus servicios no estamos ante la figura del EP.

⁹⁵³ RESOLUCION de la Dirección General de Tributos de fecha 30 de agosto de 2001 y RESOLUCION de la Dirección General de Tributos de fecha 4 de julio de 2002.

⁹⁵⁴ RESOLUCIÓN de la Dirección General de Tributos de 30 de agosto de 2001.

⁹⁵⁵ SENTENCIA Audiencia Nacional de 20 de enero de 1998.

⁹⁵⁶ SENTENCIA de la Audiencia Nacional de 6 de junio de 2004.

⁹⁴⁶ RESOLUCIÓN de la Dirección General de Tributos de 30 de agosto de 2001.

⁹⁵⁸ RESOLUCIÓN de la Dirección General de Tributos de 4 de julio de 2002.

La mera tenencia de fincas en España tampoco constituye por sí mismas la existencia de un EP, ya que no se puede considerar como una instalación fija de negocios, al no realizarse en ellas actividad alguna⁹⁵⁹.

En el caso de la realización de obras cuya duración sea superior a lo estipulado es preciso incluir la matización realizada por la Audiencia Nacional⁹⁶⁰, que establece que en el caso de la realización de dos contratos realizados entre las mismas empresas, habrá que tener en cuenta si los objetos de cada contrato son diferentes, si tienen fechas diferentes y si poseen duraciones diferentes.

No se podrá considerar que exista un EP, en el supuesto de acumulación de contratos, cuando nos encontremos ante una situación en la que el plazo del contrato individual no supera el mínimo exigido por la ley pero este plazo sí que se cumple cuando se suma al plazo del segundo contrato, cuando el único punto de unión es la coincidencia de los contratantes y cuando los objetos de dichos contratos son además distintos⁹⁶¹. Cuando ocurre este supuesto la jurisprudencia ha determinado que se consideran contratos totalmente independientes y diferentes, por lo que nunca se podrá sumar el tiempo y ser considerada la obra como EP.

En el supuesto de los locales de almacenaje, en el caso del CDI hispano-alemán establece en su articulado que si únicamente es un mero almacenaje de la mercancía antes de su entrega, teniendo este almacén una función auxiliar sin ninguna vinculación a otra empresa no tendrá la consideración de EP⁹⁶². En el supuesto que estos locales además de la función auxiliar que desempeñan sirvieran de base para realizar operaciones administrativas de la empresa, o se realizaran transformaciones a favor de terceros, sí que nos podemos encontrar ante la figura del EP⁹⁶³. Para COSIN OCHAITA esta actividad de almacenaje, cesión o alquiler de activos como instalaciones de equipos industriales, comerciales, científicos o cualquier otra clase de inmueble no podrá tener la consideración de EP sino se dispone en el país de origen de un lugar fijo de actividad⁹⁶⁴.

En el caso de existir diversas sucursales, tendrán la consideración de elementos patrimoniales afectos a un establecimiento permanente, los activos representativos de la

⁹⁵⁹ SENTENCIA del TEAC 12 de febrero de 1997.

⁹⁶⁰ SENTENCIA de la Audiencia Nacional, de 6 abril de 1993.

⁹⁶¹ SENTENCIA TEAC de 7 de noviembre de 2003.

⁹⁶² RESOLUCIÓN de la Dirección General de Tributos de 12 de noviembre de 2001.

⁹⁶³ RESOLUCIÓN de la Dirección General de Tributos de 18 de abril de 2000.

⁹⁶⁴ COSIN OCHAITA, R. “*Fiscalidad de los precios de Transferencia*”. CISS, Valencia, 2007, pág.227 y ss.

participación de fondos propios de una entidad vinculados funcionalmente al desarrollo de la actividad, siempre y cuando esta sucursal esté registrada en el Registro Mercantil, estos bienes se reflejen contablemente y que dicho EP disponga de medios tanto materiales como personales para su dirección y gestión. Además, cuando un contribuyente disponga de diversos centros de actividad en territorio español, cada uno deberá adoptar una denominación diferenciada.⁹⁶⁵

7.3 TRIBUTACIÓN DE LOS RENDIMIENTOS OBTENIDOS POR MEDIACIÓN DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Los contribuyentes con EP, tributarán por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento, cualquiera que sea el lugar de obtención. Esta imputación global de las rentas tendrá su reflejo posteriormente cuando la entidad proceda a la liquidación del Impuesto de Sociedades, pudiéndose aplicar el régimen de compensación por bases negativas, por el plazo de diez años, siempre que se cumplan las siguientes especialidades⁹⁶⁶:

- a) No se podrán deducir, los pagos que el EP efectúe a la casa central en concepto de: cánones, intereses, comisiones, servicios de asistencia técnica y por el uso o cesión de bienes o derechos.
- b) Sí que podrán deducirse los gastos de dirección y generales de administración imputados por la casa central al EP, siempre que tengan efectos contables, constancia y racionalidad y continuidad de los criterios de imputación adoptados, al igual que los intereses abonados a bancos extranjeros para la realización de la actividad aunque se abonen a otros EP o a la casa central y que las retenciones e ingresos a cuenta que se hubieran practicado⁹⁶⁷.

En los casos en los que no fuese posible utilizar el criterio de racionalidad y continuidad, la imposición podrá realizarse atendiendo a la relación con la cifra de negocios, costes y gastos directos, inversión media en elementos de inmovilizado material o en el criterio de la inversión media total en elementos afectos a actividades o explotaciones económicas. En

⁹⁶⁵ Artículo 1 y 2 del Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

⁹⁶⁶ Artículo 18 del Real Decreto Legislativo 5/2004 de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto de la Renta de no Residentes.

⁹⁶⁷ AMADO GUIRADO, J. “*Gestión fiscal de patrimonios*”. CISS, Valencia, 2007, págs.1092 y ss.

ningún caso resultarán imputables cantidades correspondientes al coste de los capitales propios de la entidad afectos, directa o indirectamente, al EP.⁹⁶⁸

Pertenecen al EP los rendimientos de las actividades o explotaciones económicas desarrolladas por dicho EP, los rendimientos derivados de elementos patrimoniales afectos al mismo y las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos al EP. Dentro de los gastos imputables a los EP no se considerarán deducibles los gastos relativos a pagos a la casa central o a alguno de sus establecimientos, las imputaciones de gastos de dirección, los generales de administración y los correspondientes a la imputación por la casa central de cantidades referenciadas al coste de los capitales propios de la entidad afectos directa o indirectamente al EP⁹⁶⁹ y se consideran elementos patrimoniales afectos al EP, los vinculados funcionalmente al desarrollo de la actividad que constituye su objeto⁹⁷⁰.

Cuando un contribuyente disponga de diversos centros de actividad, se considerará que constituyen EP distintos, y se gravarán separadamente cuando, siempre y cuando se respete la normativa de operaciones vinculadas contenidas en el Impuesto de Sociedades vigente, es decir, que realicen actividades claramente diferenciables y que la gestión de las mismas se lleve de modo separado⁹⁷¹.

La deuda tributaria del EP, se establece mediante la aplicación del tipo general del 35%, y de un 40% en el supuesto de la investigación y explotación de hidrocarburos.

Dentro de la gestión diaria del EP, es importante destacar que la existencia de un EP puede suponer, en la mayoría de los casos, la existencia de una matriz o una filial en el extranjero. En este caso, es importante mencionar que la transferencia de los beneficios al extranjero supone la existencia de una imposición complementaria por rentas transferidas. Esta imposición complementaria aparecerá cuando este EP situado en territorio español y de acuerdo con el artículo 23.4 de la Ley del IS proceda a transferir rentas al extranjero, en este caso por las rentas transferidas se deberá abonar el tipo impositivo correspondiente por la transferencia de

⁹⁶⁸ Artículo 18 del Real Decreto Legislativo 5/2004 de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto de la Renta de no Residentes.

⁹⁶⁹ Los requisitos contenidos se refieren al artículo 18 del Real Decreto Legislativo 5/2004 de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto de la Renta de no Residentes, no obstante CALLEJA CRESPO afirma que sí que podrán ser imputados estos gastos al EP siempre que se cumplan una serie de requisitos y que la realización de estos gastos sean reales.

⁹⁷⁰ Artículo 16. Real Decreto Legislativo 5/2004 de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto de la Renta de no Residentes.

⁹⁷¹ Artículo 16. Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

estos beneficios.⁹⁷² Esta imposición complementaria, no será aplicable ni a las rentas obtenidas en territorio español a través de EP por entidades que tengan su residencia fiscal en otro Estado miembro de la Unión Europea⁹⁷³, ni tampoco en el caso en que se obtenga la renta por medio de un EP por entidades que tengan su residencia fiscal en un Estado que haya suscrito con España un Convenio para evitar la Doble Imposición, siempre y cuando se dé un tratamiento recíproco.⁹⁷⁴ Esta imposición complementaria consistirá en un gravamen adicional del 21%, desde el 1 de enero de 2012 hasta el 31 de diciembre de 2014, sobre las cuantías transferidas con cargo a las rentas del EP incluidos los gastos que no sean deducibles. Esta deuda adicional se tratará como una imposición realizada sobre una renta obtenida sin mediación de EP⁹⁷⁵.

En la cuota íntegra del EP se podrán aplicar las bonificaciones y las deducciones contenidos en la LIS y el importe de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados. Aparte del cálculo estricto del impuesto correspondiente a los EP, es importante establecer que existen otra serie de obligaciones que son de carácter formal. Obligaciones como llevar una contabilidad separada por cada establecimiento permanente, nombrar un representante ante la Administración Tributaria, y demás obligaciones contables, registrales y formales comunes recogidas en la normativa de LIS⁹⁷⁶.

La fiscalidad de los bienes inmuebles, por lo tanto dependerá de si estos rendimientos de los bienes inmuebles son explotados por medio de una persona física o jurídica no residente a través de un EP, o si por el contrario, no existe el mismo.

El caso más claro puede estar en la explotación de un edificio, bien sea destinado a viviendas u oficinas, del que se obtiene mensualmente una renta por el alquiler del mismo. Nos encontramos aquí con un caso en que primeramente habría que determinar si existe o no un EP. En este supuesto, habría que ver cuál es la propiedad del mismo y dónde tienen su domicilio los representantes de la sociedad. Se entenderá por lo tanto que existe EP cuando la sociedad aun teniendo domicilio en el extranjero, posea un bien inmueble y los representantes de la misma tengan su domicilio profesional en dicho inmueble, y la actividad de la empresa se limite a

⁹⁷² RESOLUCIÓN del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 25 de septiembre de 2001.

⁹⁷³ Artículo 77. Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes.

⁹⁷⁴ AA.VV. “*Todo Sociedades*”. CISS, Valencia, 2008, págs.59 y ss.

⁹⁷⁵ Artículo 19. Real Decreto Legislativo 5/2004 de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto de la Renta de no Residentes en relación con la Ley 26/2009 de 23 de diciembre.

⁹⁷⁶ Artículo 22. Real Decreto Legislativo 5/2004 de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto de la Renta de no Residentes.

dicha propiedad⁹⁷⁷, o cuando se dedique un local en su totalidad o en una parte completamente delimitada y una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa⁹⁷⁸.

En algunos supuestos el hecho de que no figure nominalmente este trabajador como contratado no implica el incumplimiento de los requisitos para ser considerada operación realizada a través de un EP. Lo mismo ocurre y obtiene calificación de EP cuando de la propia explotación, se producen las operaciones correspondientes del Impuesto del IVA, soportado y repercutido, y las propias del Impuesto de la Renta, en lo referente a las declaraciones de las retenciones realizadas a los trabajadores asignados a ese edificio. En este caso, el Tribunal Económico-Administrativo Central, ha determinado que existe una organización empresarial destinada a la explotación del edificio, además desarrolla de un modo continuado, una explotación económica que cierra un ciclo mercantil completo, además de la actividad de un apoderado en su territorio, siendo su actividad continuada.⁹⁷⁹

En el caso del arrendamiento de industria, si una persona física no residente procede al arrendamiento de la totalidad de una industria de la que anteriormente era empresario, dicha renta que percibe actualmente, no podrán calificarse de beneficio empresarial, porque su única actividad actual es el mero control y vigilancia del arrendamiento, perdiendo de este modo la cualidad de operar mediante un EP, ya que pierde la cualidad de empresario al dejar de explotar el conjunto de bienes que ha arrendado. No se admitirá como prueba en contrario el alta y recibos de licencia fiscal ni el alta de la seguridad social, ya que no desarrolla actividad empresarial alguna.⁹⁸⁰

Hay que tener en cuenta que el concepto de industria de este caso debe reunir según CAMY por un lado que el titular desarrolle la actividad empresarial como objeto principal y por otro que los trabajos de explotación sean realizados por el titular su familia o la mano de obra contratada⁹⁸¹. En este sentido también se ha pronunciado FERNANDEZ GIMENO afirmando la necesidad de la realización de la actividad por su titular y no en el caso de un mero arrendamiento⁹⁸². En este sentido también quedó concretado por el TSJ de Baleares afirmando

⁹⁷⁷ SENTENCIA del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de 19 de abril de 1991.

⁹⁷⁸ RESOLUCIÓN de la Dirección General de Tributos de 20 de noviembre de 2001 y RESOLUCIÓN de la Dirección General de Tributos de 19 de septiembre de 2002. CDI España – Alemania.

⁹⁷⁹ RESOLUCIÓN del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 17 de noviembre de 2000.

⁹⁸⁰ SENTENCIA del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares, de 20 de diciembre de 1991.

⁹⁸¹ CAMY SANCHEZ-CAÑENTE, B. “El patrimonio personalizado como estímulo para el desarrollo de los negocios de toda clase”. *Revista de Derecho Privado*, marzo 1972, pág.187 y ss.

⁹⁸² FERNANDEZ GIMENO, J.P. “*Problemas de la transmisión de la empresa familiar*”. Tirant Lo Blanch, Valencia, 1999, págs.23 y ss.

que el mero arrendamiento no supone más que un rendimiento inmobiliario sin que implique actividad productiva alguna.

TEMA 8. GRAVAMEN ESPECIAL SOBRE BIENES INMUEBLES DE ENTIDADES NO RESIDENTES

8.1 INTRODUCCIÓN

Las personas jurídicas no residentes que sean propietarias o posean por cualquier título bienes inmuebles en España o derechos reales de goce o disfrute sobre los mismos están sujetas a un Gravamen Especial siempre que no resulten exentas del mismo. Aparece inicialmente bajo la configuración de un Impuesto Especial sobre Bienes inmuebles de Entidades no Residentes, por primera vez mediante la aprobación de la Disposición Adicional sexta de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas y en su correspondiente reglamento RD 1841/1991⁹⁸³, siendo la normativa vigente actual la contenida en el RD Legislativo 5/2004 de 5 de marzo por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes en sus artículos 40 y siguientes.

La diferencia entre ser considerado un impuesto especial o ser considerado como se hace actualmente, como un gravamen especial, es puramente formal de acuerdo con la opinión de TOMÉ MUGURUZA⁹⁸⁴, se pretende una regulación con base en el Impuesto de Sociedades y no una regulación en base al Impuesto de la Renta de los no Residentes. La doctrina considera a este gravamen especial como un gravamen con un claro carácter sancionador, con el objetivo

⁹⁸³ BANACLOCHE PEREZ-ROLDAN, J. “*La reforma del Impuesto sobre sociedades: análisis, comentarios y Jurisprudencia*”. Editorial La Ley, Las Rozas (Madrid), 1996, pág.117.

⁹⁸⁴ TOMÉ MUGURUZA, B. “Obligación real de contribuir” en AA.VV. “*Guía del Impuesto de Sociedades*”. CISS, Valencia 1996, pág.628 y ss.

de penalizar la tenencia de la propiedad inmobiliaria en España de entidades con domicilio en los territorios considerados como paraísos fiscales.

En este sentido la doctrina se manifiesta de maneras diferentes: De una parte nos encontramos a NAVARRO FAURE⁹⁸⁵, que determina que esta figura supone la vulneración del principio de capacidad económica, sin solución para las empresas. Por otra parte, SERRANO ANTON y ZAPATA CANILLAS⁹⁸⁶, lo definen como una norma anti-paraíso, interpretando la norma como un tributo implícitamente dirigido contra las sociedades poseedoras de inmuebles con residencia fiscal en un territorio considerado como tal, en un territorio donde la carga impositiva es menor, donde no existen impuestos directos, con estructuras irregulares y en ocasiones con leyes favorecedoras al secreto bancario.

La opinión la establece CARBAJO VASCO⁹⁸⁷, al afirmar que el Gravamen tiene una “naturaleza represora”, dirigido a combatir el fraude fiscal y luchar contra las sociedades pantalla, con domicilio social en territorio considerado como paraíso fiscal. Así mismo la opinión de ERRO GLARIA⁹⁸⁸, es la misma en este sentido al considerar a este Gravamen como un verdadero método de la Hacienda española para gravar y penalizar la tenencia de bienes inmuebles por medio de sociedades con domicilio en paraíso fiscal. En el caso de LOPEZ ESPADAFOR, el hecho imponible de este Gravamen Especial consiste en la titularidad o posesión por parte de entidades no residentes de bienes inmuebles o de derechos reales de goce y disfrute de los mismos, siempre y cuando se encuentren situados en España,⁹⁸⁹ y por último dentro de la totalidad de la doctrina, la opinión al respecto de MARTIN QUERALT y LOZANO SERRANO⁹⁹⁰, que afirman que este Gravamen Especial supone la configuración de un tributo controlador de las sociedades no residentes constituidas en el extranjero por ciudadanos españoles.

⁹⁸⁵ LETE ACHIRICA, C. “*Las entidades no residentes en el Impuesto sobre sociedades*”. Cedecs, Barcelona, 1997, págs.72 y ss.

⁹⁸⁶ SERRANO ANTÓN, F Y ZAPATA CANILLAS, S. “Infracciones y sanciones tributarias”. *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, nº 6, 1998.

⁹⁸⁷ CARBAJO VASCO, D. “El Impuesto especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes”. *Actualidad Tributaria*, nº 2, 1992.

⁹⁸⁸ ERRO GLARÍA, E. “Análisis del Gravamen especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes”. *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 208, CEF, Madrid, julio 2000, págs.111 y ss.

⁹⁸⁹ LOPEZ ESPADAFOR, C.M. “La confluencia entre el Impuesto de Bienes Inmuebles y la imposición estatal sobre el patrimonio” en AA.VV. “*Estudios sobre fiscalidad inmobiliaria y doble imposición interna*”. Comares, Granada, 2000.

⁹⁹⁰ AA.VV. “*Curso de Derecho Financiero y Tributario*”. Tecnos, Madrid, 1997, págs.638 y ss.

Por lo que en resumidas cuentas, la doctrina es unánime en lo que respecta a la calificación de este Gravamen Especial como un verdadero elemento sancionador, y en segundo plano, la existencia de un elemento de control sobre el mismo, que es lo que realmente ha querido establecer el legislador en el momento de la creación de este Gravamen.

8.2 NATURALEZA JURÍDICA DEL GRAVAMEN

Este Gravamen Especial recae solamente sobre una parte de los bienes inmuebles, en concreto sobre los que tengan una titularidad por entidades no residentes en territorio español. Tiene por lo tanto un carácter directo, al no poder trasladar el Gravamen de un contribuyente al otro. Con naturaleza real y objetivo ya que prescinde de cualquier elemento del sujeto pasivo del mismo; periódico, de carácter anual; patrimonial ya que tiene su base en el patrimonio inmobiliario de la entidad; analítico, al tener en cuenta el origen y la naturaleza del presupuesto de hecho sometido a tributación y por último el carácter estatal, al ser gestionado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

El hecho imponible⁹⁹¹ va a recaer en la propiedad o la posesión de los bienes inmuebles que correspondan a una entidad no residente por cualquier título, incluyendo los derechos reales de goce o disfrute. Dentro de la determinación de este concepto general de disposición sobre los bienes inmuebles, es interesante resaltar que esta disposición tanto en concepto de dueño, como en concepto de posesión de los mismos, debe tener un grado de perdurabilidad en el tiempo. De esta manera se ha expresado LETE ACHIRICA, al afirmar que es necesaria la estabilidad en los supuestos en los que se tenga la posesión del bien inmueble y no sea en concepto de dueño⁹⁹².

El problema que puede surgir a la hora de aplicar este impuesto respecto del hecho imponible es la consideración de si el arrendamiento de un bien inmueble debe o no estar sometido a este gravamen. Si se analiza la figura del arrendamiento nos encontramos ante un supuesto relativo a un derecho obligacional, circunstancia que se apoya doctrinalmente en la ausencia de valoración de dicho término a efectos del Impuesto del Patrimonio⁹⁹³.

⁹⁹¹ Artículo 20.1. RD 1776/2004 de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto de la Renta de no Residentes.

⁹⁹² LETE ACHIRICA, C. “*Las entidades no residentes en el Impuesto sobre sociedades*”. Cedecs, Barcelona, 1997, pág.119.

⁹⁹³ CARBAJO VASCO, D. “El llamado, gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes”. *Análisis doctrinal*, nº 20, 1996.

Finalidad del Gravamen

El Gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes es un gravamen que se establece con la finalidad de establecer una imposición sobre la tenencia de inmuebles a través de entidades sitas en paraísos fiscales, tratando por lo tanto de impedir la evasión de tributos españoles a través del uso de paraísos fiscales.⁹⁹⁴ Junto a esta finalidad, la de averiguar que personas físicas son los titulares últimos de los bienes inmuebles para evitar finalidades elusoras del impuesto, estimular a los inversores inmobiliarios a declarar los rendimientos de los bienes inmuebles y, con carácter supletorio, fijar un impuesto mínimo sobre los bienes inmuebles, para el supuesto que estos dos objetivos fracasen.

Este objetivo de la lucha contra la evasión fiscal según GONZALEZ POVEDA, es importante ya que en ocasiones los inversores españoles utilizan empresas domiciliadas en paraísos fiscales para realizar inversiones especialmente en zonas de costa. El gravamen por lo tanto surge para luchar contra la opacidad de estas inversiones circulares en las que los recursos financieros se expatrian y vuelven a entrar en España a nombre de una sociedad No Residente⁹⁹⁵.

Esta finalidad queda totalmente reflejada cuando en la propia constitución del Gravamen: se establece la posibilidad para las entidades no residentes de obtener la exención de este mismo impuesto siempre y cuando se cumplan una serie de requisitos, el principal la identificación del titular real del mismo. Esta posibilidad hace que este impuesto no tenga una finalidad recaudatoria sino lo que verdaderamente se busca con la creación del impuesto es el control de las inversiones, inversiones que proceden en algunas ocasiones de los denominados paraísos fiscales.

Para LOPEZ ESPADAFOR no hay que olvidar que nos encontramos ante una situación que tiene un problema de diferencia entre objetos de gravamen que suponen renta y patrimonio. Por un lado se grava la tenencia del patrimonio y por otro se permite la deducción como gasto en el Impuesto de Sociedades. Esta deducción se puede considerar como prueba de que el

⁹⁹⁴ SENTENCIA Audiencia Nacional de 2 junio de 2000. Fundamento jurídico Segundo. Ponente: Don Fernando Delgado Rodríguez.

⁹⁹⁵ GONZÁLEZ POVEDA, V. y GONZÁLEZ-POVEDA GONZÁLEZ, L. “*Tratados y Convenios internacionales en materia tributaria. Tomo II*”. CISS-Praxis, Madrid, 2000, págs.62 y ss.

Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades No Residentes constituye un impuesto independiente y distinto del IRNR⁹⁹⁶.

El Gravamen Especial tendrá por objeto la imposición tanto de la propiedad como de la posesión en España por cualquier título, tanto de bienes inmuebles como de derechos reales de goce o disfrute de los mismos.

Es importante recalcar que en el caso de la falta de autoliquidación o del ingreso de este gravamen, se utilizará directamente el procedimiento de apremio tal y como se establece el Art. 45 de esta ley IRNR, con la sola necesidad de la certificación expedida por la Administración Tributaria en la que conste que una vez vencida la deuda, no se haya ingresado el impuesto y de la cuantía del mismo. Matiz que ha quedado también reflejada en la Jurisprudencia con la sentencia del TSJ de Andalucía⁹⁹⁷, en la que se menciona que la solicitud de la exención de este gravamen deberá presentarse ante la DGT, que es la entidad competente para reconocer o no la exención, siempre y cuando esta solicitud se haya presentado en el período de devengo. Este período de devengo está estipulado entre el 1 de enero hasta el 31 de diciembre, siendo el período de pago entre el 31 de diciembre hasta el 31 de enero.

La delimitación del concepto de paraíso fiscal hay que dejarla al Real Decreto 1080/1991 de 5 de julio, que se ha visto con las últimas medidas tomadas a nivel europeo reducidos en su número mediante el cumplimiento de acuerdos de colaboración en materia de intercambio de información⁹⁹⁸. No obstante, es importante también complementar esta delimitación a efectos de tributación práctica con el otro catálogo existente que determinan BLUM, LEVI, NAYLOR y WILLIAMS, en donde incorporan una serie de zonas, ciudades y territorios en los que destaca Irlanda (Dublín) y lógicamente Suiza, aunque actualmente este Estado está tratándose de adaptar a la normativa pero sin querer desvelar el secreto bancario⁹⁹⁹.

⁹⁹⁶ LOPEZ ESPADAFOR, C.M. “*La doble imposición interna*”. Lex Nova, Valladolid, 1999, págs.192 y ss.

⁹⁹⁷ SENTENCIA del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de fecha 16 de julio de 2001.

⁹⁹⁸ Andorra, Trinidad y Tobago, Aruba, Barbados, Antillas Holandesas y Luxemburgo.

⁹⁹⁹ BLUM, J.A., LEVI M., NAYLOR M., WILLIAMS, P., “*Refugios financieros, secreto bancario y blanqueo de dinero*”. Naciones Unidas, Nueva York, 1999, págs..43 y ss. Una especial mención sobre el territorio de Bermudas en el que sirve de sede al 40% de las compañías de seguros del mundo, Antigua, que tiene un alto número de bancos, Panamá o Seychelles.

Sujetos pasivos del Gravamen

De esta forma serán sujetos pasivos del impuesto, las entidades no residentes en territorio español siempre que posean en España, por cualquier título, bienes inmuebles o derechos de goce o disfrute sobre los mismos. De esta manera la entidad, persona jurídica deberá cumplir con los siguientes requisitos:

- 1.- Constitución de acuerdo con una ley extranjera.
- 2.- Domicilio social fuera de territorio español.
- 3.- Sede de dirección efectiva no radicada en España¹⁰⁰⁰.

En ocasiones nos podemos encontrar ante supuestos en los que la titularidad es compartida, en este caso para PEREZ RODILLA se procederá a dividir el Gravamen en función de la titularidad y de los derechos existentes. En este caso afirma que existirá un único gravamen distribuido proporcionalmente por los titulares¹⁰⁰¹.

Cálculo del Gravamen

Para la determinación del cálculo del gravamen especial, habrá que tener en cuenta los siguientes elementos:

La base imponible, estará constituida por el valor catastral del Inmueble. En el caso en el que el inmueble no tuviera valor catastral, la ley establece que deberá tomarse el valor que le resultase asignable según las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio. Esta base imponible está referida a la totalidad del bien inmueble y habrá que tener en todo momento en consideración el hecho en el que si el derecho real de goce o disfrute, al no abarcar la propiedad en concepto de dueño habrá que matizar cuál es el porcentaje sobre el que se debe aplicar, siendo el 100% la base correspondiente al pleno dominio sobre el bien.

Esta misma situación aparece cuando estamos hablando del *time sharing*, o el aprovechamiento por turno de inmuebles, ya que únicamente a efectos de la base imponible se

¹⁰⁰⁰ Esta regulación coincide con el artículo 4.1 del MCOCDE en lo que resulta de la definición de “residente en Estado contratante”.

¹⁰⁰¹ PEREZ RODILLA, G. “El Impuesto Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades No Residentes”. *Cuadernos de Actualidad*, Hacienda Pública Española, nº10, 1991, pág.293.

tendrá que contabilizar el porcentaje del aprovechamiento que suponen la existencia de este tipo de derechos sobre la propiedad inmobiliaria.

Un segundo matiz a la hora de establecer la base imponible sería la consideración de un bien inmueble cuando éste se encuentre en fase de construcción. En estos momentos al no estar totalmente terminado el inmueble carece de valor catastral. En este caso para proceder a la valoración del inmueble en construcción¹⁰⁰² se añadirá al precio del solar las cantidades satisfechas en su construcción hasta la fecha de devengo del gravamen. Pero si es un inmueble destinado a la propiedad horizontal, la parte proporcional en el valor del solar se determinará en función del porcentaje correspondiente a cada título.¹⁰⁰³

En el supuesto en el que se trate de una construcción de apartamentos en los que todavía no se hubiera determinado la cuota de participación en cada uno de ellos, se aplicará el gravamen en función del porcentaje de cada uno de la cuota asignada aunque no tengan determinado un valor catastral individual¹⁰⁰⁴.

En el caso en el que se incluya en este impuesto la tributación de los arrendamientos de bienes inmuebles y los contratos de arquería, la única manera de poder determinar la base para el cómputo del gravamen sería aplicar la normativa existente para el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, lo mismo ocurre para el cálculo de la base imponible de otros derechos sobre los bienes inmuebles. De esta manera en el Reglamento del ITP y AJD¹⁰⁰⁵ establece las siguientes reglas para proceder al cálculo de cada derecho:

- a) En el supuesto en el que el derecho sobre un bien inmueble sea por medio de la figura del usufructo temporal, se calculará proporcionalmente al valor total de los bienes, en razón del 2 por 100 por cada periodo de un año, sin exceder del 70 por 100.

El usufructo constituido a favor de una persona jurídica si se estableciera por plazo superior a treinta años o por tiempo indeterminado se considerará fiscalmente como transmisión de plena propiedad sujeta a condición resolutoria.

¹⁰⁰² ERRO GLARÍA, E. “Análisis del Gravamen especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes”. *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº208, CEF, Madrid, julio 2000, pág.127.

¹⁰⁰³ Artículo 10. Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

¹⁰⁰⁴ Tribunal Supremo de Madrid. Recurso 7164/2002.

¹⁰⁰⁵ Artículo 10. Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En el caso en el que la empresa sólo sea titular de la nuda propiedad sobre un bien inmueble, el cálculo de la misma se realizará de la siguiente manera: se computará por la diferencia entre el valor del usufructo y el valor total de los bienes. En los usufructos vitalicios que, a su vez, sean temporales, la nuda propiedad se valorará aplicando, de las reglas anteriores, aquella que le atribuya menor valor.

b) Respecto a los derechos reales de uso y habitación, el que resulte de aplicar al 75 por 100 del valor de los bienes sobre los que fueron impuestos, las reglas correspondientes a la valoración de los usufructos temporales o vitalicios, según los casos.

c) Las hipotecas, prendas y anticresis se valorarán en el importe de la obligación o capital garantizado, comprendiendo las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otro concepto análogo. Si no constare expresamente el importe de la cantidad garantizada, se tomará por base el capital y tres años de intereses.

d) En los arrendamientos servirá de base la cantidad total que haya de satisfacerse por todo el periodo de duración del contrato; cuando no constase aquél, se girará la liquidación computándose seis años, sin perjuicio de las liquidaciones adicionales que deban practicarse, caso de continuar vigente después del expresado periodo temporal; en los contratos de arrendamiento de fincas urbanas sujetas a prórroga forzosa se computará, como mínimo, un plazo de duración de tres años. (Este tipo de contratos fue suprimido por el “*Decreto Boyer*”)¹⁰⁰⁶.

e) En los contratos de aparcería de fincas rústicas, servirá de base el 3 por 100 del valor catastral asignado en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles a la finca objeto del contrato, multiplicado por el número de años de duración del contrato.

De esta forma en estos casos, se produce una alteración bastante considerable en los casos en los que se determine de acuerdo con los anteriores supuestos la base imponible de este impuesto, ya que el valor catastral de los mismos es muy inferior que el valor real generalmente reflejado sobre este tipo de derechos.

¹⁰⁰⁶ Artículo 9.1 del Real Decreto-Ley 2/1985 de 30 de abril, sobre Medidas de Política Económica.

Para el resto de los supuestos no incluidos anteriormente, la base imponible del impuesto está constituida por el valor catastral del inmueble. Habría que hacer constar que es el único impuesto en el que se va a tomar como base el valor catastral ya que la tradición de la Hacienda Pública es tomar como referencia el valor más alto del catastral, tal y como se hace constar en el artículo 10 de la Ley del Impuesto de Patrimonio, que en su punto número uno establece que los bienes de naturaleza urbana se computarán por el mayor valor de los siguientes:

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

En la mayoría de los casos el valor catastral es el valor más pequeño de los tres, de ahí que se pueda deducir la verdadera intención de control de este Gravamen Especial sobre los Bienes Inmuebles de las Entidades no Residentes.

Es importante también hacer mención de la titularidad de los derechos sobre los bienes inmuebles, ya que en este sentido y de acuerdo con la LGT¹⁰⁰⁷, se entenderán titulares de cualquier bien, derecho, empresa, servicio, actividad, explotación o función a quien figure como tal en un Registro fiscal u otros de carácter público, salvo prueba en contrario. Por lo que de este modo lo contenido en el Registro de la Propiedad servirá para la Administración Tributaria para poder exigir el pago del impuesto al titular registral, salvo que se presente prueba en contrario lo suficientemente válida para desvirtuar la inscripción registral del derecho real.

En relación con el tipo de gravamen para CARMONA FERNANDEZ hasta la reducción del tipo impositivo al tipo actual nos encontrábamos ante una norma pseudo sancionadora, ya que era muchísimo mayor este gravamen que el tipo medio de la alícuota progresiva utilizada para determinar la cuota del Impuesto de Patrimonio correspondiente a las personas físicas. El tipo de gravamen actual es del 3% sobre la base imponible calculada anteriormente mientras que inicialmente el tipo a aplicar era del 5%.¹⁰⁰⁸ La aplicación de esta reducción se aplica también en las reclamaciones que estuvieran pendientes de pago,

¹⁰⁰⁷ Artículo 108.3 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria.

¹⁰⁰⁸ CARMONA FERNÁNDEZ, N. "Fiscalidad Inmobiliaria del no residente: cuatro impuestos menos y una retención". *Carta Tributaria*, nº192, 1993, pág.6.

manteniendo el tipo al 5% antes de la modificación del mismo como así lo ha determinado el Tribunal Supremo¹⁰⁰⁹.

Devengo del Impuesto

La fecha de devengo del impuesto será la del 31 de diciembre de cada año. De esta manera, lo que realmente importa para la Hacienda Pública, es la tenencia del bien a esta fecha y no la tenencia del bien a lo largo del año fiscal. Para efectuar el pago del impuesto, la legislación establece que deberá proceder al ingreso de la cantidad correspondiente durante el mes de enero siguiente, para su declaración e ingreso se habilitó un modelo especial de declaración liquidación, que corresponde al modelo 213.

Lugar de la declaración

Ante la Delegación de la AEAT en cuyo ámbito territorial se encuentre ubicado el inmueble sobre el que recaiga la propiedad o el derecho de goce o disfrute. Uno de los requisitos para considerarse inmueble a efectos de la Hacienda Pública es que debe tener una referencia catastral diferenciada. Esta circunstancia se hace constar en el caso en el que exista por ejemplo la tenencia de un bien consistente en una vivienda u oficina y una plaza de garaje y éstas sean fincas totalmente diferenciadas con número de identificación catastral distinto.

En el caso en que se tenga la propiedad sobre un porcentaje de zonas comunes en las que se incluya la propiedad de una plaza de aparcamiento, se considerará a todos los efectos como un único bien inmueble al tener una referencia catastral única de ambos derechos.

Como regla general en el momento de la presentación para la liquidación del Gravamen Especial, se presentará una declaración por cada inmueble, salvo en el caso de varios inmuebles ubicados en una misma Delegación de la AEAT, en cuyo caso sólo será necesario presentar una única relación que contenga todos los bienes inmuebles correspondientes a esa Delegación.

En el caso en el que no se produjera el ingreso del Gravamen correspondiente la ley establece que dará lugar a su exigibilidad por medio del procedimiento de apremio sobre los

¹⁰⁰⁹ SENTENCIA del Tribunal Supremo de Madrid. Recurso 7164/2002

bienes inmuebles, siendo únicamente necesario para instarlo el certificado de la Administración Tributaria en el que se haga constar su vencimiento, el impago y la cuantía del mismo¹⁰¹⁰.

8.3 EXCEPCIONES AL GRAVAMEN ESPECIAL

Como regla general a la exención, si se demuestra el origen de las inversiones se podrá solicitar la exención a este Gravamen Especial. Así lo afirman MARTIN QUERALT y LOZANO SERRANO¹⁰¹¹ al establecer que demostrado el origen de sus fondos, se salva el Gravamen ya que este va dirigido exclusivamente a entidades extranjeras que posean inmuebles en territorio nacional y que tienen además, una financiación un tanto irregular.

Las exenciones que se plantean son las siguientes:

- a) Los Estados e instituciones públicas extranjeras y los organismos internacionales.

El fundamento de la existencia de esta exención se base en la soberanía de los Estados así como de las organizaciones internacionales, que aunque no gocen de esta soberanía, se admite la expresa jurisdicción mediante la renuncia de la misma de la Jurisdicción y autoridad tributaria española a favor de estas instituciones.

Respecto al significado del término “*Institución Pública extranjera*” ya que en la misma podrían incluirse instituciones culturales, comerciales y benéficas, así como empresas públicas internacionales e incluso aquellas empresas que tuvieran una pequeña participación pública¹⁰¹².

Para limitar este término se puede acudir a la Ley General Tributaria en lo referente a la interpretación restrictiva de las exenciones tributarias, aunque el Tribunal Supremo ha matizado las limitaciones que impone este artículo, anunciando que no siempre hay que acudir a esta norma para dejar claro que está dentro y qué está fuera de la aplicación de este artículo¹⁰¹³.

¹⁰¹⁰ Artículo 45.2 del RD Legislativo 5/2004 de 5 marzo por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto de la Renta de no Residentes. BOE 12 de marzo de 2004.

¹⁰¹¹ AA.VV. “*Curso de Derecho Tributario. Parte especial, sistema tributario: Los tributos en particular*”. Marcial Pons, Madrid, 1998, pág.638.

¹⁰¹² ERRO GLARÍA, E. “Análisis del Gravamen especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes”. *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº208, CEF, Madrid, julio 2000.

¹⁰¹³ SENTENCIAS del Tribunal Supremo de 12 mayo 1993, 4 mayo 1995 y 20 julio 1994.

- b) Las entidades con derecho de aplicación de un CDI cuando este contenga la cláusula de intercambio de información y las personas físicas que en última instancia posean el inmueble sean residentes o tengan derecho a la aplicación de un CDI. En el caso de éstas últimas, siempre que los que posean estas entidades en última instancia sean personas físicas sean residentes en España o en un país con el que España posea un Convenio de Doble imposición.

En este caso se deberá procederá a la comunicación por escrito de la declaración de los bienes de los que sean propietarios las personas físicas en última instancia, la mera existencia del CDI sin la declaración para MEDINA CRESPO no es suficiente para la exención del Gravamen¹⁰¹⁴.

- c) Las entidades que desarrollan en España explotaciones económicas diferenciables de la tenencia o arrendamiento de inmuebles.
- d) Las sociedades que coticen en mercado secundario de valores.
- e) Las entidades sin ánimo de lucro de carácter benéfico cultural reconocidas por el Estado con el que España haya suscrito un CDI que contenga la cláusula de intercambio de información y que los inmuebles sean utilizados en función de su objeto social.

La exención al impuesto podrá otorgarse de manera proporcional en los casos en los que la propiedad del inmueble esté compartida en lo que afecte a entidades no residentes que no puedan acogerse a las exenciones o en el supuesto de cumplir parcialmente los requisitos del Gravamen. Para que se conceda esta exención se precisará la presentación de una relación de los bienes inmuebles y derechos que posea la entidad y que se produzca la acreditación de las personas físicas que posean en última instancia, de forma directa o indirecta, el capital o patrimonio de la entidad¹⁰¹⁵.

La acreditación del titular es el requisito principal para conseguir la exención a este gravamen. La Dirección General de Tributos establece que será necesario para demostrar la titularidad tanto directa como indirecta que esta identificación se produzca “*mediante comunicación auténtica*”. Comunicación auténtica que ha quedado asimilada a la declaración del representante legal de la sociedad ante el notario o fedatario público, que recoja en su

¹⁰¹⁴ MEDINA CRESPO, J.M. “La tributación de los no residentes por las rentas inmobiliarias obtenidas en España sin Establecimiento Permanente”. *Crónica Tributaria*, nº101, 2001, págs.121 y ss.

¹⁰¹⁵ ALONSO ALONSO, R Y PRESA LEAL U. “Novedades más significativas de la Ley 43/1995, del Impuesto de Sociedades”. *Revista de Estudios Financieros*, nº154, 1996, pág.154.

manifestación, la identificación de todas las personas físicas que directa o indirectamente, resulten titulares de su capital¹⁰¹⁶.

En esta identificación personal se deberán contener datos como la nacionalidad, el país de residencia y el domicilio permanente de cada una de las personas físicas. En el supuesto de contar con más de cincuenta accionistas o cotizar en mercados secundarios de valores, bastará con identificar el centro último de decisión de dichas entidades y la persona o personas físicas responsables legalmente de la dirección de las mismas.

La determinación del titular real de los inmuebles va a determinar la exención del impuesto en su cuota. Este titular deberá comunicarse ante la Administración Tributaria que deberá proceder a la aplicación de la exención¹⁰¹⁷. Incluso cuando nos encontremos ante un contrato fiduciario en el que se demuestre la validez del mismo y el último titular acreditado de los bienes inmuebles¹⁰¹⁸.

Podemos encontrarnos también ante un caso del traslado del domicilio de una entidad a un paraíso fiscal en el que no tenga un acuerdo que contenga el intercambio de información, pero si en este caso se sigue manteniendo la determinación del titular real de los mismos, va a mantenerse la exención a este Gravamen¹⁰¹⁹. La Administración admite el compromiso de comunicar cualquier alteración de los socios de la entidad que fuera la titular de los inmuebles una vez determinado el titular último de los mismos mediante el compromiso de la misma firmado por el socio y la determinación de la representación en España, sin necesidad de que la firma del mismo tenga que estar legitimada¹⁰²⁰.

La mera manifestación por parte del representante de la sociedad en España es ya por sí válida a efectos de determinar quién es el verdadero titular real de los bienes inmuebles, no

¹⁰¹⁶ RECOMENDACIÓN DEL IEF. Informe para la Reforma del Impuesto sobre sociedades. Ministerio de Hacienda. Madrid. 1994. Pág. 127.

¹⁰¹⁷ SENTENCIA Tribunal Supremo de 27 de septiembre de 2005, por la que aun siendo una sociedad domiciliada en Panamá en la que el titular del 100% de las acciones de la misma es una persona de Arabia Saudí, ha quedado probada la titularidad final de todos los inmuebles y tiene además la oportuna representación en España.

¹⁰¹⁸ SENTENCIA TS de 1 de Diciembre de 2004, con una sociedad con residencia fiscal en Gibraltar, SENTENCIA TS de 12 de Enero de 2005, SENTENCIA TS de 23 de Noviembre de 2003, sobre un contrato de fiducia de una entidad residente en Gibraltar que comunica la titularidad real del inmueble.

¹⁰¹⁹ SENTENCIA TS de 1 de Diciembre de 2004, a favor de la entidad *Sunter Properties Limited*.

¹⁰²⁰ SENTENCIA TS de 19 de Enero de 2005.

precisando más documentación que la propia de la sociedad y el compromiso de la misma de comunicar cualquier cambio que se hubiera producido en la misma¹⁰²¹.

La aportación de los datos referidos a la titularidad del capital social, en concreto la identidad de la persona que detenta las acciones al portador, su nacionalidad, residencia y domicilio, habiéndose presentado, además, comunicación del representante legal de la entidad no residente con las indicaciones formales precisas, determina por sí misma la exención del impuesto¹⁰²². Aunque no se haya procedido a la identificación de la totalidad de las acciones de la entidad titular del bien inmueble, se admite que si por lo menos el 90% de las mismas corresponden a un titular debidamente identificado, es correcta la solicitud y aplicación de la exención¹⁰²³. Sin embargo, no quedará probada la titularidad de los bienes cuando la entidad que aparece como titular del bien es a su vez participada por otras entidades no residentes en un porcentaje y a su vez la principal de ellas pertenecen a los socios de un club, que además no se determinan individualmente¹⁰²⁴.

La necesidad de determinar al titular de las acciones para acogerse a la no imposición es uno de los requisitos claves para evitar este Gravamen¹⁰²⁵.

Especialidad en la declaración ante fedatario público.

Hay que destacar que la Dirección General de Tributos, establece que la comunicación auténtica debe realizarse ante Notario español u oficina consular en España. Dado que tanto la Disposición Adicional Sexta que crea este Gravamen como el Reglamento por el cual se desarrolla, no contempla la existencia de esta única forma de determinar la veracidad de la alegación en la que se determinen las personas físicas. La jurisprudencia sí que ha sido más clara a este respecto, ya que por medio de la sentencia de la Audiencia Nacional con fecha 15 de abril de 1999, por la que se admite la identificación de las personas físicas que son las titulares de una empresa cuyo domicilio social se encontraba en Gibraltar, mediante la declaración del

¹⁰²¹ SENTENCIA TS de 26 de Enero de 2005.

¹⁰²² SENTENCIA TS de 19 de Enero de 2005 de la entidad "*Península Trading & Engineering Company Inc.*", SENTENCIA TS de 20 de Enero de 2005 a favor de la entidad "*Sheldrake Investment Corporation*", SENTENCIA TS de 20 de Enero de 2005 a favor de la entidad "*Augusta Holding Inc.*", SENTENCIA TS de 27 de Enero de 2005, SENTENCIA TS de 17 de Junio de 2008, SENTENCIA TS de 1 de Diciembre de 2004.

¹⁰²³ SENTENCIA TS de 12 de Enero de 2005 a favor de la entidad "*Bluevalley Limited*".

¹⁰²⁴ SENTENCIA TS de 5 de Julio de 2006, SENTENCIA TS 29 de Octubre de 2008, SENTENCIA TS 18 de Febrero de 2009, SENTENCIA 25 de Febrero de 2009.

¹⁰²⁵ RESOLUCION de la Dirección General de Tributos, 32/1997 con fecha 15 de enero de 1997.

representante legal de la empresa ante Notario de Gibraltar. En la que se hace referencia además a que la determinación de los medios para conocer en este caso a los verdaderos titulares se podrá hacer no sólo por medio del sistema que establece la DGT, mediante declaración ante funcionario español, sino que debe admitir cualquier otro medio de prueba que demuestre fehacientemente la realidad de la declaración.¹⁰²⁶

La identificación realizada sobre el titular real, no hace falta que sea realizada ante un fedatario público español o ante un organismo español si el documento público sobre el que se realiza la manifestación está legitimado correctamente mediante la incorporación de la Apostilla de la Haya¹⁰²⁷.

Al igual que la determinación de las personas físicas titulares se exige la misma identificación ante notario de la procedencia de los fondos. Esta exigencia de la procedencia de los fondos también se debe cumplir por las personas que tanto de forma directa como indirectamente resulten titulares del capital social, que posean nacionalidad extranjera, residencia o domicilio en el extranjero y/o cuando se ha acreditado el origen extranjero de los fondos mediante fotocopia autenticada de la escritura notarial de compraventa, inscrita en el Registro de la Propiedad correspondiente.

Puede darse además el supuesto en que la acreditación de la titularidad sea realizada por un lado mediante la intervención de la figura del notario, que no es obligatoria en todos los casos y se presente además la oportuna declaración del representante legal de la sociedad en España, lo que acreditaría en ambos casos la titularidad de los mismos y se declararían cumplido tal requisito por parte de la entidad que solicite la exención del Gravamen¹⁰²⁸. Queda probada la titularidad cuando interviene un Notario Público extranjero, en este caso del Reino Unido junto con la intervención de Notario Público en Panamá, en la que se declara fehacientemente el titular último de las acciones de la entidad titular del inmueble¹⁰²⁹.

¹⁰²⁶ SENTENCIA Audiencia Nacional de 14 de mayo de 1998, RESOLUCIÓN de 7 junio de 1995 del Tribunal Económico Administrativo Central, SENTENCIA de la Audiencia Nacional de 11 de diciembre de 1998, SENTENCIA TS de 26 de Enero de 2005 de la entidad “*Launara Anstalt*”, SENTENCIA TS de 21 de Abril de 2005, SENTENCIA TS de 1 de Junio de 2006.

¹⁰²⁷ SENTENCIA TS de 19 de enero de 2005, SENTENCIA TS de 3 de Febrero de 2005.

¹⁰²⁸ SENTENCIA TS de 20 de Enero de 2005.

¹⁰²⁹ SENTENCIA TS de 25 de Enero de 2005, a favor de la Entidad “*Arash Wolrd Inc*”, SENTENCIA TS de 13 de Abril de 2007

8.4 FIGURAS ESPECIALES EN LA APLICACIÓN DEL GRAVAMEN

Sociedades limitadas por garantía

Dentro de la identificación de las personas físicas, encontramos un obstáculo que ha quedado reflejado en la jurisprudencia que es la existencia en derecho anglosajón de figuras mercantiles que pueden complicar la operación para determinar cuáles son los inversores reales. Son las denominadas “*sociedades limitadas por garantía*”, en las que se cuenta en un inicio con un determinado número de acciones emitidas y efectivamente suscritas que pueden ser amortizadas en su totalidad, hasta llegar a carecer de capital social, pudiendo incluso seguir funcionando. Partiendo de un capital máximo, este puede estar representado por un número ínfimo de acciones a efectos mercantiles, pudiendo variar el número de socios constantemente. Aparecen en operaciones relativas al aprovechamiento por turno, en la que los propietarios de la sociedad son en su porcentaje los usuarios de este sistema, por lo que la sociedad deberá aportar los datos determinados anteriormente para poder lograr la exención correspondiente. No será tampoco problema para obtener la exención, siempre y cuando se determinen quienes son los verdaderos titulares.¹⁰³⁰

El Trust

Otro de los supuestos en los que puede darse la ocultación de los verdaderos titulares de la sociedad, es la figura del “*trust*”, en la que aparece la figura de los fideicomisos que son los titulares a efectos tributarios de la sociedad. De esta manera y para la concesión de la exención de este gravamen, la Hacienda española ha determinado la obligación de la identificación del verdadero accionista y titular de los bienes. En los casos en los que se realice esta identificación y sea positiva, no existe ningún impedimento para la concesión de la exención siempre que se cumplan los demás requisitos. En el caso que no se identifiquen, la ley es clara al establecer que se deberá identificar las personas físicas que detenten la titularidad tanto de modo directo como indirecto¹⁰³¹. Esta necesidad de identificación en esta figura quedó reflejada especialmente en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 25 de marzo de 1998 y en la Resolución de 11 de enero de 1995 del TEAC.

¹⁰³⁰ SENTENCIA Audiencia Nacional, de 11 de diciembre de 1998.

¹⁰³¹ SENTENCIA Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 17/05/1994, en la que se determina la acción de la determinación del titular del bien inmueble.

Entidades con emisión de acciones al portador

El hecho de que las entidades no residentes emitan acciones representativas de su capital como acciones al portador, no es óbice para que no se puedan acoger a la exención. Será más severo el requisito establecido en la legislación relativo a la determinación de los verdaderos titulares tanto directos como indirectos de las acciones.

No se admitirán los casos en los que se constate ante Notario el Libro de Accionistas, que las acciones son al portador y la constatación del mismo por certificado del administrador de la empresa. Serán necesarias presentar pruebas adicionales, tal y como se determina en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 4 de marzo de 1999. Admitiéndose como prueba la declaración del titular de las acciones ante fedatario público junto con los certificados emitidos por los representantes de la empresa, como demuestran varias sentencias de la Audiencia Nacional¹⁰³², que establecen el método para identificar a las personas físicas poseedoras de las acciones al portador, es mediante la aportación material de los títulos ante la Dirección General de Tributos o mediante la comparecencia personal ante fedatario público con exhibición de los títulos.

De esta manera, no queda cerrada la posibilidad para acceder a esta exención para aquellas empresas cuyas acciones hayan sido emitidas al portador, lo único que supondrá será una mayor complicación a la hora de determinar cuál es la persona física tenedora de las acciones.

Inmuebles dedicados al aprovechamiento por turno

Especial mención de cara a este impuesto merecen aquellos inmuebles que están destinados a “*time-sharing*” o aprovechamiento por turno, antiguamente denominados multipropiedad hasta la entrada en vigor de la Directiva europea, que quedó incorporado al ordenamiento jurídico español mediante la ley 42/1998 de 15 de diciembre, sobre derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles de uso turístico y otras normas tributarias. España es tradicional destino turístico del resto de ciudadanos miembros de la Unión Europea por lo que unido a la tradición europea del empleo del *sistema de aprovechamiento por turno* a fecha de hoy existe numerosa jurisprudencia sobre este derecho concreto.

¹⁰³² SENTENCIA de la Audiencia Nacional de fecha 28 de enero de 1999 y SENTENCIA de la Audiencia Nacional de fecha 2 de abril de 1998

En el caso de que nos encontremos por ejemplo ante la adhesión a un Club cuyo beneficio es la utilización de inmuebles a tiempo compartido, no es necesario concretar este derecho en un único inmueble cuando se refiere a un complejo hotelero, pudiendo referirse a otro inmueble dentro del mismo complejo¹⁰³³.

8.5 LA CLÁUSULA DE INFORMACIÓN Y LOS TERRITORIOS CALIFICADOS DE PARAÍOS FISCALES

La existencia o no de la cláusula de información de un CDI, determinará normalmente su inclusión en los territorios calificados de paraísos fiscales. En esta clasificación es importante resaltar que todos los CDI firmados en materia de renta y patrimonio por España contienen esta cláusula, al que de acuerdo con la contestación de la Dirección General de Tributos de 1997, la falta de la misma no permitirá la aplicación de la esta exención como en el caso de entidades ubicadas en territorios calificados como paraísos fiscales.

Es interesante mencionar que el CDI firmado entre España y los Estados Unidos, si contiene esta cláusula de información. Hasta aquí es todo correcto, pero el problema que surge con este convenio es que dentro del territorio americano, y por lo tanto de su soberanía territorial, se encuentra las Islas Vírgenes, que tienen el calificativo de paraísos fiscales¹⁰³⁴.

La normativa española en lo referente a este supuesto no dice nada, sino es más, establece que cualquier entidad que cumpliera los requisitos para la concesión de la exención de este Gravamen, aun teniendo domicilio en alguno de los paraísos fiscales declarados, puede tener acceso a esta exención. De este modo conviene recalcar las diversas resoluciones que ha mantenido el TEAC con fechas de 11 enero, 22 de marzo y 19 de junio de 1995, y posteriormente mediante una sentencia que recoge la Audiencia Nacional de 16 de enero de 1998 en la que establece que *“la circunstancia de que la sociedad recurrente ha fijado su domicilio en (...) que tiene condición de paraíso fiscal, lo que dificulta la transmisión de información y permite un mayor rigor en lo que se refiere al reconocimiento de las exenciones*

¹⁰³³ SENTENCIA del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 13/10/2005 en relación con la SENTENCIA del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 03/09/2009.

¹⁰³⁴ R.D. 116/2003, de 31 de enero, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el R.D. 326/1999, de 26 de febrero, y el R.D. 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2.º, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991.

tributarias, pero ello no debe ser un obstáculo para el reconocimiento de las exenciones a las que, razonablemente, se tiene derecho y respecto de la que se justifica el cumplimiento de todos los requisitos”.

De esta manera, si se cumplen los requisitos establecidos por la normativa aun teniendo domicilio en paraísos fiscales es correcta la solicitud de las exenciones correspondientes, cuando se trate de entidades que desarrollen en España, de modo continuado y habitual, explotaciones económicas diferenciables de la simple tenencia o arrendamientos del inmueble. En este sentido es importante recalcar que este supuesto de exención viene delimitado por la redacción del Reglamento del IRNR quedando esta exención con estas tres limitaciones:¹⁰³⁵

- 1.- Que el valor del bien inmueble o inmuebles cuya propiedad o posesión corresponda a la entidad no residente o sobre los derechos reales sobre los mismos, no exceda de cinco veces el valor real de los elementos patrimoniales afectos a una explotación económica. En el caso de un derecho parcial o una explotación parcial, sólo se computará la parte no destinada a la explotación económica.
- 2.- Que el volumen anual de operaciones de la explotación económica sea igual o superior a cuatro veces la base imponible del Gravamen Especial, siendo esta la constituida por el valor catastral de los bienes inmuebles. En el caso en que estos no existan en lo contenido en el Impuesto sobre el Patrimonio.
- 3.- Que el volumen anual de operaciones de la explotación económica sea igual o superior a 600.000 euros¹⁰³⁶.

Disposiciones comunes a la exención.

Una vez que haya sido concedida la exención al impuesto, no es necesario, de acuerdo con la Dirección General de Tributos remitir anualmente las solicitudes de exención mientras no haya modificaciones normativas y no se modifique el *statu quo* de la entidad¹⁰³⁷.

Participaciones en bienes inmuebles de entidades no residentes

¹⁰³⁵ Artículo 20 del Real Decreto 1776/2004, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto de la Renta de los No Residentes.

¹⁰³⁶ ERRO GLARÍA, E. “Análisis del Gravamen especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes”. *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº208, CEF, Madrid, julio 2000, pág.125.

¹⁰³⁷ RESOLUCION de la Dirección General de Tributos con fecha 8 de agosto de 1995.

En el caso en el que la entidad no residente únicamente sea participe de una parte del derecho real, el Gravamen Especial sólo será exigible por el porcentaje del mismo. Un mismo supuesto ocurrirá en el caso en el que no se aporten los datos para poder identificar a los verdaderos titulares de las participaciones circunstancia que determinará un devengo del Gravamen Especial por la participación que no haya quedado totalmente identificada.

8.6 LA DEDUCCIÓN DEL GRAVAMEN ESPECIAL

Para evitar la carga lesiva de este impuesto y el que sea considerado un gravamen lesivo, se establece en la propia normativa del mismo, la posibilidad de ser considerado gasto deducible a efectos de la determinación de la base imponible del impuesto, que es su caso correspondiese. De esta manera, se podrá incorporar a la hora de proceder a la determinación de la base imponible del Impuesto de la Renta de los No Residentes. Esta posibilidad de incluir este Gravamen como gasto deducible, no es del todo correcta, ya que autores como MORENO FERNANDEZ¹⁰³⁸ y ERRO GLARÍA¹⁰³⁹ establecen que dentro de la distinción del IRNR en lo que respecta en los rendimientos obtenidos por medio de EP o no, supone una discriminación. Esta discriminación se basa en que el devengo del IRNR cuando no se tiene un EP se realizará de forma automática, operación por operación, sin la posibilidad de aplicar este gasto deducible. Mientras que si se cuenta con un EP no hay problema a la hora de aplicar este gasto.

Por último, es importante reseñar a efectos del Derecho Comunitario financiero, en concreto al Principio de Establecimiento. Este principio determina la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en el espacio territorial de otro Estado de la UE. Esta libertad podría suponer una colisión con el Gravamen Especial ya que puede vulnerar de manera indirecta este principio al implicar un gasto adicional para la empresa, sobre todo en los casos en los que no se pueda recuperar como gasto deducible.

¹⁰³⁸ MORENO FERNÁNDEZ, J. “El Impuesto especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes”. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº220, 1992, pág.776.

¹⁰³⁹ ERRO GLARÍA, E. “Análisis del Gravamen especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes”. *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº208, CEF, Madrid, julio 2000, pág.130

TEMA 9. EL REGISTRO DE INVERSIONES EXTRANJERAS

9.1 INVERSIONES EXTRANJERAS EN ESPAÑA Y SU IMPLICACIÓN INMOBILIARIA

El régimen de inversiones extranjeras en España es consecuencia del propio Tratado de la Unión Europea. En el mismo se determina la plena libertad de los movimientos de capital, elevando, a rango de Tratado, la Directiva 88/361/CEE de 24 de junio, que posteriormente ha sido recogido en los Artículos 63 a 66 del TFUE, no sólo prohíbe las restricciones a los movimientos de capitales y a los pagos entre Estados miembros, sino también entre éstos y terceros países. No obstante, este TFUE en su articulado sí que permite el establecimiento de requisitos administrativos sobre las operaciones realizadas para la obtención de información estadística relevante o para la adopción de medidas justificadas por razones de seguridad y orden público.

Por la aplicación del Principio de libertad de movimientos de capitales y de pagos entre los Estados miembros y terceros, se consideró la necesidad de articular un control administrativo de todas estas operaciones. De esta manera, se creó el Registro de Inversiones Extranjeras con dos funciones principales: la primera, una mera función estadística y una segunda más importante, basada en razones de seguridad y orden público.

Esta liberalización de las inversiones no puede decirse que haya sido completa y en todas las materias, ya que se han reservado una serie de materias que debido a su importancia se ha preferido mantener bajo el control del Estado. Estas materias son las denominadas de importancia estratégica y de control, como por ejemplo las relacionadas con la Defensa Nacional, armas y explosivos, seguridad privada o aquellas que tienen una gran importancia

económica, como es el caso del transporte aéreo, derechos mineros, televisión, telecomunicaciones o el juego.¹⁰⁴⁰ Aun con todo esto, CALVO BERNARDINO afirma que sí que se han quedado plenamente liberalizadas ya que se han eliminado los procedimientos de verificación y de autorización previos¹⁰⁴¹.

La titularidad de estas inversiones, podrá ser ostentada tanto por personas físicas como personas jurídicas. De esta manera, se entenderán como inversiones extranjeras de personas físicas aquellas que han sido realizadas por los no residentes en España, mientras que las inversiones extranjeras de personas jurídicas serán todas aquellas que han sido realizadas por sociedades con domicilio extranjero o aquellas que se consideran entidades públicas con soberanía extranjera.

De esta forma por medio de la Ley 18/1992 de 1 de julio y el RD 664/1999 de 23 de abril sobre Inversiones Exteriores y sus desarrollos legislativos posteriores, crearon el Registro de Inversiones Extranjeras que tiene una finalidad estadística y de control, que tiene una dependencia directa del Ministerio de Economía y Hacienda.

Tipos de inversiones

Aclaradas las materias que gozaran de una especial regulación y cuál será la competencia y ejercicio de la regulación de las mismas, habrá que especificar qué tipo de inversiones van a quedar sometidas a este trámite de inscripción. Se pueden agrupar en tres grupos principales de inversiones: Un primer grupo, en el que se incluyen las inversiones directas, como la adquisición de un bien inmueble en España siempre que el importe total supere los 3.005.060,52 euros o cuando, con independencia de su importe, cuando el origen de los fondos proceda de cuentas corrientes de países con la calificación de paraísos fiscales¹⁰⁴².

¹⁰⁴⁰ Artículo 1, del RD 664/1999, de 23 de abril, sobre inversiones exteriores. Determina las materias objeto de protección especial mediante un control, las siguientes: Transporte aéreo, comunicación por radio, minerales y materias primas de interés estratégico y derechos mineros, televisión, el juego, las telecomunicaciones, seguridad privada, la fabricación, comercio o distribución de armas y explosivos de uso civil y por último las actividades relacionadas con la Defensa nacional.

¹⁰⁴¹ CALVO BERNARDINO A. y OTROS “*Manual del sistema financiero español*”. Ariel, Barcelona, 2010, pág.731 y ss.

¹⁰⁴² Artículo 1 del Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991 (Disposición Transitoria Segunda Ley 36/2006).

Un segundo grupo más numeroso, compuesto con las inversiones realizadas de manera indirecta. Estas inversiones se podrán realizar mediante la compra de acciones o participaciones de sociedades o la participación en fondos de inversión. Y un tercer grupo, compuesto por aquellas inversiones que no tienen como destino directo la empresa sino otras figuras, como las inversiones en comunidades de bienes, cooperativas, fundaciones y otras análogas. En este caso también se aplica el mínimo de inversión en la cantidad de 3.005.060,52 euros o cuando, con independencia de su importe, también proceda de países con la calificación de paraísos fiscales.

La declaración de las inversiones como norma general, se realizará después de haber ejecutado la inversión, teniendo la obligación de proceder a comunicar al Registro en ese momento, salvo que ésta tenga su origen en países declarados paraísos fiscales o estas inversiones se realicen en valores negociables o en participaciones inferiores al 50% de capital de la sociedad española que recibe la inversión¹⁰⁴³. En todos los supuestos en los que se produzca no una inversión sino una desinversión, se aplicará la norma general de la declaración posterior al hecho.

Las entidades declarantes comunicarán los depósitos o saldos anotados de no residentes que se constituyan o cancelen como consecuencia del cambio de residencia de sus titulares, y de las transmisiones por título distinto del de compraventa, incluidas las de carácter lucrativo *intervivos* o *mortis causa*.

Normas comunes a la inversión

El cambio de domicilio social de personas jurídicas o el traslado de residencia de personas físicas determinarán el cambio en la calificación de una inversión como española en el exterior o extranjera en España. En los supuestos de adquisición o pérdida de la calificación de inversión española en el exterior o de inversión extranjera en España por cambio de residencia o de domicilio social del titular, se declararán al Registro de Inversiones del Ministerio de

¹⁰⁴³ La DIRECCIÓN GENERAL DE REGISTROS Y DEL NOTARIADO en la RESOLUCIÓN de 26 de octubre de 1992 admite el que por razones de urgencia se formalice la operación aun cuando no se disponga en tal momento de la certificación negativa de residencia, siempre que el inversor haga manifestación de su condición de no residente y acredite su nacionalidad con exhibición de su documentación, circunstancias que se harán constar por el fedatario en el documento público y se reflejarán, también, en la declaración a remitir al Registro de Inversiones Extranjeras; todo ello, con independencia de la obligación que tiene el inversor de obtener aquella certificación y remitirla a la Dirección General de Transacciones Exteriores.

Economía, según la operación de que se trate. Las inversiones exteriores podrán realizarse mediante cualquier forma de aportación, ya sea dineraria o no dineraria.

La especialidad en el Registro de Inversiones relativa a los bienes inmuebles

Existen unas normas especiales en el Registro de aplicación a las inversiones en materia de bienes inmuebles:

- a. Entrega de cantidades a cuenta. Ocurre cuando el titular de la inversión extranjera entrega cantidades a cuenta, bien directamente a un promotor, bien a un cesionario residente, para la adquisición de edificios en construcción al amparo de la legislación aplicable al efecto. Esta declaración de inversión no se cumplimentará modelo alguno hasta que se otorgue el documento público o privado de la adquisición.
- b. Por la realización de obras nuevas, ampliaciones, reformas y mejoras susceptibles de inscripción en el Registro de la Propiedad. En el caso de realización de estas obras, deberá declararse al Registro de Inversiones en el plazo de los tres meses siguientes a la finalización de la obra, salvo que antes del transcurso de ese plazo se hubiere formalizado la operación ante fedatario público, en cuyo caso la declaración por el titular no residente deberá efectuarse en el plazo del mes siguiente a la fecha de formalización.
- c. En el supuesto de que se proceda a la liquidación total o parcial de una inversión extranjera en bienes inmuebles deberá presentarse por el titular o fedatario público español, declaración de la liquidación que ha de ser suscrito por el titular no residente.
- d. Con ocasión de desinversiones parciales bien por cambio de uno o varios de los titulares de una propiedad *pro indiviso*, bien por transmisión de parte de los inmuebles declarados en un mismo documento de declaración, se declarará al Registro de Inversiones dicha desinversión parcial.
- e. En caso de transmisión de bienes inmuebles entre no residentes se procederá a la correspondiente declaración por el adquirente y por el transmitente.

Las transmisiones sobre los bienes inmuebles que radiquen en España que pretendan su oportuna inscripción en el Registro de la Propiedad correspondiente deberán acreditar la presentación de dicha declaración de inversión¹⁰⁴⁴.

La Memoria Anual de Inversión

Las empresas españolas participadas por no residentes deberán presentar ante la Dirección General de Comercio e Inversiones una Memoria Anual relativa al desarrollo de la inversión en los casos que se enumeran a continuación:

1. Sucursales en España de empresas no residentes, cualquiera que sea su cifra de capital o fondos propios.
2. Las sociedades españolas que sean dominantes de un grupo de empresas¹⁰⁴⁵, cuando la participación de no residentes en su capital social sea igual o superior al 50 % o cuando la participación de un inversor no residente en su capital social o en el total de los derechos de voto sea igual o superior al 10 %. En dicha Memoria constarán los datos de la sociedad dominante antes y después de la consolidación con las empresas del grupo.
3. Las sociedades españolas cuyo capital o fondos propios sean superiores a 500.000.000 de pesetas o 3.005.060,52 euros, deberán presentar Memoria de actividad en los siguientes casos:
 - a) Cuando la participación de inversores no residentes en su capital social sea igual o superior al 50 %.

¹⁰⁴⁴ RESOLUCION DE 11.09.1998, en la que por motivos de urgencia, la DIRECCIÓN GENERAL DE REGISTROS Y DEL NOTARIADO, se admite que el notario realice la escritura de transmisión de bienes inmuebles con la mera manifestación de la no residencia, los Registradores debía hacerse extensiva la dispensa de la justificación de la no residencia que pasaba a ser cometido de aquella Dirección General y habida cuenta que el régimen sancionador de la infracción de las normas vigentes sobre inversiones extranjeras previsto en la Ley 40/1979, de 10 de diciembre, sobre Régimen Jurídico del Control de Cambios, no alcanza hoy en día a la validez y eficacia del negocio adquisitivo. Y sin que, por otra parte, exista norma alguna que faculte a los Registradores para calificar el cumplimiento por los fedatarios de la obligación de tramitar la comunicación al Registro de Inversiones extranjeras de la inversión realizada ni su contenido.

¹⁰⁴⁵ Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre.

b) Cuando la participación de algún inversor no residente en su capital social o en el total de los derechos de voto sea igual o superior al 10 %.

Una de las funciones que se le asigna al Registro de Inversiones Extranjeras es la del estudio de los flujos de inversiones en España. Para GOMEZ GOMEZ, las dos fuentes estadísticas importantes de las inversiones y flujos de inversión directa extranjera en España son la balanza de Pagos y el Registro de Inversiones extranjeras, que permiten conocer a nivel estadístico el nivel de internacionalización de la economía española¹⁰⁴⁶.

9.2 INVERSIONES ESPAÑOLAS EN EL EXTRANJERO

Titularidad y tipo de inversiones

Los titulares de las inversiones serán las personas físicas residentes en España y las personas jurídicas con domiciliadas en España, estas inversiones se producirán de la siguiente manera:

1. Mediante participaciones en sociedades extranjeras.
2. La constitución y ampliación de dotación de sucursales.
3. La suscripción de valores negociables representativos de empréstitos, emitidos por no residentes.
4. La participación en fondos de inversión extranjeros.
5. La adquisición de bienes inmuebles. En este caso se deberá proceder a la comunicación al Registro de Inversiones cuando ésta supere la cantidad total de 1.502.530,26 € o cuando, con independencia de su importe tenga como destino los territorios o países considerados como paraísos fiscales.
6. La constitución, formalización o participación en contratos de cuentas en participación, fundaciones, agrupaciones de interés económico, cooperativas y comunidades de bienes cuando el valor correspondiente a la participación de los inversores residentes, por sí mismos o en unión de las previamente existentes, sea superior a 1.502.530,26 € o cuando, con independencia de su importe, tengan como destino los territorios o países considerados como paraísos fiscales.

¹⁰⁴⁶ AA.VV. “*Perspectivas de la Globalización*”. Dikynson, Madrid, 2006, pág.179 y ss.

A efectos estadísticos se asimilará a estas operaciones de inversión española en el exterior la adquisición por residentes de valores emitidos por residentes y adquiridos en mercados secundarios extranjeros¹⁰⁴⁷.

La declaración de las inversiones

Cuando la declaración tenga destino países o territorios considerados paraísos fiscales deberá efectuarse la declaración con carácter previo sin perjuicio de la que hay que efectuar posteriormente. Se exceptuarán de la declaración previa:

1. Las inversiones en valores negociables, emitidos u ofertados públicamente, negociados en mercado secundario oficial o no, así como las participaciones en fondos de inversión.
2. Las inversiones en empresas que no permitan influir en su dirección. Se presumirá la influencia cuando la participación, directa o indirecta, supere el 10% capital o cuando con una participación inferior el inversor forme parte, directa o indirectamente, del órgano de administración.

La declaración deberá hacerse por el titular de la inversión. En el caso de operaciones en las que intervenga una sociedad dedicada a servicios de inversión, entidades de crédito y otras similares, éstas serán las obligadas a la declaración.

La Junta de Inversiones Exteriores y la suspensión del régimen de liberalización

Es el organismo interministerial adscrito a la Dirección General de Política Comercial e Inversiones Exteriores con funciones de información en materia de inversiones exteriores. Aparte de las funciones propias de información¹⁰⁴⁸, la Junta de Inversiones Exteriores actúa como órgano asesor, mediante la realización de informes sobre los asuntos que le sean

¹⁰⁴⁷ No es normal encontrar una sentencia relativa al Registro de Inversiones extranjeras. Es interesante destacar la referencia que hace la SENTENCIA de la Audiencia Provincial de Madrid de fecha 07.05.2008 en referencia a un caso penal con la empresa FUNESPAÑA SL en la que se consideran la comisión del delito de malversación de caudales públicos y de tráfico de influencias al ser una empresa pública. En esta sentencia se hizo hincapié en la “no comunicación deliberada para mantener oculta” en este caso la inversión realizada ficticiamente por una entidad española en Polonia con el objeto ficticio de la apertura de una sede.

¹⁰⁴⁸ Artículo 9. Real Decreto 664/1999, de 23 de abril sobre inversiones exteriores.

sometidos, informar sobre los expedientes de suspensión del régimen de liberalización de los mercados y cualquier otra función encomendada.

El Consejo de Ministros, que a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda y, en su caso, del titular del Departamento competente por razón de la materia, podrá acordar, de forma motivada, con carácter general o particular, la suspensión del régimen de liberalización. Esta suspensión de las inversiones se producirá siempre que por su naturaleza, forma o condiciones de realización, afecten o puedan afectar a actividades relacionadas aunque sólo sea de modo ocasional con el ejercicio de poder público, o a actividades que afecten o puedan afectar al orden público, seguridad y salud públicas. En este supuesto se iniciará un expediente motivado de suspensión del régimen de liberalización.

En el caso de iniciarse este expediente de suspensión, una vez suspendido el régimen de liberalización, el inversor afectado deberá solicitar autorización administrativa previa respecto de las operaciones de inversión que a partir del momento de la notificación de la suspensión se propusiera realizar. Esta suspensión además, se producirá cuando afecte a todas aquellas materias relacionadas con la Defensa Nacional, tales como producción o comercio de armas, municiones, explosivos y material de guerra.

En el caso de sociedades cotizadas en bolsa que se dediquen a estas materias, únicamente se requerirá autorización a los no residentes cuando esta supere el 5% del capital social de la empresa española o sin superar este porcentaje, le permita entrar directa o indirectamente en el órgano de administración de la sociedad.

Especialidad de los bienes inmuebles en inversiones fuera de España.

1. Entrega de cantidades a cuenta. Cuando el titular de la inversión española entregue cantidades a cuenta, bien directamente a un promotor, bien a un cesionario residente, para la adquisición de edificios en construcción al amparo de la legislación aplicable al efecto, no se cumplimentará modelo alguno hasta que se otorgue el documento público o privado de la adquisición.
2. La realización de obras nuevas y ampliaciones de las mismas, reformas y mejoras, sobre inmuebles objeto de inversión española será objeto de declaración al Registro de Inversiones. Las operaciones deberán ser declaradas por el titular residente en el plazo

de un mes a partir de la fecha en que la inversión entre a formar parte del patrimonio del titular de la inversión.

3. En los casos de liquidación total o parcial de una inversión española en el exterior en bienes inmuebles, deberá presentarse por el titular, la declaración de la liquidación correspondiente.
4. En el supuesto de liquidaciones parciales bien por cambio de uno o varios de los titulares de una propiedad pro indiviso.
5. En caso de transmisión de bienes inmuebles entre residentes se cumplimentará un modelo por el adquirente y otro modelo por el transmitente.

La Memoria Anual

Será obligatoria la presentación de memorias anuales cuando se reúna alguno de los requisitos siguientes:

1. En el caso de inversiones en sucursales cualquiera que sea la cuantía de la inversión.
2. Cuando el patrimonio neto de la sociedad extranjera objeto de la inversión sea superior a 250.000.000 de pesetas o 1.502.530,27 euros y la participación del inversor en el capital o en el total de los derechos de voto sea igual o superior al 10 %.
3. En el caso de inversiones en sociedades cuya actividad sea la tenencia, directa o indirecta, de participaciones en el capital de otras sociedades, cualquiera que sea la cuantía de la inversión.

TEMA 10. TRIBUTACIÓN DEL PATRIMONIO EMPRESARIAL INMOBILIARIO.

10.1 ACTIVIDAD ECONÓMICA Y AFECTACIÓN DEL BIEN INMUEBLE AL DESARROLLO DE LA MISMA.

Se entiende que un bien queda afecto al patrimonio empresarial cuando este se utilice para la obtención de los oportunos rendimientos económicos relativos a la actividad. En este sentido y en el caso de los bienes inmuebles, se entenderán afectados en su totalidad cuando estos se dediquen a desarrollar en ellos la actividad realizada por el sujeto pasivo del impuesto¹⁰⁴⁹. Según GALAPERO FLORES la afectación significa, por un lado, adquirir bienes por un título de transmisión y destinar esos bienes para desarrollar una actividad, y por otro lado, traspasar bienes del patrimonio privado del sujeto que ejerce la actividad económica al patrimonio que utiliza en el ámbito de su actividad económica, en ambas situaciones se pone de manifiesto el elemento volitivo por parte del sujeto implicado que supone el querer destinar los bienes a un fin concreto, el ejercicio de su actividad económica.¹⁰⁵⁰

En otras ocasiones se podrán afectar estos inmuebles de manera parcial, cuando únicamente una parte del mismo sea la que se destine a la realización de la actividad económica¹⁰⁵¹. Para MARTINEZ AZUAR la afectación es uno de los elementos importantes a

¹⁰⁴⁹ Artículo 29.1 a) de la Ley 35/2006 de 28 de noviembre por la que se regula en IRPF en relación con los artículos 22 y ss. del Reglamento del IRPF aprobado por el RD 439/2007 de 30 de marzo.

¹⁰⁵⁰ GALAPERO FLORES, R.M. “*IRPF: Tributación de los bienes Afectos*”. Edersa, Madrid, 2002, págs.54 y ss.

¹⁰⁵¹ Artículo 29.2 de la Ley 35/2006 de 28 de noviembre por la que se regula en IRPF en relación con los artículos 22 y ss. del Reglamento del IRPF aprobado por el RD 439/2007 de 30 de marzo.

la hora de realizar operaciones comerciales y determinar los bienes que quedan afectos a estas operaciones. No sólo en el momento de la afectación sino también y con más complejidad cuando nos encontramos ante la desafectación de los bienes inmuebles y la diferenciación entre el patrimonio afecto y el patrimonio particular¹⁰⁵².

Especialidades de la afectación de los bienes inmuebles

En el caso de la afectación del inmueble, habrá que tener además en consideración que deberá incluirse en la contabilidad y en los registros oficiales de la actividad económica, ya que de lo contrario se consideraría bien inmueble no afectos a la actividad. Y en segundo lugar, habrá que tener en cuenta en caso de matrimonio, la afectación quedará condicionada a lo contenido en el Código de Comercio vigente, que para el ejercicio de una actividad comercial por una persona casada se necesitará para la utilización de bienes comunes el consentimiento del otro cónyuge¹⁰⁵³, presumiéndose este consentimiento en el supuesto en el que se conocieran dichas actividades mercantiles por parte del cónyuge no ejerciente y no hubiera planteado una oposición expresa a vincularlos¹⁰⁵⁴.

El consentimiento se presume en el caso en que se contraiga matrimonio y uno de los cónyuges tuviera una actividad comercial y la continuase sin la oposición del otro. El consentimiento podrá ser revocado en cualquier momento y para que tenga efectos frente a terceros deberá reflejarse en escritura pública y ser inscrita en el Registro Mercantil¹⁰⁵⁵.

La afectación o la desafectación no van a suponer una alteración patrimonial, siempre que los bienes sigan formando parte del patrimonio del contribuyente, en el supuesto en el que este requisito no se cumpla para SORIANO BEL significará que se ha producido una transmisión generando la tributación correspondiente a la operación realizada con el bien inmueble¹⁰⁵⁶.

¹⁰⁵² MARTINEZ AZUAR, J.A. *“Inmuebles y fiscalidad”*. Club Universitario, San Vicente, Alicante, 2004, pág.61 y ss.

¹⁰⁵³ Artículo 6 del Código de Comercio de 24 de noviembre de 1885.

¹⁰⁵⁴ Artículo 7 del Código de Comercio de 24 de noviembre de 1885.

¹⁰⁵⁵ Artículos 8-12 del Código de Comercio de 24 de noviembre de 1885.

¹⁰⁵⁶ SORIANO BEL, J.M. *“Fiscalidad Inmobiliaria 2007-2008”*. CISS, Valencia, 2008, págs.598 y ss.

Quedarán por lo tanto afectados al desarrollo de la actividad económica los inmuebles por el valor de adquisición de los mismos, al igual que en los supuestos para calcular el valor de adquisición en las ganancias y pérdidas patrimoniales, nos encontraremos que para determinar el valor de afectación o valor contable, se partirá del importe real de la adquisición + gastos y tributos inherentes a la adquisición (excluidos los intereses que se hubieran abonado para la adquisición) + inversiones y mejoras – amortizaciones fiscalmente deducibles.

En el caso en el que este inmueble hubiera sido enajenado antes de 3 años una vez afectado, se entenderá que en ningún momento se había afectado a la actividad, mientras que si se produce la enajenación del bien después de estos 3 años, se entenderá según SORIANO BEL que nos encontramos ante una transmisión de un bien afecto a una actividad económica y por lo tanto no serán de aplicación los coeficientes de abatimiento. La norma de los 3 años no será de aplicación para la afectación definitiva cuando el bien queda afectado a la actividad económica como activo circulante, se realiza una transmisión posterior, incluso en los supuestos en los que se ve transformado y/o se incumple de alguna manera este plazo.

En el caso de encontrarnos ante un solar, al incorporarse a la actividad inmobiliaria y formar parte, en tanto activo circulante, de la edificación terminada, ya no mantiene su calificación de elemento no afecto a la actividad económica, aunque los pisos se vendan antes de que transcurran 3 años desde la contabilización del solar dentro de la actividad empresarial. En cambio, la totalidad del beneficio obtenido en la venta de la edificación es rendimiento de la actividad empresarial, de forma que no procede considerar que el beneficio de la venta de los inmuebles deba desagregarse, de modo que la parte que corresponde al suelo tenga el tratamiento fiscal de incremento de patrimonio y sólo la relativa a la obra de rendimiento de la actividad empresarial¹⁰⁵⁷.

Este criterio para SORIANO BEL debe aplicarse también en los casos de encontrarnos ante obras ya iniciadas pero antes de su terminación se transfiere el solar; en este caso su incorporación a la actividad de promoción inmobiliaria lo convierte en activo circulante. Aunque este criterio se puede discutir cuando el destino de la actividad promotora es el arrendamiento o la cesión de uso y no la venta¹⁰⁵⁸.

La mera transformación del suelo por cambio de calificación urbanística e incluso la segregación sí que puede suponer el cambio en la desafectación del inmueble, esta circunstancia

¹⁰⁵⁷ RESOLUCIÓN TEAC de 30 de abril de 1999.

¹⁰⁵⁸ SORIANON BEL, J.M.” *Fiscalidad Inmobiliaria 2007-2008*”. CISS, Valencia, 2008, págs.599 y ss.

ha sido estudiada por la DGT en una consulta en la que un terreno rústico había sido recalificado a solar sin que el propietario hubiera realizado o encargado alguna actividad urbanizadora, queriendo segregar las parcelas para su venta. En este caso la resolución establece la desafectación del terreno rústico en el momento de que deje de desarrollarse la actividad agrícola, cesando su utilización tanto directa como indirecta, teniendo en cuenta que el mero cese de los cultivos no implica la desafectación¹⁰⁵⁹.

En el supuesto de que la afectación hubiera sido parcial, habrá que determinar la parte proporcional que es objeto de afectación con la inclusión de las demás condiciones necesarias para la afectación enumeradas anteriormente. Además se incluirán en la posibilidad de afectación cualquier otro derecho real sobre los bienes inmuebles que pueda ser necesario para la obtención de los recursos económicos objetos de la actividad.

La desafectación de un bien inmueble de una actividad económica

Para la desafectación del bien inmueble habrá que determinar el valor neto contable del mismo a la fecha del traspaso. Supone para el patrimonio del sujeto pasivo la determinación de una ganancia o pérdida patrimonial por la que deberá proceder al pago del impuesto correspondiente de acuerdo con las normas generales de determinación de las ganancias patrimoniales inmobiliarias. Si el bien inmueble fuera enajenado antes de 3 años desde la desafectación, incluso si es un cese de actividad, no resultarán aplicables los coeficientes reductores generales.¹⁰⁶⁰

En el supuesto que la actualización del valor de los inmuebles se hubiera producido bajo el amparo del Real Decreto Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica, la determinación de la ganancia o pérdida patrimonial obtenida por la desafectación se calcularía de la siguiente manera: Sobre el precio de adquisición y las amortizaciones contabilizadas se aplicarán los coeficientes de actualización. Sobre la diferencia anterior, se resta del importe del valor anterior del elemento patrimonial y sobre el importe de todo lo anterior, se restará del incremento neto derivado de las operaciones de actualización de esta norma. Para determinar en su caso la ganancia o pérdida patrimonial, esta se concretará por la diferencia entre el valor de transmisión y el valor contable.

¹⁰⁵⁹ CONSULTA DGT de 25 de enero de 2005.

¹⁰⁶⁰ CASERO BARRON, R. “Código Práctico de Impuesto sobre Sociedades”. El Derecho, Madrid, 2011, págs.324 y ss.

La afectación de los bienes inmuebles en el impuesto de sociedades

La afectación de los bienes inmuebles en los supuestos en los que van a quedar sus titulares sujetos a la imposición contenida en el LIS, va a ser muy variada, ya que se determinan una gran cantidad de matizaciones relativas a la afectación de los bienes inmuebles al ejercicio de la actividad económica.

Amortizaciones

La primera referencia que nos vamos a encontrar sobre la afectación, se refiere a las amortizaciones del inmovilizado material e inmaterial por la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por el funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia. En este sentido afecta a los bienes inmuebles ya que permite amortizarlos libremente cuando:

- a) Pertenezcan a sociedades anónimas laborales o sociedades limitadas laborales, explotaciones asociativas prioritarias, adquiridos durante los cinco primeros años de actividad desde su calificación.
- b) Los elementos del inmovilizado material e inmaterial, excluidos los edificios, afectos a las actividades de investigación y desarrollo.
- c) Los edificios, se amortizarán por partes iguales, durante un período de 10 años, en la parte que se encuentren afectos a las actividades de investigación y desarrollo.
- c) Los activos mineros.
- d) En el caso de cesión de inmuebles con opción de compra o renovación cuando por las condiciones de la operación no existan dudas de que se ejercitará la opción de compra o renovación¹⁰⁶¹.

¹⁰⁶¹ Artículo 11 del Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (BOE del 11).

Reglas especiales de valoración

Un segundo supuesto nos lo encontramos en la determinación de reglas especiales de valoración de los bienes inmuebles afectos, ya que se procederá a integrar en la base imponible del impuesto la diferencia existente entre el valor normal de mercado y el valor contable:

- a) De los elementos patrimoniales propiedad de una entidad residente en territorio español que traslada la residencia fuera de éste, excepto los afectos al EP situado en territorio español.
- b) Los afectos a un EP situado en territorio español que cesa su actividad¹⁰⁶².

Bonificaciones

Dentro de las bonificaciones establecidas en el Impuesto de Sociedades nos encontramos la primera, para el caso de los bienes inmuebles:

- a) Bonificación del 99% de la cuota íntegra de las rentas procedentes de la actividad exportadora de producciones cinematográficas o audiovisuales españolas, libros, fascículos y elemento editado de carácter didáctico, siempre que los beneficios correspondientes se reinviertan en el mismo período impositivo al que se refiere la bonificación o en el siguiente, en la adquisición de elementos afectos a dichas actividades.

En este supuesto si nos acogemos a la definición de afectación, los bienes necesarios para la realización de las actividades económicas, nos encontramos que esta inversión de los beneficios en locales, naves o almacenes, siempre y cuando fueran necesarios para la realización de la actividad, permitirá que queden exentas las rentas anteriores.

¹⁰⁶² Artículo 17. Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (BOE del 11).

Deducciones por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica

En el caso de estas deducciones se podrán incluir las amortizaciones de los bienes afectos en la base de la deducción por estos conceptos. La propia ley además establece la imposibilidad de incluir dentro de esta base de reducción las inversiones directas en los inmuebles y terrenos¹⁰⁶³.

Deducción por actividades de exportación

Se podrá aplicar una reducción del 25% del total de las inversiones cuando se proceda a la creación de sucursales o EP en el extranjero, así como la adquisición de participaciones extranjeras. Para la determinación del EP deberá incluirse en la mayoría de los supuesto un bien inmueble o un derecho real sobre el mismo.

Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios

Se podrá proceder a aplicar una deducción en la cuota íntegra del IS el 20% de las rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de los elementos pertenecientes al inmovilizado material e inmaterial que se hubiera poseído al menos un año antes de la transmisión. Esta reducción será del 10,5 o 25% cuando la base imponible tribute a los tipos del 25,20 o 40%. En el caso de la reinversión, se aplicará la deducción siempre y cuando los nuevos elementos patrimoniales pertenezcan al inmovilizado material o inmaterial afectos a actividades económicas.

El plazo para realizar la reinversión, será desde el año anterior a la fecha de la puesta a disposición del elemento patrimonial transmitido y los 3 años posteriores o excepcionalmente si media un plan especial aprobado por la Administración Tributaria. La fecha de reinversión será el día en el que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales¹⁰⁶⁴.

¹⁰⁶³ Artículo 35.1b) del Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (BOE del 11).

¹⁰⁶⁴ Artículo 42. Del I del Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (BOE del 11).

En el supuesto de encontrarnos ante un arrendamiento financiero, se considerará realizada la inversión en la fecha de celebración del contrato. Los efectos de la reinversión quedarán condicionados, con carácter resolutorio al ejercicio de la opción de compra.

La base de la reinversión está constituida por el importe de la renta obtenida por la transmisión de los elementos patrimoniales, el único requisito que deben cumplir, es que el valor de transmisión no podrá superar el valor de mercado. Pero no se incluirán en la parte de la renta:

- a) Las provisiones de dichos elementos patrimoniales o valores cuando hubieran sido fiscalmente deducibles.
- b) Las cantidades aplicadas a la libertad de amortización
- c) Las cantidades aplicadas a la recuperación del coste del bien fiscalmente deducible.

Si la reinversión fuera de una cantidad inferior, se aplicarán las reglas anteriores pero de manera proporcional al importe de la misma.

Los nuevos elementos patrimoniales adquiridos deberán permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo salvo pérdida justificada, en el caso de bienes inmuebles durante 5 años. Si fueran transmitidos antes, perderían esta deducción, excepto si nuevamente es objeto de reinversión.

Fusión, escisión, aportaciones de activos y canje de valores.

En estos casos en los que estuvieran implicados bienes inmuebles afectos, no se integrarán en la base imponible las rentas derivadas de estas operaciones cuando la entidad adquirente resida en el extranjero y las rentas derivan de la transmisión de los bienes inmuebles o derechos que queden afectados a un EP situado en territorio español¹⁰⁶⁵.

¹⁰⁶⁵ Artículo 84. Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (BOE del 11).

Aportaciones no dinerarias

Este supuesto se puede aplicar tanto a los sujetos pasivos del IRPF, IRNR y a los sujetos pasivos del IS por lo que cubren la totalidad de las posibilidades tanto de los residentes como los no residentes en territorio español. Se considerará aportación dineraria, si la entidad que recibe la aportación es residente en territorio español o realiza actividades por medio de un EP al que afecte los bienes aportados¹⁰⁶⁶.

Transparencia fiscal internacional

Los bienes afectos a una actividad empresarial, tanto los bienes inmuebles rústicos y urbanos o derechos reales sobre los mismos, no se incluirán en la base imponible de la renta positiva de una entidad no residente en territorio español que se le aplique el régimen especial de la transparencia fiscal internacional.¹⁰⁶⁷ En el caso de no encontrarse afectos se integrarán en dicha base si no estuvieran cedidos en uso a entidades no residentes, del mismo grupo de sociedades del titular.

Empresas de reducida dimensión

En este régimen especial, se establece que los elementos del inmovilizado material afectos a explotaciones económicas en los que se realice la reinversión por la transmisión de otros elementos del inmovilizado material afecto a las actividades económicas, podrá tener una amortización que resulte de multiplicar por 3 el coeficiente de amortización lineal máximo de las tablas del impuesto¹⁰⁶⁸.

¹⁰⁶⁶ Artículo 94. Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (BOE del 11).

¹⁰⁶⁷ Artículo 107. Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (BOE del 11).

¹⁰⁶⁸ Artículo 113. Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (BOE del 11).

Revalorizaciones contables voluntarias

Las revalorizaciones contables voluntarias de elementos afectos a la actividad, deberán incluirse en la memoria de la entidad, incluido los inmuebles u otros derechos reales y cuyo importe no se hubiera incluido en la base imponible de la misma.

Subvenciones de la política agraria y pesquera comunitaria y ayudas públicas

Las ayudas públicas que tengan por objeto reparar la destrucción por incendio, inundación o hundimiento de elementos patrimoniales afectos al ejercicio de actividades económicas no se integrarán en la base imponible del Impuesto de Sociedades.

Para calcular esta renta se tendrá en cuenta tanto el importe de las ayudas como el de las pérdidas patrimoniales ocasionadas. En el caso que nos encontremos ante un importe de las ayudas menor que las pérdidas ocasionadas, se integrarán las pérdidas totales mientras que si estamos ante un supuesto en el que no hay pérdidas únicamente se computará el importe de las ayudas¹⁰⁶⁹.

10.2 ALQUILER DE VIVIENDAS POR EMPRESAS COMO RETRIBUCION SALARIAL DE LOS TRABAJADORES.

El alquiler de viviendas por empresas como retribución salarial es un supuesto muy habitual que puede aplicarse a los No Residentes en España, ya que de acuerdo con la ley del IRNR, tributarán por rentas de trabajo, cuando se trate de remuneraciones satisfechas por personas físicas o entidades residentes en territorio español o EP¹⁰⁷⁰. Para LUJAN ALCARAZ, esta retribución en especie busca asegurar la permanencia del trabajador en la empresa y su implicación personal con los intereses productivos de ésta¹⁰⁷¹ al igual que también CORDERO

¹⁰⁶⁹ Disposición adicional tercera. del Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (BOE del 11 de marzo de 2004).

¹⁰⁷⁰ Artículo 13 c) 3 del RD Legislativo 5/2004 de 5 de marzo por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto de la Renta de no Residentes. BOE 12 de marzo 2004

¹⁰⁷¹ LUJAN ALCARAZ J. “La participación retributiva de los trabajadores en la empresa” en AA.VV. “*Estudios sobre el salario*”. Bomarzo, Albacete, 2004, pág.53 y ss.

SAAVEDRA afirma este extremo fidelizador del alquiler de la vivienda a un precio por debajo de mercado¹⁰⁷².

Para la valoración de esta prestación, sí que tendremos que acudir por analogía a las disposiciones contenidas en el IRPF especialmente en lo relativo a las rentas recibidas en especie, aunque la forma de valorar la retribución en especie es desde el 1 de enero de 2013 el coste para el pagador sin que en estos casos opere el límite del 10% del resto de contraprestaciones del trabajo como ocurría anteriormente.

No obstante, en el supuesto de utilización de vivienda propiedad del pagador su valoración se establecerá conforme:

1. El 10% del valor catastral si el inmueble no hubiera sido revisado en su valor catastral y el 5% en el caso de haber sido revisado conforme a un procedimiento de valoración colectiva general de acuerdo con la norma catastral.
2. En el supuesto en el que no exista valor catastral, para la base del cálculo se tomará el 50% del mayor valor escogido entre valor de mercado y valor determinado por la Administración para otros tributos, como el del Impuesto sobre el Patrimonio. Sobre esta base se aplicará el 5%.

La nueva normativa de 2013 ha eliminado el límite del 10% del resto de las contraprestaciones del trabajo, mediante la modificación del artículo 43 de la LIRPF. Como régimen transitorio, en los casos en los que el empleador ya viniera satisfaciendo esta retribución en especie consistente en la utilización de una vivienda que no sea de su propiedad, durante 2013, esta renta se valorará sin tener en cuenta esta modificación normativa y con los límites vigentes hasta 2012¹⁰⁷³.

En el caso de producirse un alquiler por el precio de mercado, habrá que determinar la diferencia entre lo que se paga y el precio normal de mercado; esta diferencia se contabilizará como pago en especie¹⁰⁷⁴.

¹⁰⁷² CORDERO SAAVEDRA, L. "Los sistemas retributivos variables como fórmulas para involucrar al trabajador con los objetivos de la empresa". *Relaciones Laborales*, Tomo I, 2002, pág.283 y ss.

¹⁰⁷³ Disposición Transitoria nº24 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica.

¹⁰⁷⁴ SENTENCIA del TSJ de Asturias de 14 de febrero de 2003.

10.3 AMORTIZACIONES DE LOS BIENES INMUEBLES.

Una de las normas que hay que tener en cuenta a la hora de determinar el cómputo del valor del inmueble en la realización de operaciones o rendimientos obtenidos a través de ellos, son las amortizaciones. La definición de las mismas viene contenida en el propio IS, ya que las define como la depreciación efectiva que sufre un elemento por su funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia¹⁰⁷⁵. Esta amortización en el caso de los bienes inmuebles, tendrán las siguientes características:

a) Podrán amortizarse libremente, cuando pertenezcan a sociedades anónimas laborales y sociedades limitadas laborales, cuando estén afectos a sus actividades y fueran adquiridos durante los 5 primeros años a partir de la fecha de su calificación, los activos mineros y los edificios cuando estén afectos a actividades de investigación y desarrollo, en la parte afectada por un período de 10 años.

b) Amortización de elementos patrimoniales objeto de reinversión. En este supuesto, cuando además estuvieran afectos a explotación económica, de realizar una reinversión en nuevos elementos patrimoniales, se podrán amortizar en función del coeficiente que resulte de multiplicar 3 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficiales¹⁰⁷⁶. Al estar ante un supuesto en el que se transmite un bien patrimonial y se adquiere otro en su sustitución, se permite aumentar esta amortización directamente hasta tres veces más como bonificación a las entidades que realicen esta reinversión.

Además de estas especificaciones habrá que tener en cuenta que las amortizaciones en algunos casos estarán consideradas como gasto deducible en el caso de los rendimientos de los bienes inmuebles, como dotación del ejercicio fiscalmente deducible, en otros casos se considerarán un elemento del valor de adquisición y habrá que tenerlo en consideración cuando nos encontremos ante la afectación o desafectación de un bien inmueble. Veamos los casos en los supuestos siguientes:

¹⁰⁷⁵ Artículo 11. Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (BOE del 11).

¹⁰⁷⁶ Artículo 113. Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (BOE del 11).

Gasto deducible en la obtención del rendimiento del capital inmobiliario.

Para el cálculo del rendimiento inmobiliario, uno de los gastos que la ley permite introducir para su determinación, es el de las cantidades de la amortización del inmueble con la inclusión de los demás bienes cedidos con el mismo. Para calcular la amortización del bien inmueble, se determinará por la aplicación del porcentaje del 3% sobre el mayor de los siguientes valores: El Coste de adquisición satisfecho, incluidos gastos, tributos sin incluir el valor del suelo. En el caso de herencia o donación, el coste de adquisición satisfecho estará compuesto por los gastos y tributos así como las inversiones y mejoras efectuadas.

El valor catastral, sin el valor del suelo, puesto como afirma GALAN RUIZ el valor de suelo no sufre depreciación por lo cual no puede amortizarse. En este sentido también se ha posicionado la jurisprudencia en las Sentencias del TSJ de Castilla y León y de Galicia¹⁰⁷⁷. Cuando el porcentaje de amortización que deba aplicarse sobre el coste de adquisición no se conozca, el valor del suelo se calculará prorrateando el coste de adquisición satisfecho entre los valores catastrales del suelo y de la construcción de cada año y que se pueden obtener del recibo del IBI¹⁰⁷⁸.

En el caso de la amortización de los bienes muebles cedidos con el inmueble, cuando sean susceptibles de utilización durante más de un año, se aplicará como coeficiente máximo de amortización, el determinado oficialmente para las Instalaciones, mobiliario y enseres que será del 10%. Sobre la amortización de derechos o facultades de uso o disfrute sobre bienes inmuebles, será deducible en concepto de depreciación la parte proporcional del valor de adquisición satisfecho. Esta depreciación deberá si el derecho o facultad es vitalicio, la amortización será del 3% del coste de adquisición satisfecho, mientras que cuando este derecho o facultad tiene un plazo determinado, la amortización anual será el resultado de dividir el coste de adquisición satisfecho por el número de años de duración del mismo¹⁰⁷⁹.

A esta amortización de deberá aplicar según GALAN RUIZ como límite el importe de los rendimientos íntegros percibidos¹⁰⁸⁰. En el caso de encontrarnos ante un arrendamiento, la

¹⁰⁷⁷ SENTENCIA del TSJ de Castilla y León de 10 de diciembre de 2001 y SENTENCIA del TSJ de Galicia de 23 de marzo de 2002.

¹⁰⁷⁸ GALAN RUIZ J. “*Justicia y Derecho Tributario. Libro Homenaje al Profesor Julio Banacloche Pérez*”. La Ley, Las Rozas (Madrid), 2008, pág.550.

¹⁰⁷⁹ Art 23 del Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (BOE del 11).

¹⁰⁸⁰ GALAN RUIZ J. “*Justicia y Derecho Tributario. Libro Homenaje al Profesor Julio Banacloche Pérez*”. La Ley, Las Rozas (Madrid), 2008, págs.551 y ss.

amortización no podrá ser aplicada ni el por el usufructuario por el rendimiento del arrendamiento ni por el nudo propietario¹⁰⁸¹.

Dotaciones fiscalmente deducibles.

En esta dotación, también nos estamos refiriendo en el importe del deterioro de los bienes y derechos de inmovilizado material afecto a la actividad, cuando esta depreciación la sufran dichos elementos. La deducibilidad fiscal de estas amortizaciones está condicionada por una serie de requisitos: habrá que aplicar los coeficientes de amortización lineal, para el caso de los bienes inmuebles, se establecerá el coeficiente del 3%, aplicar un plan formulado por el contribuyente y aceptado por la Administración y que el contribuyente justifique su importe.

De acuerdo con el Plan General Contable y el Código de Comercio, los empresarios no mercantiles y profesionales, deberán anotar en su libro registro de bienes de inversión la cuota de amortización anual de cada uno de los bienes¹⁰⁸².

Reglas de la Amortización.

La base, será el coste de adquisición del elemento, incluidos los gastos adicionales hasta su puesta en funcionamiento o el coste de producción. Si la afectación fuera posterior a la adquisición, la amortización tomará como base el valor de adquisición en el momento de la afectación. El cómputo será desde el inicio de la actividad hasta el final de la vida útil del elemento o desafectación en algunos casos y la amortización, tal y como se ha comentado anteriormente se inscribirá en un libro especial, detallando unitariamente la correspondiente a cada bien.

En el supuesto de bienes inmuebles usados, se necesitará una antigüedad mínima de 10 años, y en estos supuestos, el coeficiente máximo será el doble de lo fijado, es decir el 6%, cuando la base de amortización sea el valor de adquisición del elemento usado. En el caso de aplicar esta amortización sobre el precio de adquisición o el coste de producción originario, se aplicará el 3%.

¹⁰⁸¹ SENTENCIA del TSJ de Cataluña de 18 de junio de 2004.

¹⁰⁸² Artículo 68.7. Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, (B.O.E. del 31).

Determinación del valor de adquisición

En los supuestos en los que nos encontremos ante una transmisión de un elemento patrimonial o derecho, tendremos que proceder a determinar el valor de adquisición del mismo para determinar la ganancia o pérdida patrimonial que hemos obtenido. De esta forma habrá que calcular cuál habrá sido la amortización del inmueble ya que se procederá a la deducción el total de las amortizaciones fiscalmente deducibles, computándose en todo caso la amortización mínima, salvo en los supuestos no susceptibles de depreciación como el suelo¹⁰⁸³.

Para el cálculo se atenderá a los supuestos anteriores, siendo la norma general la aplicación del coeficiente del 3% lineal sobre el valor de adquisición determinado en apartados anteriores. En estos casos el valor de adquisición y en su caso en el supuesto de las amortizaciones, deberá actualizarse conforme a los coeficientes de actualización aprobados, en función al año en que correspondan¹⁰⁸⁴.

Valores de afectación y desafectación

Otro de los valores en los que habrá que tener en consideración las amortizaciones efectuadas será el valor de afectación y desafectación de un bien inmueble o derecho real. En estos supuestos, para el valor de afectación, se seguirá el principio anterior para determinar el valor de adquisición, mientras que para la desafectación, se tomará el valor contable del bien, calculado de acuerdo con las amortizaciones que hubieran sido fiscalmente deducibles o en todo caso la amortización mínima¹⁰⁸⁵.

En el caso de transmisiones de elementos patrimoniales afectos realizadas con anterioridad al 1 de enero de 1998, cuando se aplique por el contribuyente el método de estimación objetiva, se tomará como período de amortización el período máximo de amortización según las tablas vigentes en el momento de la reinversión. El plazo de

¹⁰⁸³ Artículo 35. Ley 35/2006, de 28 de noviembre en relación Artículo 40 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, (B.O.E. del 31).

¹⁰⁸⁴ Artículo 40.2. Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, (B.O.E. del 31).

¹⁰⁸⁵ Artículo 23. Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, (B.O.E. del 31).

permanencia de los bienes afectos será de 7 años. En el caso de reinversiones posteriores al 01.01.1998, se aplicará las mismas normas de amortización generales¹⁰⁸⁶.

Contratos de arrendamiento anteriores al 9 de mayo de 1985

Existe una norma especial para estos supuestos, es lógicamente una norma transitoria hasta la desaparición de este tipo de contratos de arrendamiento que hubieran sido celebrados con anterioridad al 9 de mayo de 1985 que no puedan tener derecho a la revisión de rentas. En estos supuestos se podrá incluir como gasto deducible del rendimiento y en concepto de compensación, la cantidad que corresponda a la amortización del inmueble¹⁰⁸⁷.

10.4 INSTITUCIONES DE INVERSIÓN COLECTIVA INMOBILIARIA

La primera normativa que encontramos en el ordenamiento jurídico español en este campo aparece con la Ley 46/1984, de 26 de diciembre de Instituciones de Inversión Colectiva, en la que se contemplaba que se pudieran constituir Instituciones de Inversión Colectiva que no tuvieran un carácter no financiero. Pero no es hasta el año 1992 cuando aparece una norma que regula el régimen de Sociedades y Fondos de Inversión Inmobiliaria y sobre Fondos de Titulación Hipotecaria. La normativa se ha ido complementando desde estas dos primeras normas a la actual Ley 31/2011 de 4 de octubre, que modifica la Ley 35/2003, desarrollada reglamentariamente por el RD 1082/2012 de 13 de julio, con el objeto de adaptarla a las diferentes Directivas comunitarias que se han ido aprobando en relación con esta normativa de las IIC¹⁰⁸⁸. La clave de estas nuevas normas según URÍA FERNÁNDEZ, ha supuesto la

¹⁰⁸⁶ Disposición Transitoria Primera del Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (BOE del 11).

¹⁰⁸⁷ Disposición Transitoria Tercera del Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (BOE del 11).

¹⁰⁸⁸ DIRECTIVA 2009/65/CE que coordina las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de las IIC; de la DIRECTIVA 2010/43/CE en relación con los requisitos de organización, conflicto de intereses, conducta empresarial, gestión de riesgos y acuerdos entre depositarios y sociedades de gestión y la DIRECTIVA 2010/44/CE en relación con las fusiones de fondos y las estructuras de tipo principal-subordinado y los procedimientos de notificación; los Reglamentos Comunitarios de la Comisión Europea 583/2010 y 584/2010, junto con las recomendaciones técnicas emitidas por la *European Securities Market Authority*.

comercialización de las ICC españolas en el extranjero en una situación de competitividad, junto a uno de los principios básicos como la adecuada publicidad.¹⁰⁸⁹

En primer lugar lo que hay que diferenciar es que nos podemos encontrar ante dos figuras diferentes en relación con la inversión en bienes inmuebles: *los Fondos de Inversión Inmobiliaria* y *las Sociedades de Inversión Inmobiliaria*, junto a estos aparecerán posteriormente junto con la Ley 19/1992, de 7 de julio los Fondos de Titulación Hipotecaria. La clave que el legislador busca para este tipo de sociedades es que tengan por objeto principal la inversión en bienes inmuebles de naturaleza urbana para su posterior arrendamiento para lo cual lo estructura en diversas figuras, exigiéndose para ambas la oportuna autorización de la CNMV del proyecto de constitución y funcionamiento de las mismas.

10.4.1 TIPOS Y ESPECIALIDADES DE LAS INSTITUCIONES DE INVERSIÓN COLECTIVA INMOBILIARIA

Instituciones de Inversión Inmobiliaria

Son aquellas IIC configuradas como patrimonios separados sin personalidad jurídica, pertenecientes a una pluralidad de inversores, cuya gestión y representación corresponde a una sociedad gestora que ejerce las facultades de dominio sin ser propietaria del fondo, en concurso con un depositario, cuyo objeto es la captación de fondos, bienes o derechos del público para gestionarlos e invertirlos en bienes, derechos, valores u otros instrumentos financieros o no.¹⁰⁹⁰ Nos encontramos ante una figura descrita por SORIANO BEL como los “*patrimonios pertenecientes a un conjunto de inversores, cuyo objeto exclusivo consiste en la inversión en viviendas u otros inmuebles de naturaleza urbana para su explotación en régimen de arrendamiento*”.¹⁰⁹¹

¹⁰⁸⁹ AA.VV. “*Régimen jurídico de los Mercados de Valores y de las Instituciones de Inversión Colectiva*”. Coord.: URÍA FERNÁNDEZ, F., La Ley, Las Rozas (Madrid), 2007, págs.970 y ss.

¹⁰⁹⁰ Artículo 3.1 de la Ley 35/2003 de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva.

¹⁰⁹¹ SORIANO BEL, J.M. “*Fiscalidad Inmobiliaria 2007-2008*”. CISS, Valencia, 2007, págs.720 y ss.

Sociedades de Gestión Inmobiliaria

Son aquellas IIC que adoptan la forma de sociedad anónima y que cumplen los demás requisitos de los Fondos de Inversión Inmobiliaria¹⁰⁹². La diferencia por lo tanto es que estas por sí mismas tienen personalidad jurídica, y tienen un objeto social consistente en la administración, representación, gestión de las inversiones y suscripciones, reembolsos de los Fondos y Sociedades de Inversión. Podrán además, gestionar de forma discrecional e individualizada las carteras de inversiones y la administración, representación, gestión y comercialización de entidades de capital riesgo, siempre y cuando fueran autorizadas podrán realizar actividades de asesoramiento sobre inversiones en uno o varios instrumentos y custodiar y administrar las participaciones de los fondos de inversión y en su caso de las acciones de las sociedades de inversión.¹⁰⁹³

La normativa relativa aplicable a estas sociedades es la contenida en la Ley 35/2003 y en su defecto en la Ley de Sociedades de Capital del RD Legislativo 1/2010 de 2 de julio y la Ley 3/2009, de 3 de abril sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles.

Fondos de Titulización Hipotecaria y Cédulas hipotecarias.

La titulización es un método de financiación de empresas basada en la venta o cesión de derechos futuros de cobro a un tercero que a su vez financia la compra emitiendo valores que son los que colocan entre los inversores. Estos fondos constituidos por escritura pública, transforman en renta fija, susceptible de negociación en mercados de valores organizados, los conjuntos de participaciones en préstamos hipotecarios que adquieran de Entidades de Crédito constituyendo patrimonios separados y cerrados carentes de personalidad jurídica. El funcionamiento de estos fondos, de acuerdo con la CNMV, consiste en que la entidad que desee financiarse, vende los activos a un fondo de titulización hipotecaria, que carece de personalidad jurídica y está administrado por una sociedad gestora. Este fondo procederá a la emisión de bonos de titulización hipotecaria, respaldados por los activos adquiridos¹⁰⁹⁴.

¹⁰⁹² Artículo 9.1. Ley 35/2003 de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva.

¹⁰⁹³ Artículo 40.1. Ley 35/2003 de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva modificado por la Ley 31/2011 de 4 de octubre, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva.

¹⁰⁹⁴ La regulación de estos fondos está contenida en la parte no derogada de la Ley 19/1992, de 7 de julio, sobre Régimen de Sociedades y Fondos de Inversión Inmobiliaria y sobre Fondos de Titulación Hipotecaria, artículos 5-7.

Los fondos se extinguirán en el caso de amortizar íntegramente las participaciones hipotecarias que los agrupen, pero puede también preverse una liquidación anticipada cuando el importe de las participaciones hipotecarias pendientes de amortización sean inferiores al 10% del inicial.¹⁰⁹⁵

Una de las nuevas regulaciones de este tipo de fondos que ha sido incluida por la aplicación del Reglamento 1060/2009 del Parlamento Europeo, es la necesidad de determinar el riesgo financiero de los valores emitidos con cargo a cada fondo. Este deberá ser objeto de evaluación por una agencia de calificación crediticia establecida en la Unión Europea y registrada de conformidad con la normativa europea¹⁰⁹⁶.

En relación con estos fondos de titulización hipotecaria, se encuentran también las cédulas hipotecarias, que son valores de renta fija emitidos exclusivamente por entidades de crédito, bancos o cajas, o sociedades de crédito hipotecario, garantizados de forma global por la cartera de préstamos hipotecarios de la entidad emisora.

Sociedades Gestoras de Fondos de Titulización Hipotecaria

Las Sociedades Gestoras de Fondos de Titulización Hipotecaria que tienen características similares a las SGIIC, pero con la salvedad que tendrán como objeto exclusivo la constitución y gestión de los Fondos de Titulización Hipotecaria, pudiendo tener a su cargo la administración y representación de varios fondos al mismo tiempo. La creación de estas entidades gestoras quedará bajo la autorización del Ministerio de Economía y Hacienda y estas quedarán sujetas al régimen establecido para ello por la CNMV¹⁰⁹⁷.

Inversiones en bienes inmuebles.

El objeto de todos los Fondos de Inversión Inmobiliaria y de las Sociedades de Gestión Inmobiliaria es la inversión en bienes inmuebles de naturaleza urbana para destinarlos al alquiler. El requisito básico de la inversión sobre bienes inmuebles es que deben estar

¹⁰⁹⁵ Esta posibilidad de liquidación anticipada ha sido incluida por medio de la modificación del artículo 5 de la Ley 19/1992 realizada por la disposición final cuarta de la Ley 5/2009 de 29 de junio.

¹⁰⁹⁶ Artículo 2 de la Ley 15/2011, de 16 de junio, por la que se modifican determinadas normas financieras para la aplicación del Reglamento (CE) nº1060/2009 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de septiembre de 2009, sobre agencias de calificación crediticia.

¹⁰⁹⁷ Artículo 6 de la Ley 19/1992, de 7 de julio, sobre Régimen de Sociedades y Fondos de Inversión Inmobiliaria y sobre Fondos de Titulización Hipotecaria.

finalizados o en sus distintas fases de construcción como afirma URÍA FERNÁNDEZ, cuando esto ocurre nos encontramos ante inversiones directas.

En el caso de las inversiones indirectas, nos encontramos ante inversiones en una sociedad cuyo activo esté constituido mayoritariamente por bienes inmuebles, siempre que la intención sea la disolver la sociedad y poner en arrendamiento los bienes propiedad de la misma en un plazo no superior a seis meses. Esta aportación normativa está en relación con la liquidación que se realizó de las sociedades patrimoniales, que se detallan a continuación, ya que es otra de las formas para poder mantener una inversión en bienes inmuebles. Junto con esta posibilidad de compra de entidades con un claro patrimonio inmobiliario existe otra figura que se va a incluir con este tipo de inversión indirecta, que es el caso de las entidades de arrendamiento de viviendas.¹⁰⁹⁸ Además de los dos supuestos anteriores, para URÍA FERNÁNDEZ, se deben incluir además las inversiones en sociedades cuyo principal activo lo constituyan los bienes inmuebles siempre que sean objeto de arrendamiento.¹⁰⁹⁹

Junto a estas inversiones se recogen además las inversiones en sociedades anónimas cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario siempre que no tengan participaciones en el capital o patrimonio de otras IIC inmobiliarias; y en las inversiones en otras IIC inmobiliarias, siempre que en el reglamento del fondo o los Estatutos de la sociedad cuyas participaciones o acciones se prevea adquirir no autoricen a invertir más de un 10% del activo de la institución en participaciones o acciones de otras IIC, siempre que cumplan las normas sobre régimen de inversiones, prevención de conflictos de interés, endeudamiento y valoración de bienes inmuebles¹¹⁰⁰.

En lo referente a la inversión de bienes inmuebles en estado de construcción se va a permitir que incluso estos se adquieran sobre plano, siempre que ya le hubiera sido concedida la autorización o licencia al promotor para empezar a construir, mientras que la adquisición de opciones de compra tendrán la limitación de que el valor de la prima no puede superar el 5% del precio del ejercicio del inmueble. En los supuestos en los que nos encontremos ante compromisos de compra a plazos, siempre que estos no superen el plazo de dos años y no se

¹⁰⁹⁸ La figura ha sido estudiada en este documento y además viene incluida en el Capítulo III del Título VII del Texto refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004 de 5 de marzo.

¹⁰⁹⁹ AA.VV. “*Régimen jurídico de los Mercados de Valores y de las Instituciones de Inversión Colectiva*”. Coord.: URÍA FERNÁNDEZ, F., La Ley, Las Rozas (Madrid), 2007, pág.1088.

¹¹⁰⁰ Artículo 86 del Real Decreto 1082/2012, de 13 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva.

restrinja por contrato la libre transmisibilidad. En el caso de las compras sobre plano y los compromisos de compra, éstos no podrán representar más del 40% del patrimonio y las inversiones en opciones de compra no puede superar el 10% del patrimonio.

En el supuesto de las concesiones administrativas en bienes inmuebles como la titularidad por cualquier otro derecho real sobre bienes inmuebles que permita el arrendamiento de los mismos van a ser considerada como objeto de inversión inmobiliaria para este tipo de entidades.

Finalmente, la normativa no permitirá en el caso de los locales comerciales que la entidad propietaria de los mismos ejerza alguna actividad en ellos que genere o no rendimientos y exclusivamente podrá disponerlos en alquiler y los bienes inmuebles deben permanecer al menos 3 años en el patrimonio de la entidad, salvo autorización excepcional de la CNMV¹¹⁰¹.

La tasación inmobiliaria

La adquisición de los bienes inmuebles para las Sociedades y Fondos de Inversión Inmobiliarios, que sean partes del activo, deberán poseerse únicamente por concepto de propietario, por lo tanto deberán adquirirse libres de cualquier derecho de uso, usufructo o habitación.¹¹⁰² Previo a realizar esta adquisición e incorporación a los activos es necesario realizar una tasación, por medio de una Sociedad de Tasación inscrita en el Banco de España y que concorra con todos los requisitos. En ningún caso, se podrá solicitar los servicios de esta Sociedad de Tasación, si ésta pertenece al mismo grupo que la Gestora o si las retribuciones anuales de la Gestora suponen más del 15% de los ingresos totales de los servicios de valoración de la Sociedad de Tasación¹¹⁰³.

Para determinar estos valores de tasación, según GONZALEZ NEBREDA es necesario conocer las características y situación del objeto de la valoración realizando al menos una identificación física del inmueble comprobando mediante la inspección ocular, servidumbres, superficie, estado de construcción, ocupación, uso, adecuación y regímenes aplicables a los

¹¹⁰¹ AA.VV. “*Régimen jurídico de los Mercados de Valores y de las Instituciones de Inversión Colectiva*”. Coord.: URÍA FERNÁNDEZ, F., La Ley, Las Rozas (Madrid), 2007, págs.1090 y ss.

¹¹⁰² Artículo 4.6. Orden de 24 de septiembre de 1993, sobre fondos y sociedades de inversión inmobiliaria. Parcialmente derogado por el RD 845/1999 de 21 de mayo.

¹¹⁰³ Artículo 28.2. Orden de 24 de septiembre de 1993, sobre fondos y sociedades de inversión inmobiliaria. Parcialmente derogado por el RD 845/1999 de 21 de mayo.

mismos¹¹⁰⁴. Estos bienes inmuebles podrán ser adquiridos mediante financiación por garantía hipotecaria,¹¹⁰⁵ al igual que se podrán adquirir en sus distintas fases de construcción¹¹⁰⁶.

Desinversión en bien inmueble

En el supuesto en el que se produzca una transmisión de un bien inmueble, en ningún caso se podrá aplazar en más de 6 meses el cobro del precio de venta,¹¹⁰⁷ debiéndose realizar una tasación previa a la realización de la venta, salvo en aquellos casos donde el bien se hubiera tasado para determinar su valor liquidativo en los 6 meses anteriores.¹¹⁰⁸

En el supuesto en el que hubieran pasado dos años desde la liquidación y no se hubieran podido liquidar todos los inmuebles, se procederá a la Inscripción en el Registro de la Propiedad a nombre de todos los partícipes los bienes que estuvieran pendientes.

Limitaciones a la inversión en prevención de conflictos de interés.

Existen cuatro limitaciones a la inversión por parte de estas entidades. La primera de ellas guarda relación al supuesto en el que los bienes inmuebles fueran arrendados a entidades de un mismo grupo, y como afirma URÍA FERNÁNDEZ, tampoco a socios o partícipes¹¹⁰⁹, no podrán representar más del 25% del activo de la Institución. La nueva regulación ha ido más lejos al afirmar que estos pueden ser arrendados siempre y cuando no se derive un conflicto de interés y se contrate a precios y en condiciones normales de mercado, circunstancias que también serán de aplicación para los supuestos de compras o ventas a los socios o partícipes. Esta regulación se mantiene para el caso de los valores representados por medio de anotaciones en cuenta.

¹¹⁰⁴ GONZÁLEZ NEBREDÁ, P., VILLARONGA SÁNCHEZ, E., TURMO DE PADURA, J. “*La Valoración Inmobiliaria. Teoría y práctica*”. La Ley, Las Rozas (Madrid), 2006, págs.324 y ss.

¹¹⁰⁵ Artículo 5.1. Orden de 24 de septiembre de 1993, sobre fondos y sociedades de inversión inmobiliaria. Parcialmente derogado por el RD 845/1999 de 21 de mayo.

¹¹⁰⁶ Artículo 35. Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva.

¹¹⁰⁷ Artículo 4.9. Orden de 24 de septiembre de 1993, sobre fondos y sociedades de inversión inmobiliaria. Parcialmente derogado por el RD 845/1999 de 21 de mayo.

¹¹⁰⁸ Artículo 7.2. Orden de 24 de septiembre de 1993, sobre fondos y sociedades de inversión inmobiliaria. Parcialmente derogado por el RD 845/1999 de 21 de mayo.

¹¹⁰⁹ AA.VV. “*Régimen jurídico de los Mercados de Valores y de las Instituciones de Inversión Colectiva*”. Coord.: URÍA FERNÁNDEZ, F., La Ley, Las Rozas (Madrid), 2007, págs.1091 y ss.

La segunda limitación aprobada, consisten en que las entidades del grupo de las sociedades gestoras y de las de sociedades de inversión inmobiliaria, no podrán ser arrendatarias de los bienes inmuebles que integren el activo de dichos fondos y sociedades de inversión colectiva. Una tercera, relacionada con la adquisición de los bienes inmuebles, en la que se determina que únicamente se podrán adquirir bienes inmuebles a entidades del mismo grupo o del grupo de la sociedad gestora si en los reglamentos o estatutos estuviera permitido o que exista un procedimiento especial interno y se cumplan los requisitos de información correspondientes. Las entidades del mismo grupo no podrán adquirir más de un 25% del patrimonio de la institución.

Por último, las Instituciones no pueden vender inmuebles a las personas o entidades de su mismo grupo o del grupo de la sociedad gestora¹¹¹⁰.

Obligaciones de información

Las Sociedades como los Fondos de Inversión Inmobiliaria, deberán informar de cualquier hecho relevante que ocurra. Se entenderá que es relevante, cuando se produzca un desembolso superior al 5%, se modifiquen las comisiones vigentes, la venta de un inmueble un 10% menos de su precio según tasación; debiendo además redactar un Folleto Informativo, Memoria Anual e Informes Trimestrales oportunos. La memoria de ambas instituciones deberá reflejar las características de la institución y los criterios de inversión y viabilidad.

Obligaciones frente a terceros

Las IIC tienen la capacidad de acudir a la financiación externa para la adquisición de los bienes inmuebles que componen su patrimonio por medio de la garantía hipotecaria, tanto para el caso de la adquisición de bienes inmuebles acogidos a algún régimen de protección pública como en el caso de la rehabilitación de inmuebles. El saldo vivo de las financiaciones ajenas en ningún momento podrá superar el 50% del patrimonio, permitiéndose que estas entidades puedan endeudarse hasta un máximo del 10% de su activo para resolver problemas de tesorería.

¹¹¹⁰ Artículo 88 del Real Decreto 1082/2012, de 13 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva.

Las Sociedades de inversión inmobiliaria tienen que invertir al menos el 80% del promedio anual de saldos mensuales de su activo en bienes inmuebles, mientras que el restante pueden invertirlo en valores admitidos a cotización en bolsas u otros sistemas organizados de negociación. En el caso de los Fondos de inversión inmobiliaria, el porcentaje de inversión se reduce al 70% manteniendo el coeficiente de liquidez mínimo del 10% del activo total del mes anterior¹¹¹¹.

Dentro de las limitaciones de la inversión, ningún bien o derecho puede representar por sí mismo más del 35% del patrimonio total, que en el caso de los edificios este porcentaje va referido a la totalidad y no a cada finca individual. Los bienes inmuebles del activo arrendados a entidades del mismo grupo no podrán tampoco representar más de un 35% del patrimonio total de la entidad. Finalmente, las entidades desde su inscripción en la CNMV disponen de 3 años para cumplir todos estos requisitos.

Especialidades de las Sociedades de Inversión Inmobiliaria

La figura que contempla el legislador para las Sociedades de Inversión Inmobiliaria es de acuerdo con URÍA FERNÁNDEZ aquellas IIC que adoptan la forma de sociedades anónimas de capital fijo y cuyo objeto social es la captación de fondos bienes o derechos del público para gestionarlos e invertirlos en bienes de naturaleza urbana para su arrendamiento, siempre que el rendimiento del inversor se establezca en función de los resultados colectivos.¹¹¹²

El capital social mínimo será de 9 millones de euros, que deberá estar desembolsado y representado por acciones nominativas pudiendo estas sociedades podrán dividir su actividad y patrimonio en compartimentos. Esta figura lo que busca es diferenciar la gestión en varios departamentos dentro de la entidad a los que se les va a adjudicar la parte proporcional del capital social con el objeto de que sean gestionados de manera independiente con sus costes, gastos y obligaciones pero integrados dentro de la entidad, diversificando los riesgos de inversión de esta forma, dando incluso lugar a la emisión de acciones o de diferentes series de acciones, representativas de la parte del capital social que les sea atribuida. En la constitución de

¹¹¹¹ Artículo 90 del Real Decreto 1082/2012, de 13 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva.

¹¹¹² AA.VV. “*Régimen jurídico de los Mercados de Valores y de las Instituciones de Inversión Colectiva*”. Coord.: URÍA FERNÁNDEZ, F., La Ley, Las Rozas (Madrid), 2007, págs.1104 y ss.

estos compartimentos se va a requerir que cada uno de ellos cuente al menos con un mínimo de 2,4 millones de euros.

La constitución de la entidad o en alguno por el aumento del capital social puede realizarse por medio de aportaciones en bienes inmuebles. En este caso para su adecuada contabilidad, se tiene que proceder a realizar una tasación de estos bienes inmuebles. Esta tasación realizada por el experto independiente designado por el Registrador Mercantil tiene que ser una de las sociedades de tasación previstas en la legislación del mercado hipotecario¹¹¹³.

Especialidades de los Fondos de Inversión Inmobiliaria

Los fondos de inversión inmobiliaria tienen los mismos requisitos en relación con el patrimonio inicial que las sociedades, es decir el mínimo de capital de 9 millones de euros y la posibilidad del establecimiento de los compartimentos con un patrimonio mínimo de 2,4 millones de euros sin que el patrimonio total sea inferior a estos 9 millones de euros. Estos fondos para URIA FERNANDEZ estarán considerados como patrimonios separados sin personalidad jurídica, pertenecientes a una pluralidad de inversores, incluidos entre ellos otras IIC, cuya gestión y representación va a corresponder a una SGIIC que ejerce las facultades de dominio sin ser propietaria del fondo con el concurso de un depositario¹¹¹⁴.

El depositario según ESCUDERO PRADO será el vigilante de la entidad que custodia los activos, encargándose además de vigilar que las operaciones que realicen los fondos de inversión se ajusten a la legislación vigente. Para ejercer como depositario, habitualmente se elige a una entidad bancaria que ejerce estas funciones¹¹¹⁵.

Los fondos de inversión inmobiliaria también van a permitir la aportación tanto para la constitución como para la ampliación del capital de bienes inmuebles, siempre y cuando se proceda a realizar la tasación correspondiente y proporcional la información correspondiente de los mismos. El reglamento interno puede determinar un máximo de patrimonio aportado en

¹¹¹³ Artículo 92 del Real Decreto 1082/2012, de 13 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva.

¹¹¹⁴ AA.VV. “*Régimen jurídico de los Mercados de Valores y de las Instituciones de Inversión Colectiva*”. Coord.: URIA FERNANDEZ, F., La Ley, Las Rozas (Madrid), 2007, págs.1106 y ss.

¹¹¹⁵ ESCUDERO PRADO, M.E. “*Mercado de Capitales. Estudios sobre Bolsa, Fondos de Inversión y política monetaria del BCE*”. Netbiblo, A Coruña, 2003.

especie e imponer limitaciones cuando se hubiera aportado al mismo efectivo en plazos determinados.

El régimen de la suscripción de las participaciones y de su reembolso deberá cumplir las reglas establecidas en la normativa: La primera de ellas, al ser una inversión inmobiliaria según URÍA FERNÁNDEZ nos estamos encontrando ante un problema de liquidez tanto en la suscripción como en el momento del reembolso de las participaciones. En este sentido la ley ha establecido una serie de especialidades, relativa al valor liquidativo, que deberá ser fijado al menos mensualmente por la sociedad gestora, mientras que para determinar el valor de los bienes inmuebles tomará como referencia la última tasación y cuando se realicen disminuciones o incrementos de valor se realizarán en el mes en que se realice por la entidad la valoración de los mismos, admitiéndose una tasación anterior cuando ésta no tenga una antigüedad superior a seis meses¹¹¹⁶.

La segunda es permitir a los partícipes suscribir o solicitar el reembolso de sus participaciones, al menos una vez al año y excepcionalmente cuando existan razones de mercado que lo justifiquen o para asegurar el funcionamiento o la estabilidad del fondo; pudiendo establecerse un plazo hasta de dos años para la realización de estos reembolsos.

La tercera, permitir en supuestos excepcionales en los que se solicite al menos por un 10% del patrimonio del fondo o por autorización del Ministro de Economía y Hacienda, podrá suspenderse temporalmente la suscripción o el reembolso o permitirse el incumplimiento de los coeficientes¹¹¹⁷.

Las participaciones de los fondos de inversión no tienen un valor nominal, sino que representan según URÍA FERNÁNDEZ el valor negociable del valor del fondo, mientras que en lo que respecta a las deudas contraídas por la entidad, los partícipes únicamente responderán hasta el límite de lo aportado¹¹¹⁸. Por último y requisito lógico, la inscripción de los bienes inmuebles pertenecientes al Fondo se inscribirán en el Registro de la Propiedad¹¹¹⁹.

¹¹¹⁶ AA.VV. “*Régimen jurídico de los Mercados de Valores y de las Instituciones de Inversión Colectiva*”. Coord.: URÍA FERNÁNDEZ, F., La Ley, Las Rozas (Madrid), 2007, págs.1.111 y ss.

¹¹¹⁷ Artículo 93 del Real Decreto 1082/2012, de 13 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva.

¹¹¹⁸ AA.VV. “*Régimen jurídico de los Mercados de Valores y de las Instituciones de Inversión Colectiva*”. Coord.: URÍA FERNÁNDEZ, F., La Ley, Las Rozas (Madrid), 2007, págs.1109 y ss., en relación con el artículo 6 de la Ley de IIC de 2003.

¹¹¹⁹ Art 38 de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva.

El ajuste de la inversión inmobiliaria, ha afectado a la rentabilidad de este tipo de fondos que a finales de 2012 eran únicamente 6, los mismos que en 2011. De estos sólo 5 son activos, ya que uno de ellos se encuentra en liquidación, mientras que sólo existen 8 Sociedades de inversión inmobiliaria. La tendencia actual es la reducción de los partícipes ya que los rendimientos actualmente de dichos fondos son negativos, -6% acumulado en 2012, mientras que una parte mayoritaria del patrimonio continúa en manos de inversores pertenecientes al grupo financiero de la gestora.¹¹²⁰

Especialidades al régimen de disolución y liquidación de los fondos de inversión inmobiliaria.

Junto a los requisitos habituales establecidos para la liquidación de los fondos de inversión, en el caso de los Fondos de Inversión Inmobiliaria deben cumplir una serie de especialidades durante el período de liquidación. Estas especialidades consisten en que la remuneración máxima de la Sociedad Gestora para su liquidación no podrá superar el 1,5% del patrimonio del fondo durante el primer año, el 1% y 0,5% durante el segundo y tercer año respectivamente, sin tener derecho a percibir comisión alguna por la gestión por resultado.

Además del requisito anterior, la información pública periódica del procedimiento de liquidación debe incluir una referencia detallada de todo el proceso. Finalmente, el depositario del fondo deberá verificar que la actuación de la SGIIC se está realizando con la máxima diligencia tanto en la liquidación en el menor plazo posible como en las ventas realizadas en beneficio de los partícipes y en condiciones de mercado¹¹²¹.

10.4.2 LAS SOCIEDADES GESTORAS DE INSTITUCIONES DE INVERSIÓN COLECTIVA

Las Sociedades y los Fondos de Inversión Inmobiliaria pueden designar una Sociedad Gestora para la administración y gestión de los mismos. Este tipo de sociedad quedó definida por primera vez por la Orden Ministerial de 24 de septiembre de 1993 sobre fondos y sociedades de inversión inmobiliaria pero con la aprobación de la Ley 35/2003 de 4 de noviembre y su reglamento aprobado en el RD 1082/2012, para URÍA FERNÁNDEZ

¹¹²⁰ CNMV “Los mercados de valores y sus agentes: situación y perspectivas”. *Boletín Trimestral I*, 2013.

¹¹²¹ Artículo 93.5 del Real Decreto 1082/2012, de 13 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva.

definitivamente han quedado más claros los cometidos y el ámbito de actuación de este tipo de entidades¹¹²². Esta normativa ha sido además complementada de forma subsidiaria por el RD Legislativo 1/2010 por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital en relación con la Ley 3/2009 sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles. Junto a esta normativa, la Circular 6/2009 e la CNMV relativa al control interno de las SGIIC y ha supuesto para el ordenamiento jurídico español la adaptación a la Directiva 2009/65/CE emitida por la Comisión Europea en relación con los principios determinados por el Comité de Reguladores Europeos de los Mercados de Valores (CESR) relativos a la gestión de riesgos en las SGIIC.¹¹²³

La adaptación de la Directiva ha establecido la necesidad de contar en su Consejo de Administración y entre sus directivos a gente con conocimiento en mercados financieros y mercados inmobiliarios, que deberán haber desempeñado como mínimo durante 2 años cargos de alta dirección, administración asesoramiento a entidades financieras vinculadas al sector inmobiliario o funciones relacionadas con él, con el objeto de garantizar la adecuada gestión del patrimonio inmobiliario.

Las actividades que van a realizar las sociedades gestoras serán las propias de la gestión de archivos, las de administración general y su actividad de comercialización de acciones o participaciones en las IIC. Concretando estas actividades, BARQUERO CABRERO, determina que las funciones de las SGIIC son las de decidir la política de inversiones, llevar la contabilidad del fondo, calcular el valor diario de la participación, emitir los certificados correspondientes, realizar los reembolsos y representar al fondo ante la CNMV¹¹²⁴. Para la realización de esta comercialización, con carácter previo habrá que presentar una declaración de actividades ante la CNMV, acompañada de una memoria que servirá para que una vez aprobada se proceda a la inscripción en el registro de la SGIIC.

La apertura y cierre de sucursales, se debe comunicar previamente a la CNMV, tanto si se realiza en territorio nacional como en el extranjero, pudiendo requerir la información que estime pertinente.

¹¹²² AA.VV. “*Régimen jurídico de los Mercados de Valores y de las Instituciones de Inversión Colectiva*”. Coord.: URÍA FERNÁNDEZ, F., La Ley, Las Rozas (Madrid), 2007, págs.1115 y ss.

¹¹²³ CIRCULAR 6/2009, de 9 de diciembre, de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, sobre control interno de las sociedades gestoras de instituciones de inversión colectiva y sociedades de inversión.

¹¹²⁴ BARQUERO CABRERO, J.D. “*Manual de Banca, finanzas y seguros*”. Gestión 2000, Barcelona, 2004, págs.344 y ss.

Las SGIIC junto a la gestión y actividad propia de las IIC, tienen tres funciones especialmente destacadas: la gestión de activos, la administración e las IIC y la comercialización de participaciones o acciones e la IIC. Dentro de las actividades de administración van a quedar incluidos los servicios jurídicos y contables, la resolución de las consultas de los clientes, la valoración y determinación del valor liquidativo, el control del cumplimiento de la normativa aplicable, la llevanza del registro de partícipes o accionistas, la distribución de los rendimientos y la suscripción y reembolso de participaciones de fondos y en su caso la adquisición y enajenación de las acciones de las IIC¹¹²⁵.

Dentro de la gestión, hay que incluir la gestión de riesgo ya que se ha establecido la necesidad de identificar, evaluar y cuantificar los riesgos significativos relacionados con las IIC gestionadas o con la propia sociedad de inversión. Los riesgos que habrá que tener en cuenta serán el riesgo de mercado, riesgo de crédito, riesgo de liquidez y el impacto que pueden tener estos riesgos en cada IIC. En este sentido la Circular 9/2009 ha sido además completada por la Circular 6/2010 de la CNMV¹¹²⁶.

El cumplimiento normativo que debe seguir la SGIIC quiere determinar principalmente el cumplimiento de los requisitos de limitaciones, coeficientes, cálculos sobre valores liquidativos, operaciones vinculadas, reglamento interno de conducta y políticas retributivas internas. En el caso de que las SGIIC quieran realizar actividades de comercialización necesitan con carácter previo presentar una declaración ante la CNMV con los requisitos que esta determine para su comercialización.

La auditoría interna de las SGIIC debe supervisar y controlar el procedimiento interno de las SGIIC, los procedimientos de control y formular recomendaciones con el objeto de mejorar y mantener los estándares. Junto a estas funciones, tendrá además la obligación de elaborar la Memoria Anual que hay que presentar a la CNMV dentro de los cuatro meses de cada ejercicio.

¹¹²⁵ Artículo 94 del Real Decreto 1082/2012, de 13 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva.

¹¹²⁶ CIRCULAR 6/2010, de 21 de diciembre, de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, sobre operaciones con instrumentos derivados de las instituciones de inversión colectiva.

La figura del Agente y del Apoderado

Las sociedades de gestión para la realización de sus actividades del día a día van a contar con la figura del agente y/o uno o varios apoderados. Tendrán esta consideración aquellos que no se encuentren vinculados mediante relación laboral a la sociedad o a las entidades de su grupo y a los que la Sociedad de Gestión haya otorgado poderes para actuar en su nombre y por cuenta frente a la clientela en la comercialización de acciones o participaciones de sus IIC. La actuación como agentes y apoderados quedará condicionada a la compatibilidad de dicha actividad con su objeto social. Al ser funciones de representación, el nombramiento deberá realizarse mediante escritura notarial de cara a terceros y entre la Sociedad de Gestión y el agente o apoderado se podrá realizar un contrato que regule las relaciones de la representación. La normativa establece además tres límites de actuación para estas figuras: no permite la subrepresentación, no pueden representar a diferentes Sociedades de Gestión salvo que representen al mismo grupo y deben poner de manifiesto en todas las relaciones que mantengan con la clientela que son representantes de la SGIIC.

El agente y el apoderado, para poder tener esta representación, tienen que cumplir con los requisitos de honorabilidad y experiencia, determinados en la norma, así como contar de una buena organización administrativa y contable que garantice el correcto funcionamiento de su trabajo.¹¹²⁷ Esta actividad de los agentes y apoderados deberá ser controlada en todo momento por parte de las SGIIC, y este control en el caso de que esta representación la tenga una persona jurídica se extiende a su situación económico-financiera.

Para evitar la pérdida de fondos de las IIC, los agentes y/o apoderados en ningún caso tendrán a su disposición el dinero de la entidad en ningún momento de las operaciones que se realicen, al igual que ocurre con las acciones y/o participaciones del fondo. Para mantener la transparencia de las entidades, la CNMV tendrá a disposición del público el registro de agentes y apoderados¹¹²⁸.

Una de las funciones principales aparte de la gestión de las inversiones y participaciones de las IIC, será la de abrir o cerrar sucursales tanto a nivel nacional como a nivel

¹¹²⁷ Artículo 43.1 h) y i) de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva en relación con el artículo 97.2 del Real Decreto 1082/2012, de 13 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva.

¹¹²⁸ Artículo 96 del Real Decreto 1082/2012, de 13 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva.

internacional, para lo cual se atenderá a las disposiciones contenidas en la ley, especialmente las relativas a las de información frente a la CNMV.

Finalmente, dentro las SGIIC podrán proceder a la delegación de la gestión de activos y de la administración de las IIC a terceros, pero esto no limita la responsabilidad directa en el cumplimiento de toda la normativa al respecto; quedando además obligada al control estricto de la entidad al que le hubieran sido delegadas estas facultades¹¹²⁹.

El Depositario

El Depositario es una figura de gestión interna que necesita ser previamente autorizado por la Comisión Nacional del Mercado de Valores. La función de los mismos es asumir ante los partícipes las funciones de vigilancia y supervisión de las Gestoras, custodiar los valores o efectivo de la Institución, y en general los activos objeto de las inversiones de las IIC. Este ejercicio de la actividad de depositario, puede ser autorizado a Bancos, Cajas de Ahorro, incluida la Confederación Española de Cajas de Ahorro, Cooperativas de Crédito, y las Sociedades y Agencias de Valores, que tienen que tener en todo caso domicilio social o sucursal en España.

En el caso de que el depositario cuente con calificación crediticia por una agencia de calificación, se hace constar en los informes indicando si esta agencia está establecida y registrada en la UE o si está situada fuera del territorio comunitario haya emitido una certificación equivalente. La normativa determina además que cada institución tendrá un solo depositario y ninguna entidad podrá ser simultáneamente gestora y depositaria de una misma institución, salvo casos excepcionales.¹¹³⁰

Supervisión e Inspección de las IIC

La CNMV es el órgano español que le corresponde la supervisión e inspección de las IIC españolas y las de los demás Estados miembros de la UE, tanto si están sometidas o no a la Directiva europea, como las que no pertenecen a Estados miembros de la UE. Junto a estas

¹¹²⁹ Artículo 98. Real Decreto 1082/2012, de 13 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva.

¹¹³⁰ Artículo 57. Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva.

entidades de Inversión, también gozará del derecho de inspección y supervisión sobre las SGIIC españolas, los depositarios y cualquier otra persona tanto física como jurídica que puedan verse relacionadas con este tipo de entidades.

La adaptación de estas Directivas ha aportado junto a las tradicionales funciones el mecanismo de intercambio de información entre los diversos EEMM para realizar las comprobaciones necesarias para el correcto ejercicio de su actividad. En el caso de que puedan surgir problemas o riesgos en las SGIIC, la CNMV puede proceder a la suspensión o incluso prohibición de seguir comercializando estas inversiones. La Directiva permite además, en los casos de que existan faltas de colaboración entre los EEMM, poder plantear quejas ante la Autoridad Europea de Valores y Mercados.

Por último destacar que se ha publicado una Circular 2/2011 sobre información de las IIC extranjeras en España que sustituye la Circular 2/2006.¹¹³¹

10.4.3 LA TRIBUTACIÓN DE LAS IIC

Imposición por el IS

Las sociedades y fondos de inversión tienen la consideración de sujetos pasivos del IS. En el caso de las sociedades de inversión, la sujeción viene del artículo 7 de la LIS, que somete a tributación a las personas jurídicas, excepto las civiles; y los fondos de inversión son sujetos pasivos al determinarlo así el mismo artículo 7 de la LIS, ya que al no tener personalidad jurídica propia y constituirse como una unidad económica o patrimonio separado la ley del IS le otorga la condición de sujeto pasivo.¹¹³²

Existen dos tipos de imposición, el régimen general y el régimen especial de tributación. El tipo impositivo específico para las IIC que cumplan los requisitos establecidos en la normativa será el del 1% en el IS.¹¹³³ La aplicación del régimen general supondría un

¹¹³¹ Circular 2/2011, de 9 de junio, de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, sobre información de las instituciones de inversión colectiva extranjeras inscritas en los Registros de la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

¹¹³² Artículo 28.5 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades.

¹¹³³ Artículo 1 de la Ley 23/2005, de 18 de noviembre, de reformas en materia tributaria para el impulso de la productividad.

tributación en sede por el tipo general del IS y una eliminación sólo parcial de la doble imposición interna por dividendos, circunstancias que desincentivarían este tipo de inversiones.

Para optar por este régimen especial, tanto si son Sociedades de Inversión Inmobiliaria como los Fondos de Inversión Inmobiliaria, deben tener por objeto exclusivo la inversión en cualquier tipo de inmueble de naturaleza urbana para su arrendamiento, y además viviendas, residencias de estudiantes, residencias para la tercera edad, que representen conjuntamente un 50% de sus activos y estos inmuebles deben permanecer en propiedad de las instituciones por un plazo de 3 años desde su adquisición, salvo autorización expresa de la CNMV. El incumplimiento de estas limitaciones supone la tributación por el tipo del gravamen general durante los períodos que la IIC haya tributado al 1% sin perjuicio de los intereses de demora, recargos y sanciones correspondientes.

Junto a este grupo anterior de sociedades y fondos de inversión inmobiliaria, la LIS prevé otro grupo que tributaría por el tipo del 1% siempre que junto con los requisitos anteriores, desarrollen la actividad de promoción exclusivamente de viviendas para destinarlas a su arrendamiento, mientras que estas actividades no superen el 20% del activo, las actividades de promoción y arrendamiento lleven una contabilidad separada por cada inmueble y los inmuebles derivados de la actividad de promoción deberán permanecer arrendados u ofrecidos en arrendamiento al menos durante 7 años a contar desde la finalización de la construcción. El incumplimiento obligará al igual que el caso anterior a tributar por el tipo general más los intereses de demora, recargos y sanciones correspondientes. En este caso antes de iniciar la actividad es necesaria la comunicación previa a la Administración Tributaria¹¹³⁴.

En la determinación de la base imponible del impuesto, las sociedades y fondos de inversión inmobiliaria tienen la obligación de fijar un valor liquidativo mensual de sus bienes. Los inmuebles que adquieran estas entidades, se contabilizan por el precio de adquisición y a diferencia de otras entidades, en relación a los gastos de la operación, éstos se pueden distribuir en varios ejercicios en un plazo de 4 años, produciendo un diferimiento de los impuestos. El valor estimado mensual en función de las tasaciones realizadas, puede tener una oscilación del 3% sin que en ningún caso supere al valor de mercado establecido en la tasación.

En el caso de las plusvalías y las minusvalías latentes correspondientes a cada inmueble, se determinan comparando el valor estimado con el valor contable del mismo, más las

¹¹³⁴ Artículo 28.5 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades.

inversiones realizadas tanto de forma complementaria como de rehabilitación. En el caso de las minusvalías latentes, hay que dotar las correspondientes provisiones realizando los ajustes contables en función de cada uno de los inmuebles. En el caso de plusvalías latentes, están se anotan fuera de balance con el fin de calcular el valor liquidativo de la acción o participación, por lo que no afectan a la base imponible del IS.

El valor liquidativo estará formado por la suma de las minusvalías pendientes y plusvalías pendientes correspondientes al inmueble, ambas fuera de balance, distribuidas proporcionalmente mes a mes durante el número de meses que reste hasta la realización de la próxima tasación¹¹³⁵.

Las IIC, salvo las sometidas al tipo general del gravamen, no tendrán derecho a deducirse nada en la cuota o solicitar la exención de rentas para evitar la doble Imposición internacional y en el caso de que los pagos fraccionados, retenciones e ingresos a cuenta superen la cuota íntegra, la Administración procederá a la devolución de oficio.¹¹³⁶

Imposición por otros impuestos

Las instituciones de inversión colectiva inmobiliaria que tengan por objeto social exclusivo la adquisición y la promoción, incluyendo la compra de terrenos, de cualquier tipo de inmueble de naturaleza urbana para su arrendamiento, estarán exentas en relación a la imposición sobre las operaciones societarias en el Impuesto de TPO y AJD. Además, tanto las sociedades y fondos de inversión inmobiliaria gozan de una bonificación del 95% del ITPO y AJD, en la adquisición de viviendas destinadas al arrendamiento.¹¹³⁷ Para JAQUOTOT esta exención se extiende también sobre la constitución y el aumento del capital, así como de las aportaciones no dinerarias que quedan también exentas del ITPO y AJD¹¹³⁸.

¹¹³⁵ AA.VV. *“Medio siglo de Inversión Colectiva en España”*. Fundación Inverco, Madrid, 2007, págs.253 y ss.

¹¹³⁶ Artículo 57 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades.

¹¹³⁷ Artículo 45.I.B.20.3 y 4 y Artículo 45.I.B.22 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

¹¹³⁸ JAQUOTOT GARRE, N. *“Tributación de las Instituciones de inversión colectiva”*. *Carta tributaria, Monografías*, nº18, 2006.

En relación con el IVA, las IIC inmobiliarias son consideradas como sujetos pasivos del IVA, por el hecho de su actividad de arrendamiento y por el hecho de su actividad económica. En este mismo sentido se ha manifestado la DGT en varias resoluciones,¹¹³⁹ mientras que para el caso de los servicios de gestión y depósito, se consideran exentos. Los servicios de mediación en la comercialización de las IIC tendrán también una exención sobre el IVA cuando el prestador del servicio realice una función de aproximación y puesta en contacto de las partes y cuando las partes contratantes tengan conocimiento de la existencia de este mediador¹¹⁴⁰.

En relación con el IAE tanto las sociedades como los fondos de inversión inmobiliarios, quedan exentos ya que no realizan actividades económicas a efectos de tributación por este impuesto.

Fiscalidad de los socios o partícipes de las IIC

Los socios o partícipes sujetos al IS o al IRNR, que obtengan sus rentas a través de EP en territorio español de las IIC, al igual que los socios o partícipes de IIC reguladas por la Directiva europea, constituidas en algún Estado miembro de la UE, integrarán en su base imponible tanto las rentas positivas o negativas por la transmisión de acciones o el reembolso de participaciones, como los beneficios distribuidos por la IIC, sin derecho a deducción por doble imposición¹¹⁴¹. Para la determinación de la base imponible, se integrará el importe de las rentas contabilizadas o que deban contabilizarse por el sujeto pasivo derivadas de las acciones o participaciones de las IIC.

En el caso en el que los socios o partícipes sujetos al IS o al IRNR, que obtengan sus rentas a través de EP en territorio español de las IIC, que participen en IIC constituidas en territorios calificados como paraísos fiscales, integrarán en la base imponible la diferencia positiva entre el valor liquidativo de la participación al día del cierre del período impositivo y su valor de adquisición. La norma establece la presunción del 15% del valor de adquisición de la acción o participación y la cantidad integrada en la base imponible, se considerará mayor valor

¹¹³⁹ RESOLUCIÓN de la DGT de 26 de mayo de 1994 y RESOLUCIÓN de la DGT de 13 de noviembre de 2000.

¹¹⁴⁰ AA.VV. “*Medio siglo de Inversión Colectiva en España*”. Fundación Inverco, Madrid, 2007, págs.277 y ss.

¹¹⁴¹ Artículo 58 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades.

de adquisición y los beneficios distribuidos por la IIC no se integrarán en la base imponible y minorarán el valor de adquisición de la participación¹¹⁴².

La aplicación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, es aplicable a la Sociedad de Inversión Inmobiliaria, ya que el criterio interpretativo de la DGT se basa en dar el mismo tratamiento fiscal a la inversión indirecta a través de una sociedad como el que hubiera dado a la inversión directa en el activo de la sociedad participada¹¹⁴³. Esta deducción por reinversión requerirá que se adquiere el porcentaje mínimo de participación en el capital del 5% y la Sociedad invierta su patrimonio en bienes inmuebles afectos a la actividad económica de arrendamiento, es decir, cuente con al menos para el desarrollo de la actividad con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la actividad y se utilice al menos una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa¹¹⁴⁴.

En relación con el IRPF este impuesto, regula las ganancias y pérdidas patrimoniales que se obtienen por la transmisión y reembolso de acciones o participaciones de las IIC. La adquisición de participaciones en los fondos de inversión es de carácter individual y no podrán ser compartidas, son de titularidad exclusiva e irán tributando en función de la adquisición desde la más antigua hasta la más moderna¹¹⁴⁵. En el caso de que las ganancias se destinen a la adquisición de nuevas participaciones, no se computa ganancia o pérdida patrimonial alguna.

En este caso la ganancia patrimonial se va a determinar por la diferencia entre el precio de compra y el de venta descontando los gastos y comisiones tanto de la compra como la venta siempre y cuando se hayan satisfecho por el accionista o partícipe. El valor de transmisión de acuerdo con ARGENTE ALVAREZ será el mayor del valor liquidativo aplicable a la fecha de transmisión, el precio efectivamente pactado o el valor de cotización, descontando los gastos ocasionados¹¹⁴⁶.

De acuerdo con la norma del IRPF, la distribución de los beneficios por la sociedad o fondo de inversión se integran en la categoría de rendimientos del capital mobiliario, tributando

¹¹⁴² Artículos 59 y 60 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades.

¹¹⁴³ RESOLUCION de la DGT de 5 de mayo de 2006 y RESOLUCIÓN de la DGT de 21 de septiembre de 2006.

¹¹⁴⁴ Artículo 27.2 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.

¹¹⁴⁵ RESOLUCIÓN de la DGT de 17 de febrero de 2000.

¹¹⁴⁶ ARGENTE ALVAREZ, J. "Guía del impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas". CISS, Valencia, 2007, págs.1118 y ss.

entre 19-21% como renta del ahorro y sometidos a retención, pudiendo deducirse los gastos de administración y depósito.

En el supuesto de encontrarnos ante rentas procedentes de IIC constituidas en paraísos fiscales, tiene para BEL FENELLÓS un régimen desincentivador, no permitiendo diferir la tributación del resultado obtenido. Aún a falta de la transmisión o el reembolso los socios o partícipes deben imputar a la base imponible general, que no a la del ahorro, la plusvalía latente, entre el valor liquidativo de su participación a 31 de diciembre y su valor de adquisición. Además se presume salvo prueba en contrario que la diferencia es del 15%. En ningún caso se procederá a integrar en esta base las diferencias negativas y estas rentas serán sometidas a la retención oportuna¹¹⁴⁷.

La aportación de bienes inmuebles a las sociedades y fondos de inversión inmobiliaria realizada por un contribuyente del IRPF que no sea empresario o profesional generará una ganancia o pérdida patrimonial por la diferencia entre el valor de adquisición actualizado y el mayor valor del nominal de las acciones o participaciones recibidas, el valor de cotización de los títulos en el día de la aportación o el inmediato anterior o el valor de mercado del bien o derecho aportado, por lo que será necesario la realización de una tasación previa, tributando por el tipo del 19-21%.

En el caso de que esta aportación la realice un sujeto pasivo del IS, la tributación por este impuesto dependerá de si la aportación se ha efectuado en el marco del régimen general o por el régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado Miembro a otro de la UE, que es la situación más habitual en este sentido¹¹⁴⁸.

Régimen fiscal de inversión en IIC por no residentes sin EP en inversiones inmobiliarias.

Existen dos regímenes para los No Residentes dependiendo de la inversión en IIC inmobiliarias o no, que afecta especialmente a la aplicación de exenciones en las rentas procedentes de la transmisión o reembolso. En el caso de las inversiones en IIC inmobiliarias, no

¹¹⁴⁷ BEL FENELLÓS, L. "Tributación derivada de la inversión en instituciones de inversión colectiva". *Cuadernos de Formación*, nº3, vol.12, IEF, Madrid, 2011, pág.47 y ss.

¹¹⁴⁸ AA.VV. "Medio siglo de Inversión Colectiva en España". Fundación Inverco, Madrid, 2007, págs.316 y ss.

existe una referencia especial en la normativa de IRNR por lo que se aplicará en su defecto la normativa del IRPF, por lo que se aplicarán las normas anteriores de las ganancias patrimoniales. Para BEL FENELLÓS los CDI firmados por España en lo que respecta a su Artículo 13 relativo a las ganancias de capital, remiten en todos sus casos a las normas internas de calificación, estableciendo para los bienes inmuebles la tributación en el Estado de la fuente¹¹⁴⁹.

La tributación para estos casos es del 19-21% por las ganancias patrimoniales en las inversiones en Sociedades de Inversión Inmobiliaria y Fondos de Inversión Inmobiliaria, quedan incluidas las ganancias obtenidas de una IIC inmobiliaria extranjera por bienes inmuebles situados en territorio español.

Por último la normativa relativa a las SOCIMI (Sociedades de inversión inmobiliaria), ha determinado por medio de su Disposición Adicional primera la posibilidad de que las Instituciones de Inversión Colectiva Inmobiliaria puedan transformarse en Sociedades Anónimas Cotizadas en el Mercado Inmobiliario, cuando se cumpla la normativa relativa a las Sociedades Anónimas y la correspondiente de las Instituciones de Inversión Colectiva¹¹⁵⁰.

10.5 SOCIEDADES DE ALQUILER DE VIVIENDAS

Las sociedades de Alquiler de viviendas nacen con la regulación que estableció el Real Decreto 2/2003, ratificado posteriormente por la Ley 36/2003 y que ha sido incorporado en la LIS.¹¹⁵¹ Todas estas modificaciones según BERTRAN RIBERA y GARCIA HOFFMANN fueron introducidas con la idea de otorgar una mayor flexibilidad a la norma que nació para dar respuesta a la demanda social de viviendas de alquiler.¹¹⁵²

BERTRAN RIBERA y GARCIA HOFFMAN determinan que conforme a la normativa, es necesario que al menos el 55% de las rentas generadas en el período impositivo, excluidas las

¹¹⁴⁹ BEL FENELLÓS, L. “Tributación derivada de la inversión en instituciones de inversión colectiva”. *Cuadernos de Formación*, nº3, vol.12, IEF, Madrid, 2011, pág.50 y ss.

¹¹⁵⁰ Disposición adicional primera. Transformación de Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario en Instituciones de Inversión Colectiva Inmobiliaria y viceversa, aprobada por la Ley 11/2009 de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario.

¹¹⁵¹ Título VII, Capítulo III, artículos 53 y 54 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

¹¹⁵² BERTRAN RIBERA, J. y GARCIA HOFFMANN, M. “Régimen fiscal especial: modificaciones relativas a las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas”. *Consell Obert*, nº 202, Colegio de Graduados Sociales de Barcelona, págs.1 y ss.

derivadas de la transmisión de los bienes inmuebles provengan del arrendamiento de viviendas. Partiendo de este punto de partida se necesitará además el cumplimiento de una serie de requisitos para poder acogerse a este régimen tributario especial. Estos requisitos afectan a cuatro niveles diferentes: Societarios, contractuales, inmobiliarios y fiscales.

A nivel societario, una de las primeras afirmaciones que realiza la ley, es la de requerir que sean empresas con una actividad económica principal destinada al arrendamiento de viviendas situadas en territorio español, tanto si son construidas, promovidas o adquiridas. Esta actividad, es compatible con otras que le sean complementarias y con la transmisión de inmuebles, transcurrido el período mínimo de arrendamiento. El requisito en este caso es que las actividades de promoción inmobiliaria y de arrendamiento deberán llevar contabilidad separada por cada inmueble. En el caso de desarrollar actividades complementarias, al menos el 55% de las rentas, excluidas las derivadas de la transmisión de los inmuebles, deberán tener derecho a la aplicación de esta bonificación.

A nivel inmobiliario, el número de viviendas arrendadas u ofrecidas en arrendamiento deberá ser igual o superior a 8, en la norma anterior el número era de 10 y se hacía expresa mención a la superficie mínima de las viviendas. El concepto de vivienda en esta figura es muy amplio, ya que incluye el mobiliario, los trasteros, las plazas de garaje hasta un máximo de dos, y cuales quiera otras dependencias, espacios arrendados o servicios cedidos como accesorios de la finca por el mismo arrendador, excluidos los locales de negocio, siempre que unos y otros se arrienden conjuntamente con la vivienda.¹¹⁵³

Para NATERA HIDALGO dentro de este objeto social no se puede incorporar el derecho de opción de compra del inmueble para poder acogerse a este régimen de tributación especial del IS¹¹⁵⁴. En el caso de encontrarnos ante locales comerciales se admiten su inclusión siempre que sean arrendados conjuntamente con la vivienda. Para la definición de vivienda, BERTRAN RIBERA y GARCIA HOFFMANN van a referirse al contenido de la misma que aparece en la Ley de Arrendamientos Urbanos¹¹⁵⁵ que define el arrendamiento de la vivienda aquél que se constituye sobre una edificación habitable destinada prioritariamente a satisfacer la

¹¹⁵³ Artículo 53 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades

¹¹⁵⁴ NATERA HIDALGO, R. “*Fiscalidad de los Contratos Civiles y Mercantiles*”. CISS, Valencia, 2007, págs.354 y ss.

¹¹⁵⁵ Artículo 2 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos.

necesidad permanente de vivienda del arrendatario, por lo que se podrán incluir la figura de los apartamentos de temporada¹¹⁵⁶.

A nivel contractual, se exigirá que estos bienes inmuebles permanezcan en arrendamiento durante al menos 3 años, antes eran 7. El cómputo de inicio de esta fecha será en el caso de acogerse a este régimen y estuvieran los inmuebles en el patrimonio de la sociedad, la fecha inicio del período impositivo en el que se comunicara a la Administración Tributaria la elección de este régimen, siempre que a dicha fecha la vivienda se encontrara arrendada. En el caso en el que el bien inmueble fuera adquirido o promovido con posterioridad, desde la fecha en el que sea arrendado por primera vez.

A nivel fiscal, el incumplimiento de los requisitos anteriores, dará lugar a la oportuna liquidación girada por la Administración Tributaria en la que se deberá abonar los intereses de demora, recargos y las sanciones. Este incumplimiento al que se refiere la normativa no es un incumplimiento de carácter general, sino a un incumplimiento a nivel individual de los requisitos anteriores y se implicará para cada una de las viviendas de la entidad. La aplicación de este régimen especial, requiere que las actividades de promoción inmobiliaria y arrendamiento, tengan una contabilidad separada por cada uno de los inmuebles adquiridos o promovidos, con el desglose necesario para conocer la renta correspondiente a cada uno de ellos para determinar los efectos fiscales de cada uno de ellos.

Para acogerse a este régimen las sociedades deben comunicarlo a la Administración Tributaria, al igual que si desean causar baja en este régimen. El sujeto pasivo del impuesto podrá escoger entre aplicar este régimen o aplicar los incentivos fiscales para empresas de reducida dimensión, pero cuando a la entidad le sean de aplicación los restantes regímenes especiales del Título VII de la LIS no se puede optar por este régimen especial excepto si estos regímenes especiales fueran los de consolidación fiscal, transparencia fiscal internacional, fusiones, escisiones, aportaciones de activo y canje de valores y determinados contratos de Arrendamientos Financieros¹¹⁵⁷.

¹¹⁵⁶ BERTRAN RIBERA, J. y GARCIA HOFFMANN, M. “Régimen fiscal especial: modificaciones relativas a las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas”. *Consell Obert*, nº 202, Colegio de Graduados Sociales de Barcelona, pág.2.

¹¹⁵⁷ FERNANDEZ CUENCA, J. “Tributación de las sociedades dedicadas al arrendamiento de viviendas”. *Adendas Fiscales*, J. Pérez Llorca Abogados, Bosch, L'Hospitalet de Llobregat (Barcelona), octubre-noviembre 2003 en relación con el artículo 53.4 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Bonificaciones fiscales

Estas sociedades como norma general, tienen una bonificación del 85% de la cuota íntegra de las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas y el 90% cuando se arrienden a discapacitados y se hubieran realizado obras de adecuación y la persona discapacitada acredite su condición como tal de acuerdo con la Ley del IRPF. Estas obras e instalaciones tienen que haber sido acreditadas por la Administración competente.

La renta objeto de bonificación se determinará por vivienda, mediante la suma del ingreso íntegro obtenido, con la reducción de los gastos directamente relacionados con la obtención de dicho ingreso y la parte proporcional de los gastos generales. En el caso de viviendas adquiridas en régimen de arrendamiento financiero, no se tendrán en cuenta las correcciones de dicho régimen especial¹¹⁵⁸.

Dividendos o participaciones en beneficios

Cuando nos encontremos ante socios que tributen por el IS, les será de aplicación la deducción para evitar la doble imposición regulada en el mismo impuesto, teniendo por lo tanto una reducción del 50% de la tributación de los dividendos percibidos retribuidos con cargo a las rentas a los que haya resultado la aplicación de la bonificación mencionada. Los dividendos distribuidos con cargo a otras fuentes que no hayan sido objeto de bonificación, no hay que olvidar que puede darse una actividad de un 45% ajena a la actividad principal del arrendamiento de las viviendas, pueden tener una deducción entre un 50% y un 100% de acuerdo con la normativa del IS. Esta reducción no se aplica en el caso de que la entidad tribute en régimen de consolidación fiscal ni cuando los socios son personas físicas, ya que éstos no tienen derecho a deducción por doble imposición.

La deducción a las rentas derivadas de la transmisión de participaciones en el capital de entidades acogidas a este régimen y que se corresponden con reservas procedentes de beneficios no distribuidos bonificados, se reducirán en un 50%, en el momento de la transmisión, porcentaje que no se deduce en el caso de una operación interna de un mismo grupo fiscal.

¹¹⁵⁸ Artículo 54 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades

Impuesto del IVA

Junto a todos los beneficios anteriores, si las viviendas han sido adquiridas por entidades que apliquen estos requisitos exigidos en este régimen, y les son aplicables las bonificaciones en las rentas, gozan además un tipo reducido del impuesto el 4% a las adquisiciones de viviendas por parte de estas entidades,¹¹⁵⁹ previa comunicación anterior al transmitente, antes del devengo de la operación.¹¹⁶⁰ Para BERTRAN RIBERA y GARCIA HOFFMAN, en este supuesto hay que ver que las viviendas cumplen todos los requisitos necesarios que hemos visto anteriormente.

No obstante, respecto a este punto, la normativa no ha establecido nada respecto a si con posterioridad a la adquisición, no se cumplen los requisitos establecidos en la norma, si procede o no abonar la diferencia entre el tipo del IVA aplicable en las operaciones de transmisiones de viviendas el 10% con los recargos o intereses correspondientes. Para NATERA HIDALGO estas viviendas también serán sujetas al IVA en concepto de prestación de servicios¹¹⁶¹. No obstante la propia ley en el artículo 20.uno 23ºb, va a declarar exentos del citado impuesto los arrendamientos de los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a vivienda, incluidos los garajes y anexos accesorios a estos últimos y los muebles arrendados conjuntamente con aquellos¹¹⁶².

Rentas procedentes de la transmisión de los bienes inmuebles

En este caso se ha eliminado la bonificación que existía previamente en la ley, por lo que se podrá aplicar en su sustitución la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios¹¹⁶³. Por último la normativa estableció un régimen temporal de exención sobre los aranceles y honorarios de notarios, que actualmente ha caducado.

¹¹⁵⁹ Artículo 91, Dos, 6º, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

¹¹⁶⁰ AA.VV. "Sociedades Limitadas nueva empresa, sociedades arrendadoras de viviendas y otras medidas de reforma económica". *Reseña fiscal*, nº3, Garrigues, Abogados y Asesores Tributarios, 2003.

¹¹⁶¹ Artículo 91, Uno, 1.7º, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

¹¹⁶² NATERA HIDALGO, R. "Fiscalidad de los Contratos Civiles y Mercantiles". CISS, Valencia, 2007, pág.355 y ss.

¹¹⁶³ En relación con el informe de AEAT "Las Sociedades de arrendamiento de viviendas. Ventajas e Inconvenientes". Planificación Jurídica, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 2008.

10.6 EL ARRENDAMIENTO FINANCIERO INMOBILIARIO

El arrendamiento financiero proviene del derecho anglosajón y se empieza a incorporar al ordenamiento jurídico español sobre los años sesenta. Esta figura consiste en la puesta a disposición de un bien, cesión de uso, en este caso inmueble, con una contraprestación económica de cuotas periódicas, con la posibilidad de al término del arrendamiento financiero ejercitar una opción de compra sobre dicho bien. El elemento clave en este caso como afirma JUAREZ GONZÁLEZ es la existencia de esta opción de compra, ya que si no nos encontraríamos ante la figura tradicional del arrendamiento en el que el pago de las cuotas no se puede convertir si se ejercita esta opción en un pago previo sobre el valor del inmueble¹¹⁶⁴. Con el ejercicio de la opción de compra el pago del valor residual pactado según SANCIÑENA ASURMENDI se otorga directamente la propiedad sobre el bien inmueble objeto de este arrendamiento financiero¹¹⁶⁵.

El concepto de leasing inmobiliario según NATERA HIDALGO comprende tanto el tradicional bien inmueble construido, como el inmueble en construcción, las concesiones administrativas, segregaciones, agregaciones y cualquier otro tipo de derecho real similar que pueda afectar a los bienes inmuebles¹¹⁶⁶. La figura del arrendamiento financiero viene recogida en la normativa sobre Disciplina e intervención de Entidades de Crédito¹¹⁶⁷ y complementada por la normativa del Impuesto de Sociedades.

El contrato de Arrendamiento Financiero Inmobiliario deberá tener una duración mínima de 10 años, realizarse por una entidad financiera, que los bienes se utilicen para la actividad principal y la cuota deberá diferenciar lo que corresponda a la recuperación del coste del bien, excluido el valor de la opción de compra y la carga financiera de la misma.¹¹⁶⁸ El importe de las cuotas del arrendamiento financiero correspondiente a la recuperación del coste deberá ser constante en el tiempo. Lo más usual en España según GUTIERREZ VIGUERA es que el precio de la opción de compra se fije alrededor del 15% del valor del inmueble¹¹⁶⁹.

¹¹⁶⁴ JUAREZ GONZALEZ, J.M. “*Todo Transmisiones*”. CISS, Valencia, 2007, págs.195 y ss.

¹¹⁶⁵ SANCIÑENA ASURMENDI, C. “*La opción de compra*”. Monografías de Derecho Civil, Dykinson, Madrid, 2007, págs.110 y ss.

¹¹⁶⁶ NATERA HIDALGO, R. “*Fiscalidad de los contratos civiles y mercantiles*”. CISS, Valencia, 2007, págs.1045 y ss.

¹¹⁶⁷ Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito. (BOE 30 de julio).

¹¹⁶⁸ CONSULTA de la DGT 139/1997.

¹¹⁶⁹ GUTIERREZ VIGUERA, M. “*Aplicación del borrador del nuevo PGC y de las NIIF a las empresas constructoras e inmobiliarias*”. CISS, Valencia, 2007, págs.467 y ss.

La ventaja principal de este tipo de contratos es la capacidad de considerarse como un gasto fiscalmente deducible la carga financiera de la entidad arrendadora¹¹⁷⁰, mientras que las cuotas satisfechas correspondientes a la recuperación del coste del bien, en el caso de terrenos, solares y otros activos amortizables, podrá deducirse únicamente la proporción que corresponda a los elementos susceptibles de amortización, que además deberá estar diferenciado en el contrato. En estos contratos nunca será deducible la proporción de recuperación del coste del bien relativo al suelo¹¹⁷¹.

El importe de la cantidad deducible no puede ser superior al resultado de aplicar al coste del bien el duplo del coeficiente de amortización lineal. El exceso es deducible en los períodos sucesivos respetando este límite. Para el cálculo de este límite se tendrá en cuenta el momento de la puesta en funcionamiento del bien. En el caso de sujetos pasivos incluidos en el régimen especial de incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión, para la cantidad deducida se toma el duplo del coeficiente de amortización lineal multiplicado por 1,5¹¹⁷². En el supuesto de realizar mejoras en el bien objeto del contrato de arrendamiento financiero estas se incorporarán al activo como mayor valor del bien y se amortizará en función de su vida útil¹¹⁷³.

La base imponible en el ejercicio de esta opción, según JUAREZ GONZALEZ¹¹⁷⁴, deberá estar constituida por el valor residual por el que se ejercita la opción de compra. Recordemos que es una figura que está tributando por IVA, pues las cuotas del arrendamiento previo ya han sido sometidas a imposición por el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados; en este sentido existen una serie de sentencias que corroboran y complementan dicha afirmación doctrinal¹¹⁷⁵.

En el supuesto de pérdida del bien, por causa no imputable al sujeto pasivo y siendo ésta debidamente justificada no se integrará en la base imponible del arrendatario la diferencia

¹¹⁷⁰ Artículo 115 del Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

¹¹⁷¹ CONSULTA de la DGT 139/1997.

¹¹⁷² Artículo 115.6 del Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

¹¹⁷³ CONSULTA de la DGT 262/1998.

¹¹⁷⁴ JUAREZ GONZALEZ, J.M. “*Todo Transmisiones*”. CISS, Valencia, 2007, págs.196 y ss.

¹¹⁷⁵ CONSULTAS de la DGT de 16.12.2002, 19.9.2005 y 4.7.2006. Estas consultas hay que ponerlas en relación con la SENTENCIA del TEAC de 27.07.2005 en la que se determina que el ejercicio anticipado de la opción de compra por el arrendatario financiero supone que la entrega de bienes derivada del mismo no resulte siempre sujeta y no exenta del IVA, sino sujeta y exenta al constituir una segunda o ulterior entrega de una segunda o ulterior entrega de edificación terminada, quedando sujeta a Transmisiones Patrimoniales Onerosas, salvo que se renuncie a la exención en el IVA conforme a las reglas generales.

positiva entre la cantidad deducida en concepto de recuperación del coste del bien y su amortización contable.

En resumen, con esta figura tal y como afirma AMOROS GUARDIOLA el contrato de Arrendamiento Financiero Inmobiliario permite con otra apariencia jurídica, alcanzar los mismos resultados que una compraventa a plazos, ya que se basa en que las cuotas que se abonan periódicamente, y son de cuantía más elevada que la simple contraprestación por la cesión de uso, por lo que exceden a una mera relación arrendaticia¹¹⁷⁶.

Exención en el ITP y AJD

En el supuesto de encontrarnos ante una transmisión de edificaciones que reciban empresas que realicen habitualmente las operaciones de arrendamiento financiero, para ser objeto de arrendamiento financiero con opción de compra a la persona distinta del transmitente, estas operaciones quedan exentas del impuesto cuando dichas operaciones estén exentas del IVA, por lo tanto el transmitente debe de ser sujeto pasivo del impuesto.¹¹⁷⁷ Junto a este requisito no pueden existir relaciones de vinculación directas o indirectas, entre transmitente, adquirente o arrendatario¹¹⁷⁸. De esta forma la exención en este Impuesto se concede a la sociedad de leasing y no directamente al vendedor de los inmuebles¹¹⁷⁹, y siempre referido al ITP y no al de AJD¹¹⁸⁰. La mera transmisión del inmueble genera por sí misma la sujeción al ITPO, sin entrar en el asunto de la ejecución o no de la correspondiente opción de compra, por lo que la exención en este impuesto aparece porque nos encontramos ante un supuesto de sujeción al IVA pero que se encuentra exento por este impuesto¹¹⁸¹.

Si nos encontramos ante un supuesto en el que la sociedad que construyó el inmueble es la que lo transmite, no procede la exención salvo si lo utilizó o cedió su utilización en un plazo igual o superior a dos años, ya que nos encontraríamos ante una segunda transmisión del inmueble. Los arrendamientos financieros de viviendas en los que la primera entrega de una vivienda la realiza el promotor y se sustituye la transmisión por un arrendamiento con opción a

¹¹⁷⁶ AMOROS GUARDIOLA, M. "El leasing inmobiliario y su inscripción registral". *Revista crítica de Derecho Inmobiliario*, nº569, Madrid, 1985, págs.875 y ss.

¹¹⁷⁷ RESOLUCIÓN de la DGT de 29 de mayo de 1997.

¹¹⁷⁸ Artículo 45.IB.16 del Real Decreto Legislativo 1/1993 de 24 de septiembre que aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

¹¹⁷⁹ RESOLUCIÓN de la DGT de 27 de mayo de 1991.

¹¹⁸⁰ SENTENCIA del TEAC con fecha 15 de abril de 1993.

¹¹⁸¹ SENTENCIA del TEAC con fecha 11 de julio de 1996.

compra, quedan sujetas a la imposición del IVA, al igual que en las entregas realizadas por empresas de arrendamiento financiero en el ejercicio de la opción de compra inherente a estos contratos siempre que estos tengan una duración mínima de 10 años, ni a las entregas para su inmediata rehabilitación o demolición y posterior promoción.¹¹⁸²

10.7 PRESUNCIÓN DE OBTENCIÓN DE RENTAS

Dentro del sistema de control que establece la Administración para evitar el fraude fiscal es importante destacar aquí brevemente el contenido del IS, relativo a la presunción de obtención de rentas necesarias para la adquisición de elementos patrimoniales registrados. En este caso se presume la titularidad del sujeto pasivo, con sólo la necesidad de que ostente su posesión cuando no se hallen registrados en sus libros contables.

Para determinar la renta que hubiera sido necesaria se procederá a contabilizar el valor de adquisición del bien, descontando las cargas contraídas para financiar la adquisición, sin que el valor final resulte negativo. Dicho valor deberá probarse por documentos justificativos o por las reglas de valoración contenidas en la Ley General Tributaria¹¹⁸³. En este sentido las reglas para la valoración de los bienes inmuebles serían iguales que las definidas en los apartados anteriores y además, el importe de la renta se atribuirá al período impositivo más antiguo de los no prescritos a no ser que el contribuyente por este impuesto pueda justificar su fecha de adquisición.

10.8 LAS SOCIEDADES ANÓNIMAS COTIZADAS DE INVERSIÓN EN EL MERCADO INMOBILIARIO (SOCIMI).

Las sociedades anónimas cotizadas de inversión inmobiliaria (SOCIMI), para la normativa española nacen de las sociedades que comenzaron a funcionar en Estados Unidos denominadas REITS (*Real Estate Investment Trusts*). Estas sociedades estaban dirigidas expresamente hacia la inversión en bienes inmuebles, tanto por sus ventajas fiscales para la sociedad como para los socios. Estas ventajas fiscales fueron las que favorecieron por un lado la especialización en inversiones relativas a estos bienes y por otro, consiguiendo el acceso del

¹¹⁸² Artículo 20.22 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

¹¹⁸³ Artículo 134.3 del Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

pequeño inversor a este tipo de entidades, sobre todo por la liquidez de la inversión, que permite que de un día para otro se pueda recuperar la inversión realizada, circunstancia que no ocurre si nos encontramos ante un fondo inmobiliario en el que el desembolso se realiza cada 3 o cada 6 meses. Para RALPH L. BLOCK la inversión en REITS supone para los inversores de todas las partes poder acceder a invertir en edificios de oficinas, centros comerciales, hoteles con un nivel de liquidez predecible y una estabilidad en la inversión¹¹⁸⁴.

La figura de los REITS ha tenido una fuerte implantación tanto en el Reino Unido como en Alemania, en las que se plantea como una figura que otorga una mayor estabilidad en este tipo de inversiones inmobiliarias. La importancia de esta figura en el derecho extranjero ha hecho que el legislador español la adapte y la implemente en el territorio nacional, modificando la estructura original ya que por sí misma no existía en el derecho español. El objetivo de la aparición en el derecho español de esta norma es el de impulsar el mercado del alquiler en España, incrementar la competitividad de los valores españoles y dinamizar el mercado inmobiliario.

Normativa reguladora

La principal norma reguladora sufrió varias modificaciones realizadas sobre las propuestas iniciales y con un retraso de dos años se publicó finalmente el 27 de octubre de 2009. No obstante, esta norma ha recibido ya una modificación por medio de la Ley 16/2012 con el objeto de simplificar y flexibilizar la normativa con el objeto de equipararla a los países de su entorno. Esta figura para ADAME MARTÍNEZ supone una medida importante de apoyo fiscal para el mercado del alquiler.¹¹⁸⁵ No obstante, esta norma ha tenido que ser actualizada en tan sólo 3 años debido al escaso éxito en el uso de las SOCIMI por un lado por la crisis inmobiliaria y por otro por la gran diferencia con la normativa de los REITs de los países del entorno que perjudicaba de manera competitiva el régimen establecido en España.¹¹⁸⁶

¹¹⁸⁴ BLOCK, R.L. “*Investing in REITS: Real Estate Investment Trusts*”. John Wiley & Sons, New Jersey, 2010, págs.4 y ss.

¹¹⁸⁵ ADAME MARTÍNEZ F.D. “Análisis de las medidas fiscales para el fomento del alquiler en derecho comparado”. *Documentos*, nº17, IEF, Madrid, 2010, pág.5 y ss.

¹¹⁸⁶ AA.VV. “Sociedades anónimas cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario (SOCIMI)”. *Garrigues Novedades mercantil/fiscal*, nº1, diciembre 2012, págs.2 y ss.

Esta norma de la SOCIMI se complementa con la Ley de Sociedades de Capital¹¹⁸⁷ y con la Ley del Mercado de Valores¹¹⁸⁸ a la espera de que el Gobierno utilice la habilitación normativa para desarrollar reglamentariamente la Ley, en los términos de la disposición final undécima. Dentro de la normativa europea, el 20 de diciembre de 2012 se publicó el Reglamento UE nº1215/2012 que reforma y sustituye el Reglamento nº44/2001 pero que no entrará en vigor hasta el 10 de enero de 2015.

La norma de las SOCIMI en derecho comparado europeo, está recogida bajo la denominación original de *Real Estate Investment Trusts (REITS)*. Dentro de la UE los Estados miembros que cuentan con un régimen especial más antiguo de REITS son: Bélgica (*Sociétés d'investissements immobiliers cotées*), Francia (*Sociétés d'investissement à capital fixe en immobilière, o SIIC*) desde el 2003, Luxemburgo (*Real State Investment Funds, Fonds Commun de Placement y Société d'investissement à Capital Variable/Fixe*) y Holanda (*Beleggingsinstelling*). Los últimos en incorporar en su normativa los REITS han sido Italia (*Società d'Intermediazione Immobiliari Quotate*), el Reino Unido (*Real Estate Investment Trust*) y Alemania en 2007.

La definición de REITS en derecho comparado de acuerdo con ADAME MARTÍNEZ se concreta en aquellas sociedades que cotizan directamente en bolsa, pero que no están sujetas al Impuesto de Sociedades y que gestionan profesionalmente como negocio el alquiler de condominios, hoteles, resorts y locales comerciales. Estas entidades están obligadas a repartir entre sus socios en forma de dividendos casi la totalidad de los ingresos, teniendo habitualmente una base amplia de socios, unos 100, con lo que se busca que una persona no pueda tener una mayoría suficiente para conseguir el control de la persona jurídica¹¹⁸⁹. El objetivo final de la norma para DOMINGO MONFORTE es la canalización del ahorro y la promoción del alquiler inmobiliario frente al parón general inmobiliario que afecta al mercado español¹¹⁹⁰.

¹¹⁸⁷ Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

¹¹⁸⁸ Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

¹¹⁸⁹ ADAME MARTÍNEZ F.D. "Análisis de las medidas fiscales para el fomento del alquiler en derecho comparado". *Documentos*, nº17, IEF, Madrid, 2010, pág.5 y ss.

¹¹⁹⁰ DOMINGO MONFORTE, J. "Tratamiento de shock contra el infarto inmobiliario". *Revista del Sector Inmobiliario*, Año 11, nº87, 2008, págs.41 y ss.

Especialidad de los bienes inmuebles

Esta normativa se va a sustentar en sociedades cuya finalidad es la inversión tanto directa como indirecta en activos inmobiliarios que tengan naturaleza urbana: locales comerciales, viviendas, residencias, hoteles, garajes u oficinas. Esta normativa excluye de la consideración de bienes inmuebles los considerados por la normativa catastral como bienes inmuebles de características especiales: los destinados a la producción de energía eléctrica y gas y al refino de petróleo; las centrales nucleares, las presas, saltos de agua y embalses, incluido su lecho o vaso, excepto las destinadas exclusivamente al riego; las autopistas, carreteras y túneles de peaje y los aeropuertos y puertos comerciales. Junto a los bienes inmuebles anteriores, también quedan fuera de esta normativa, los bienes inmuebles cedidos a terceros que cumplen los requisitos para ser considerados como arrendamiento financiero. El resto de los bienes inmuebles van a poder ser objeto de inversión siempre y cuando sean adquiridos en propiedad, incluyéndose dentro de ésta los derechos de superficie, vuelo o subedificación, incluido el arrendamiento financiero¹¹⁹¹.

Aparece aquí el dilema de cuál es la verdadera definición de los bienes inmuebles, si la tradicional contenida en el Código Civil o se emplea la definición que ha quedado determinada en la Ley Catastral que determina los bienes inmuebles en función acogándose a la división que realiza entre urbanos, rústicos y los bienes con características especiales.

Objeto social

Dentro de este objeto social principal nos encontraremos por lo tanto con la adquisición y promoción de bienes inmuebles de naturaleza urbana para su arrendamiento, incluyendo la actividad de rehabilitación de edificaciones¹¹⁹². Además de esta actividad principal, las SOCIMI podrán tener participaciones en el capital de otras SOCIMI o entidades no residentes en territorio español con el mismo objeto social y sometidas a un régimen similar, así como la tenencia de participaciones en el capital de otras entidades, residentes o no en territorio español con mismo objeto social y sujetas al mismo régimen establecido para las SOCIMI y que

¹¹⁹¹ Artículo 2 de la Ley 11/2009 de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado inmobiliario.

¹¹⁹² En este caso, falta determinar el concepto de “*obras análogas*” por las diferentes Comunidades Autónomas, ya que este pueden también referirse al objeto social de obras de rehabilitación de acuerdo con la Disposición adicional segunda. Alcance del término “*obras análogas*” a efectos del concepto de rehabilitación en el Impuesto sobre el Valor añadido, de la presente ley.

cumplan además los requisitos de inversión¹¹⁹³. No obstante, estas entidades no pueden tener participaciones en el capital de otras entidades pero sí optar por la aplicación del régimen fiscal especial de este régimen. En ambos casos, estas entidades no residentes deben ser residentes en países o territorios con los que exista un efectivo intercambio de información tributaria y la inversión que se realiza en bienes inmuebles situados en el extranjero tendrán una naturaleza análoga a los que se encuentren en territorio español¹¹⁹⁴. La normativa también incluye dentro del objeto social la tenencia de acciones o participaciones de Instituciones de Inversión Colectiva Inmobiliaria.

La actividad de promoción inmobiliaria y la del arrendamiento para la adecuada gestión del impuesto tienen una contabilidad separada para cada inmueble con el objeto de poder conocer la renta correspondiente a cada inmueble.

Junto con estas actividades principales, las SOCIMI pueden desarrollar otras actividades accesorias que representen menos del 20% de las rentas de la sociedad en cada período impositivo, por lo que estas entidades deberán tener invertido al menos el 80% del valor del activo en bienes de naturaleza urbana destinados al arrendamiento, terrenos para la promoción de bienes inmuebles siempre que su promoción se inicie en los 3 años siguientes a su adquisición, así como participaciones en el capital o patrimonio de otras entidades.

Determinación del valor del activo

La determinación del valor del activo, se conseguirá mediante la media de los balances individuales o en su caso consolidados trimestrales del ejercicio, pudiendo ser sustituido por el valor de mercado el cual se aplicaría en todos los balances del ejercicio, sin que se compute el dinero o derechos de crédito que proceden de la transmisión de los bienes realizada en el mismo ejercicio o anterior cuando no haya transcurrido el plazo para la reinversión. En el caso de inversiones en bienes inmuebles situados en el extranjero, estos deben tener una naturaleza análoga y debe existir un efectivo intercambio de información tributaria entre España y ese Estado.

¹¹⁹³ AA.VV. “*Guía Práctica de Sociedades Anónimas*”. El Derecho, Madrid, 2010, págs.710 y ss.

¹¹⁹⁴ Artículo 2.2 de la Ley 11/2009 de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado inmobiliario.

Para determinar este valor de mercado en el caso en el que sea oportuna su aplicación, podemos acudir a dos normativas diferentes. La primera de ellas es la relativa a la Orden Ministerial ECO 805/03 en la que se determina que el valor de mercado o venal del inmueble es el precio que se pondría al venderse un inmueble, mediante contrato privado en el mercado cuando es ofrecido públicamente.¹¹⁹⁵ Esta determinación del valor del mercado de un bien inmueble, debe cumplir además las siguientes características:

1. Que no exista vinculación previa alguna entre el comprador y el vendedor.
2. Que no se tenga un interés personal o profesional para la venta.
3. Que la oferta pública del inmueble lleve una comercialización adecuada.
4. Que el precio del inmueble sea consecuente con la oferta pública y refleje una estimación razonable del precio.

En definitiva nos encontramos ante la pura ley de la oferta y de la demanda que se ha tratado de objetivar para poder encontrar un criterio aplicable para determinar la valoración de los bienes inmuebles. Esta valoración además queda exenta de la inclusión de los impuestos y gastos de comercialización que le deban ser imputados en esta operación de venta que deberán ser añadidos para determinar el precio final del bien inmueble.

La segunda norma en la que se establece la determinación del valor de mercado, la tenemos en las Normas Internacionales de Valuación IVS (*International Valuation Standards*) del IVCS (*International Valuation Standards Committee*). En estas normas, se determina que el valor de mercado será la cantidad estimada de la propiedad por la que se podrá intercambiar el inmueble entre un comprador y un vendedor sin ser presionados, tras un período de comercialización, actuando con conocimiento de causa, de forma prudente y sin coacción¹¹⁹⁶.

Delimitación temporal

Los bienes inmuebles objeto de inversión por parte de las SOCIMI deben permanecer arrendados al menos por 3 años, incluyendo dentro de este tiempo como máximo un año desde

¹¹⁹⁵ Orden ECO/805/2003, de 27 de marzo, sobre normas de valoración de bienes inmuebles y de determinados derechos para ciertas finalidades financieras.

¹¹⁹⁶ LEIRADO CAMPO, L. “*Nuevas normas de financiación de las Empresas Inmobiliarias. La gestión de las SOCIMI*”. TINSA y Universidad Autónoma de Madrid. 22 de enero 2009.

que estos se hubieran puesto en el mercado. En el caso de las inversiones realizadas en acciones o participaciones en el capital, también rige este criterio temporal por lo que se deben mantenerse al menos durante 3 años desde su adquisición. Este criterio temporal en el caso de que estos bienes o inversiones pertenezcan a la empresa antes de la aplicación de este régimen fiscal especial, empezará a contar desde la fecha de inicio del primer período impositivo que éste se aplique.¹¹⁹⁷

Las acciones de las SOCIMI deben estar admitidas a negociación en un mercado regulado o en un sistema multilateral de negociación español o de cualquier otro EEMM, Espacio Económico Europeo o de un mercado regulado de un territorio con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria. En este sentido es interesante destacar que la nueva regulación permite el acceso de la cotización en el mercado Alternativo Bursátil (MAB), lo que facilita enormemente el funcionamiento efecto de las SOCIMI resolviendo uno de los principales obstáculos hasta la fecha, lo que permite una liquidación rápida de las inversiones para los particulares¹¹⁹⁸.

Capital mínimo

El capital social mínimo de las SOCIMIS se ha reducido con la nueva norma a 5 millones de euros, que en el caso de desembolsarse por medio de aportaciones no dinerarias, como bienes inmuebles, necesitan una tasación previa de acuerdo con la normativa del mercado hipotecario.

Tasación de los bienes inmuebles

En el caso en el que nos encontremos ante aportaciones no dinerarias, tanto en la constitución como en la ampliación de capital, en las sociedades similares residentes o no en España de las que se tenga participación de capital, en compraventas posteriores, balances

¹¹⁹⁷ Artículo 3 de la Ley 11/2009 de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado inmobiliario, modificado por la Ley 16/2012 de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica.

¹¹⁹⁸ AA.VV. “Nota sobre el nuevo régimen jurídico de las sociedades anónimas cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario, SOCIMI”. *Informe Romero Rey Abogados*, enero 2013, págs.1 y ss.

trimestrales o ante la adquisición de terrenos a valor de mercado, siempre es un requisito indispensable la correspondiente tasación del bien inmueble.

Esta tasación la debe realizar una sociedad de tasación prevista en la ley hipotecaria o un experto independiente, que puede ser designado por el Registrador mercantil conforme al reglamento, para determinar el valor del bien de acuerdo con los criterios de valoración existentes¹¹⁹⁹. Las Sociedades de Tasación reguladas son aquellas entidades que han sido homologadas por el Banco de España y cumplen los requisitos¹²⁰⁰ de ser sociedades anónimas residentes en territorio nacional, contar con un capital social mínimo desembolsado de más de 300.506 € y con un objeto social limitado a la valoración de Bienes, empresas y patrimonios.

Además de los requisitos anteriores la normativa establece que deberán contar con un grupo mínimo de trabajo de 10 técnicos, al menos 3 vinculados, y contar con los medios técnicos, personales y los mecanismos de control interno para la correcta ejecución de sus actividades. Junto a estos requisitos de personal y de gestión hay que añadir la exigencia de un seguro de responsabilidad civil por culpa o negligencia por un importe de 601.012 € más un 0,5 por mil de los bienes tasados en el ejercicio anterior hasta un máximo de 2.400.000 €. Esta póliza cubrirá de forma exclusiva toda la actividad de tasación de la sociedad, incluso por errores o negligencia.

El consejo de administración de la entidad o de la entidad dominante debe contar con personas de reconocida honorabilidad comercial y profesional, que posean conocimientos y experiencia adecuados para sus funciones y para el buen gobierno de la entidad. La valoración de la idoneidad de los miembros se debe ajustar a los criterios de control del artículo 2 del RD 1245/1995 de 14 de julio.¹²⁰¹

Distribución de los resultados obtenidos

La SOCIMI debe generar al menos el 80% de sus rentas correspondientes a cada ejercicio, excluidas las derivadas de la transmisión de las participaciones y de los bienes

¹¹⁹⁹ RD Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

¹²⁰⁰ Las sociedades de Tasación están reguladas en la actualidad por el Real Decreto 775/97 de 30 de mayo, sobre el Régimen Jurídico de Homologación de los Servicios y Sociedades de Tasación.

¹²⁰¹ Real Decreto 1245/1995, de 14 de julio, sobre creación de Bancos, actividad transfronteriza y otras cuestiones relativas al régimen jurídico de las entidades de crédito.

inmuebles afectos ambos al cumplimiento del su objeto social principal, proviniendo del arrendamiento de sus bienes inmuebles o de los dividendos o participaciones en beneficios procedentes de participaciones afectas al cumplimiento de su objeto social principal.¹²⁰²

Una vez que la entidad haya cumplido sus obligaciones mercantiles, la sociedad va a quedar en la obligación de repartir el beneficio obtenido en el ejercicio en los seis meses posteriores a su finalización de la siguiente manera:

- a. El 100% de los beneficios procedentes de dividendos o participaciones en beneficios distribuidos por las entidades objeto de inversión.
- b. Al menos el 50% de los beneficios derivados de la transmisión de inmuebles o de acciones o participaciones de las inversiones indirectas que hubiera realizado la sociedad.

El resto de los beneficios obtenidos debe invertirse en otros inmuebles o participaciones que queden afectos en un plazo de reinversión de 3 años desde la enajenación. En el caso de no cumplirse, deberá distribuirse el resto del beneficio en su totalidad en el ejercicio en que finaliza el plazo de reinversión.

- c. Al menos el 80% del resto de los beneficios obtenidos.

La reserva legal de estas sociedades no puede exceder del 20% del capital social y en los casos en los que se reparta beneficio en función de estas reservas se repartirán en base a las disposiciones anteriores¹²⁰³.

Régimen fiscal especial

El objeto principal de la ley que regula las SOCIMI, tiene como objetivo la creación de un régimen fiscal especial diferenciado de los demás regímenes fiscales del resto de sociedades

¹²⁰² Artículo 3.2 de la Ley 11/2009 de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado inmobiliario, modificado por la Ley 16/2012 de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica.

¹²⁰³ Artículo 6 de la Ley 11/2009 de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado inmobiliario, modificado por la Ley 16/2012 de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica.

anónimas, estableciendo unos beneficios especiales tanto para la sociedad como para el socio partícipe en su capital.

Este régimen fiscal especial, debe ser solicitado por la entidad mediante el acuerdo realizado en la Junta General de Accionistas y es incompatible con la aplicación de los restantes regímenes especiales existentes del IS excepto con: el régimen fiscal especial establecido para las fusiones, escisiones, aportaciones de activo, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la UE, el régimen fiscal especial de transparencia fiscal internacional y el régimen fiscal especial de determinados contratos de arrendamientos financieros. Como legislación complementaria a este régimen se atenderá a la LIS, IRNR y el IRPF¹²⁰⁴.

Tributación de la Sociedad

Una de las especialidades que conlleva este régimen fiscal especial es que se establece respecto al régimen general contemplado en el Impuesto de Sociedades, es que tributarán al tipo de gravamen del 0%. En el caso de generar bases imponibles negativas no resultan de aplicación las normas generales al igual que ocurre con el régimen general de deducciones y bonificaciones de la LIS. Esta tributación para VILLARÓ BASTONS lo que busca es abandonar el anterior sistema de tributación en base al IS para localizar la tributación en sede del accionista que tributaría directamente en su imposición personal¹²⁰⁵.

El incumplimiento del requisito de permanencia supone en el caso de los inmuebles, la tributación de todas las rentas generadas por éstos en todos los períodos impositivos de acuerdo con el régimen general y el tipo general del IS. Esta misma imposición se aplica en el incumplimiento de la permanencia en el caso de la tenencia de acciones o participaciones de SOMICI o entidades con objeto social la adquisición de bienes inmuebles de naturaleza urbana para su arrendamiento.

¹²⁰⁴ Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, el Real Decreto Legislativo 5/2004 de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y 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.

¹²⁰⁵ VILLARÓ BASTONS, M. “El nuevo régimen fiscal de las sociedades anónimas cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario SOCIMIS”. Cuatrecasas Gonçalves Pereira, *Vía Inmobiliaria* n°122, 2013, págs.2 y ss.

La entidad tributa al gravamen especial del 19% sobre el importe íntegro de los dividendos o participaciones en beneficios distribuidos a los socios cuya participación en el capital social sea igual o superior al 5%, cuando dichos dividendos, en sede de sus socios, estén exentos o tributen a un tipo de gravamen inferior al 10%. Este gravamen corresponde a la cuota del IS. Esta imposición no se aplica en los casos en los que el socio que recibe el dividendo sea una entidad a la que resulte de aplicación esta misma normativa. Este mismo gravamen especial del 19% se aplica cuando los dividendos o participaciones en beneficios sean percibidos por entidades no residentes incluidas en este apartado, respecto de los socios que posean una participación igual o superior al 5% en el capital social de aquellas y tributen por dividendos o participaciones en beneficios, al menos al tipo del 10%. En ambos casos se procederá a practicar las retenciones correspondientes establecidas en la normativa.¹²⁰⁶

Régimen fiscal de los socios

La primera diferenciación de este régimen fiscal en lo referente a la fiscalidad de los socios, va referido a los dividendos cuando estos han sido distribuidos con cargo a beneficios o reservas generadas en los ejercicios en los que la entidad estaba acogida a este régimen especial. Junto a esta primera diferenciación habrá que tener en cuenta las siguientes consideraciones:

Cuando el perceptor sea sujeto pasivo del IS o un contribuyente del IRNR con EP, no será de aplicación la deducción para evitar la doble imposición interna. En el caso de que el perceptor sea un contribuyente del IRPF, no será de aplicación las exenciones relativas al mínimo exento y tampoco a las exenciones por permanencia. Finalmente, cuando el perceptor sea un contribuyente del IRNR sin EP tampoco es de aplicación las exenciones relativas al mínimo exento.

La segunda diferenciación gira en torno a las rentas obtenidas en la transmisión o reembolso de la participación en el capital de las sociedades que hayan optado por la aplicación de este régimen. En este caso:

¹²⁰⁶ Artículo 9 de la Ley 11/2009 de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado inmobiliario, modificado por la Ley 16/2012 de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica.

Cuando el transmitente o perceptor sea sujeto pasivo del IS o contribuyente del IRNR con EP no es de aplicación la deducción para evitar la doble imposición interna en relación con la renta obtenida que se corresponda con reservas procedentes de beneficios respecto de los que haya sido de aplicación este régimen fiscal especial. Cuando el transmitente o perceptor sea contribuyente del IRPF, la ganancia o pérdida patrimonial se computa por la diferencia entre su valor de adquisición y el valor de transmisión, determinado por su cotización en dichos mercados en la fecha en que se produzca aquella o por el precio pactado cuando sea superior a la cotización. Para la determinación del valor de adquisición se deducirá el importe obtenido por la transmisión de los derechos de suscripción y si el importe obtenido en la transmisión de los derechos de suscripción llegara a ser superior al valor de adquisición de los valores de los cuales procedan tales derechos, la diferencia tendrá la consideración de ganancia patrimonial para el transmitente, en el período impositivo en que se produzca la transmisión. Cuando el transmitente o perceptor sea contribuyente del IRNR sin EP, no se aplica la exención relativa al mínimo exento¹²⁰⁷.

Los socios cuya participación en el capital social de la entidad sea igual o superior al 5% y perciban dividendos o participaciones en beneficios que tributen al menos por un tipo del 10% están obligados a notificar dicho extremo a la entidad. En el caso de que no se produzca esta notificación, se entenderán exentos o que tributan a un tipo inferior al 10%.

En el caso de los socios que tengan la consideración de entidades no residentes, incluidas en este régimen por su objeto social, deben acreditar que la distribución de los dividendos quedan gravados al menos al 10%. La no sujeción al gravamen especial queda condicionada a que los dividendos tributen al menos al 10% en el caso de estas entidades.

Obligación de Información de las SOCIMI

La normativa existente para este tipo de sociedades ha querido incluir una serie de requisitos adicionales dentro de la obligación habitual de la realización de Memoria de las Cuentas Anuales. La importancia de estas nuevas informaciones ha quedado demostrada ya que la omisión o la existencia de datos omitidos o erróneos pueden dar lugar a la imposición de

¹²⁰⁷ Artículo 10.1 de la Ley 11/2009 de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado inmobiliario, modificado por la Ley 16/2012 de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica.

multas que oscilan entre los 1.500 por cada dato omitido, pudiendo ascender en función de la gravedad de la omisión hasta los 30.000 euros¹²⁰⁸.

Las informaciones adicionales que han sido incluidas por la normativa para el caso de las reservas, son las siguientes:

1. Las reservas procedentes de ejercicios anteriores a la aplicación de este régimen fiscal especial.
2. Las reservas procedentes de ejercicios en los que se haya aplicado el régimen fiscal especial, diferenciando la imposición por el tipo de gravamen al 0%, al 19% o al tipo general.
3. Los dividendos distribuidos a cargo de beneficios de cada ejercicio diferenciando los importes por el tipo de gravamen.
4. En la distribución de dividendos con cargos a reservas, el ejercicio de la reserva diferenciando los importes por el tipo de gravamen.
5. La fecha de acuerdo de distribución de los dividendos.
6. La fecha de adquisición de los bienes inmuebles y participaciones del objeto social.
7. La identificación del activo que computa dentro del 80% de la actividad principal.
8. Las reservas procedentes de ejercicios en que ha resultado aplicable el régimen fiscal especial, que se haya dispuesto que no se distribuyan ni compensen pérdidas.

A petición de la Administración tributaria las entidades deben presentar la información detallada de los cálculos para determinar la distribución de los gastos entre las distintas fuentes de la renta.

¹²⁰⁸ Artículo 11 de la Ley 11/2009 de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado inmobiliario, modificado por la Ley 16/2012 de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica.

Características sobre la entrada y salida del Régimen Fiscal Especial

La ley de las SOCIMI, determina un régimen transitorio para los casos en los que las entidades soliciten tributar por este régimen fiscal especial, aun cuando no se cumplan los requisitos exigidos en la misma a condición de que se cumplan en los dos años siguientes a la fecha de la opción de este régimen fiscal especial. El incumplimiento de este requisito supone la imposición por el régimen general, debiendo ingresar la diferencia de la cuota con los intereses de mora, recargos y sanciones correspondientes.

En el caso de los socios contribuyentes del IRPF o del IRNR sin EP, sujetos pasivos del IS o contribuyentes del IRNR con EP, podrán aplicarse el régimen fiscal especial para los socios si la entidad cumple los requisitos en el momento en el que el contribuyente presente su autoliquidación. El cumplimiento de los requisitos con posterioridad y dentro del año fiscal, permite al contribuyente solicitar la rectificación.¹²⁰⁹

Las reglas generales exigidas por la normativa en relación con la entrada en este régimen fiscal especial cuando las entidades hubieran tributado por otro régimen distinto determinan:

- a. Los ajustes fiscales pendientes de revertir en la base imponible en el momento de la aplicación de este régimen, se integran de acuerdo con el régimen general y el tipo general del IS.
- b. Las bases imponibles negativas pendientes de compensar, se compensarán con las rentas positivas que en su caso tributen bajo el régimen general.
- c. La renta derivada de la transmisión de bienes inmuebles poseídos con anterioridad, se entiende generada de forma lineal, salvo prueba en contrario. En este supuesto se gravará aplicando el régimen anterior al igual que en el caso de las rentas procedentes de la transmisión de las participaciones en otras entidades con este mismo objeto social.

¹²⁰⁹ Disposición Transitoria Primera. Opción por la aplicación del régimen fiscal especial de la Ley 11/2009 de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado inmobiliario, modificado por la Ley 16/2012 de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica.

- d. Las deducciones en la cuota íntegra pendientes, se deducirán de la cuota íntegra que en su caso proceda de la aplicación del régimen general del IS.

Respecto a las situaciones en las que la entidad decide la renuncia a este régimen fiscal especial y pase a tributar por otro régimen fiscal distinto, la norma ha establecido que la renta derivada de la transmisión de inmuebles poseídos al inicio del período impositivo en que la sociedad pase a tributar por otro régimen fiscal distinto, se entiende generada de forma lineal salvo prueba en contrario durante todo el tiempo de tenencia del bien inmueble. La parte de dicha renta imputable en los períodos de este régimen especial, se gravará de acuerdo con las disposiciones de éste, aplicando este mismo criterio a las rentas procedentes de la transmisión de las participaciones en otras entidades con mismo objeto social.

En el caso de las operaciones de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de valores acogidos al régimen especial incluido en el IS, se efectúan realizadas con un motivo económico válido cuando la finalidad de dichas operaciones sea la creación de una o varias sociedades susceptibles de acogerse al régimen fiscal especial de las SOCIMI o a la adaptación de sociedades previamente existentes.¹²¹⁰

Pérdida del régimen fiscal especial

La norma establece una serie de situaciones por las que se puede producir la expulsión de una entidad acogida a este régimen fiscal especial establecido. Esta expulsión se va a producir cuando nos encontremos ante incumplimientos de las características propias del régimen como:

1. La exclusión de negociación en mercados regulados o en un sistema multilateral de negociación.
2. El incumplimiento sustancial de las obligaciones de información, excepto que en la memoria del ejercicio inmediato siguiente se subsane.

¹²¹⁰ Artículo 12 de la Ley 11/2009 de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado inmobiliario, modificado por la Ley 16/2012 de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica.

3. La falta de acuerdo de distribución o pago total o parcial de los dividendos en los plazos y términos de la ley. En este caso la tributación por el régimen general tendrá lugar en el período impositivo correspondiente al ejercicio de cuyos beneficios se hubieran producido.
4. El incumplimiento de otros requisitos del régimen para que la entidad pueda aplicar este régimen fiscal especial, excepto que se reponga la causa del incumplimiento dentro del ejercicio inmediato siguiente. No obstante, en el caso del incumplimiento del plazo de 3 años relativo al arrendamiento de los bienes inmuebles, no supone la pérdida del régimen fiscal especial.

La pérdida de este régimen supone que no se puede optar al mismo de nuevo mientras no haya transcurrido al menos 3 años desde la conclusión del último período impositivo.

Ventajas fiscales respecto al impuesto del IVA

La ley de las SOCIMI ha introducido una serie de modificaciones relativas al impuesto del IVA. La primera y más importante, es la relativa a los créditos incobrables, en la que se admite la reducción de las cuotas repercutidas por las operaciones que sean total o parcialmente incobrables, para ello la normativa establece una serie de requisitos previos de cumplimiento.

El primero de estos requisitos es que haya transcurrido un año sin que se hubiera contemplado el cobro, bien en su totalidad o bien parcialmente, con el matiz de que si es aplazado el pago de cuotas, deberá transcurrir el mismo plazo para cada una de ellas, salvo que el empresario o profesional tenga un volumen de operaciones en el año natural inmediato anterior menor de 6.010.121,04 euros, en cuyo caso el plazo queda reducido a 6 meses. El segundo requisito es que aparezca relejada en los Libros Registro exigidos para este Impuesto. En tercer lugar, que el destinatario de la operación actúe en la condición de empresario o profesional o en todo caso que la base imponible de aquella, sea superior a 300 euros y el cuarto, que se haya instado el cobro mediante reclamación judicial o por medio de requerimiento notarial.

En el caso de ventas a plazos la reclamación judicial de uno de ellos permite la modificación de la base imponible en la proporción que corresponda por el plazo o plazos impagados. En el caso de créditos adeudados por Entes públicos, la reclamación judicial o el

requerimiento notarial se puede sustituir por una certificación expedida por el órgano competente del Ente público deudor.

La modificación deberá realizarse en el plazo de los 3 meses siguientes a la finalización del año en que estos requisitos se cumplan y debe comunicarse a la AEAT.

Una vez practicada la reducción de la base imponible, esta no se modificará al alza aunque el sujeto pasivo obtuviese el cobro total o parcial, salvo cuando el destinatario no actúe en la condición de empresario o profesional. En este caso, se entenderá que el IVA está incluido en las cantidades percibidas y en la misma proporción que la parte de contraprestación percibida. En el caso de que el sujeto pasivo desista de la reclamación judicial o llegue a un acuerdo de cobro con posterioridad al requerimiento notarial o por cualquier otra causa, debe modificar nuevamente la base imponible al alza mediante la expedición, en el plazo de un mes del acuerdo, de una factura rectificativa en la que repercuta la cuota procedente.¹²¹¹

En relación con los bienes inmuebles, habrá que determinar que existe otra modificación en relación con la imposición también del impuesto del IVA. En este caso, los edificios o parte de ellos aptos para su utilización como viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades y los anexos en ellos situados que se transmitan conjuntamente, se les aplicará el tipo reducido del 10%. No tendrán la consideración de anexos a viviendas los locales de negocio, aunque se transmitan conjuntamente con los edificios o parte de los mismos destinados a viviendas. En este grupo, no se consideran edificios aptos para su utilización como viviendas las edificaciones destinadas a su demolición¹²¹².

Finalmente de acuerdo con el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores, que contiene una norma anti elusiva, se sujeta a imposición por el ITP y AJD en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, la transmisión de determinados bienes inmuebles bajo la transmisión de participaciones en la entidad titular de éstos. De esta forma se someterá a imposición de acuerdo con LLANSÓ NORES y GOMEZ GARCIA como norma general de tributación, la transmisión de participaciones de entidades cuyo activo esté constituido directa o

¹²¹¹ Artículo 80.4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

¹²¹² Artículo 91. Uno.2.17º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

indirectamente, al menos en un 50% por inmuebles situados en España cuando el adquirente obtenga el control de la entidad o, una vez obtenido lo aumente¹²¹³.

10.9 LA SOCIEDAD DE GESTION DE ACTIVOS PROCEDENTES DE LA REESTRUCTURACIÓN BANCARIA (SAREB)

La Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria (SAREB) es una sociedad anónima que nace con la crisis bancaria y del sector inmobiliario en España y que actualmente gestiona un volumen de activos principalmente inmobiliarios en torno a los 51.000 millones de euros, con un limitación máximo por ley de 90.000 millones, procedentes de la intervención que sufrieron las entidades bancarias. El SAREB tiene su origen en el Memorándum firmado con la UE, sobre las condiciones de Política Sectorial Financiera, firmado el 23 de julio de 2012 entre la Comisión Europea y España, que permite la creación de una sociedad que se encargue de la gestión de los activos problemáticos de las entidades de crédito.

Actualmente está regulado por las siguientes disposiciones: la Ley 8/2012 de 30 de octubre, la ley 9/2012 de 14 de noviembre y el Real Decreto 1559/2012 de 15 de noviembre¹²¹⁴. En esta regulación se establece la necesidad de determinar por el deterioro que ha sufrido las financiaciones vinculadas a la actividad inmobiliaria de tal manera que la creación de este tipo de entidades tendrá la finalidad exclusiva de administrar y enajenar tanto de forma directa como indirecta los activos aportados por las entidades que hubiesen recibido apoyo financiero del Fondo de Reestructuración Ordenada Bancaria en el plazo de 15 años. Este tipo de sociedades se rige además por la normativa relativa a la Ley de Sociedades de Capital del RD Legislativo 1/2010.¹²¹⁵

¹²¹³ LLANSO NORES M. y GOMEZ GARCIA M.J “Novedades fiscales de última hora: La Ley de Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario, una verdadera Ley de Acompañamiento”. *Comentarios jurídicos de Gómez Acebo & Pombo*, nº4, Madrid, 2009, págs.52 y ss.

¹²¹⁴ Ley 8/2012, de 30 de octubre, sobre saneamiento y venta de activos inmobiliarios del sector financiero, Ley 9/2012, de 14 de noviembre, de reestructuración y resolución de entidades de crédito y Real Decreto 1559/2012, de 15 de noviembre, por el que se establece el régimen jurídico de las sociedades de gestión de activos.

¹²¹⁵ Artículo 3 de la Ley 8/2012, de 30 de octubre, sobre saneamiento y venta de los activos inmobiliarios del sector financiero.

Activos de la SAREB

Los activos aportados a estas entidades tienen que tener la cualidad de ser activos especialmente dañados o cuya permanencia en el balance de una entidad se considere perjudicial para su viabilidad. Junto a esta definición de los activos, es interesante destacar que esta normativa también hace referencia al concepto de sociedad inmobiliaria que es aquella tiene como objeto principal el desarrollo urbanístico, la promoción inmobiliaria, la construcción de edificios, la compraventa de bienes inmuebles por cuenta propia, el arrendamiento de bienes inmuebles por cuenta propia, las actividades inmobiliarias por cuenta de terceros, la gestión de activos relacionados con cualquiera de las actividades anteriores, o la mera tenencia de derechos sobre bienes inmuebles.¹²¹⁶

Estos activos transferidos a la SAREB proceden de bienes inmuebles adjudicados o adquiridos en pago de deudas de cualquier procedencia o derechos de crédito siempre y cuando hubieran sido incluidos en el balance de las entidades bancarias antes del 30 de junio de 2012 y cuyo valor contable para los bienes inmuebles sea superior a 100.000 euros y para los derechos de crédito superior a 250.000 euros¹²¹⁷.

Valoración de los bienes inmuebles

Esta aportación de activos a este tipo de entidades se realiza por el denominado “valor razonable”. Esta es una nueva terminología que no se había contemplado antes a la hora de concretar el valor de un bien inmueble, y que por el contexto, se puede deducir que nos encontramos ante un valor de mercado que lleva incluida la deducción del valor que ha supuesto la crisis. El legislador, no obstante, deja otra puerta a una segunda valoración que será la del el valor reflejado en los libros de contabilidad, siempre y cuando no se haya podido determinar esta primera. Esta nueva valoración, sustituye la valoración de un experto independiente siempre que se realice dentro del calendario de provisionamiento al que viniera obligada la entidad aportante.

¹²¹⁶ Artículo 2 del Real Decreto 1559/2012, de 15 de noviembre, por el que se establece el régimen jurídico de las sociedades de gestión de activos.

¹²¹⁷ Artículo 48 del Real Decreto 1559/2012, de 15 de noviembre, por el que se establece el régimen jurídico de las sociedades de gestión de activos.

Junto a esta primera valoración, el RD ha introducido una segunda determinación específica para el valor de los bienes inmuebles que está orientada a la capacidad que tienen estos bienes de producir ingresos. Por un lado, incluye una determinación de las cualidades de los bienes inmuebles que ya se están tomando en consideración para la valoración del mismo, pero con el matiz de que el valor económico, estará vinculado a la capacidad de generar flujos de efectivo sobre la base de su uso más probable y financieramente sostenible. Este sistema de valoración carece de sentido dentro del marco general ya que lo único que determina es la capacidad de generar ingresos en función del bien y de la situación actual, que puede evolucionar de diferentes maneras y que afectos de la seguridad jurídica y de la determinación del valor de mercado no tienen sentido. Es curioso que la misma valoración para el caso de bienes inmuebles superiores a 3 millones de euros, remita a la valoración de un experto independiente y con suficiente experiencia en la zona y en la categoría de inmuebles y no haga referencia alguna a la capacidad de generar ingresos del mismo.

En el caso de la valoración de los derechos de crédito garantizados por bienes inmuebles, se valoran en función de la determinación del valor del inmueble descontando los gastos para la ejecución de la garantía y su posterior venta. En el caso de que estos créditos estén garantizados tanto por bienes inmuebles como por otro tipo de garantías y se consideren dudosos, tienen la valoración de lo que se hubiera garantizado con los bienes inmuebles, descontando los gastos de ejecución y de su venta.¹²¹⁸

Administración interna

Junto con los órganos de gestión tradicionales para las sociedades anónimas, el SAREB tiene además que contar con un Comité de Auditoría y un Comité de Retribuciones y Nombramientos con la función de informar de la política general de retribuciones e incentivos. Estos comités tendrán a su vez otros cuatro relativo a dirección, riesgos, inversiones y activos y pasivos.

Dentro de los poderes de la SAREB está el de poder constituir patrimonios separados carentes de personalidad jurídica, similares a los fondos de inversión inmobiliarios, de ahí que la normativa prevea la aplicación con carácter subsidiario de las normas vigentes en relación a

¹²¹⁸ Artículo 10 del Real Decreto 1559/2012, de 15 de noviembre, por el que se establece el régimen jurídico de las sociedades de gestión de activos.

las IIC vistas anteriormente. La diferencia con el resto de fondos se introduce en su denominación ya que deberá contar dentro con la referencia FAB, Fondos de Activos Bancarios.

Al mismo tiempo nos encontramos con la constitución de las sociedades gestoras de estos fondos FAB, que al igual que las sociedades gestoras de las IIC, se encargarán de la constitución, administración y representación de estos fondos de acuerdo con esta norma de constitución y como supletoria las normas relativas a las IIC. Una de las especialidades de estas sociedades es la de ejercer esta actividad con carácter reservado y únicamente en esta categoría.¹²¹⁹

Régimen fiscal

Estas entidades para la transmisión tanto de los activos como de los pasivos gozan de un régimen fiscal especial para su liquidación siempre y cuando ésta se realice conforme a los fines de las entidades. Para estos casos es de aplicación el régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la UE.¹²²⁰

Junto a este régimen especial hay que destacar que a su vez estarán exentos del pago del IVA y del impuesto de AJD, sobre las transmisiones posteriores de las participaciones recibidas por las aportaciones realizadas a la sociedad para la gestión de activos.¹²²¹

¹²¹⁹ Artículo 47 del Real Decreto 1559/2012, de 15 de noviembre, por el que se establece el régimen jurídico de las sociedades de gestión de activos.

¹²²⁰ Capítulo VIII, artículo 83 y ss. de la Ley 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del impuesto sobre Sociedades.

¹²²¹ Artículo 8.2 de la Ley 8/2012, de 30 de octubre, sobre saneamiento y venta de los activos inmobiliarios del sector financiero

TEMA 11. EL BLANQUEO DE CAPITAL Y LOS BIENES INMUEBLES

11.1 LA PREVENCIÓN SOBRE EL BLANQUEO DE CAPITAL O EL DENOMINADO “LAVADO DE ACTIVOS”

La figura del blanqueo de capitales en la normativa internacional surge a raíz de la lucha contra las actividades, entidades terroristas y organizaciones ilegales comenzada por los Organismos Internacionales. La solución planteada ante estos problemas ha significado la aprobación de una normativa que intente limitar este tipo de actividades ilegales y la oportuna aplicación de las correspondientes sanciones penales que disuadan de su realización. La primera de estas normas redactadas a este respecto a nivel internacional fue la Convención de Viena¹²²² que fue posteriormente complementada por la Convención de Palermo¹²²³.

La agilidad de las comunicaciones, las transformaciones económicas y las nuevas tecnologías han conseguido la internacionalización de la economía que a juicio de GUTIERREZ-ALVIZ y VALCARCE LOPEZ, ha supuesto el aumento de operaciones financieras a un ritmo vertiginoso.¹²²⁴ Todo este desarrollo y la posibilidad de la libre competencia internacional han supuesto no sólo el desarrollo de actividades lícitas a nivel

¹²²² CONVENCIÓN de 1988 de Naciones Unidas contra el Tráfico ilícito de Estupefacientes y Sustancias Psicotrópicas.

¹²²³ CONVENCIÓN de 2000 de Naciones Unidas contra Delincuencia Organizada Transnacional.

¹²²⁴ GUTIERREZ-ALVIZ CONRADI, F, VALCARCE LOPEZ, M. “*La Cooperación internacional frente a la Criminalidad Organizada*”. Universidad de Sevilla, 2001, págs.124 y ss.

mundial sino también el desarrollo de actividades ilegales inspiradas en fines lucrativos de carácter absoluto¹²²⁵.

Las primeras normas que han intentado corregir estas actividades ilegales han tenido que ir evolucionando al mismo tiempo que estas actividades se hacían cada vez más complejas. Por ello, han dejado en un segundo plano las sanciones penales e intentan ir más allá centrándose especialmente en la limitación de la financiación de este tipo de entidades y en el lavado de activos que realizan. La lucha contra estas operaciones ilegales tiene como pilar básico la Cooperación entre los Estados para evitar este tipo de operaciones y esta cooperación se basa en uno de los principios claves del ordenamiento jurídico comunitario, el Principio de Información. La aplicación de este principio implica que todos los agentes presentes en la realización de operaciones susceptibles de realizar blanqueo de capitales, tanto de forma directa como indirecta, están obligados a comunicar a los demás Estados, las diversas operaciones sospechosas de este tipo de conductas ilícitas.

La adopción de medidas a nivel europeo será la clave para la lucha contra el lavado de activos. Junto a estas medidas nos encontraremos la necesidad de llevar a cabo esta actuación por parte de los diferentes Estados, para lo cual contarán con la ayuda del FATF-GAFI¹²²⁶ (*Grupo de Acción financiera sobre el lavado de activos*) que establecerá una serie de pautas para la lucha contra estas operaciones. Esta serie de trabajos han dado lugar a una normativa surgida de manera internacional, vigilada de manera internacional, asesorada de manera internacional y de aplicación en todos los Estados, para que efectivamente puedan tenerse bajo control todas aquellas operaciones susceptibles de lavado de activos o comúnmente llamada de blanqueo de capitales.

Junto a este grupo para la prevención del blanqueo de capitales existen las unidades UIF (*Unidad de Información Financiera*) que en el caso español está formado por el SEPBLAC (*Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales*), cuya presidencia está asumida por Director General del Tesoro y Política Financiera. Estas unidades a nivel

¹²²⁵ En este sentido hay que tener en cuenta lo afirmado por BUENO ARÚS “el ánimo de lucro es una de las características más acusadas de la delincuencia organizada en esta nueva situación.” Cita de la obra BUENO ARÚS, F. “*Medidas eficaces para reprimir la delincuencia organizada y las actividades terroristas*”. La Ley, Las Rozas (Madrid), nº 2.395, 5 de enero.1990, págs. 1 y ss.

¹²²⁶ El GAFI, es un grupo intergubernamental que establece estándares y desarrolla y promueve políticas para combatir el lavado de activos y el financiamiento del terrorismo. Actualmente cuenta con 33 miembros: 31 países y 2 Organizaciones internacionales y más de 20 observadores. Definición propia del GAFI, contenida en FATF-GAFI. “*Las Cuarenta Recomendaciones*”, traducción al español del GAFISUD (Grupo de Acción Financiera de Sudamérica), revisión del 20 de Junio de 2003.

europeo, según GLEASON y GOTTSELING¹²²⁷ recogen información que les proporcionan las instituciones financieras y otras personas o entidades, con el objeto de difundir los resultados entre los organismos policiales internos y otras UIF de otros países para perseguir el blanqueo de capitales. La creación de estos comités en cada Estado va a permitir aplicar las recomendaciones del GAFI relativas al establecimiento de mecanismos efectivos para cooperar tanto a nivel internacional como nacional para combatir el lavado de activos y la financiación del terrorismo.¹²²⁸

El intercambio de información a través de estas unidades de control internas, ha sido avalado por la propia normativa comunitaria por la Decisión del Consejo de 17 de octubre de 2000, estableciendo las normas detalladas que deben seguir estos intercambios de información entre las UIF de sus EEMM¹²²⁹. No hay que olvidar que a nivel europeo existen otra serie de organismos dedicados a la prevención del blanqueo de capitales como son la EUROPOL (*Oficina de Policía Europea*) o la OLAF (*Oficina Europea de Lucha Contra el Fraude*)¹²³⁰.

Dentro de este tipo de intercambio de información para prevenir el blanqueo de capitales, hay que distinguir entre la información de carácter financiero y la información jurídica. El intercambio de información financiera está relacionado con el estudio contable y financiero interno de las entidades mientras que en el caso de la información jurídica, lo que se investiga y se intercambia información se refiere al establecimiento de las estructuras societarias y del fideicomiso de figuras complejas¹²³¹.

De este inicio normativo mundial, han surgido desarrollos tanto a nivel comunitario como a nivel español para dar cumplimiento a toda esta serie de normativa internacional y recomendaciones. La primera de ellas adoptada a nivel comunitario ha sido la Directiva 91/308/CEE, del Consejo de Comunidades Europeas que ha sido derogada por la Directiva 2005/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de octubre de 2005, relativa a la prevención

¹²²⁷ GLEASON P. y GOTTSELING G. “*Financial Intelligence Units: An Overview*”. Versión española. Fondo Monetario Internacional, Grupo Banco Mundial, 2004, págs.4 y ss.

¹²²⁸ RECOMENDACIÓN 31 del GAFI de 2003.

¹²²⁹ DECISIÓN del Consejo de 17 de octubre de 2000, sobre cooperación entre unidades de inteligencia financiera de los Estados miembros en materia de intercambio de información.

¹²³⁰ Oficina de Policía Europea (EUROPOL) y Oficina Europea de Lucha Contra el Fraude (OLAF).

¹²³¹ GLEASON P. y GOTTSELING G. “*Financial Intelligence Units: An Overview*”. Versión española. Fondo Monetario Internacional, Grupo Banco Mundial, 2004, pág.98.

de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales y para la financiación del terrorismo¹²³².

El desarrollo a nivel español de esta primera Directiva quedó concretada mediante la aprobación de la Ley 19/1993 de 28 de diciembre que modificaba la antigua Ley 40/1979 y que actualmente han sido actualizadas por la Ley 10/2010 de 28 de abril de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, junto con la Ley 12/2003, de 21 de mayo, de bloqueo de la financiación del terrorismo, que permite el bloqueo de transacciones y movimientos de capitales y la prohibición de apertura de cuentas en entidades financieras. La evolución de esta normativa se ha producido para adecuarla a los nuevos cauces actuales que han tomado el blanqueo de capitales o el lavado de activos y la necesidad de actualizar el ordenamiento jurídico español a las Directivas comunitarias y al Reglamento (CE) N° 1781/2006 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de noviembre que establecen el régimen de sanciones en estos casos.

El blanqueo de capitales según GAYÁ I ARJALAGUER queda definido por el conjunto de actividades u operaciones bancarias, comerciales, de inversión o de otra índole, aparentemente lícitas, realizadas con el dinero, los activos y demás bienes provenientes tanto del financiamiento como de la comercialización que realiza la industria transnacional ilícita de actividades delictivas.¹²³³

Existen tres pasos para determinar esta actividad delictiva: el primero de ellos, supone la colocación de moneda en el sistema financiero; el segundo, la diversificación de los fondos a través de una serie de transacciones económicas y el tercero, la integración de dichos recursos en la cadena comercial normal. El primer paso supone la entrega del dinero a una entidad financiera o a otro agente económico. Este paso es el más sencillo, pero a la vez el que más controles está recibiendo últimamente, para evitar que el sistema bancario y el económico en general sean utilizados para esta conducta desviada. El segundo paso, una vez introducido el dinero, se busca que éste no tenga un rastro fácil de seguir por los medios actuales de control establecidos, por lo que se procede a mover el dinero entre países que carezcan de Convenios

¹²³² Esta Directiva ha sido modificada por la DIRECTIVA 2006/70/CE de la Comisión, de 1 de agosto de 2006, por la que se establecen disposiciones de aplicación de la DIRECTIVA 2005/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo en lo relativo a la definición de personas del medio político y los criterios técnicos aplicables en los procedimientos simplificados de diligencia debida con respecto al cliente así como en lo que atañe a la exención por razones de actividad financiera ocasional o muy limitada.

¹²³³ GAYA I ARJALAGUER, M. "Propuestas razonadas para erradicar la modalidad de fraude carrusel en el IVA". *Documentos*, 2^{da} Época, vol.6, IEF, Madrid, 2008, págs.175 y ss.

para el intercambio de información, paraísos fiscales, para que no se puede establecer el origen de los mismos. Por último, el tercer paso se caracteriza por regresar el dinero al mercado pero como fondo legítimo. El dinero se puede convertir tanto en bienes muebles como inmuebles o en negocios de fachada que reflejan unos ingresos irreales que permiten la realización de ingresos bancarios por estas actividades.

El blanqueo de capitales busca por lo tanto, utilizar las normas de derecho comunitario relativas al Principio de libertad de capitales y pagos, que permiten el libre movimiento de capitales en todo el territorio comunitario con el objeto de facilitar los movimientos de ocultación del dinero depositado en cuentas de entidades bancarias. No obstante, la norma comunitaria para evitar estos abusos y más en concreto la figura del blanqueo de capitales, permite que los EEMM puedan establecer procedimientos de declaración de capitales en razón del orden público o de seguridad pública y las oportunas sanciones para evitar este tipo de actividades delictivas.

El blanqueo de capitales en el sistema español

La nueva ley española incorpora al ordenamiento jurídico español las Directivas 2001/97/CE, la 2005/60/CE y la 2006/70/CE. La primera de ellas, determina la libertad de movimientos de capitales y de pagos; la segunda, establece un régimen sancionador mediante la imposición de una serie de obligaciones de información y control con la finalidad de luchar contra el fraude y para la prevención del blanqueo de capitales y la tercera, las cualidades subjetivas de los posibles intervinientes en estas operaciones con especiales consideraciones sobre los mismos.

La figura del blanqueo de dinero apareció por primera vez en el Código Penal español de 1992, determinando que las conductas que se describen como constituyentes del delito del blanqueo de capitales son todas aquellas orientadas a la incorporación al tráfico económico legal de los bienes o dinero ilegalmente obtenidos. En este sentido GARCIA VALDES y ZARAGOZA AGUADO, califican al blanqueo de dinero de “*afortunada expresión utilizada*” por la Exposición de Motivos en tanto que designan dos figuras: el delito por un lado y el blanqueo de dinero por el otro¹²³⁴. En este sentido otros autores como ALVAREZ PASTOR y

¹²³⁴ GARCIA VALDES, C. "Dos aspectos de la represión penal del tráfico de drogas: la teoría del agente provocador y del delito provocado y el blanqueo del dinero procedente del delito", en AA.VV. "Delitos

EGUIDAZU PALACIOS entre otros, afirman que el “*blanqueo de dinero*” no tiene rigor técnico, de ahí que con posterioridad se refieran al concepto de “*blanqueo de capitales*”¹²³⁵.

El objetivo de la primera Ley 19/1993 era la de determinar las obligaciones, actuaciones y procedimientos destinados a prevenir e impedir la utilización del sistema financiero y otros sectores económicos para el blanqueo de capitales procedentes de cualquier tipo de participación delictiva en la comisión de un delito castigado con una pena de prisión superior a 3 años.¹²³⁶ Esta normativa de prevención del blanqueo de capitales, complementada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, en lo referente a los bienes inmuebles y a su vez modificada por la Ley 20/2010 de 28 de abril, surgieron con el objeto de luchar contra el fraude inmobiliario y la utilización de entidades interpuestas. Estas sociedades interpuestas quedaban amparadas por un domicilio en uno de los territorios calificados como paraísos fiscales o bien por sociedades participadas en otras entidades en el total de su capital, como dice GIL DEL CAMPO haciendo imposible la tributación de los mismos por la incoherencia de los valores inmobiliarios declarados.¹²³⁷

El blanqueo de capitales, no sólo se refiere a la comisión directa de los hechos que puedan dar lugar a la aparición de este tipo de actividades ilícitas, sino que además, se incluye dentro de este control normativo los que participan en los hechos para eludir las consecuencias jurídicas busquen el ocultamiento de estas actividades o el encubrimiento de las mismas. En este sentido, nos encontramos ante la afirmación de ANARTE BORRALLO en la que establece que esta figura se construye sobre una noción estructural, una asociación de personas y otra finalista, que se realiza de manera permanente y cerrada para la ejecución de ciertos delitos. Esta teoría de la noción estructural también es apoyada por JOSHI JUBERT Y GALLEGOS SOLER¹²³⁸.

contra la Salud Pública”. *Cuadernos de Derecho Judicial*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1993, págs.250 y ss.; y ZARAGOZA AGUADO, J.A. “El blanqueo de dinero. Aspectos sustantivos. Su investigación en el encubrimiento, la receptación y el blanqueo de dinero. Normativa comunitaria”. *Cuadernos de Derecho Judicial*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1994, pág.111.

¹²³⁵ ALVAREZ PASTOR, D. y EGUIDAZU PALACIOS, F. “*La prevención del blanqueo de capitales*”. Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 1997, pág.92.

¹²³⁶ Artículo 1.1 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

¹²³⁷ GIL DEL CAMPO, MIGUEL “*La nueva ley de prevención del fraude fiscal*”. CISS, Valencia, 2007, págs.171 y ss.

¹²³⁸ ANARTE BORRALLO, E. “Conjeturas sobre la Delincuencia organizada” en AA.VV. “*Delincuencia organizada. Aspectos penales, procesales y criminológicos*”. Servicio de Publicaciones de la Universidad de Huelva, 1999, págs.31 y ss.; y JOSHI JUBERT U. “Sobre el concepto de organización en el delito de tráfico de drogas en la Jurisprudencia del Tribunal Supremo”. *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, 1995, págs.664 y ss. En relación con GALLEGOS SOLER, J.I. “*Los delitos de tráfico de drogas*

Grupos de especial vigilancia

En todo este lavado de activos, nos encontramos ante tres grandes grupos de figuras que se encuentran bajo especial vigilancia para detectar las posibles operaciones que se desarrollen a través de ellas. El primer grupo y más importante es el formado por las entidades de crédito, cuando se dediquen a mover capitales, por medio de transferencias tanto nacionales como internacionales o utilizar bancos pantalla¹²³⁹ y otras operaciones similares. El segundo grupo de entidades está formado por aquellas entidades que operen con seguros de vida, alcanzando además a los corredores de seguros que realicen este tipo de pólizas y por último, el tercer gran grupo, será el formado por sociedades y agencias de valores.

Junto a estos grandes grupos anteriores, no hay que olvidar que el blanqueo de capitales se puede realizar por estas otras entidades:

1. Las Sociedades Gestoras de Instituciones de Inversión Colectiva y las Sociedades de Inversión Colectiva cuya gestión no esté encomendada a una sociedad gestora. No olvidemos que dentro de este tipo de instituciones nos podemos encontrar a IIC de carácter inmobiliario que permitan la tenencia indirecta de los mismos.
2. Las entidades gestoras de fondos de pensiones.
3. Las sociedades gestoras de cartera.
4. Las sociedades gestoras de entidades de capital-riesgo y las sociedades de capital-riesgo cuya gestión no esté encomendada a una sociedad gestora.
5. Las sociedades de garantía recíproca.
6. Las sociedades emisoras de tarjetas de crédito.
7. Y por último, las personas físicas o jurídicas con actividades relacionadas con cambio de moneda o gestión de transferencias, giros o transferencias internacionales realizadas por servicios postales.

II: *Un estudio analítico de los arts. 369, 370, 372, 374, 375, 377 y 378 del cp., y tratamientos jurisprudenciales*". Bosch, I Hospitalet de Llobregat (Barcelona), 1999, págs.197 y ss.

¹²³⁹ La definición de "bancos pantalla" aparece en los comentarios que realiza el GAFI de "Las Cuarenta Recomendaciones" de 20 de junio de 2003, pág. 18, en la que los concreta como aquel banco constituido en un país en el que no tiene presencia física y que no es filial de un grupo financiero regulado.

Existe otro segundo grupo de entidades de especial vigilancia en razón de su finalidad o por las condiciones subjetivas de la operación que quedan incluidos dentro del *Grupo de Especial Vigilancia (G.E.V.)* sobre el blanqueo de capitales:

- a) Los casinos de juego.
- b) Notarios, abogados y procuradores cuando estos participen en la concepción, realización o asesoramiento de transacciones por cuenta de clientes relativas a compraventa de bienes inmuebles o entidades comerciales, especialmente en la creación, funcionamiento o gestión de empresas, o gestión de fiducias “*trust*”, sociedades o análogas. Especialmente han quedado incluidas todas aquellas operaciones en las que actúen en nombre y por cuenta de clientes en cualquier transacción financiera o inmobiliaria¹²⁴⁰.

Es interesante que la ley ha incluido en este supuesto los “*trust*”¹²⁴¹ ya que es una figura que no existe en derecho español tal y como se entiende en la normativa exterior y que recientemente ha sido adaptada mediante la normativa sobre las SOCIMIS. No obstante, sí que ha quedado incluida como copia directa tanto de los Convenios Internacionales como de la propia normativa comunitaria para evitar operaciones que superen la propia competencia jurisdiccional española.

Esta figura se ve ampliada por el contenido del RD 925/1995, aún vigente por la falta de desarrollo reglamentario de la norma actual, incluyendo a toda persona física o jurídica que realice actividades de promoción inmobiliaria, agencia, comisión o intermediación en la compraventa de inmuebles¹²⁴², al igual que aquellos auditores, contables externos o asesores fiscales.

¹²⁴⁰ Artículo 2.2 d) del RD 925/1995 de 9 de junio, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 19/1993, de 28 de diciembre, sobre determinadas medidas de prevención del blanqueo de capitales.

¹²⁴¹ Contrato de cesión de la propiedad de los bienes a un tercero que los gestiona para la obtención de una serie de beneficios. Terminada la gestión de los mismos la propiedad vuelve al propietario cedente.

¹²⁴² Esta inclusión de las operaciones realizadas con bienes inmuebles, aparece también en la normativa de la Unión Europea con la aprobación de la DIRECTIVA 2005/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 26 de octubre de 2005 que determina que la compra venta de bienes inmuebles es una actividad totalmente susceptible al blanqueo de capitales.

En definitiva, tal y como muestra la Directiva, se aplicará este examen especial sobre las empresas de inversión, especialmente cuando esta inversión se realice sobre bienes inmuebles.¹²⁴³

En el supuesto de que el blanqueo de capitales alcance a entidades jurídicas, nos encontraremos ante la responsabilidad directa de las personas físicas que ejerzan su profesión en calidad de empleados. Este blanqueo de capitales contemplado en la Directiva no va a quedar reducido al territorio europeo sino como afirma ARROYO ZAPATERO y TIEDEMANN en relación con esta Directiva su aplicación comprenderá también a todos los países terceros¹²⁴⁴ que intervienen en este tipo de operaciones ilegales.

El establecimiento de un límite mínimo para empezar a estudiar este tipo de figuras, o movimiento de capitales, ha sido concretado para los supuestos que supongan la entrada o salida de cualquier medio de pago superior a 6.000 euros por persona y/o viaje.¹²⁴⁵

Obligaciones de dichas entidades

La obligación principal de las entidades vistas anteriormente es la de comunicar el hecho que pueda ser sospechoso de ser una actividad destinada al blanqueo de dinero o lavado de capitales. Junto a esta obligación principal se añade la necesidad imperiosa de determinar exactamente quién es el verdadero cliente y cuáles son las partes reales de la operación. Esta situación para ARROYO ZAPATERO y TIEDEMANN es la verdadera preocupación del legislador europeo ya que choca con la preocupación ante el anonimato de los clientes en determinados tipos de negocios. Esta preocupación relativa al anonimato también ha sido estudiada por DUCE SANCHEZ DE MOYA que la relaciona con la oferta que realiza este tipo de entidades con el objeto de ampliar sus inversiones, favoreciendo la aplicación del antiguo secreto bancario para la realización de las mismas. El problema por lo tanto, se refiere a la compatibilidad entre el secreto bancario y la obtención de la información de acuerdo con la

¹²⁴³ Artículo 3.c) de la DIRECTIVA 2005/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 26 de octubre de 2005.

¹²⁴⁴ ARROYO ZAPATERO, L. y TIEDEMANN, K. “*Estudios de derecho penal económico*”. Colección Estudios, Universidad de Castilla La Mancha, Cuenca, 1994.

¹²⁴⁵ La normativa comunitaria a este respecto, el Reglamento 1889/2005 del Parlamento Europeo y del Consejo de 26 de octubre de 2005, relativo a los controles de entrada o salida de dinero efectivo de la Comunidad, establece que el importe deberá ser igual o superior a 10.000 euros, cantidad que se ha visto limitada a 6.000 euros por la normativa española, siendo aplicable esta normativa comunitaria a partir del 15 de junio de 2007, tal y como se determina en la misma.

Directiva¹²⁴⁶. Para ello, la entidad o quien intervenga en la realización de estas operaciones a detallar exactamente quién es la persona física o jurídica que está o están detrás de este tipo de operaciones. En el caso de que se traten de personas físicas, es necesario proceder a su identificación de manera completa y con el correspondiente NIF;¹²⁴⁷ mientras que para el supuesto de que se trate de personas jurídicas, se requiere la información relativa al documento de constitución, los poderes de representación, el CIF de la empresa y los datos de la persona física actuante.

Una vez que queden identificados todos los sujetos reales que aparecen en las operaciones sospechosas, se establece la obligación de conservar la documentación al menos durante 5 años. Esta actividad investigadora y de conservación de la documentación se complementa con la de colaborar con el Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias (SEPBLAC), órgano creado y dependiente del Ministerio de Economía, para la persecución y vigilancia de este tipo de operaciones.

Junto a la realización de estas actividades de vigilancia sobre las posibles operaciones de blanqueo de capitales existe la obligación especial de no revelar ni al cliente ni a terceros la cesión de información a los organismos de control. La no revelación de la cesión de datos tiene dos finalidades: la primera investigadora, ya que podría alertar a las personas físicas que realizan estas operaciones susceptibles de blanqueo de capitales y la segunda, la posibilidad de encontrarnos ante un supuesto en el que se puede vulnerar la actual normativa sobre protección de datos. Para evitar cualquier responsabilidad por la cesión de datos, tanto en la Directiva europea como la norma española, han establecido la falta de responsabilidad ante esta cesión, siempre y cuando se realice de buena fe y por el cumplimiento de esta normativa de prevención¹²⁴⁸. Esta falta de responsabilidad va en contra de la normativa general de protección de datos, primando esta norma especial sobre la norma general.

La ley establece por último, la obligación para las entidades, de que sus trabajadores tengan conocimiento de la ley para su adecuado cumplimiento. La necesidad de este

¹²⁴⁶ DUCE SANCHEZ DE MOYA, I. “¿La banca contribuye al fraude?”. *Jueces para la Democracia*, nº10, 10 de septiembre de 1990, pág.10 y existen además trabajos relacionados de MARTIN-RETORILLO BAQUER, S. “*Derecho Administrativo Económico. Tomo II.*” La Ley, Las Rozas (Madrid), 1991, págs.164 y ss. y FERNANDEZ HONTORIA, J.A. “Estudios de Derecho Público Bancario” en AA.VV. “*Estudios de Derecho Público Bancario*”. Ceura, Madrid, 1987, págs.299 y ss.

¹²⁴⁷ Artículo 3 del RD 925/1995 de 9 de junio por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 19/1993, de 28 de diciembre, sobre determinadas medidas de prevención del blanqueo de capitales.

¹²⁴⁸ En este sentido se tienen en cuenta el propio artículo 4 de la Ley 10/2010 de 28 de abril de prevención del blanqueo de capitales y de financiación del terrorismo en relación con la normativa comunitaria.

conocimiento de la norma y de los trámites, se impone por la norma para que el desconocimiento de la misma no excuse de su aplicación y así conseguir que las medidas propuestas sean correctamente aplicadas y realmente sirvan para perseguir todas estas actividades de blanqueo.

Infracciones contra esta normativa

La parte del procedimiento sancionador en lo que respecta a la incoación e instrucción corresponde a la Secretaría de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias, no así en las infracciones ya que su imposición en el caso de infracciones muy graves corresponde al Consejo de Ministros a propuesta del Ministerio de Economía y Hacienda, mientras que para el caso de sanciones graves es competencia del Ministro de Economía a propuesta de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias.¹²⁴⁹

El plazo para la incoación de estas sanciones es de seis meses y de forma excepcional se puede ampliar este plazo hasta doce mediante un acuerdo motivado de la Secretaría, cuando concurren circunstancias que obliguen a ello y se hayan agotado los medios a disposición posibles.

Dentro de las actividades que se consideran infracciones, se consideran de carácter muy grave:¹²⁵⁰

- a) Incumplimiento de la obligación de comunicación cuando existan indicios o certeza de que la operación está relacionada con el blanqueo de capitales o financiación del terrorismo.
- b) Incumplimiento de la obligación de colaborar cuando medie requerimiento por escrito de la Comisión del Blanqueo.
- c) El incumplimiento de la prohibición de revelación.

¹²⁴⁹ DEL CID GÓMEZ, J.M. “*Blanqueo Internacional de Capitales*”. Deusto, Bilbao, 2007, págs.149 y ss.

¹²⁵⁰ Artículo 51 de la Ley 10/2010 de 28 de abril de prevención del blanqueo de capitales y de financiación del terrorismo.

- d) La resistencia u obstrucción a la labor inspectora, siempre que medie requerimiento por escrito del personal actuante.
- e) El incumplimiento de la obligación de adoptar las medidas correctoras por requerimiento del Comité Permanente, cuando esta se realice de forma deliberada.
- f) La comisión de una infracción grave cuando durante los 5 años anteriores hubiera sido impuesta al sujeto obligado sanción firme por vía administrativa por el mismo tipo de infracción.
- g) El incumplimiento doloso de la obligación de congelar o bloquear los fondos, activos financieros o recursos económicos de personas físicas o jurídicas.
- h) El incumplimiento doloso de la prohibición de poner fondos, activos financieros o recursos económicos a disposición de personas físicas o jurídicas.

En relación con las infracciones graves existe una variada enumeración que establece la normativa. No obstante se pueden agrupar en diferentes apartados, en relación con los incumplimientos relativos a las obligaciones sobre: identificación formal, del titular real, el propósito de la operación, medidas de seguimiento y diligencia, medidas reforzadas de diligencia debida, examen especial, comunicación por indicio, abstención de ejecución, comunicación sistemática, colaboración establecida, conservación de documentos, aprobación por escrito y control interno, comunicación al Servicio Ejecutivo de la Comisión, establecimiento de órganos internos, aprobación y mantenimiento del manual de prevención, examen externo, formación de empleados, medidas de confidencialidad, vigilancia de sucursales y filiales, contramedidas financieras internacionales, declaración de apertura o cancelación de cuentas corrientes, adopción de medidas correctoras, establecimiento o mantenimiento de relaciones de negocio o ejecución de operaciones prohibidas, resistencia u obstrucción a la labor inspectora, declaración de movimientos de pago, fundaciones o asociaciones. Junto a estas las que no han llegado a configurarse como muy graves relativas a la obligación de congelar o bloquear o poner fondos, activos financieros o recursos económicos y el incumplimiento de las obligaciones de comunicación e información a las autoridades competentes, constituyendo otra

relación el contenido del Reglamento (CE) nº1781/2006 relativo a la información sobre los ordenantes que acompaña a las transferencias de fondos¹²⁵¹.

En el caso de que se hubieran juzgado estas actuaciones por la vía penal o administrativa no podrán aplicarse otra vez las sanciones contenidas en esta normativa. Estas sanciones en el supuesto de encontrarnos ante personas jurídicas, se aplica sobre aquellos que ejerzan cargos de administración o dirección, cuando sus conductas se consideren dolosas o negligentes conforme al Código Penal español¹²⁵².

Las sanciones por infracciones muy graves van desde la amonestación pública, pasando por la multa mínima de 150.000 euros hasta un máximo del 5% de los recursos propios, o el doble del importe de la operación o 1.500.000 euros, pudiendo en algunos casos ser acumulativos. La sanción obligatoria será al menos la multa mínima que puede ser complementada por las otras dos. Además de ésta en relación con las personas físicas que ejerzan cargos de administración o gestión, las sanciones irán desde multas entre 60.000 euros hasta 600.000 euros, pasando con la inhabilitación por un máximo 10 años, para la misma entidad o 10 años para cualquier entidad en función de la gravedad de las mismas. La sanción mínima será la multa pudiéndose ser complementada con los casos de inhabilitación para el cargo.

Las sanciones a aplicar para el caso de las infracciones graves, parten de la amonestación privada o pública hasta la imposición de una multa de un mínimo de 60.001 euros y cuyo importe máximo no podrá superar: el 1% de los recursos de la entidad, o el contenido económico de la operación más un 50%, o 150.000 euros. La sanción obligatoria será al menos la multa mínima que puede ser complementada por las otras dos. En el caso de personas físicas que ejerciendo cargos de administración o gestión fueran condenados por sentencia firme se les puede aplicar sanciones como la amonestación privada, pública, multa desde 3.000 hasta 60.000 euros, o la suspensión temporal por cargo no superior a 1 año. La sanción obligatoria será al menos la multa mínima que puede ser complementada por las otras dos¹²⁵³.

¹²⁵¹ Artículo 52 de la Ley 10/2010 de 28 de abril de prevención del blanqueo de capitales y de financiación del terrorismo.

¹²⁵² En relación con el Título XIII, Libro II, de la Ley Orgánica 10/1995 de 23 de noviembre, del Código Penal.

¹²⁵³ Artículo 57 de la Ley 10/2010 de 28 de abril de prevención del blanqueo de capitales y de financiación del terrorismo.

En el caso del incumplimiento de la obligación de declaración de transferencias y medios de pago, se impone una multa de un mínimo de 600 euros y cuyo importe no puede ascender a más del doble del valor de los medios de pago empleados.

Las faltas leves de la nueva redacción de la Ley de Prevención del blanqueo de capitales han quedado reducidas a la amonestación privada o a una multa económica de hasta 60.000 euros, pudiéndose imponer una o ambas.

En el caso de no declarar el origen, destino y tenencia de los fondos, la normativa anterior imponía una multa económica mientras que con la nueva redacción se ha pasado a considerar como un agravante de la operación que entrará a valorar para determinar el tipo de falta. Hay autores como RUIZ VADILLO que van más allá que el legislador al determinar que la mera ocultación de los datos a la Hacienda pública ha de quedar incluida dentro de los actos delictivos previos al blanqueo¹²⁵⁴.

La prescripción de las actividades sancionadas, será de 5 años para las muy graves y graves y 2 años para el caso de las leves¹²⁵⁵.

Órganos de Control interno

Las empresas de acuerdo con la normativa de 1995 crearon órganos de control interno para la prevención del blanqueo de capitales, los denominados OCIC (Órgano de Control Interno y Comunicación). Estos órganos creados y regulados por el RD 925/1995 tienen la finalidad de conocer, prevenir e impedir la realización de operaciones relacionadas con el blanqueo de capitales. Este órgano, obligatorio para todas las personas jurídicas, tiene la misión de realizar, como afirma DEL CID GOMEZ, de forma rápida, segura, eficaz y coordinada la transmisión interna de la información y la comunicación con el SEBLAC. Sus funciones principales son las de definir los criterios de la entidad en prevención del blanqueo de capitales,

¹²⁵⁴ RUIZ VADILLO, E. "El blanqueo de capitales en el ordenamiento jurídico español. Perspectiva anual y futura". *Boletín informativo del Ministerio de Justicia*, nº1641, 1992, pág.109.

¹²⁵⁵ Artículo 60 de la Ley 10/2010 de 28 de abril de prevención del blanqueo de capitales y de financiación del terrorismo.

analizar y controlar la información que puede ser objeto de blanqueo, poner los medios oportunos para evitarlo, informar al SEPBLAC y garantizar el deber de confidencialidad.¹²⁵⁶

11.2 LA COMISIÓN DE PREVENCIÓN DEL BLANQUEO DE CAPITALS E INFRACCIONES MONETARIAS.

Con el fin de evitar esta limpieza de activos y seguir las recomendaciones tanto de Naciones Unidas, como de la EU y en concreto del GAFI, se constituyó en España en 1993 la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias. Este organismo tiene como finalidad dar continuidad y control a las actividades de prevención, colaborar con los Cuerpos de Seguridad, las Fuerzas Armadas y con el resto de las Administraciones Públicas y demás entidades sujetas a la normativa de prevención del blanqueo de capitales. Con dependencia directa del Ministerio de Economía, está compuesto por una Comisión que puede actuar por medio de un Comité Permanente y un Servicio Ejecutivo de Comisión creado para ayudar a las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado en la ejecución de los acuerdos de la Comisión.

Esta Comisión puede además requerir tanto la colaboración interna de entidades situadas en territorio español como solicitar información y colaboración a nivel internacional. En este caso, bastará con que las Organizaciones Internacionales o las autoridades de otros Estados, colaboren con España con un régimen recíproco similar. Este intercambio de información, cuando no sean miembros de la UE, está condicionado por los Tratados Internacionales firmados, atendiendo al principio de reciprocidad y al secreto profesional vigente en España¹²⁵⁷.

11.3 ESPECIALIDADES SOBRE LOS BIENES INMUEBLES

El blanqueo de capitales empezó a ser una figura inicialmente exclusiva y relativa a la transferencia o al movimiento de dinero con la finalidad de sacar a la luz cantidades obtenidas de negocios ilícitos. Después de esta primera consideración, se procedió a incluir aquellos

¹²⁵⁶ DEL CID GÓMEZ, J.M. “*Blanqueo Internacional de Capitales*”. Deusto, Bilbao, 2007, págs.164 y ss.

¹²⁵⁷ Artículo 29 del Real Decreto 925/1995, de 9 de junio, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 19/1993, de 28 de diciembre, sobre determinadas medidas de prevención del blanqueo de capitales.

bienes que podrían haber sido adquiridos con este dinero, incluyendo por lo tanto en los mismos a los bienes inmuebles.

La normativa española al respecto ha querido ir más lejos al extender el campo de vigilancia no limitándolo exclusivamente a los bienes inmuebles, sino a todas aquellas personas que pudieran tener alguna relación con los mismos. En esta vinculación se incluyen especialmente dos grupos: el primero el formado por las personas físicas y jurídicas, que se dediquen a las actividades de promoción inmobiliaria, agencia, comisión o intermediación en la compraventa de inmuebles y el segundo por los notarios, abogados, procuradores u otros profesionales independientes, como contables, contadores, fideicomisos o proveedores de servicios. No hay que olvidar que de acuerdo a las recomendaciones del GAFI, se especifican que las operaciones susceptibles relativas a bienes inmuebles pueden convertirse en operaciones de blanqueo de capitales en los supuestos de operaciones en los que intervengan los Agentes de la Propiedad Inmobiliaria (API).¹²⁵⁸

Las operaciones objeto de especial investigación cuando intervienen este tipo de personas son las relativas a la concepción, realización o asesoramiento de transacciones por cuenta de clientes relativas a la compraventa de bienes inmuebles o entidades comerciales, la gestión de fondos, valores u otros activos, aportaciones necesarias para la creación, funcionamiento o la gestión de empresas, trust, sociedades o estructuras análogas, o actúen en nombre y por cuenta de clientes en cualquier transacción financiera o inmobiliaria.

La advertencia al cliente de estar ante una figura del blanqueo de capitales para estos profesiones no es suficiente para evitar la responsabilidad correspondiente conforme a lo establecido en la normativa.¹²⁵⁹

Por otra parte, es interesante destacar que la sugerencia del GAFI relativa a que los bienes que hubieran sido decomisados por las Autoridades correspondientes por el blanqueo de capitales formen un fondo de decomisos de activos para luchar contra estas actividades sí ha quedado incorporada al ordenamiento jurídico español mediante la creación del Fondo de Bienes decomisados por el tráfico ilícito de drogas y otros delitos relacionados.¹²⁶⁰ Este fondo

¹²⁵⁸ RECOMENDACIÓN n°12 del FATF-GAFI, Las Cuarenta Recomendaciones, 20 junio de 2003, Grupo de Acción Financiera de Sudamérica, traducción al Español.

¹²⁵⁹ Nota interpretativa sobre la recomendación n°14 del FATF-GAFI, “*Las Cuarenta Recomendaciones*”, 20 junio de 2003, Grupo de Acción Financiera de Sudamérica, traducción al Español.

¹²⁶⁰ Ley 17/2003, de 29 de mayo, por la que se regula el Fondo de bienes decomisados por tráfico de drogas y otros delitos relacionados.

ha incorporado también los bienes inmuebles que han sido utilizados en estas operaciones ilícitas y aunque la gestión de los mismos es más compleja que el dinero en efectivo, el fondo tiene la capacidad de cederlos de forma gratuita conforme a las disposiciones de la ley, obtener unas rentas al repercutir sobre ellos un arrendamiento o proceder a su enajenación en función de las necesidades del fondo y de acuerdo con los acuerdos de gestión del mismo, financiar alguna de las actividades que realiza.

Finalmente, dentro de este control sobre el blanqueo de capitales es importante hacer una pequeña mención sobre la Resolución 1390 (2002) confirmada con posterioridad por el TJCE por la que se declara la prohibición de poner a disposición fondos o recursos económicos incluidos los bienes inmuebles a favor de Osama Bin Laden¹²⁶¹.

11.4 EL FIDEICOMISO Y LAS ORGANIZACIONES SIN ÁNIMO DE LUCRO

La Ley de Prevención del Blanqueo de Capitales ha querido incluir especialmente dos figuras que pueden dar origen a un posible blanqueo: el fideicomiso y el uso de las entidades sin ánimo de lucro.

En el primer supuesto, el fideicomiso, nos encontramos que el verdadero titular de los bienes, en el caso de los bienes inmuebles, especialmente, no corresponde realmente con el actual. En la propia Directiva 2005/60/CE de 26 de octubre de 2005, se establece que es una de las figuras que más puede influir en operaciones de blanqueo de capitales, ya que no nos encontraremos al “*titular real*” sino a uno aparente que es el que gestiona bajo este contrato los bienes.

El segundo supuesto, formado por fundaciones u organizaciones no gubernamentales (*ONG*) sin ánimo de lucro, pueden dar origen a un blanqueo de capitales cuando se ostente la titularidad de una serie de bienes por los que aun apareciendo como titulares directos, el uso y disfrute de los mismos sea ostentado de forma indirecta. Este supuesto puede ocurrir en los casos de que la titularidad de un bien inmueble corresponda a una fundación u ONG donde esta organización tenga su domicilio social pero que realmente suponga la vivienda de otra persona. En las Organizaciones sin ánimo de lucro, además se ha hecho un especial hincapié ya que además del titular real, podrían ser especialmente vulnerables tanto al blanqueo como a la

¹²⁶¹ Consejo de Seguridad de Naciones Unidas aprobó la Resolución 1267 (1999), en relación con la SENTENCIA del TJCE de fecha 03 de septiembre de 2008.

financiación del terrorismo, ya que podrían servir tanto para esconder como ocultar fondos o propiedades de otras organizaciones o personas, por lo que son objeto de una especial atención por parte de las Autoridades Supranacionales.¹²⁶²

Ante estos casos, la Directiva recomienda encarecidamente la búsqueda del “*titular real*” en los diferentes Registros Públicos que existen con el fin de determinar la verdadera propiedad de los mismos. En el caso de España el acceso al Registro de la Propiedad correspondiente y a los demás Registros de Entidades sin ánimo de lucro como el Registro del Ministerio del Interior en el caso de Asociaciones de nivel nacional, Registros autonómicos y municipales o los Registros de Fundaciones correspondientes a los diversos Ministerios en función de su actividad principal, permiten determinar las personas tanto físicas o jurídicas que están detrás de estas entidades.

11.5 LA FIGURA DEL NOTARIO EN EL BLANQUEO DE CAPITALS

La figura del notario es muy importante en la lucha contra el blanqueo de capitales, ya que nos encontramos ante un funcionario público por el que pasarán la gran mayoría de los documentos relativos a operaciones realizadas con bienes inmuebles. No hay que olvidar, que la Ley del Registro de la Propiedad establece la necesidad de documento público para proceder a la inscripción en el Registro correspondiente. Esto no quiere decir que se produzca una operación de blanqueo en cada situación de transmisión o adquisición de derechos sobre bienes inmuebles en los que intervenga la figura del notario, pero para la Administración la intervención de este funcionario público supone la inclusión de una forma de control sobre la transmisión de bienes inmuebles y los derechos sobre los mismos. El organismo creado por la Administración para controlar y recibir toda esta información proporcionada por los notarios es el Órgano Centralizado de Prevención, órgano que procederá a vigilar todas aquellas operaciones susceptibles de blanqueo de capitales o sospechosas del mismo.¹²⁶³

Las operaciones más significativas en este extremo en las que intervenga un notario público y que serán objeto de especial investigación son:

¹²⁶² RECOMENDACIÓN VIII, de las “*Recomendaciones Especiales sobre la Financiación del Terrorismo*”, del FATF-GAFI, Grupo de Acción Financiera sobre el Blanqueo de Capitales, de 31 de octubre de 2001.

¹²⁶³ Creado mediante la ORDEN EHA/2963/2005, de 20 de septiembre, reguladora del Órgano Centralizado de Prevención en materia de blanqueo de capitales en el Consejo General del Notariado.

- a) Las operaciones relativas a la compraventa de inmuebles o de entidades comerciales, y las operaciones en las que se realicen por personas en nombre y representación de terceros¹²⁶⁴.
- b) La constitución, transmisión o extinción de toda clase de derechos reales sobre bienes inmuebles o entidades comerciales¹²⁶⁵. Este apartado había sido ampliado anteriormente por la normativa especialmente en los siguientes supuestos¹²⁶⁶:

1.- Compraventa de inmuebles con pago en efectivo o confesado recibido por importe superior al 25% del precio declarado en la escritura, siempre que el total sea superior a 300.506 euros.

2.- Transmisiones sucesivas del mismo bien inmueble en el mismo día con diferencias de precio superiores a 30.050 euros, siempre que tales diferencias superen el 25% del precio de aquel.

3.- Compraventas de inmuebles por importe superior a 30.050 euros o su contravalor en moneda extranjera procedente de paraísos fiscales.

No obstante estas operaciones no serán consideradas posibles de blanqueo de dinero cuando los importes se hubieran conseguido a través de préstamo concedido por entidad financiera¹²⁶⁷.

- c) Cuando dichas operaciones se realicen con entidades o personas residentes en paraísos fiscales, o en nombre y representación de otros.

Todas estas operaciones deberán ser comunicadas al OCP, que procederá al control de las mismas, bajo deber de confidencialidad por todas las partes.

En el caso de los abogados, economistas, asesores fiscales, están obligados a realizar una actividad indagatoria impropia de estos profesionales ya que la nueva normativa de prevención les exige:

¹²⁶⁴ Artículo 3 de la ORDEN EHA/2963/2005, de 20 de septiembre.

¹²⁶⁵ Artículo 1 de la ORDEN EHA/114/2008, de 29 de enero, reguladora del cumplimiento de determinadas obligaciones de los notarios en el ámbito de la prevención del blanqueo de capitales.

¹²⁶⁶ INSTRUCCIÓN 10/12/99 de la Dirección General de Registros y del Notariado sobre obligaciones de los Notarios y Registradores de la Propiedad y Mercantiles de prevención de blanqueo de capitales.

¹²⁶⁷ Artículo 3 de la Instrucción 10/12/99 de la Dirección General de Registros y del Notariado.

- a. Mediante documentación acreditativa, la identificación de los clientes en el momento de entablar la relación de negocio.
- b. Mediante documentación acreditativa, la identificación de todas las personas que intervengan en la operación.
- c. Recabar información de sus clientes y de los auténticos titulares de la operación.
- d. Examinar si la operación puede estar considerada como blanqueo de capitales.
- e. Reseñar por escrito los resultados del examen.

Todas estas actuaciones no pueden realizarse en muchos casos a voluntad propia o siguiendo las pautas que cada uno considere adecuadas y suponen una carga laboral muy elevada y en muchos casos es imposible ya que la obtención de documentación acreditativa es muy complicada.¹²⁶⁸

¹²⁶⁸ CANDELA RAMOS, R. “Inquietudes y/o dudas que suscita la Ley 19/2003 sobre régimen jurídico de los movimientos de capitales y medidas de prevención del blanqueo de capitales”. *Temas Tributarios de Actualidad*, nº25-27, septiembre 2003, pág.8.

CONCLUSIONES

1. Las conclusiones generales del estudio de la fiscalidad internacional de los bienes inmuebles, se pueden dividir en dos grupos: El primero referido a la parte del derecho nacional, en la que se determina el concepto de bien inmueble, su valoración y la imposición sobre los rendimientos obtenidos y el segundo referido al derecho internacional que incluye especialmente la tributación derivada de los rendimientos de los bienes inmuebles y la eliminación de la doble imposición internacional respetando las normas de derecho comunitario.

DERECHO INTERNACIONAL

2. La globalización económica que se está experimentando a nivel mundial, ha obligado al desarrollo de medidas para evitar la doble imposición sobre los mismos rendimientos obtenidos por la realización de operaciones a nivel internacional. Desde el comienzo de estas operaciones la OCDE ha estado fomentando la creación de relaciones comerciales y empresariales entre los diferentes países miembros, relaciones que han dado lugar a la creación del Modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición Internacional. Junto a este modelo creado para los países miembros de la OCDE se han desarrollado otros como el Modelo de Convenio de Naciones Unidas, EEUU, Andino, Intra-Asean, etc. pero que a diferencia del MCOCDE buscan beneficiar a los Estados que formen parte de ellos frente a terceros modificando las estructuras planteadas por la OCDE. Es interesante destacar el elevado número del CDIs firmados por España en los últimos años.

La importancia de la tributación sobre los bienes inmuebles, se puede ver también en el número de reservas o modificaciones del Artículo 6 que los Estados han ido incorporando a los MC especialmente al MCOCDE, buscando la protección necesaria que les garantice la tributación de todos los inmuebles de su territorio. Esta protección se ha ampliado especialmente en los casos de explotación de los recursos naturales, incluyendo figuras específicas o derechos reales concretos y cualquier otra forma de disfrute de los mismos de forma indirecta, como ocurre en los casos de *time-sharing*.

En este mismo sentido los Estados han determinado su capacidad de imposición sobre los casos de afectación de bienes inmuebles a actividades empresariales o profesionales, ganancias patrimoniales o imposición sobre el patrimonio por el Estado en el que los bienes inmuebles radiquen.

3. Los bienes inmuebles son una fuente de grandes ingresos para las Administraciones tributarias de todos los Estados, por este motivo la importancia en el momento de su imposición es muy grande. El consenso internacional sobre la imposición en favor del Estado donde éstos radiquen y a la facilidad de ser más o menos determinables respecto a otro tipo de bienes o rendimientos, les permiten soportar un peso importante en la fiscalidad internacional. La aplicación de los diferentes modelos de convenio, aún en los casos de tenencia indirecta, permitirá eliminar cualquier duda entre los Estados afectados para determinar la imposición de los rendimientos generados por los bienes inmuebles.
4. La remisión del MC a la norma interna de los Estados firmantes para determinar el concepto de bienes inmuebles, puede dar lugar a cierta inseguridad jurídica en la determinación de qué bienes quedarán o no incluidos en esta definición; ya que se podría manejar el concepto del mismo al antojo del Estado en el que estos bienes radiquen y modificarlo para ampliar el campo de aplicación del CDI firmado. Para evitar estos abusos, sería interesante incluir dentro de los mismos un anexo que debería ir firmado por cada uno de los Estados en los que se incluya cuál es la verdadera definición de “*bien inmueble*” que se pretende contener en el Modelo de Convenio e incluyendo más allá las normas de valoración.
5. Dentro de la UE, el MCOCDE ha quedado en un segundo plano por detrás de la normativa comunitaria, pero siguen surtiendo efecto, a falta de normativa comunitaria, para determinar la competencia del Estado que tendrá derecho a la imposición sobre los rendimientos generados por las diversas operaciones realizadas con los bienes inmuebles.
6. La normativa europea que se ha desarrollado desde la creación de la UE busca cumplir los Principios establecidos en el Tratado de constitución que permitan la libre circulación de capitales, el libre establecimiento y la libre circulación de personas, sistema básico para el ejercicio de las actividades profesionales y empresariales. Estos Principios, van a permitir a medio y a largo plazo, una integración económica en todo

su territorio, dejando en un segundo plano la actividad individual de cada Estado. De esta forma, la aparición de las Directivas y Recomendaciones van a seguir estando dedicadas a la generación de este espacio empresarial y tributario europeo.

Las últimas disposiciones relativas al mismo, han querido hacer un especial desarrollo de las actividades empresariales que pueden afectar a los bienes inmuebles, operaciones de escisiones, fusiones, canjes de acciones, etc.

7. El desarrollo de esta nueva fiscalidad internacional de los rendimientos de los bienes inmuebles va a tener un nexo de unión con todos los demás puntos de conexión: el tráfico de información entre los Estados miembros va a ser la clave que determine la correcta aplicación de las normas y el crecimiento, homogeneización y desarrollo empresarial de la UE, la prevención del blanqueo de capitales y la correcta aplicación de las normas de tributación existentes sin vulnerar los derechos de los particulares y empresas.
8. La presión actual comunitaria sobre los Estados europeos que tenían territorios calificados como paraísos fiscales ha surgido efecto de cara a la eliminación de los mismos. No es coherente y así lo ha expresado la UE, que existan paraísos fiscales dentro del territorio comunitario.

DERECHO NACIONAL

9. En lo que respecta la ley nacional, para determinar el concepto de bien inmueble, actualmente hay que remitirse a varias disposiciones, por lo que hace en algunas ocasiones complicado la determinación concreta del mismo especialmente en el caso de las inversiones inmobiliarias extranjeras. Las últimas Directivas Europeas como los CDI hacen referencia a esta definición, por lo que la necesidad de una oportuna delimitación clara del mismo podrá eliminar cualquier error o fallo a la hora de determinar las implicaciones del concepto a nivel civil y posteriormente a nivel tributario.
10. La delimitación del concepto de bien inmueble tiene además una especial vinculación con la figura del EP, ya que su propia definición introduce una relación

casuística de supuestos en los que el propio EP puede llegar a considerarse como bien inmueble.

11. La valoración de los bienes inmuebles es otro de los elementos que pueden inducir a confusión de cara a una inversión internacional, ya que cada tipo de impuesto determina unas normas u otras. De tal forma que aplicando unos criterios u otros de valoración se pueden obtener diferentes bases imponibles sobre un mismo bien inmueble.
12. En relación con la tributación de los No Residentes, los diversos cambios normativos existentes han sabido homogeneizar por medio de la adaptación de las Directivas comunitarias al derecho nacional la tributación del sujeto pasivo cuando éste se encuentre en España o en otro Estado perteneciente a la UE. Mientras que por otro lado, han penalizado la tributación cuando el contribuyente se encuentre ubicado en un tercer Estado y más aún, cuando tenga su domicilio fiscal en un territorio que cuente con la calificación de paraíso fiscal.
13. La tributación del No Residente, se rige por la determinación de la existencia de un EP o no. En el supuesto en el que exista su figura, la tributación del mismo se realizará por la totalidad de las operaciones realizadas con la reducción de los gastos ocasionados por las mismas, mientras que la tributación a falta de un EP, se realizará acto a acto, por lo que saldrá perjudicado y estará sujeto a una mayor imposición. Esta diferenciación lo que busca es la seguridad de la Administración tributaria de recaudar los impuestos correspondientes sobre los rendimientos generados.
14. La titularidad y los derechos de disfrute sobre los bienes inmuebles en muchas ocasiones no se realiza de manera directa, sino que es habitual el establecimiento de entidades o figuras intermedias que buscan una mejor fiscalidad pero en otros casos el ocultamiento del verdadero titular. La aparición en el derecho español del Gravamen Especial de los bienes inmuebles, busca la determinación de la titularidad última de los mismos, no pudiéndose considerar que tenga una finalidad recaudatoria, que además la tiene, sino el poder determinar el titular real de los derechos, obligaciones e impuestos que deriven de la propiedad o de cualquier derecho real, siendo un gravamen enmarcado en la lucha contra el blanqueo de capitales y las sociedades interpuestas.

15. La figura del Registro de Inversiones Extranjeras, forma parte de las medidas proteccionistas del Estado a la hora de que tanto personas o entidades no nacionales y no residentes puedan adquirir una serie de bienes inmuebles que pueden tener un componente estratégico, tanto militar como económico, dentro de las transacciones normales que se realizan en el mercado. Esta protección de intereses estatales va en contra del Principio de libertad de establecimiento dentro del territorio de la UE, por lo que en muchas ocasiones la reiterada jurisprudencia del TJCE otorga la razón al inversor en contra de los intereses estatales.
16. El acercamiento al inversor, tanto al pequeño como al grande, de figuras jurídicas nuevas que permiten la inversión en bienes inmuebles con grandes diferencias respecto a la tradicional compra y alquiler, va a permitir la flexibilización del mercado inmobiliario. Estos nuevos vehículos de inversión, se han incorporado al ordenamiento jurídico español aunque ya existían en el derecho comparado como es el caso de los *trust*, por medio de las SOCIMI que han tenido que ser objeto de una nueva regulación con las escasas ventajas fiscales que ofrecían y que han complementado a las demás IIC compuestas por Fondos y Sociedades de Inversión Inmobiliaria, sociedades de alquiler de viviendas, arrendamientos financieros sobre bienes inmuebles y la nueva figura creada para la gestión de bienes inmuebles denominada SAREB.
17. Por otro lado, estos nuevos conceptos jurídicos pensados para dinamizar el mercado, pueden sin querer amparar el blanqueo de capitales cuando estas inversiones se realicen con dinero obtenido por medios ilícitos y buscando la ocultación del titular real. Estas inversiones inmobiliarias, están siendo actualmente sometidas a una especial vigilancia cuando se realicen por medio de entidades interpuestas, sociedades domiciliadas en territorios calificados como paraísos fiscales o realizadas por medio de personas de transcendencia especial como es el caso de abogados, notarios, contables o agentes de la propiedad inmobiliaria.

BIBLIOGRAFÍA

- AA.VV. “*Comentarios de Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.2006-2007*”. IEF, Madrid, 2007.
- AA.VV. “*Curso de Derecho Financiero y Tributario*”. Tecnos, Madrid, 1997.
- AA.VV. “*Curso de Derecho Tributario. Parte especial, sistema tributario: Los tributos en particular*”. Marcial Pons, Madrid, 1998.
- AA.VV. “*Diccionario náutico*”. Escuela Balear de Náutica. 2009.
- AA.VV. “*Dossier Práctico Francis Lefebvre: Fiscalidad Inmobiliaria*”. Francis Lefebvre, Madrid, 2002
- AA.VV. “*Fiscalidad Internacional. Principios básicos de la Fiscalidad Internacional y de los Convenios de Doble Imposición*”. IEF, Madrid, 2001.
- AA.VV. “*Guía Práctica de Sociedades Anónimas*”. El Derecho, Madrid, 2010.
- AA.VV. “*Homenaje a Ricardo Pedreira Pérez*”. Universidad de Oviedo, Oviedo, 2000.
- AA.VV. “*Lecciones de Derecho Comunitario Europeo*”. Coord.: ABELLAN HONRUBIA, V., Ariel, Barcelona, 1998.
- AA.VV. “*Manual de Fiscalidad Básica*”. CEF, Madrid, 2009.
- AA.VV. “*Manual de Fiscalidad Internacional. Vol. I*”. IEF, Madrid, 2007.
- AA.VV. “*Manual de Gestión de Empresa. Gestión de Fiscalidad*”. Vértice, Málaga, 2008.
- AA.VV. “*Medio siglo de Inversión Colectiva en España*”. Fundación Inverco, Madrid, 2007.
- AA.VV. “*Modelo de Convenio de doble imposición internacional sobre la renta y el patrimonio*”. IEF, Madrid, 1978.
- AA.VV. “*Nota sobre el nuevo régimen jurídico de las sociedades anónimas cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario*, AA.VV. “*Perspectivas de la Globalización*”. Dickinson, Madrid, 2006.
- AA.VV. “*Régimen jurídico de los Mercados de Valores y de las Instituciones de Inversión Colectiva*”. Coord.: URÍA FERNÁNDEZ, F., La Ley, Las Rozas (Madrid), 2007.

- AA.VV. “REITS: su recepción en los Comentarios al Modelo de Convenio de CDI de la OCDE de julio de 2008. Quid del encaje de la SOCIMI”. *Cuadernillos Garrigues*, Abril 2009.
- AA.VV. “*Ruding Tax Report*”. Informe del Comité de Expertos Independientes en Imposición Empresarial, Bruselas, 1991.
- AA.VV. “Sociedades anónimas cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario (SOCIMI)”. *Garrigues Novedades mercantil/fiscal*, nº1, diciembre 2012.
- AA.VV. “Sociedades Limitadas nueva empresa, sociedades arrendadoras de viviendas y otras medidas de reforma económica”. *Reseña fiscal*, nº3, *Garrigues, Abogados y Asesores Tributarios*, 2003.
- AA.VV. “*Todo Sociedades*”. CISS, Valencia, 2008.
- AA.VV. “*United States Model Technical Explanation Accompanying The United States Model Income Tax Convention Of November 15, 2006*” U.S. Department of the Treasury, 2006.
- ACHATZ, M. “*Steuerrech Verfassungsrecht Europarech* . Facultas Verlags und Buchhandels AG, Viena, 2007.
- ADAME MARTÍNEZ F.D, “Análisis de las medidas fiscales para el fomento del alquiler en derecho comparado”. *Documentos*, nº 17, IEF, Madrid, 2010.
- ADRIAN ARNAIZ, J. “*Políticas Comunitarias: Bases jurídicas*”. Coord.: CALONGE VELAZQUEZ, A., Lex Nova, Valladolid, 2002.
- AEAT “*Las Sociedades de arrendamiento de viviendas. Ventajas e Inconvenientes*”. Planificación Jurídica, Centro de documentación, Ministerio de Hacienda, 2008.
- AEAT “*Manual Práctico de la Renta 2012*”. Agencia Tributaria, Ministerio de Hacienda, Madrid, 2012.
- AEAT “*Tributación de los inmuebles urbanos propiedad de no residentes personas físicas*”. Agencia Tributaria, Ministerio de Hacienda, Madrid, www.aeat.es, 20 febrero 2013.
- AEAT “*Tributación de No Residentes. Impuesto sobre la Renta de no residentes. Rentas devengadas a partir de 1 de enero 2013*”. Agencia Tributaria, Madrid, 2013.
- AGUADO FERNANDEZ, D. “La valoración de bienes inmuebles. Normativa del proceso”. *Revista Catastro*, octubre 2002.
- ALBI IBAÑEZ, E. “*Sistema Fiscal Español I: Imposición directa, Doble imposición internacional y Hacienda Local*”. Ariel Economía, Barcelona, 2009.

ALGUACIL MARI, M. P. “La nueva Directiva de fusiones y su transposición al derecho interno”. *Fiscal mes a mes*, nº120-121, 2006.

ALMUDI CID, J.M. “*La fiscalidad directa del turismo residencial en España*”. Live in Spain, Madrid, 2007.

ALMUDI CID, J.M. “Las libertades fundamentales comunitarias impiden la aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional incluso cuando la entidad participada es residente en terceros estados”. *Quincena Fiscal*, nº19, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2003.

ALMUDI CID, J.M. “STJCE de 11 de marzo de 2004: Hughes de Lasteyrie du Saillant” en AA.VV. “*Comentarios de Jurisprudencia Comunitaria en materia tributaria, Año 2004*”. IEF, Madrid, 2005.

ALMUDI CID, J.M. y SERRANO ANTON, F. “La problemática efectividad en el ámbito comunitario de las cláusulas anti-abuso específicas de carácter internacional aprobadas por los Estados miembros: El caso Lankhorst-Hohorst GMBH (STJCE 12.12.02)”. *Documentos*, IEF, Madrid, 2002.

ALONSO ALONSO, R Y PRESA LEAL U. “Novedades más significativas de la Ley 43/1995, del Impuesto de Sociedades”. *Revista de Estudios Financieros*, nº 154, 1996.

ALONSO GONZÁLEZ, L., CORONA RAMÓN, J. F. y VALERA TABUEÑA, F.: “*La armonización fiscal en la Unión Europea*”. Cedecs, Barcelona, 1997.

ALVAREZ GARCIA, S., FERNANDEZ DE SOTO BLASS, M.L., GONZALEZ GONZALEZ, A.I. “La Fiscalidad del Ahorro en la Unión Europea: Entre la Armonización fiscal y la competencia de los sistemas tributarios nacionales”. *Documentos*, nº15, IEF, Madrid, 2003.

ALVAREZ PASTOR, D. y EGUIDAZU PALACIOS, F. “*La prevención del blanqueo de capitales*”. Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 1997.

ALVAREZ SOBERANIS, J. “El GATT: Antecedentes y Propósitos” en “*Jurídica. Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana*”. Universidad Iberoamericana, nº11, México, 1979.

ALVAREZ-BUYLLA ORTEGA, A. “Análisis de la Directiva 2005/19/CE sobre reestructuraciones empresariales”. *Cuadernos*, nº06, IEF, Madrid, 2008.

AMADO GUIRADO, J. “*Gestión fiscal de patrimonios*”. CISS, Valencia, 2007.

AMATUCCI, A. “*International Tax Law*”. Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2006.

AMORES CONRADI, M.A. “La nueva estructura del sistema español de competencia judicial internacional en el orden civil: artículo 22 LOPJ”. *Revista Española de Derecho Internacional (REDI)*, vol. XLI., 1989.

AMOROS GUARDIOLA, M. “El leasing inmobiliario y su inscripción registral”, *Revista crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 569, Madrid, 1985.

AMOROS, N. “La elusión y la evasión tributaria”. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 59, 1965.

ANARTE BORRALLO, E. “Conjeturas sobre la Delincuencia organizada” en AA.VV: “*Delincuencia organizada. Aspectos penales, procesales y criminológicos*”. Servicio de Publicaciones de la Universidad de Huelva, Huelva, 1999.

APARICIO PEREZ A. y ALVAREZ GARCIA S. “Incidencia de la normativa fiscal europea en la fiscalidad española: especial referencia a la autonomía tributaria de las comunidades autónomas”. *Documentos*, nº6, IEF, Madrid, 2009.

ARGENTE ALVAREZ, J. “*Guía del impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*”. CISS, Valencia, 2007.

ARROYO ZAPATERO, L. y TIEDEMANN, K. “*Estudios de derecho penal económico*”. Colección Estudios, Universidad de Castilla La Mancha, Cuenca, 1994.

ASEAN “*Double Taxation and Fiscal Evasion*”. Asian-African Legal Consultative Committee, New Delhi, 1967.

AULT, H. “The role of the OECD Commentaries in the interpretation of tax treaties”. *Essays on International Taxation*, nº15, 1993.

AVI-YOHAN, R. y TITTLE, M.B. “The New United States Model Income Tax Convention”. *Bulletin for International Taxation*, vol. 61, IBFD, Amsterdam, diciembre 2007.

AVI-YONAH, R. "Commentary to the Rosembloom's International tax arbitrage article". *Tax Law Review*, vol.53, 2000.

AVI-YONAH, R. “Globalization, tax competition, and the fiscal crisis of the Welfare State”. *Harvard Law Review*, vol. 113, nº7, 2000.

- BACCHETTA, P. y CAMINAL, R. “¿Es deseable la coordinación internacional de la Imposición sobre el capital?”. *Moneda y Crédito*, 1991.
- BAISTROCCHI, E. “The Use and Interpretation of Tax Treaties in the Emerging World: Theory and Implications,” *British Tax Review*, nº4, 2008.
- BAKER, P. “The Application of the Convention of Partnerships, Trust and other, non-corporate entities”. *GITC Review*, vol. II, nº1, Londres, noviembre 2002.
- BANACLOCHE PEREZ-ROLDAN, J. “*Comentarios al IRPF*”. CISS, Valencia, 1992.
- BANACLOCHE PEREZ-ROLDAN, J. “*La reforma del Impuesto sobre sociedades: análisis, comentarios y Jurisprudencia*”. Editorial La Ley, Las Rozas (Madrid), 1996.
- BANACLOCHE PEREZ-ROLDAN, J. “*La nueva tributación de las personas físicas 2007* ”. Editorial La Ley, Las Rozas (Madrid), 2007.
- BARASSI, L. “*Instituciones de Derecho Civil: Derechos reales; Derecho de obligaciones; Tutela del Trabajo; Tutela de los derechos, Vol. II*”. Bosch, Barcelona, 1955.
- BARBERIS, J. “*Formación del Derecho Internacional*”. Abaco, Buenos Aires, 1994.
- BARKER, W.B., “Optimal International Taxation and Tax Competition: Overcoming the Contradictions”. *Northwestern Journal of International Law and Business*, 2002.
- BARNARD, C. “*The Substantive Law of the EU. The Four Freedoms*”. Oxford, New York, 2007.
- BARQUERO CABRERO, J.D. “*Manual de Banca, finanzas y seguros* ”. Ediciones Gestión 2000, Barcelona, 2004.
- BEL FENELLÓS, L. “Tributación derivada de la inversión en instituciones de inversión colectiva”. *Cuadernos de Formación*, nº 3, vol. 12, IEF, Madrid, 2011.
- BENTLEY, D. “International Constraints on national tax policy”. *Tax Notes International*, vol. 30, nº11, 2003.
- BENTLEY, P.H. “Tax obstacles to cross-border business” en AA.VV. “*Corporate Law-The European Dimension*”. Buitertworths, London, 1981.

- BERICOCHEA MIRANDA, B. y BACHILLER GARCIA, L. “Los bienes inmuebles de características especiales. Revisión de una nueva categoría de inmuebles en el Catastro español”. *Revista del Catastro*, abril 2011.
- BERTRAN RIBERA, J. y GARCIA HOFFMANN, M. “La desaparición del Régimen Fiscal de Sociedades Patrimoniales. Régimen fiscal de disolución: liquidación”. *Consell Obert*, nº210, Colegio de Graduados Sociales de Barcelona, 2006.
- BERTRAN RIBERA, J. y GARCIA HOFFMANN, M. “Régimen fiscal especial: modificaciones relativas a las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas”. *Consell Obert*, nº202, Colegio de Graduados Sociales de Barcelona, 2006.
- BETANCOURT, F. “*Derecho Romano Clásico*”. Universidad de Sevilla, 2007.
- BETTINGER BARRIOS, H. “*Efecto Impositivo del Establecimiento Permanente 2004*”. Editorial ISEF, México, 2004.
- BIONDI, B. “*Los Bienes*”. Bosch, Barcelona, 1961.
- BIRD, R. “Tax Incentives for Foreign Investment in Latin America and the Caribbean: Do They Need to be Harmonized?” en AA.VV. “*Taxation and Latin American Integration*”. Coord.: TANZI, V., Inter-American Development Bank, Washington DC, 2008.
- BISCOTTINI, G. “*Diritto Amministrativo Internazionale*”. Cedam, Padova, 1966.
- BITTKER, B. “What is “Business Purpose in Reorganizations?” *Proceedings of New York University Eighth Annual Institute on Federal Taxation*. 1950.
- BLAKE, D. “*Pension Schemes and Pension Funds in the United Kingdom*”. Oxford University Press, New York, 2003.
- BLOCK, R.L. “*Investing in REITS: Real Estate Investment Trusts*”. John Wiley & Sons, New Jersey, 2010.
- BLUM, J.A., LEVI M., NAYLOR M., WILLIAMS, P., “*Refugios financieros, secreto bancario y blanqueo de dinero*”. Naciones Unidas, Nueva York, 1999.
- BOKOBO MOICHE, S. “Código de conducta en el ámbito de las empresas: la armonización de la imposición directa en la Unión Europea”. *Crónica Tributaria*, nº 93, 2000.
- BORRAS RODRIGUEZ, A. “La doble imposición internacional: problemas jurídico-internacionales”. Madrid, 1974.

- BRACEWELL-MILNES, B.: "Economic taxable Capacity". *Intertax*, vol. 29, nº4, 2001.
- BRAMWELL, R. "Taxation of Companies and Company Reconstruction". Sweet & Maxwell, London, 1994.
- BRANDSTETTER, P. "Taxes Covered: A Study of Article 2 of the OECD Model Tax Conventions". IBFD, Ámsterdam, 2011.
- BRAVO GONZALEZ, J.D. "Diferencias Modelos OCDE-ONU y EEUU". Universidad del Rosario, Bogotá, 2011.
- BROW, C. y MANALAKAS, C. "Corporate Reorganizations and Treaty Relief from Double Taxation within the NAFTA Block". *Louisiana Law Review*, Vol. 59, 1998.
- BRUINS, EINAUDI, SELIGMAN & STAMP. "Report on Double Taxation". League of Nations, Ginebra, 5 de abril de 1923.
- BUENO ARÚS, F. "Medidas eficaces para reprimir la delincuencia organizada y las actividades terroristas". La Ley, Las Rozas (Madrid), nº 2.395, 5 de enero de 1990.
- BUHLER, O. "Principios de Derecho Internacional". Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968.
- BURGIO, M. "Derecho Fiscal Europeo". IEF, Madrid, 1983.
- BUSTOS BUIZA, J.A. "Los Convenios y Tratados Internacionales en materia de Doble Imposición". *Documentos*, nº9, IEF, Madrid, 2001.
- BYRNE, P. "Tax Treaties in Latin America: Issues and Models", en TANZI, V. "Taxation and Latin American Integration", Inter-American Development Bank, Washington DC, 2008.
- CAAMAÑO ANIDO, M.A. y CALDERÓN CARRERO, J. M. "Globalización Económica y Poder Tributario: ¿Hacia un nuevo Derecho Tributario?". *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 114, 2002.
- CAAMAÑO ANIDO, M.A., CALDERON CARRERO, J.M. y MARTIN JIMENEZ, A. "Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (1996-1999)". La Ley-Actualidad, Las Rozas (Madrid), 2001.
- CALDERON CARRERO, J.M y MARTINEZ JIMENEZ, A. "Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España". Fundación Barrié de la Maza, La Coruña, 2004.

CALDERON CARRERO, J.M. “Algunas Consideraciones en torno a la Interrelación entre los Convenios de Doble Imposición y el Derecho Comunitario Europeo: ¿Hacia la “Comunitarización” de los CDIs?”. *Crónica Tributaria*, nº 102, 2002.

CALDERON CARRERO, J.M. “Canjes de Valores internacionales y derecho comunitario europeo”. *Anuario da Facultade de Dereito Da Universidade Da Coruña (AFDUDC)*, nº 12, 2008.

CALDERON CARRERO, J.M. “*Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea 2008*”. CISS, Valencia, 2008.

CALDERON CARRERO, J.M. “El intercambio entre Administraciones tributaria en un contexto de globalización económica y competencia fiscal perniciosa”, en AA.VV. “*Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los CDIs y su compatibilidad con el Derecho Comunitario*”. IEF, Madrid, 2002.

CALDERON CARRERO, J.M. “*La doble imposición internacional en los convenios de doble imposición y en la Unión Europea*”. Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 1997.

CALDERON CARRERO, J.M. “*La doble imposición internacional y sus métodos para su eliminación*”. Mc Graw-Hill, Madrid, 1997.

CALDERON CARRERO, J.M. “La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del Siglo XXI”. *Documentos*, nº20, IEF, Madrid, 2006.

CALDERON CARRERO, J.M. “Una vuelta de tuerca a la interpretación europea de la cláusula anti abuso de la «directiva de fusiones»: ¿hacia motivos económicos válidos de “alto voltaje”?”. *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 347, CEF, Madrid, febrero 2012.

CALDERON CARRERO, J.M. y MARTIN JIMENEZ, A.J. “La armonización jurisprudencial de la imposición directa: las implicaciones fiscales del principio comunitario de no discriminación por razón de la nacionalidad” en AA.VV. “*Manual de Fiscalidad Internacional*”. IEF, Madrid, 2001.

CALDERON CARRERO, J.M. y MARTIN JIMENEZ, A.J. “Los Principios resultantes de la Jurisprudencia Comunitaria en materia de Impuesto sobre Sociedades (II)”. *Hacienda Canaria*, nº4, 2003.

CALLE SÁIZ, R. “El Modelo de Convenio de Doble Imposición Internacional de la OCDE 1977 y el proceso de Armonización fiscal en la CEE”. *Hacienda Pública Española*, nº 54, IEF, Madrid, 1978.

CALLE SAIZ, R. “La teoría de la armonización fiscal y la armonización fiscal europea”. *Hacienda Pública Española*, nº 6-7, 1970.

CALLEJA CRESPO, A. “La fiscalidad de los no residentes en España (III): Rentas obtenidas a través de Establecimiento Permanente” en AA.VV. “*Manual de Fiscalidad Internacional. Vol. I*”. IEF, Madrid, 2007.

CALVO BERNARDINO A. y OTROS “*Manual del sistema financiero español*”. Ariel, Barcelona, 2010.

CALVO ORTEGA, R. “*Comentarios a la Ley del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio*”. Homenaje a Luis MATEO RAMIREZ, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 1995.

CALVO VERGEZ, J. “*Fiscalidad de la inversión inmobiliaria en el Impuesto de Sociedades: regímenes especiales*”. Bosch, l'Hospitalet de Llobregat, Barcelona, 2010.

CAMY SANCHEZ-CAÑENTE, B. “El patrimonio personalizado como estímulo para el desarrollo de los negocios de toda clase”. *Revista de Derecho Privado*, marzo 1972.

CANDELA RAMOS, R.: “Inquietudes y/o dudas que suscita la Ley 19/2003 sobre régimen jurídico de los movimientos de capitales y medidas de prevención del blanqueo de capitales”. *Temas Tributarios de Actualidad*, nº25-27, septiembre 2003.

CARBAJO VASCO, D. “El Impuesto especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes”. *Actualidad Tributaria*, nº 2, 1992.

CARBAJO VASCO, D. “El llamado, gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes”. *Análisis doctrinal*, nº 20, 1996.

CARBAJO VASCO, D. “La libre circulación de capitales y pagos en la Constitución Europea, a propósito del artículo III-45”. *Noticias de la Unión Europea* nº 246, 2005.

CÁRDENAS ORTIZ, R.: “Las ayudas de Estado. El Derecho comunitario”. *Investigaciones jurídicas*, nº 3, IEF, Madrid, 2003.

CARDONA, A. ”Motivos económicos válidos en las operaciones de reestructuración. La perspectiva de la jurisprudencia comunitaria. STJUE de 10 de noviembre de 2011 (Sentencia Foggia, C-126/10)”. *Revista Deloitte*, nº 65, junio 2012.

CARMONA FERNANDEZ, N. “*Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la UE 2008*”. CISS, Valencia, 2008.

CARMONA FERNANDEZ, N. “*Fiscalidad del No Residente: aspectos conflictivos*”. CISS, Valencia, 2007.

CARMONA FERNÁNDEZ, N. “Fiscalidad Inmobiliaria del no residente: cuatro impuestos menos y una retención”. *Carta Tributaria*, nº192, 1993.

CARMONA FERNANDEZ, N. “*Impuesto de la Renta de No Residentes*”. CISS, Valencia, 2007.

CARMONA FERNANDEZ, N. “*Impuesto sobre la Renta de los No Residentes: Guía*”. CISS, Valencia, 2007.

CARMONA FERNANDEZ, N. “La fiscalidad de los no residentes en España (I): Elementos Subjetivos” en AA.VV. “Manual de Fiscalidad Internacional”. Vol. I, CEF, Madrid, 2007.

CARMONA FERNANDEZ, N. “La fiscalidad inmobiliaria del no residente”. *Tribuna fiscal*, nº 41, 1994.

CARMONA FERNANDEZ, N. “La nueva responsabilidad solidaria por las deudas tributarias de los no residentes: algunas cavilaciones”. *Impuestos*, nº1, 1992.

CARMONA FERNANDEZ, N. “*Manual del IRNR*”. CISS, Valencia, 2004.

CARMONA FERNANDEZ, N. “*Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la UE*”. CISS, Valencia, 2008.

CARROLL M.B. “*Global Perspectives of an International Tax Lawyer*”. Exposition Press, Hicksville (New York), 1978.

CASADO OLLERO, G. “*El Sistema de Financiación Autonómica*”. Ministerio de Administraciones Públicas, Madrid, 2001.

CASADO OLLERO, G. “*Fundamento jurídico y límites de la armonización fiscal en el Tratado CEE*”. Civitas, Madrid, 1983.

CASADO OLLERO, G. “Fundamento jurídico y límites de la armonización fiscal en el Tratado de la CEE”, en AA.VV. “*Estudios sobre Armonización Fiscal y Derecho Presupuestario Europeo*”. Ediciones TAT, Granada, 1987.

CASERO BARRON, R. “*Código Práctico de Impuesto sobre Sociedades*”. El Derecho, Madrid, 2011.

CASTAN TOBEÑAS, J. “*Derecho Civil Español Común y foral. Tomo II*”. Reus, Madrid, 1992.

CAVESTANY MANZANIDO, M. "El impuesto adicional sobre los establecimientos permanentes". *Impuestos*, Tomo II, 1992.

CAYÓN GALIARDO, A. “La rectificación de las autoliquidaciones”. *Revista Técnica Tributaria*, nº76, 2007.

CAZORLA PRIETO, L.M. “*Derecho Financiero y Tributario*”. Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2005.

CERIONI, L. “*EU Corporate Law and EU Company Tax Law*”. Edward Elgar Publishing Ltd, Cheltenham, 2007.

CHECA GONZÁLEZ, “Los «motivos económicos válidos que permiten la aplicación del régimen fiscal especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una sociedad europea o una sociedad cooperativa europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea”. *Quincena Fiscal*, nº1, 2009.

CHECA GONZÁLEZ, C. "Medidas y métodos para eliminar la doble imposición internacional". *Impuestos*, nº 12, 1988.

CHICO DE LA CAMARA, P. ”Comentarios de Jurisprudencia Comunitaria. STJCE de 21 de febrero de 2006 (As. *Ritter Coulais –C/152/03*)". *Crónica Tributaria*, nº 137, Madrid, 2010.

CHULIÁ, F. “*Las Operaciones Societarias de modificación estructural*”. Tirant lo Blanch, Valencia, 2001.

CLARK, G. “*Investment Strategies and Financial Tools for Local Development*”. OCDE, París, 2007.

CNMV “Los mercados de valores y sus agentes: situación y perspectivas”. CNMV, Boletín Trimestral III, 2011.

COCKFIELD, A. “*Globalization and its tax discontents: Tax policy and international investments*”. University of Toronto Press, Toronto, 2010.

COLLADO YURRITA, M.A. y PATÓN GARCÍA, G. “Las fuentes del derecho tributario internacional” en AA.VV. “*Manual de Fiscalidad Internacional. Vol.I*”. IEF, Madrid, 2007.

- COOPER, G. "International Experience with General Anti-avoidance Rules". *SMU Law Review*, nº 83, 2001.
- CORDERO SAAVEDRA, L. "Los sistemas retributivos variables como fórmulas para involucrar al trabajador con los objetivos de la empresa". *Relaciones Laborales*, Tomo I, 2002.
- CORDON EZQUERRO, T. "La Imposición, la Eficiencia y la Equidad: Una reflexión desde la Perspectiva de la Unión Europea". *Nuevas Tendencias en Política Fiscal*, nº 835, ICE, marzo-abril 2007.
- CORDON EZQUERRO, T. "*Manual de Fiscalidad Internacional*". IEF, Madrid, 2008.
- CORDON EZQUERRO, T. y GUTIERREZ LOUSA, M. "La Política Fiscal de la Unión Europea: ¿Convergencia o Competencia?". *CLM Economía*, nº9, segundo semestre 2006.
- CORNELISSE R. "Proposal for an uniform EU REIT Regime". *European Taxation*, Parte primera, 2006.
- CORTES DOMINGUEZ, M. y MARTIN DELGADO, J.M. "*Ordenamiento Tributario Español*". Civitas, Madrid, 1977.
- COSIN OCHAITA, R. "*Fiscalidad de los precios de Transferencia*". CISS, Valencia, 2007.
- COSIN OCHAITA, R. "Medidas unilaterales españolas para evitar la doble imposición internacional" en AA.VV. "*Manual de Fiscalidad Internacional. Vol. I.*". CEF, Madrid, 2007.
- CRUZ PADIAL, I. "Globalización económica: sinónimo de desnaturalización Tributaria". *Crónica Tributaria*, nº 109, 2003.
- CUATRECASAS, G.P. "Régimen Jurídico de las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (SOCIMI)". *Nota monográfica del Grupo de Fiscalidad Financiera*, nº15, 4 de noviembre de 2009.
- CUESTA DOMINGUEZ, J. y CARMONA MENDOZA, P. "La Eliminación de la Doble Imposición Internacional en Materia de Sucesiones: Un Camino Aún por Recorrer". *Informes*. Cuatrecasas, Gonçalves Pereira, Madrid, 2012.
- DAHLBERG, M. "*Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement of Capital*". Eucotax, Kluwer Law International, The Hague, 2005.
- DAVIES, D.R. "*Principles of International Double Taxation Relief*". Sweet & Maxwell, London, 1985.

- DE CASTRO BRAVO, F. “*El Negocio Jurídico*”. Civitas, Madrid, 1985.
- DE LA VILLA GIL, J.M. “Métodos para evitar la doble imposición internacional”. *XX Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973.
- DE LA VILLA GIL, J.M. “*Convenios Fiscales de doble imposición*”. Edersa, Madrid, 1982.
- DE LUIS, F. “*Los métodos para evitar la doble imposición internacional*”. IEF, Madrid, 1987.
- DE PAZ CARBAJO, J.A. “La Directiva 2003/48/CE y su eficacia para la efectiva tributación del ahorro en la Unión Europea”. *Cuadernos de Formación*, vol. 3, nº12, IEF, Madrid, 2007.
- DE WINTER, L.I. “Excessive Jurisdiction in Private International Law”, en AA.VV. “*Articles The International and Comparative Law Quarterly*”. International & Comparative Law Quarterly (ICLQ), Cambridge, 1968.
- DEL ARCO RUETE, L. “Los CDI y las hipótesis alternativas de inversión extranjera” en AA.VV. “*Estudios de doble imposición internacional*”. IEF, Madrid, 1979.
- DEL ARCO RUETE, L. “*La Doble imposición internacional y Derecho Tributario Español*”. Ministerio de Hacienda, Madrid, 1977.
- DEL CID GÓMEZ, J.M. “*Blanqueo Internacional de Capitales*”. Deusto, Bilbao, 2007.
- DIEZ PICAZO, L. y GULLON, A. “*Sistema de Derecho Civil. Vol. III. Derecho de cosas y derecho inmobiliario registral*”. Tecnos, Madrid, 1997.
- DIEZ-HOCHLEITNER, J. y MARTINEZ CAPDEVILA, C. “*Derecho de la Unión Europea. Textos y comentarios*”. Mc-Graw-Hill, Madrid, 2001.
- DOMINGO MONFORTE, J. “Tratamiento de shock contra el infarto inmobiliario”. *Revista del Sector Inmobiliario*, año 11, nº87, 2008.
- DOSSER, D. “Economic Analysis of Tax Harmonization” en SHOUP, C. “*Fiscal Harmonization in Common Markets*”. Columbia University Press, Nueva York, 1967.
- DOUMA S. “*Optimization of Tax Sovereignty and Free Movement*”. IBFD, Amsterdam, 2011.
- DOURADO, A.P y DA PALMA BORGES, R. “*The Act Clair in EC Direct Tax Law*”. IBFD, Amsterdam, 2008.
- DUCE SANCHEZ DE MOYA, I. “¿La banca contribuye al fraude?”. *Jueces para la Democracia*, nº10, 10 de septiembre de 1990.

EASSON, A. "Common Law Approaches to the Determination of the Source of Income: Pragmatism over Principle". *Bulletin for international Taxation*, nº495, IBFD, Amsterdam, 2006.

EASSON, A. "Do We Still Need Tax Treaties?" *Bulletin for International Taxation*, nº619, IBFD, Amsterdam, 2000.

EDREY Y. & JEFFREY A. "Les Mesures Unilaterales de vitre la Doublé Imposition". *Cahiers de Droit Fiscal Intemational* , vol. LXVib, Kluwer, Deventer, 1981.

EDREY, Y. y GREGGI, M. "Tax Law and the Mediterranean Area". Itax, 2012.

EEC "Reports on Tax Harmonization (The Report of the Fiscal and Financial Committee and The Reports of the Subgroup A, Band C)". Amsterdam, 1963.

EEUU "United States Model Income Tax Convention" U.S. Department of the Treasury, 15 de noviembre de 2006.

EEUU "United States Model Technical Explanation Accompanying the United States Model Income Tax Convention of November 15, 2006". U.S. Department of the Treasury, 2006.

EPRA "European REIT Regimes and the Impact of the EC Treaty Freedoms". *European Public Real Estate Association*, agosto 2005.

EPRA "European REITs and Cross-border Investment - A Discussion Paper". *European Public Real Estate Association*, septiembre 2008.

ERRO GLARÍA, E. "Análisis del Gravamen especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes". *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 208, CEF, Madrid, julio 2000.

ESCUADERO PRADO, M.E. "Mercado de Capitales. Estudios sobre Bolsa, Fondos de Inversión y política monetaria del BCE". Netbiblo, A Coruña, 2003.

FABER, W. y LURGER, B. "Rules for the Transfer of Movable. A candidate for European Harmonisation or National Reforms?" European Law Publishers, Munich, 2008.

FALCON Y TELLA, R. "Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas" Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Civitas, Madrid, 1988.

FALCON Y TELLA, R. "La nueva redacción de la cláusula anti-abuso en el régimen de fusiones, escisiones y aportaciones de activos: artículo 110.2 LIS". *Quincena Fiscal*, nº4, 2001.

FALCON Y TELLA, R. “Los incumplimientos en materia de fiscalidad directa (II): Otros problemas pendientes”, *Quincena Fiscal*, nº19, 2006.

FALCON Y TELLA, R. “Los Problemas de la Determinación del Domicilio Fiscal” en CASADO OLLERO, G. “El Sistema de Financiación Autonómica”. Ministerio de Administraciones Públicas, Madrid, 1997.

FALCON Y TELLA, R. “Tendencias Actuales en los Criterios de Sujeción al Tributo: Hacia la Territorialidad”. *Crónica Tributaria*, nº100, 2001.

FARMER, P. ”National Anti-Abuse Clauses and Distortion of the Single Market: Comments on Prof. Dr. Rädler's Article”. *European Taxation*, vol.34, nº 9, 1994.

FATF-GAFI, "Las Cuarenta Recomendaciones". Grupo de Acción Financiera de Sudamérica, 20 junio de 2003.

FEMENIA RIBERA, C., AZNAR BELLVER, J., BERNÉ VALERO, J.L., “*Catastro y Valoración Catastral*”. UPV, Valencia, 2004.

FERNÁNDEZ ARROYO, D.P. “*El arrendamiento de inmuebles en la UE*”. Fundación Universidad y Empresa, Cívitas, Madrid, 1998.

FERNANDEZ CUENCA, J “Tributación de las sociedades dedicadas al arrendamiento de viviendas”. *Adendas Fiscales*, J. Pérez Llorca Abogados, Bosch, L'Hospitalet de Llobregat, (Barcelona), octubre-noviembre 2003.

FERNANDEZ DE PEDRO, F. “La Fiscalidad de los No Residentes en España. (IV). Rentas obtenidas sin Establecimiento Permanente” en AA.VV. “*Manual de Fiscalidad Internacional*”. IEF, Madrid. 2007.

FERNANDEZ DE SOTO BLASS, M.L. “*Practicum del derecho tributario español*”. Dikynson, Madrid, 2005.

FERNÁNDEZ FARRERES, G. “*El régimen de las ayudas estatales en la Comunidad Europea*”. Civitas, Madrid, 1993.

FERNANDEZ GIMENO, J.P. “*Problemas de la transmisión de la empresa familiar*”. Tirant Lo Blanch, Valencia, 1999.

FERNANDEZ HONTORIA, J.A. “Estudios de Derecho Público Bancario” en AA.VV. “Estudios de Derecho Público Bancario”. Ceura, Madrid, 1987.

FERNANDEZ NAVARRETE, D. “*Fundamentos Económicos de la Unión Europea*”. Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2007.

FERNANDEZ PEREZ, R. “Criterios de reparto de la potestad tributaria según los distintos modelos de Convenio y Recomendaciones existentes” en AA.VV. “*Estudios de doble imposición internacional*”. IEF, Madrid, 1979.

FERNANDEZ PONS, X. “*Derecho de la Unión Europea*”. Huygens Editorial, Barcelona, 2010.

FERRARA, F. “Concetto e tipi de' diritti reali”. *Annali* , vol. 22, Università di Perugia Facoltà di giurisprudenza, 1907.

FERREIRO LAPATZA, JJ y VV.AA. “*Comentarios al Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas*”. Cívitas. Madrid, 1983.

FISCHER ZERNIN, J. "GATT versus tax treaties? The basic conflict between international taxation methods and the rules and concepts of GATT (Part 1& 2)". *Intertax* 6-7, 1989.

FISCHER, P. “Geltungsanspruch des Steuergesetzes, Steuerumgehung und wirtschaftliche oder sonst beachtliche auaersteuerliche Gründe”. *Finanz-Rundschau* n°23, 2001.

FOLLAIN, J.R, LING, D.C., “The Preferential Income Tax Treatment of Owner-occupied Housing: Who Really Benefits?”. *Housing Policy Debate*, n° 4, 1993.

FONROUGE, G. “*Derecho Financiero*”. Depalma, Buenos Aires, 1970.

FRANGISTAS, N. “*La compétence internationale exclusive en droit privé*”. Studi Antonio Segni, Milán. 1967.

GAFI “*Las Cuarenta Recomendaciones*” FATF-GAFI, Traducción al español del GAFISUD (Grupo de Acción Financiera de Sudamérica), 20 de Junio de 2003.

GALAN RUIZ J. “*Justicia y Derecho Tributario. Libro Homenaje al Profesor Julio Banacloche Pérez*”. Editorial La Ley, Las Rozas (Madrid), 2008.

GALAN RUIZ, J. y RODRIGUEZ ONDARZA, J.A. “Convenios de doble imposición internacional. Análisis del caso español”. *Documentos*, n° 19, IEF, Madrid, 2010.

GALAPERO FLORES, R.M., “*IRPF: Tributación de los bienes Afectos*”. Edersa, Madrid, 2002.

GALLEGO CORCOLES, I. "*Derecho Comunitario Europeo*". Coord.: MORENO MOLINA, J.A., Lex Nova, Valladolid, 2007.

GALLEGO SOLER J.I. "Los delitos de tráfico de drogas II: Un estudio analítico de los arts. 369, 370, 372, 374, 375, 377 y 378 del cp., y tratamientos jurisprudenciales". Bosch, I'Hospitalet de Llobregat, 1999.

GAMERO RUIZ, E. "Exigencia de deberes urbanísticos frente a adquirentes de inmuebles y defensa de los mismos". *Reflexiones*, nº4, 2007.

GARCIA AÑOVEROS, J. "Las Reformas Fiscales". *REDF*, nº100, 1998.

GARCIA FRIAS, A. "La necesaria armonización de la tributación de las personas físicas no residentes a la luz de la jurisprudencia del T.J.C.E.". *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, nº242, 1996.

GARCIA HEREDIA, A. "*Fiscalidad internacional de los cánones: Derechos de Autor, Propiedad industrial y Know How*". Lex Nova, Valladolid, 2007.

GARCIA MONCO, A. "*Libre circulación de capitales en la UE: problemas tributarios*". Civitas, Madrid, 1999.

GARCIA NOVOA, C. "*El Concepto de Tributo*". Marcial Pons, Madrid, 2012.

GARCIA NOVOA, C. "*El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*". Marcial Pons, Madrid, 2000.

GARCIA NOVOA, C. "*La Cláusula Antielusiva en la Nueva LGT*". Marcial Pons, Madrid, 2004.

GARCIA PRATS, F.A. "Triangular Cases and residence as a basis for alleviating double taxation. Rethinking the subjective scope of double tax treaties". *Intertax*, nº11, 1994.

GARCIA PRATS, F.A. "*El Establecimiento Permanente*". Tecnos, Madrid, 1996.

GARCIA PRATS, F.A. "La Ley General Tributaria y el Derecho Comunitario Atípico". *Revista Española de Derecho Fiscal*, nº132, 2006.

GARCIA PRATS, F.A. "Las medidas tributarias anti-abuso y el Derecho Comunitario" en AAVV "*Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho Comunitario*". IEF, Madrid, 2002.

GARCIA PRATS, F.A. "Los Modelos de Convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los Convenios de doble imposición". *Crónica Tributaria*, nº 133, 2009.

GARCIA VALDES, C. "Dos aspectos de la represión penal del tráfico de drogas: la teoría del agente provocador y del delito provocado y el blanqueo del dinero procedente del delito", en *Delitos contra la Salud Pública*. *Cuadernos de Derecho Judicial*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1993.

GARCIA-ROZADO GONZALEZ, B. "Guía del Impuesto sobre Sociedades 2008". CISS, Valencia, 2008.

GARCIA-ROZADO GONZALEZ, B. "Impuesto sobre sociedades: guía". CISS, Valencia, 2008.

GARCIA-ROZADO GONZALEZ, B. "Las claves de la reforma del Impuesto sobre sociedades". CISS, Valencia, 2007.

GAYA I ARJALAGUER, M. "Propuestas razonadas para erradicar la modalidad de fraude carrusel en el IVA". Documentos 2da Época, vol. 6, IEF, Madrid, 2008.

GEST, G. & TIXIER, G. "Droit Fiscal International". *Revue Internationale de droit compare*, vol. 43, nº 2, Abril-Junio 1991.

GIL DEL CAMPO, MIGUEL "La nueva ley de prevención del fraude fiscal". CISS, Valencia, 2007.

GIRON LARRUCEZ, J.A. "La Unión Europea. La Comunidad Europea y el Derecho Comunitario". Universidad de Sevilla, Sevilla, 2002.

GLEASON P. y GOTTSELING G. "Financial Intelligence Units: An Overview". Fondo Monetario Internacional, Grupo Banco Mundial, 2004.

GOLDBERG, S. "Attribution of a Trust Permanent Establishment to its Beneficiaries". *Canadian Tax Journal*, nº 661, 1986.

GOMEZ CABALLERO, P. "La Libre Circulación de los Trabajadores Comunitarios". *Curso de Derecho Social Comunitario*, Universidad de Córdoba, Córdoba, 2009.

GONZALEZ BENDIKSEN, J. "Estudio para Adecuación del Estatuto Tributario a las Tendencias Internacionales de la Tributación en Materia del Impuesto sobre la Renta". Ponencia, XIX Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, ICDT, Paipa, 1995.

- GONZÁLEZ CAMPOS, J.D. “El paradigma de la norma de conflicto multilateral” en AA.VV. “*Estudios jurídicos en homenaje al Profesor Aurelio Menéndez IV*”. Civitas, Madrid, 1996.
- GONZALEZ CANO, H. “Los Modelos de los Convenios para evitar la Doble Tributación del Pacto Andino y de las Naciones Unidas”. *Boletín DGI*, nº 505, enero 1996.
- GONZALEZ NEBREDAS, P., VILLARONGA SANCHEZ, E., TURMO DE PADURA, J. “La Valoración Inmobiliaria. Teoría y práctica”. La Ley, Las Rozas (Madrid), 2006.
- GONZALEZ POVEDA V. “Tributación de no residentes”. La Ley, Las Rozas (Madrid), 1993.
- GONZÁLEZ POVEDA, V. y GONZÁLEZ-POVEDA GONZÁLEZ, L. “*Tratados y Convenios Internacionales en materia tributaria. Tomo II*”. CISS-Praxis, Madrid, 2000.
- GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L. “*La doble imposición de dividendos*”. Thomson Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2003.
- GRAIG GRAINNE DE BURCA, P. “*EU Law, Text, Cases, and Materials*”. Oxford University Press, New York, 2011.
- GRIZIOTTI, B. “*Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda*”. Instituto Editorial Reus, Madrid, 1958.
- GUTIERREZ VIGUERA, M. “*Aplicación del borrador del nuevo PGC y de las NIF a las empresas constructoras e inmobiliarias*”. CISS, Valencia, 2007.
- GUTIERREZ-ALVIZ CONRADI, F, VALCARCE LOPEZ, M. “*La Cooperación internacional frente a la Criminalidad Organizada*”. Universidad de Sevilla, 2001.
- GUTTENTAG, H. “Key issues and Options in International Taxation: Taxation in an Interdependent World”. *Bulletin for International Fiscal Documentation*, Noviembre 2001.
- HARINTON, D. “Kafka and the Tax Shelter”. *Tax Law Review*, vol. 57, nº1, 2003.
- HAUPTMANN, J. M.: “*Article 73 C, en Traité sur l’union Européen, commentaire article per article a cargo de CONSTANTINESCO, V.; KOVAR, R., y SIMON, D.*”. Editorial Económica, París, 1995.
- HELMINEN, M. “Dividends, Interest and Royalties under the Nordic Multilateral Double Taxation Convention”. *Bulletin for International Taxation*, IBFD, Amsterdam, febrero 2007.
- HELMINEN, M. “*EU Tax Law. Direct Taxation*”. IBFD, Amsterdam, 2011.

- HELMINEN, M. "Scope and Interpretation of the Nordic Multilateral Double Taxation Convention". *Bulletin for International Taxation*, IBFD, Amsterdam, enero 2007.
- HENGSLER, O. "The Nordic Multilateral Tax Treaties for the Avoidance of Double Taxation and Mutual Assistance". *Bulletin for International Fiscal Documentation*, IBFD, Amsterdam, 2002.
- HENSEL, A. "*Diritto Tributario*". Giuffrè, Milano, 1956.
- HERNANDEZ VIGUERAS, J. "*La Europa OPACA de las Finanzas: y sus Paraísos Fiscales Offshore*". Icaria Antrazyt, Barcelona, 2008.
- HERRERA MOLINA P.M. "Los Convenios de doble imposición ante las libertades comunitarias (Análisis de la jurisprudencia del TJCE)" en AA.VV. "*Fiscalidad Internacional*". Coord.: SERRANO ANTON, F., CEF, Madrid, 2005.
- HERRERA MOLINA, P.M. "*La Exención Tributaria*". Colex, Madrid, 1990.
- HERRERO DE LA ESCOSURA, P. "*Tributación de las rentas obtenidas en España sin mediación de Establecimiento Permanente*. Homenaje a Ricardo Pedreira Pérez". Universidad de Oviedo, Oviedo, 2000.
- HILDELANG, S. "*The Free Movement of Capital and Foreign Direct Investment*". Oxford University Press, New York, 2009.
- HJI PANAYI, C. "*European Union Corporate Tax Law*". Cambridge University Press, New York, 2013.
- HOLMES, K. "*International Tax Policy and Double Tax Treaties. An Introduction to Principles and Application*". IBFD, Amsterdam, 2007.
- HOWARTH, D. y SADEH, T." In the Vanguard of globalization: The OECD and International Capital Liberalization". *Review of International Political Economy*, nº185, diciembre 2011.
- HUBER, E. "*Los Derechos Reales en el Derecho Privado Suizo*". Depalma, Madrid, 1965.
- IEF "Informe para la Reforma del Impuesto sobre sociedades". Ministerio de Hacienda, Madrid, 1994.
- IFA "*International Double Taxation of Heritances and Gifts*". IFA Congress, London, 1985.
- IRC "*Disposition of investment in United States real property*". USRPI, nº897, 1980.

- IRC “*Foreign Investment in Real Property Tax Act*”. FIRPTA, 1980.
- ISENBERGH, J. “The foreign tax credit: royalties, subsidies and creditable taxes”. *Tax Law Review*, n° 227, 1984.
- JACQUOTOT GARRE, N. “Tributación de las Instituciones de inversión colectiva”. *Carta tributaria. Monografías*, n°18, 2006.
- JARACH, D. “*El Hecho Imponible*”. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1982.
- JOGARAJAN, S. “A Multilateral Tax Treaty for ASEAN. Lesson from the Andean, Caribbean, Nordic and South Asian Nations”. *Asian Journal of Comparative Law*, vol. 6, ISS.1, 2011.
- JOSHI JUBERT U. “Sobre el concepto de organización en el delito de tráfico de drogas en la Jurisprudencia del Tribunal Supremo”. *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, vol. 2, 1995.
- JUAREZ GONZALEZ, J.M. “*Todo Transmisiones*”. CISS, Valencia, 2007.
- KACZOROWSKA, A. “*European Union Law*”. Routledge, New York, 2013.
- KAPLAN, R.L. “*Federal Taxation of International Transactions*”. Principles, Planning & Policy, West Publishing Co, Teacher's Memorandum, 1989.
- KILIUS, J. “*Inheritance and Wealth Tax Aspect of Emigration and Immigration of Individuals*”. Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2003.
- KNECHTLE, A. “*Basic problems in International Fiscal Law*”. Kluwer, Deventer, 1979.
- KOLASSA, D. “Libre Circulación de Capitales”. *Fichas Técnicas sobre la Unión Europea*, Parlamento Europeo, Bruselas, 2013.
- KREVER R. “*Tax Treaties and the Taxation of Non-residents. Capital Gains*”. University of Toronto Press, Toronto, 2010.
- KREVER, R. “*Interpreting Income Tax Laws in the Common Law World*”. Facultas Verlags und Buchhandels AG, Viena, 2007.
- KRUSE, H.W. “*Derecho Tributario, Parte General*”. Edersa, Madrid, 1978.
- KUNTZ, D. y PERONI R.J. “*US International Taxation, Vol. 1*”. Warren, Gorham & Lamont, Boston, 1996.
- LACRUZ VERDEJO, J.L. “*Elementos de Derecho Civil, III Derechos Reales, Vol. I*”. Dykinson, Madrid, 2003.

- LAFUENTE SÁNCHEZ, R. “Comercialización transfronteriza e integración del mercado de fondos de inversión en la Unión Europea”. *Revista de Derecho Bancario y Bursátil*, Año XXIX, nº29, 2010.
- LAGARES CALVO, M.J. “La armonización del impuesto sobre sociedades en la Comunidad Económica Europea”. *Hacienda Pública Española*, nº 6-7,1970.
- LANG, M. “*CFC Legislation, Tax Treaties and EC Law*”. Kluwer Law International, La Haya, 2004.
- LANG, M. “*Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences*”. IBFD, Amsterdam, 2011.
- LANG, M. “*Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics*”. IBFD, Amsterdam, 2010.
- LANG, M., PISTONE, P. y SCHUCH, J. “*Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*”. Linde Verlag Ges.m.b.H, Viena, 2010.
- LANG, M., SCHUCH, J., URTZ, C Y ZÜGER, M. “*Draft for a Multilateral Tax Treaty. Multilateral Tax Treaties. New Developments in International Tax Law*”. Kluwer, Alphen aan den Rijn, 1997.
- LASHERAS MERINO, M. A. "La armonización de la fiscalidad directa y libre circulación de capitales". *Hacienda Pública Española*, nº1, 1990.
- LEAGUE OF NATIONS "Fiscal Committee: Report on the Work of the Tenth Session of the Committee ". London, marzo 1946.
- LEAGUE OF NATIONS “*Double Taxation and Tax Evasion. Part I.*”. Committee of Technical Experts, Ginebra, 1927.
- LEIRADO CAMPO, L. “*Nuevas normas de financiación de las Empresas Inmobiliarias. La gestión de las SOCIMP*”. TINSA y Universidad Autónoma de Madrid, Madrid, 22 de enero 2009.
- LELAKIS, V. “La libre circulation des capitaux au sein de la Communauté”. *Revue du Marché Unique Européenne* , nº1, 1991.
- LETE ACHIRICA, C. “*Las entidades no residentes en el Impuesto sobre sociedades*”. Cedecs, Barcelona, 1997.

LEWIN FIGUEROA, A. “Actualización de la Decisión 40 sobre Doble Tributación Internacional en los Países Andinos”. Informe final de Consultoría, Secretaría General de la Comunidad Andina, Santafé de Bogotá, 1999.

LLANSO NORES M. y GOMEZ GARCIA M.J “Novedades fiscales de última hora: La Ley de Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario, una verdadera Ley de Acompañamiento”. *Comentarios jurídicos de Gómez Acebo & Pombo*, nº4, Madrid, 2009.

LOPEZ ESPADAFOR, C.M. “La Doble Imposición Interna”. Lex Nova, Valladolid, 1999.

LOPEZ ESPADAFOR, C.M. “La confluencia entre el Impuesto de Bienes Inmuebles y la imposición estatal sobre el patrimonio” en AA.VV. “*Estudios sobre fiscalidad inmobiliaria y doble imposición interna*”. Comares, Granada, 2000.

LOPEZ ESPADAFOR, C.M. “Problemática del régimen de obligación real de contribuir en el Impuesto sobre el Patrimonio”. *Revista Española de Derecho Financiero*, nº130, Civitas, Madrid, 2006.

LOPEZ JACOISTE, E. “La Libre Circulación de Personas en los Procesos de Integración Económica”. *Marco Jurídico de la libre circulación de personas en la Unión Europea*, Instituto de Derecho Público Comparado de la Universidad Carlos III, Madrid, 28-29 septiembre 2011.

LOPEZ RODRÍGUEZ, J. “Comentarios a la Directiva del Régimen Fiscal de Reorganizaciones Empresariales”. *Crónica Tributaria*, nº 116, 2005.

LOPEZ TELLO, J. “La cláusula anti abuso del régimen fiscal de fusiones tras la sentencia del TJCE de 20 de mayo de 2010, *Modehuis. A. Zwijnenburg BV*”. *Actualidad Jurídica Uría y Menéndez*, nº27, 2010.

LOPEZ TELLO, J. “La cláusula antiabuso del proyecto de la nueva ley general tributaria”. *Actualidad Jurídica Uría y Menendez*, nº5, 2003.

LOWENFELD, A.F. “*International Litigation and the Quest for Reasonableness. General Course on Private International Law*”. Academy of International Law, vol. 245, La Haya, 1994.

LUCAS DURAN, M. “Fiscalidad y Libre Circulación de Capitales y Pagos en el Derecho de la Unión Europea: Análisis Jurisprudencial”. *Documentos de Trabajo UC-CIFF-IELAT* nº8, Centro Internacional de Formación Financiera, Alcalá de Henares (Madrid), Agosto 2012.

- LUCHENA MOZO, G. M. “Retenciones e Ingresos a cuenta sobre la Renta de las Personas físicas”. *Monografías*, Ediciones de la Universidad de Castilla La Mancha, Cuenca, 1997.
- LUJAN ALCARAZ J. “La participación retributiva de los trabajadores en la empresa” en AA.VV. “*Estudios sobre el salario*”. Editorial Bomarzo, Albacete, 2004.
- LUPOI, M. “*Trust: A Comparative Study*”. Cambridge University Press, Cambridge, 2000.
- MAGRANER MORENO, F.J. “La Coordinación de los Convenios para Evitar la Doble Imposición a Escala Comunitaria: Situación Actual y Perspectivas de Futuro”. *Crónica Tributaria*, nº 137, 2010.
- MAISTO, G. “Residence of Individuals under Tax Treaties and EC Law”. *EC and International Tax Law Series*, vol. 6, IBFD, Amsterdam, 2010.
- MAISTO, G. ”Armonizzazione del regime impositivo delle società nella CEE: Progetti di adeguamento del legislatore italiano” en GUIDO, A., CAPPELLETTI, M. Y PIZZORUSSOLA, A. “L’Influenza del diritto europeo sul diritto italiano (*Studi di diritto comparato*)”. Dott, Milano, 1982.
- MALHERBE, J. “*Tratamiento Moderno de Establecimientos Permanentes*”. Liedekerke Wolters Waelbroeck Kirkpatrick Law Firm, Bruselas, 2011.
- MARCOS CARDONA, M. “Tributación de los planes y fondos de pensiones”. *Estudios de Derecho*, Universidad de Murcia, Murcia, 2003.
- MARINA CEPEDO, J.R. “La Tributación de los No Residentes por las rentas inmobiliarias obtenidas en España sin Establecimiento Permanente”. *Crónica Tributaria*, IEF, Ministerio de Hacienda, Madrid, 2001.
- MAROTO SÁEZ, A. “*Tributación de Inmuebles de no residentes*”. CISS, Valencia, 1997.
- MARRES, O. y WEBER, D. “*Tax Treatment of Interest for Corporations*”. IBFD, Ámsterdam, 2012.
- MARTIN JIMENEZ, A.J y CALDERON CARRERO, J.M. “*Imposición Directa y No Discriminación Comunitaria*”. Edersa, Madrid, 2000.
- MARTIN JIMENEZ, A.J. "Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas". *Revista Española de Derecho Financiero*, nº107, 2000.

MARTIN JIMENEZ, A.J. “¿Hacia una nueva configuración de las relaciones entre el Derecho comunitario y la normativa nacional en materia de imposición directa? El caso Gilly”. *Revista Española de Derecho Financiero*, nº102, 1999.

MARTIN JIMENEZ, A.J. “El Derecho Financiero Constitucional de la Unión Europea”. *Revista española de Derecho Financiero*, Civitas, 2001.

MARTIN JIMENEZ, A.J. “Ganancias de Capital” en AA.VV. “*Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la UE*”. CISS, Valencia, 2008.

MARTIN JIMENEZ, A.J. “Globalización y Derecho Comunitario: El Impacto del Derecho Comunitario sobre las Cláusulas Antielusión-Abuso del Derecho Interno”. *Documentos*, nº7, IEF, Madrid, 2007.

MARTIN JIMENEZ, A.J. “*Towards Corporate Tax Harmonization in the EU*”. Kluwer, Deventer, 1999.

MARTIN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OOLERO, G., TEJERIZO LÓPEZ, J., “*Curso de Derecho Financiero y Tributario*”. Tecnos, Madrid, 1999.

MARTINEZ AZUAR, J.A. “*Inmuebles y fiscalidad*”. Club Universitario, San Vicente, Alicante, 2004.

MARTINEZ GARCIA MONCÓ, A. “*Libre Circulación de Capitales en la Unión Europea: Problemas Tributarios*”. Civitas, Madrid, 1999.

MARTIN-RETORILLO BAQUER, S. “*Derecho Administrativo Económico .Tomo II*”. La Ley, Las Rozas (Madrid), 1991.

MARTOS BELMONTE, P. “Tratamiento Fiscal de un Trust Discrecional Constituido en el Extranjero por un Residente en España. Derecho Comparado y Posible Aplicación del Régimen de Atribución de Rentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”. *Crónica Tributaria*, nº142, 2012.

MAYER, O. “*Derecho Administrativo Alemán. Tomo II. Parte especial*”. Depalma, Buenos Aires, 1950.

MAYES, P.V. “Tributación de las industrias extractivas”. *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. LX IIa, IFA, 1978.

MAZZ, A. “*Modelo ILDT de Convenio Multilateral de Doble Imposición Para América Latina*”. Cuaderno Tributario ICDT, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2012.

- McLURE, C. "Globalization, Tax Rules and National Sovereignty". *Bulletin for International Fiscal Documentation*, agosto 2001.
- McLURE, C. "Tax Policies for the XXIst Century" en AA.VV. "*Visions of the Tax Systems of the XXIst Century*". Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 1997.
- MEDINA CRESPO, J.M. "La tributación de los no residentes por las rentas inmobiliarias obtenidas en España sin Establecimiento Permanente". *Crónica Tributaria*, nº 101, 2001.
- MIAJA DE LA MUELA, A. "Competencia de los tribunales internos en litigios con elementos internacionales". *R.J.C.*, 1981.
- MILLAN MORO, L. "*La Armonización de Legislaciones en la CEE*". Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1986.
- MONTAÑO GALARZA C. "*El Establecimiento Permanente en los Países Miembros de la Comunidad Andina y en el Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico*". Universidad Andina Simón Bolívar, Quito, 2002.
- MONTAÑO GALARZA, C. "*El Ecuador y los Problemas de la Doble Imposición Internacional*". Corporación Editora Nacional, Universidad Andina Simón Bolívar, Quito, 1999.
- MORENO FERNÁNDEZ, J. "El Impuesto especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes". *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº220, 1992.
- MÓSSNER, J. "Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung- Vorzüge, Nachteile, aktuelle probleme" en AA.VV. "*Grundfragen des Internationalen Steuerrechts*". Verlag Otto Schmidt, Köln, 1985.
- NADELMANN, K.H. "Jurisdictionally Improper Fora in Treaties on Recognition of Judgements: The Common Market Draft". *Columbia Law Review*, 1967.
- NAGLIC, V. "Fuentes y Ámbito de Aplicación del Derecho de la Unión Europea". *Ficha técnica UE*, 2013.
- NATERA HIDALGO, R. "*Fiscalidad de los Contratos Civiles y Mercantiles*". CISS, Valencia, 2007.

NEUMARK REPORT "Informe del Comité Fiscal y Financiero de la CEE". *Comisaría del Plan de Desarrollo Económico y Social*, nº53, 1965.

NIETO SOLÍS, J. A. "Fundamentos y políticas de la Unión Europea". Siglo XXI, Madrid, 1995.

NITIKMAN, J. "The Meaning of *Permanent Establishment* in the 1981 US Model Income Tax Treaty. Part. II". *International Tax Journal*, nº3, 1989.

NORR, M. "Jurisdiction to tax international income". *Tax Law Review*, vol. 17, nº3, 1962.

NOUEL, G.L. "The Tax Treaty Treatment of REITs - The Alternative Provisions Included in the Commentaries on the 2008 OECD Model". *European Taxation*, IBFD, Amsterdam, 2008.

O'SHEA, T. "Festersen: Another New Fundamental Freedom?". *Tax Notes International*, vol. 47, nº1, 2007.

O'SHEA, T. "New Analysis: No Excuses for German Gift Tax Rule". *Tax Notes International*, vol. 58, nº13, 28 de junio 2010.

OCAÑA PEÑA, M. L. "Disciplina fiscal de los rendimientos derivados de los bienes inmuebles propiedad de las personas físicas". *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Edersa, Madrid, 1998.

OCDE "*Model Tax Convention on Income and on Capital 2010*". (Versión completa). Comité de Asuntos fiscales de la OCDE, Paris, 2012.

OCDE "*Code of Liberalization of Capital Movements*". Paris, 2003.

OCDE "*Draft Double Taxation Convention on Income and Capital*". París, 1963.

OCDE "*Manual para la Aplicación de las Disposiciones Relativas al Intercambio de Información con Fines Tributarios*". Comité de Asuntos Fiscales, Paris, 23 de Enero de 2006.

OCDE "*Modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición Internacional en materia de Herencias y Donaciones*". París, 1982.

OCDE "*OECD Model Tax Convention: Revised Proposals Concerning the Interpretation an Application of Article 5 (Permanent Establishment)*". Paris, 2013.

OCDE "*Tax Treaty Issues Related to Reits*". Centre for Tax Policy and Administration, Paris, 30 de Octubre de 2007.

OCDE “*The Granting of Treaty Benefits with respect to the Income of Collective Investment Vehicles*”. Centre for Tax Policy and Administration, Paris, 23 de abril de 2010.

OICV “*Principles for the supervision of operators of Collective Investment Schemes*”. Organización Internacional de Comisión de Valores, septiembre 1997.

ONU “*Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación*”. Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas, Ginebra, Octubre 2010.

ONU “*Manual for the Negotiations of Bilateral Tax Treaties Between Developed and Developing Countries*”. United Nations, New York, 2003.

ONU “*Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*”. United Nations, Department of Economic and Social Affairs, New York, 2011.

ORON MORATAL, G. “Aspectos fiscales de la Propiedad Inmobiliaria, con especial referencia al Arrendamiento y a la Hipoteca”. *Revista Técnica Tributaria*, 2001.

ORON MORATAL, G. “Consecuencias de la integración en las Comunidades sobre el Derecho Financiero”. *R.E.D.F.*, nº 97, Civitas, Madrid, 1998.

OTERO CASTELLÓ, J.” *Fiscalidad Internacional Española*”. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973.

OWENS, E.A. ”*International Aspects of United States Taxation*”. Harvard Law School, International Tax Program, Cambridge, 1980.

OWENS, J. “Tax Systems in the New Millennium” en ANDERSON, K., MELZ, P., SILFVERBERG, C. "*Liber Amicorum Sven-Olof Lodin*". Kluwer, The Hague, 2001.

OWENS, J. ”Curbing Harmful Tax Competition”. *Intertax*, nº8-9, 1998.

PALAO TABOADA, C. “Algunos problemas que plantea la aplicación de la norma española sobre el fraude a la ley tributaria”. *Crónica Tributaria*, nº98, 2001.

PALAO TABOADA, C. “*Doble Imposición Internacional*”. IEF, Madrid, 1972.

PALAO TABOADA, C. “Los motivos económicos válidos en el régimen fiscal de reorganizaciones empresariales”. *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 235, octubre 2002.

PALAO TABOADA, C. ”*La Aplicación de las Normas Tributarias y la Elusión Fiscal* ”. Lex Nova, Valladolid, 2009.

- PALLISTER, S. "Double-Taxation Treaties" en CAMPBELL, D. *"International Taxation of Low-Tax Transactions: Low Tax Jurisdictions. Vol. 2"*. Yorkhill Law Publishing, Salzburg, 2006.
- PARLAMENTO EUROPEO "Libertad de Establecimiento y Prestación de servicios y reconocimiento mutuo de diplomas". *Parlamento Europeo, Fichas técnicas, 2001*.
- PASCHEN, U. *"Steuerungsumgehung im nationaln und internationalen Steuerrecht"*. Deutscher Universitäts Verlag, Hamburgo, 2001.
- PEREZ DE AYALA y LOPEZ DE AYALA, J.L. "Los conceptos jurídicos indeterminados en el Derecho Tributario. Su transcendencia". *Anales de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación*, nº32, Madrid, 2002.
- PEREZ RODILLA, G. "El Impuesto Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades No Residentes", *Cuadernos de Actualidad*, nº10, Hacienda Pública Española, 1991.
- PEREZ ROYO I. *"Manual del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas"*. Marcial Pons, Madrid, 1992.
- PICCIOTTO, S. *"International Business Taxation"*. Quorum Books, New York, 1992.
- PICCIOTTO, S. "The State as a Legal Fiction" en *"Offshore Finance Centres and Tax Havens"*. MacMillan, London, 1999.
- PISTONE, P. "L'abuso delle convenzioni internazionali in materia fiscale", en UCKMAR, V. *"Corso di Diritto Tributario Internazionale"*. Cedam, Padua, 1999.
- PISTONE, P. *"The Impact of Community Law On Tax Treaties – Issues and Solutions"*. Kluwer Law International, London, 2002.
- PITA GRANDAL A.M. y ANEIROS PEREIRA, J. "La Cláusula Antiabuso en las Fusiones desde la Perspectiva Comunitaria Española". *Crónica Tributaria*, nº144, 2012.
- PLAGNET, B. *"Droit Fiscal International"*. Litec, París, 1986.
- POZA CID, R. y SANTAELLA VALLEJO, M. "La Coordinación de la fiscalidad directa en la Unión Europea". *Crónica Tributaria*, nº137, 2010.
- QUIÑONES CRUZ, N. *"Modelo ILADT de Convenio para Evitar la Doble Imposición en América Latina. Modelo Multilateral"*. Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario e Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2010.

- REIMER, E. “*Permanent Establishments: a Domestic Taxation, Bilateral Tax Treaty and OECD Perspective*”. Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2011.
- RIBES RIBES, A. “Libre Circulación de Capitales y Tratamiento Fiscal de las Rentas Inmobiliarias Comunitarias (STJCE de 15 de octubre de 2009)”. *Revista Deloitte News*, nº54, Grupo Wolters Kluwer, CISS, Valencia, Junio 2011.
- RIVEIRO, R. “*Paraísos Fiscales. Aspectos Tributarios y Societarios*”. Integra Internacional, Buenos Aires, 2001.
- RODRIGUEZ BEREIJO, A. “*Introducción al Estudio del Derecho Financiero*”. IEF, Madrid, 1976.
- RODRIGUEZ MONTAÑES, M.P. “Valoración y comprobación de valores inmobiliarios por las Comunidades Autónomas: los nuevos medios de comprobación”. *NF*, nº10, noviembre 2007.
- RODRIGUEZ ONDARZA, J.A. “Los efectos de la fiscalidad en el marco de los convenios de Doble Imposición Internacional. Análisis del caso español”. *Documentos*, nº3, IEF, Madrid, 1997.
- RODRIGUEZ-BEREIJO LEON, M. “El Intercambio de Información Fiscal entre los Estados y su Incidencia Probatoria”. *Revista para el Análisis del Derecho InDret*, Barcelona, 2012.
- ROMERO, J.A. “El Convenio de Doble Tributación del Pacto Andino”. *Revista Orientación Tributaria*, Bogotá, 2005.
- ROSENBLOOM, D.H. “Banes of an Income Tax: Legal fictions, Elections, Hypothetical Determinations, Related Party Debt”. *Sidney Law Review*, nº24, 2004.
- RUBIO GUERRERO, J.J. “Los principios básicos de la fiscalidad internacional y la doble imposición internacional” en AA.VV. “*Manual de Fiscalidad Internacional*. Tomo I”. IEF, Madrid, 2007.
- RUIZ ALMENDRAL, V. “*El Fraude a la Ley Tributaria a Examen*”. Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2006.
- RUIZ ALMENDRAL, V. “El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el Proceso de Armonización Fiscal en la Unión Europea”. *Revista Española de Derecho Europeo*, nº3, 2002.
- RUIZ VADILLO, E. “El blanqueo de capitales en el ordenamiento jurídico español. Perspectiva anual y futura.” *Boletín informativo del Ministerio de Justicia*, nº1641, 1992.

SAINZ DE BUJANDA, F. “*Hacienda y Derecho. Volumen I*”. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962.

SAINZ DE BUJANDA, F. “*Lecciones de Derecho Financiero*”. Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1993.

SAINZ DE BUJANDA, F. “*Notas de Derecho Financiero. Tomo I. Vol. II*”. Facultad de Derecho, Universidad Complutense de Madrid, 1976.

SANCHEZ FERNANDEZ, T. “Estudio comparativo de los convenios suscritos por España respecto al Convenio Modelo de la OCDE”. *Documentos*, nº1, IEF, Madrid, 2004.

SANCHEZ GARCIA, N. “La Doble Imposición Internacional”. *Revista de Treball, Economia i Societat*, nº16, Valencia, 2000.

SANCHEZ GONZALEZ, L.M. “Las Libertades Comunitarias como Límite a la Capacidad Normativa de los Estados Miembros en Materia de Impuestos Directos: La Doctrina del Tribunal de Justicia”. *Cuadernos de Formación*, nº 20, IEF, Madrid, 2010.

SANCHEZ OLIVIAN, J. “*La fusión de sociedades. Estudio Económico, jurídico y fiscal*”. Editorial Derecho Reunidas, Madrid, 1993.

SANCHEZ, A. y LUCAS, J.L. “*Guide to Global Real Estate Investment Trust CRC 2011*”. Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2011.

SANCIÑENA ASURMENDI, C. “*La opción de compra*”. Colección Monografías de Derecho Civil, Dykinson, Madrid, 2007.

SANZ CLAVIJO, A. “¿Cuál es el fraude fiscal exigido en por el artículo 11.1 letra a) de la Directiva de fusiones, escisiones, etc., para poder aplicarse la norma antiabuso que esta disposición contiene?”. *Revista de Deloitte*, nº69, CISS, Valencia, noviembre 2012.

SANZ GADEA, E. “Novedades introducidas en la normativa del Impuesto sobre sociedades de por las Leyes 13/2000 y 14/2000”. *Revista de Contabilidad y Tributación*, n °215, 2001.

SANZ GADEA, E. “Otra vez los motivos económicos válidos”. *Master de Consultoría & Asesoría fiscal*, IEF y Loyola, 2011.

SANZ GADEA, E. “*Impuesto sobre Sociedades (Comentarios y Casos Prácticos).Tomo II*”. CEF, Madrid, 2004.

- SARMIENTO, D. “La autoridad del Derecho y la naturaleza del Soft Law”. *Cuadernos de Derecho Público*, nº28, 2006.
- SELIGMAN E. “*Essays in Taxation*”. MacMillan and Co., New York, 1895.
- SERRANO ANTÓN, F Y ZAPATA CANILLAS, S. “Infracciones y sanciones tributarias”. *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, nº 6, 1998.
- SERRANO ANTON, F. “Los Aspectos Fiscales Internacionales de los Establecimientos Permanentes” en AA.VV. “*Fiscalidad Internacional*”. CEF, Madrid, 2001.
- SHAY, S., CLIFTON FLEMING, J., PERONI, R. “The David R. Tillinghast Lecture: Whats source got to do with it? Source Rules and U.S. International Taxation”. *Tax Law Review*, nº81, 2002.
- SHOUP, C.: “*Fiscal Harmonization in Common Markets*”. Columbia University Press, New York, 1967.
- SIMON, J. “*Simon's taxes: income tax, corporation tax, capital gains tax*”. Butterworths, London, 1970.
- SIMONTACCHI, S. “*Taxation of Capital Gains under the OECD Model Convention: With Special Regard to Immovable Property*”. Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2007.
- SIMONTACCHI, S., STOSCHEK, U. “*Guide to Global Real Estate Investment Trusts*”. Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2011.
- SKAAR, A. “*Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle (International Taxation)*”. Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 1992.
- SMITH, A. “*La riqueza de las naciones. Libro V*”. Fondo de Cultura Económica, México Buenos Aires, 1958.
- SMYTH, P y BURBRIDGE, E. “Benefits for Collective Investment Vehicles in the EU”. *Tax Notes International*, vol. 68, nº6, 2012.
- SOOS, P.E. “*United States: basic principles affecting the income taxation of foreign persons*”. IBFD, Ámsterdam, 1985.
- SORIANO BEL, J.M. “*Fiscalidad inmobiliaria. Promotores, constructores y arrendadores de Inmuebles*”. CISS, Valencia, 2006.
- SORIANO BEL, J.M.” *Fiscalidad Inmobiliaria 2007-2008*”. CISS, Valencia, 2008.

SPITZ, B. “*Modelo de Convenio de doble imposición internacional sobre la renta y el patrimonio*”. IEF, Madrid, 1978.

SPITZ, B. “*International Tax Planning*”. Butterworths, Londres, 1983.

STEINMO, S. “*Taxation and Democracy*”. Yale University Press, New Haven (Connecticut), 1993.

STITT, I. “International Tax: avoiding parochialism”. *British Tax Review*, 1997.

STRENG, P. “U.S. Income Tax Treaties. Trends, Issues & Policies. Recent Developments – Future Prospects”. *Houston International Tax Forum*, 2009.

SZYSZCZAK, E. y VILLEM VAN DE GRONDEN, J. “*Social Services of General Interest in the EU*”. Springer, The Hague, 2013.

TEJERIZO LOPEZ, J.M. “La Discriminación entre la Tributación de las Rentas de Residentes y No Residentes”. *Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras, Registradores de España*, Abril/Junio 2013.

TERRA, B.J. y WATTEL, P.J. “*European Tax Law*”. Kluwer, Deventer, 2005.

THÜRER, D. “Soft Law” en BERNHARDT, R. “*Encyclopedia of Public International Law*”. North Holland, Amsterdam, 2000.

TIXIER, G., GEST G., KEROGUES, J. “*Droit Fiscal International*”. Litec, Paris, 1979.

TOILF, G. “National Report Austria”. *Cahiers de droit fiscal international*, vol. 87b, IFA, 2002.

TOMÉ MUGURUZA, B. “Obligación real de contribuir” en AA.VV. “*Guía del Impuesto de Sociedades*”. CISS, Valencia, 1996.

TROYA JARAMILLO, J.V. “La Fiscalidad Internacional en la Comunidad Andina” en AA.VV. “*Corso Di Diritto Tributario Internazionale*”. Coord.: UCKMAR, V., Cedam, Padova, 1999.

UCKMAR, V.: “Influencia del domicilio, de la residencia y de la nacionalidad en el Derecho tributario”. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº24, 1956.

URIA Y MENENDEZ “La Ley 31/2011, de 4 de Octubre, por la que se modifica la Ley 35/2003, de Instituciones de Inversión Colectiva”. *Circular Informativa*, nº27, Madrid, Octubre 2011.

- VALVERDE y VALVERDE, C. “*Tratado de Derecho Civil Español: Parte especial, derechos reales II*”. Talleres Tipográficos Cuesta, Valladolid, 1910.
- VAN DAM, J. “Persche. Tax Deduction for Cross Border Donations Permitted. EJC”. *Vakstudie*, nº4, Wolters Kluwer Business, Alphen aan den Rijn, 2009.
- VAN DER BERG, W. ”Future of Inheritance and Gift Tax Treaties” en STEFANER, M. “*Tax Treaty Policy and Development*”. Linde, Viena, 2005.
- VARONA ALABERN, J.E. “Incidencia del valor catastral en el Derecho Tributario Español”. *III Congreso sobre el IBI y valores catastrales*”. Universidad de Cantabria, Santander, 2011.
- VARONA ALABERN, J.E. “La motivación del valor catastral”. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº243, 1997.
- VIDAL MARTI, B. “*La Residencia Fiscal de las Personas Físicas y la Jurisprudencia Comunitaria*”. Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional, IEF, Madrid. 2008.
- VILLAGRA CAYAMANA, R.A. “Los Convenios para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal. Con énfasis en los convenios vigentes en el Perú” en AA.VV. “*CDIs - Convenios para evitar la Doble Imposición*”. IFA-Perú, San Isidro, 2008.
- VILLAR EZCURRA, M. “Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea caso Charalampos Dounias y Ypourgou Oikonomikon, asunto C-228/98” en AA.VV. “*Comentarios de Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*”. IEF, Madrid, 2002.
- VILLAR EZCURRA, M. “Integración económica europea y fiscalidad”. *Revista Comunidad Europea*, nº12, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 1997.
- VILLAR EZCURRA, M. “Los efectos en el Derecho español de la doctrina del business purpose y de la noción comunitaria de motivo económico válido”. *Noticias de la Unión Europea*, nº 239, CISS, Valencia, 2004.
- VILLARÓ BASTONS, M. “El nuevo régimen fiscal de las sociedades anónimas cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario SOCIMIS”. Cuatrecasas GonÇalves Pereira, *Vía Inmobiliaria*, nº122, 2013.
- VIÑUALES, A. “*A Flores de Lemus 1876-1941*”. *Revista Moneda y Crédito*, Madrid, 1951.

VOGEL, K. “*Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*”. Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 1997.

VOGEL, K. “Worldwide income vs. source taxation of income”. *Intertax*, nº10, 1998.

VOGEL, K., SHANNON H., DOERNBERG R., VAN RAAD,C. “*US Income Tax Treaties. Vol. I*”. Kluwer, Boston, 1988.

VON MEHREN, A. “*Recognition an Enforcement of Foreign Judgments. A New Approach for the Hague Conference?*”. Law&Cont, 1994.

WATTEL P. y MARRES, O. “The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties”. *European Taxation*, nº43, 2003.

WEBER, D. “A Closer Look at the General Antiabuse Clause in the Parent-Subsidiary Directive and the Merger Directive”. *EC Tax Review*, 1996.

WEBER, D. “*European Direct Taxation: Case Law and Regulations 2010*”. Kluwer Law International, Alphen aan del Rijn, 2010.

WEBER, D. “In Search of a (New) Equilibrium between Tax Sovereignty and the Freedom of Movement within the EC”. *Intertax*, nº12, 2006.

WIJNEN, WILLEM F.G., MAGENTA,M. “The UN Model in Practice”. *Bulletin for International Fiscal Documentation*, nº51, 1997.

WTO. “*Guide to WTO Law and Practice. Vol. 2*”. Legal Affaires Division, 2012.

XABIER, A. “*Direito tributario internacional: Tributacao das operacoes internacionais*”. Livraria Almedina, Coimbra, 1993.

ZAMBRANO VIEDMA, F. “Comentarios operativos sobre prevención del blanqueo de capitales (11)”. *Asnef*, 2010.