

---

## La fiscalidad directa del turismo residencial en España

José Manuel ALMUDÍ CID

Live in Spain, Madrid, 2007, 95 págs.

La Asociación «LIVE IN SPAIN», integrada por más de una treintena de empresas inmobiliarias españolas, constructoras, promotoras e intermediarias, que se han unido con el objetivo de promover especialmente entre los ciudadanos de la Unión Europea la inversión extranjera en segunda residencia en nuestro país, acaba de publicar esta importante monografía de José Manuel ALMUDÍ CID, profesor titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense de Madrid. En ella, el autor aborda una cuestión de sustancial interés para uno de los sectores que han actuado en los últimos años como motores de la economía nacional: la fiscalidad directa del turismo residencial y su problemática compatibilidad con el Ordenamiento comunitario. Hay que decir que el trabajo del que ahora damos noticia proviene del informe que la citada asociación hizo público el pasado 23 de mayo de 2007 y del que ya se hicieron eco los más importantes medios de comunicación. Por otro lado, una versión resumida del trabajo ha resultado publicada hace muy poco por la «Asociación Española de Asesores Fiscales» (*Revista Técnica Tributaria*, núm. 77, 2007, págs. 21 y ss.).

La obra arranca con la exposición del concepto de turismo residencial, que no resulta pacífico en la doctrina, llegándose a la conclusión de que, en materia tributaria, el turista residencial ha de equipararse, en buena parte de los supuestos, a un contribuyente no residente que ha realizado una inversión inmobiliaria en territorio español que es utilizada principalmente con fines residenciales.

Desde esta perspectiva, el trabajo que comentamos se encarga de desgranar los diferentes problemas que, desde la perspectiva del Derecho comunitario, plantean los diferentes hechos imposibles que afectan al turista residencial.

En primer término, se hace alusión al Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (IRNR). A juicio del profesor ALMUDÍ CID, pese a que la Ley 35/2006, de modificación parcial del IRPF, del Impuesto sobre Sociedades y del IRNR, ha equiparado el tipo de gravamen aplicable a las plusvalías inmobiliarias obtenidas por los contribuyentes residentes y no residentes, fijándose para ambas en un 18 por 100 a partir del 1 de enero de 2007, la jurisprudencia comunitaria dictada en materia de fiscalidad directa en los últimos años permitiría a los contribuyentes establecidos en otros Estados comunitarios, o en países pertenecientes al Espacio Económico Europeo que cuenten con un efectivo intercambio de información tributaria con nuestro país, solicitar la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas en los cuatro ejercicios anteriores a la entrada en vigor de la citada norma. Si tenemos en cuenta que el tipo aplicable a las plusvalías inmobiliarias en la redacción anterior al año 2007 era del 35 por 100 y que las personas físicas residentes podían disfrutar de un tipo de gravamen del 15 por 100, se toma consciencia del indudable interés que, en términos recaudatorios, cobra dicho planteamiento.

De igual modo, se cuestiona en el trabajo la compatibilidad con el Derecho comunitario de la retención prevista en el artículo 25.2 del Texto Refundido de la Ley del IRNR, y que ha sido fijada en un 3 por 100 tras la entrada en vigor de la Ley 35/2006, que afecta a la transmisión de

---

inmuebles por sujetos no residentes. A estos efectos, se trae a colación la sentencia dictada por el Tribunal de Luxemburgo el 3 de octubre de 2006, en el caso «FKP Scorpio Konzertproduktionen GMBH» (C-290/04), en la que se puso de manifiesto que un mecanismo como el español, que toma como base de la retención los rendimientos brutos del contribuyente –en este caso, el importe de la compraventa inmobiliaria–, resultará contrario al Derecho comunitario, al existir una discriminación respecto a los contribuyentes residentes, a pesar de que en la declaración del IRNR el contribuyente no residente pueda tomar como referencia su renta neta, compensando en la cuota el importe retenido o ingresado a cuenta por el adquirente.

El anterior razonamiento lleva a cuestionar la compatibilidad con el Derecho comunitario originario del método de cálculo de las ganancias patrimoniales previsto por el IRNR. De acuerdo con el artículo 24.4 del Texto Refundido de la Ley del IRNR, la base imponible de las ganancias patrimoniales obtenidas por el no residente deberá incluir las alteraciones que se produzcan como consecuencia de la división de la cosa común, de la disolución de la sociedad de gananciales o de los supuestos en los que se extinga el régimen económico de participación o, también, cuando se produzca una disolución de una comunidad de bienes.

En virtud de lo anterior, la situación del no residente que resulte afectado por la disolución de una comunidad de bienes que afecta a un inmueble situado en España resultará más gravosa que la aplicable a un sujeto residente que se encontrase en su misma situación. Lo mismo sucedería en el supuesto de que el no residente, al que podría resultar aplicable alguno de los regímenes económico-matrimoniales se viese afectado por la disolución o la extinción de los mismos. Desde esta perspectiva, parece claro que la normativa del IRNR que regula la determinación de la base imponible en las ganancias patrimoniales resulta contraria a las libertades fundamentales comunitarias, dado que, en este aspecto, el residente y el no residente se encontrarían en situaciones plenamente comparables, no resultando admisible desde la óptica comunitaria una discriminación como la señalada.

Especialmente interesantes me parecen las reflexiones que el autor realiza en torno a la compatibilidad con el Derecho comunitario del denominado Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades No Residentes, previsto en los artículos 40 a 45 del Texto Refundido de la Ley del IRNR, en las que se traen a colación unas recientes conclusiones del Abogado General, dictadas el 26 de abril de 2007, en el caso «Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA». En las mismas, el Abogado General, enjuiciando una norma francesa casi idéntica a la española llega a la conclusión de que la citada normativa va más allá de lo necesario para reaccionar contra la elusión fiscal que podría lograrse a través de la interposición de sociedades en el extranjero que oculten la verdadera titularidad del propietario de bienes inmuebles situados en territorio francés, dado que siempre cabría excluir de la citada tributación a aquellos contribuyentes que aporten a la Administración la documentación probatoria que permita concluir que no se pretende eludir el impuesto.

También planteará problemas de adecuación al Derecho comunitario la explotación de los bienes inmuebles por el turista residencial. Téngase presente que, como recuerda José Manuel ALMUDÍ, el contribuyente no residente en España que obtenga rendimientos del capital inmobiliario no podrá deducir de la base imponible ninguno de los conceptos que la Ley del IRPF contempla a efectos de determinar el rendimiento neto; esto es, los gastos necesarios para la obtención del rendimiento. En

---

el párrafo 23 de la sentencia dictada en el caso «Centro Ecuéstre de Lezíria Grande LDA» el Tribunal de Luxemburgo advirtió expresamente que «por lo que se refiere a los gastos profesionales que tengan una relación directa con la actividad ejercida por un no residente en un Estado miembro y que hayan generado en él ingresos imposables, su cómputo debe realizarse, en principio, en este Estado si los ingresos netos obtenidos por los residentes están sujetos a tributación después de la deducción de dichos gastos. En efecto, en el apartado 27 de su sentencia Gerritse, el Tribunal de Justicia declaró que, para el cómputo de tales gastos, los residentes y los no residentes se encuentran en una situación comparable. Por consiguiente, en la medida en que un Estado miembro concede a los residentes la posibilidad de deducir tales gastos, no puede, en principio, impedir el cómputo de los mismos en el caso de los no residentes».

Dejando al margen el IRNR, el trabajo del profesor ALMUDÍ también identifica problemas de compatibilidad con el Derecho comunitario en el ámbito del Impuesto sobre el Patrimonio. Así, por un lado, se sostiene, siguiendo la doctrina sentada por la jurisprudencia comunitaria en los casos «Schumacker» de 14 de febrero de 1995 (C-279/93) y «D» de 5 de julio de 2005 (C-376/03), que el Impuesto sobre el Patrimonio español resulta contrario al Derecho comunitario habida cuenta de que no contempla la posibilidad de que aquellos turistas residenciales establecidos en otros Estados comunitarios, que cuenten con la mayor parte de su patrimonio en España, tributen en nuestro país por obligación personal.

Por otro lado, se razona también que el citado impuesto resultará igualmente contrario al ordenamiento comunitario cuando el contribuyente no residente no cuente con el grueso de sus bienes y derechos en territorio español. En este sentido, se advierte de que debemos tener presente que el artículo 5.Uno a) de la Ley 19/1991 establece que aquellos contribuyentes residentes en España que pasen a tener su residencia en otro país –sin que necesariamente deba tratarse de un país comunitario–, podrán seguir tributando en España por obligación personal. A juicio del autor, dicha posibilidad, que afecta únicamente a los sujetos que han sido previamente residentes en España, constituye una discriminación contraria al Ordenamiento comunitario, que no encuentra justificación y que, en consecuencia, debe dar lugar a que aquellos contribuyentes comunitarios que se encuentran en una situación análoga o equiparable a los sujetos no residentes en España a los que les resulte aplicable el artículo 5.Uno-a) de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, se beneficien de la aplicación del mínimo exento previsto por el artículo 28.2 de dicha norma.

Obviamente, en este supuesto se englobarán no solo aquellos contribuyentes no residentes en España que tengan ubicado la mayor parte de su patrimonio en nuestro país, sino también aquellos otros que, contando en nuestro país con una porción mínima del mismo, podrían resultar discriminados frente a aquellos sujetos no residentes que disfrutan de la aplicación de la exención de 108.182,18 euros en la base imponible al haber residido previamente en España a efectos fiscales.

Por último, el libro editado por «LIVE IN SPAIN» aborda una cuestión de sustancial interés, como es la inaplicación de los beneficios fiscales previstos por las distintas Comunidades Autónomas, tanto en el ámbito del Impuesto sobre el Patrimonio, como en el del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, al turista residencial, al que, como contribuyente no residente, le resultará aplicable la normativa estatal. La Ley 21/2001, en la que se establecen los puntos de conexión que permiten atribuir competencias normativas y de gestión a las diferentes Comunidades Autónomas, utiliza

---

como punto de referencia el de la residencia fiscal del contribuyente a efectos del IRPF, por lo que resulta difícil equipar la situación del residente fiscal en otro Estado miembro con la de un sujeto residente en una Comunidad Autónoma. En este supuesto, el autor concluye que el actual desarrollo jurisprudencial de las libertades comunitarias no permite alcanzar una conclusión definitiva sobre esta cuestión, aunque, a su juicio, podrían plantearse problemas cuando el grueso de los bienes y derechos que resultan afectados por dichos tributos se encuentren gravados en un Comunidad Autónoma que otorgue los citados beneficios fiscales.

*Miguel Ángel Martínez Lago*