

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC064139

DGT: 28-02-2017

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0510/2017

SUMARIO:

IRPF. Deduciones. Doble imposición internacional. *Los tributos locales extranjeros no son impuestos de naturaleza análoga al IRPF.* Los contribuyentes han adquirido un inmueble en Córcega (Francia) que no constituye su vivienda habitual. En Francia la propiedad y disfrute de este inmueble está gravada por dos tributos, la *taxe foncière* y la *taxe d'habitation*, ambos de carácter local. Al gravar el IRPF la renta mundial de los contribuyentes residentes en España, procederá por dicha vivienda la imputación de la renta inmobiliaria del art. 85 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF) al no estar afecta a una actividad económica ni ser generadora de rendimientos del capital. Por otro lado, la deducción por doble imposición internacional del art. 80 de la misma Ley, tiene por objeto evitar que una renta obtenida en el extranjero por contribuyentes del IRPF esté sujeta a este impuesto en España y también a un impuesto de naturaleza análoga en el extranjero. Al no tratarse la *taxe foncière* y la *taxe d'habitation* de impuestos de naturaleza análoga al IRPF, sino que se trata de tributos locales, no cabe la aplicación de la deducción por doble imposición internacional.

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 80 y 85.

Convenio de 10 de octubre de 1995 (Convenio con Francia), art. 2.

Descripción sucinta de los hechos:

Los consultantes han adquirido un inmueble en Córcega (Francia) que no constituye su vivienda habitual. En Francia la propiedad y disfrute de este inmueble está gravada por dos tributos, la *taxe foncière* y la *taxe d'habitation*, ambos de carácter local.

Cuestión planteada:

Al entender los consultantes que el concepto que grava este último tributo es similar a la imputación de rentas inmobiliarias en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se preguntan si podrían aplicar la deducción por doble imposición internacional.

Contestación:

Aunque no se dice expresamente en la consulta, partimos de la base de que los consultantes tienen la condición de residentes fiscales en España, siendo contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, en consecuencia, tributarán en España por su renta mundial.

El artículo 85 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, establece lo siguiente:

“1. En el supuesto de los bienes inmuebles urbanos, calificados como tales en el artículo 7 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, así como en el caso de los inmuebles rústicos con construcciones que no resulten indispensables para el desarrollo de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales, no afectos en ambos casos a actividades económicas, ni generadores de rendimientos del capital, excluida la vivienda habitual y el suelo no edificado, tendrá la consideración de renta imputada la cantidad que resulte de aplicar el 2 por ciento al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo.

En el caso de inmuebles localizados en municipios en los que los valores catastrales hayan sido revisados, modificados o determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, de conformidad con la normativa catastral, y hayan entrado en vigor en el periodo impositivo o en el plazo de los diez periodos impositivos anteriores, el porcentaje será el 1,1 por ciento.

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

Cuando se trate de inmuebles en construcción y en los supuestos en que, por razones urbanísticas, el inmueble no sea susceptible de uso, no se estimará renta alguna.

2. Estas rentas se imputarán a los titulares de los bienes inmuebles de acuerdo con el apartado 3 del artículo 11 de esta Ley.

(...)"

El precepto citado tiene como finalidad someter a gravamen una capacidad económica puesta de manifiesto por la titularidad de un inmueble o de un derecho real sobre el mismo, pero excluyendo la vivienda habitual.

En consecuencia, al gravar el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la renta mundial de los contribuyentes residentes en España, procederá la imputación de la renta inmobiliaria prevista en el citado artículo 85 de la LIRPF, al no estar la vivienda afecta a una actividad económica ni ser generadora de rendimientos del capital.

Los consultantes hacen referencia en el escrito de consulta a la posibilidad de aplicar la deducción por doble imposición por los tributos locales que se pagan en Francia por la vivienda situada en Córcega.

La deducción por doble imposición internacional viene recogida en el artículo 80 de la LIRPF, según el cual:

"1. Cuando entre las rentas del contribuyente figuren rendimientos o ganancias patrimoniales obtenidos y gravados en el extranjero, se deducirá la menor de las cantidades siguientes:

a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes sobre dichos rendimientos o ganancias patrimoniales.

b) El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero.

2. A estos efectos, el tipo medio efectivo de gravamen será el resultado de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la cuota líquida total por la base liquidable. A tal fin, se deberá diferenciar el tipo de gravamen que corresponda a las rentas generales y del ahorro, según proceda. El tipo de gravamen se expresará con dos decimales.

3. Cuando se obtengan rentas en el extranjero a través de un establecimiento permanente se practicará la deducción por doble imposición internacional prevista en este artículo, y en ningún caso resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 22 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades."

El artículo 2 del Convenio entre el Reino de España y la República Francesa, con el fin de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, firmado en Madrid el 10 de octubre de 1995 (BOE de 12 de junio de 1997), en cuanto a los impuestos comprendidos en su ámbito de aplicación, dispone lo siguiente:

"1. El presente Convenio se aplica a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio exigibles por cada uno de los Estados contratantes, o de sus entidades territoriales, cualquiera que sea el sistema de su exacción.

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 bienes muebles o inmuebles, los impuestos sobre el importe de sueldos o salarios pagados por las empresas, así como los impuestos sobre las plusvalías.

3. Los impuestos actuales a los que concretamente se aplica este Convenio son:

a) En España:

- i) El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- ii) El Impuesto sobre Sociedades
- iii) El Impuesto sobre el Patrimonio
- iv) Los Impuestos locales sobre la Renta y sobre el Patrimonio (denominados en lo sucesivo “impuesto español”).

b) En Francia:

- i) El Impuesto sobre la Renta (l'Impôt sur le revenu)
- ii) El Impuesto sobre Sociedades (l'Impôt, sur les sociétés)
- iii) El Impuesto sobre los Salarios (la taxe sur les salaires)
- iv) El Impuesto de Solidaridad sobre el Patrimonio (l'Impôt de solidarité sur la fortune).

Y todas las retenciones en la fuente, todos los pagos anticipados y a cuenta considerados como impuestos sobre la renta o sobre el patrimonio a los efectos del apartado 2 (denominados en lo sucesivo Impuesto francés).

4. El Convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo y que se añadan a los actuales o les sustituyan. Las autoridades competentes de los Estados contratantes se comunicarán mutuamente las modificaciones importantes que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones fiscales.”

Los tributos locales mencionados en la consulta no se mencionan expresamente en el artículo 2 del Convenio Hispano-Francés y, por tanto, no podrá alegarse el citado Convenio ni serán tampoco de aplicación las normas establecidas en dicho Convenio para la eliminación de la doble imposición, sino que, en su caso, habrá que estar a lo dispuesto al respecto en la legislación interna española, por ser residentes en España.

La deducción por doble imposición internacional prevista en el artículo 80 de la LIRPF, tiene por objeto evitar que una renta obtenida en el extranjero por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas esté sujeta a este impuesto en España y también a un impuesto de naturaleza análoga en el extranjero.

Al no tratarse “la taxe foncière” y “la taxe d’habitation” de impuestos de naturaleza análoga al IRPF, sino que se trata de tributos locales, no cabe la aplicación de la deducción por doble imposición internacional.

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.