

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFC053849

DGT: 18-02-2015

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0541/2015

SUMARIO:

Contribuyente. Residencia habitual. Por aplicación de la normativa interna. Aplicación general de las normas sobre residencia. La solicitud del permiso de residencia en base a lo establecido en la Ley 14/2013 (Apoyo a los emprendedores y su internacionalización) no supone ninguna especialidad a la hora de aplicar las normas de no residencia, de tal modo que un contribuyente que no es residente fiscal en España no pasará a serlo por esa razón, si no cumple los requisitos del art. 9 Ley 35/2006 (Ley IRPF).

IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Rentas de bienes inmuebles. Imputación de rentas inmobiliarias. Convenio con Serbia. El contribuyente residente en España que disponga en España de un inmueble no afecto a actividades económicas deberá tributar por la correspondiente renta imputada, que tributará al 24 por ciento y se declarará mediante el modelo 210.

PRECEPTOS:

Ley 14/2013 (Apoyo a los emprendedores y su internacionalización).

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 9.

Convenio de 9 de marzo de 2009 (Convenio con Serbia), arts. 6 y 23.

RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), arts. 13, 24, 25 y 27.

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante, que reside y trabaja en Reino Unido, manifiesta ser residente fiscal en Serbia. Ha adquirido en 2014 un inmueble en España, solicitando permiso de residencia en base a lo establecido en la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización.

Cuestión planteada:

Residencia fiscal del consultante y si por el inmueble adquirido debe tributar en España.

Contestación:

En el escrito de consulta, el consultante manifiesta que ha adquirido un inmueble en España en 2014 por más de quinientos mil euros, solicitando permiso de residencia con base a lo establecido en la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a emprendedores y su internacionalización.

La residencia fiscal es un concepto que se desvincula del concepto de residencia laboral o de la residencia administrativa.

En la legislación interna española la residencia fiscal de las personas físicas se determina en virtud de lo dispuesto en el 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 de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, el cual, en su apartado 1, establece lo siguiente:

“1. Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.

Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.”

Según el mencionado precepto, una persona física será considerada residente fiscal en España, en un determinado período impositivo, en la medida en que concurra alguno de los criterios anteriormente expuestos, es decir, sobre la base de:

- la permanencia más de 183 días, durante el año natural, en territorio español, computándose, a tal efecto, las ausencias esporádicas, salvo que se acredite la residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.

- que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Asimismo, la LIRPF establece una presunción, que admite prueba en contrario, de que el contribuyente tiene su residencia fiscal en España cuando, de conformidad con los criterios anteriores, resida habitualmente en España su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

En la medida en que se dé cualquiera de las circunstancias previstas en el artículo 9.1 de la LIRPF, el consultante será considerado contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y tributará en este impuesto por su renta mundial, con independencia del lugar donde se hayan producido las rentas y cualquiera que sea la residencia del pagador de las mismas, según se deriva del artículo 2 de la LIRPF, sin perjuicio de las particularidades que, para cada tipo de renta, se establezcan en los Convenios para evitar la doble imposición que, en su caso, sean aplicables.

En el presente supuesto, el consultante manifiesta en su escrito que es residente fiscal en Serbia y que reside habitualmente en Reino Unido, lugar donde radica su trabajo. Del escrito de consulta se puede inferir que en España no permanece más de 183 días al año, no reside su cónyuge ni sus hijos menores, ni radica el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos.

Si se dan estas circunstancias el consultante no tendrá la consideración de residente fiscal en España, no teniendo que tributar por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en España.

Respecto al inmueble que manifiesta el consultante que ha adquirido en España, en el caso de que efectivamente sea residente fiscal en Serbia, será de aplicación el Convenio entre el Reino de España y la República de Serbia para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, y Protocolo, hecho en Madrid el 9 de marzo de 2009, que en su artículo 23.1 establece:

“1. El patrimonio constituido por bienes inmuebles tal como se definen 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.”

Por consiguiente, si el consultante es residente fiscal en Serbia, el patrimonio constituido por bienes inmuebles en España puede someterse a imposición en España.

Por lo que se refiere a los rendimientos derivados de los inmuebles situados en España propiedad del consultante, resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 6 del Convenio hispano-serbio que establece:

“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 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 y aeronaves no tendrán la consideración de bienes inmuebles.

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.

4. Las disposiciones de los apartados 1 y 3 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.”.

Por lo tanto, España podrá gravar los rendimientos derivados de dichos inmuebles por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, de acuerdo a lo dispuesto en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, en adelante TRLIRNR, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, BOE del 12 de marzo de 2004, cuyo apartado primero del artículo 12 señala:

“Constituye el hecho imponible la obtención de rentas, dinerarias o en especie, en territorio español por los contribuyentes por este impuesto, conforme a lo establecido en el artículo siguiente.”

Por su parte, el artículo 13.1.g) del citado TRLIRNR dispone lo siguiente:

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

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

Por otro lado el artículo 24 del TRLIRNR, en su apartado 1 establece:

“1. Con carácter general, la base imponible correspondiente a los rendimientos que los contribuyentes por este impuesto obtengan sin mediación de establecimiento permanente estará constituida por su importe íntegro, determinado de acuerdo con las normas del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, sin que sean de aplicación los porcentajes multiplicadores del artículo 23.1 de dicho texto refundido, ni las reducciones.”

Si el inmueble no se arrienda, sino que se mantiene a disposición del consultante, deberá tributar por la renta derivada de la titularidad de la vivienda situada en España, conforme a lo establecido en el artículo 13.1.h) del TRLIRNR, que establece que se consideran rentas obtenidas en territorio español:

“Las rentas imputadas a los contribuyentes personas físicas titulares de bienes inmuebles urbanos situados en territorio español, no afectos a actividades económicas.”.

En consecuencia, se entenderá que existe una renta sometida al IRNR, cuya forma de calcularse se contempla en el artículo 24.5 del TRLIRNR, remitiendo a normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Respecto al tipo aplicable, el artículo 25.1.a) del TRLIRNR establece:

Con carácter general, el 24 por ciento. No obstante, el tipo de gravamen será el 19 por ciento cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

Por lo tanto, dado que el consultante es residente fiscal en Serbia el tipo aplicable a tales rendimientos, de acuerdo con el artículo 25.1.a) del TRLIRNR, será el 24 por 100.

El devengo de las rentas imputadas correspondientes a bienes inmuebles urbanos se produce, de acuerdo con el artículo 27.c) del TRLIRNR, el 31 de diciembre de cada año. El consultante deberá presentar la declaración mediante el Modelo 210 e ingresar en el Tesoro en el año natural siguiente al devengo de la renta, según lo dispuesto en el artículo 5 de la Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación 210, 211 y 213 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que deben utilizarse para declarar las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, la retención practicada en la adquisición de bienes inmuebles a no residentes sin establecimiento permanente y el gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes, y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación y otras normas referentes a la tributación de no residentes.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.