

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC083720

DGT: 04-07-2022

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1605/2022

SUMARIO:

IRPF. Regímenes especiales. Imputación de rentas inmobiliarias. El contribuyente indica que, habiendo procedido con la sentencia de divorcio, en la que se especifica que una segunda residencia (situada en Francia) pasa a su nombre por disolución de condominio, procedió a efectuar los trámites ante notario. Añade que, en Francia, hay que tributar sobre la totalidad del bien. La disolución de la comunidad de bienes y la posterior adjudicación no constituye ninguna alteración en la composición de sus respectivos patrimonios que pudiera dar lugar a una ganancia o pérdida patrimonial, siempre y cuando la adjudicación se corresponda con la respectiva cuota de titularidad. En relación con los gastos generados por la extinción del condominio, cabe señalar que, al haber adquirido una participación indivisa (la que correspondía a su ex-cónyuge) del inmueble, los gastos y tributos inherentes a la adquisición de esa participación formarían parte del valor de adquisición de la misma. Por otro lado, respecto a la tributación en España, por el IRPF, al ser propietario de un inmueble que constituye una segunda residencia, se le aplicará la imputación de rentas inmobiliarias por gravar su renta mundial como residente en España y, además, por no estar la vivienda de Francia afecta a una actividad económica ni ser generadora de rendimientos del capital.

IRNR. Convenio con Francia. En relación con las rentas inmobiliarias obtenidas por una persona física residente fiscal en España procedentes de bienes inmuebles situados en territorio francés, pueden ser sometidas a tributación tanto en Francia, como Estado de la fuente, como en España, como Estado de la residencia. En caso de que se produzca doble imposición, será España como país de residencia de la persona, el Estado que deba eliminarla, de acuerdo con el art. 24.2 del Convenio Hispano Francés.

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 33.1 y 2, 80 y 85.

Convenio de 10 de octubre de 1995 (Convenio con Francia), arts. 6 y 24.

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante indica que, habiendo procedido con la sentencia de divorcio, en la que se especifica que una segunda residencia (situada en Francia) pasa a su nombre por disolución de condominio, procedió a efectuar los trámites ante notario. Añade que, en Francia, hay que tributar sobre la totalidad del bien.

Cuestión planteada:

Si, en su declaración de la renta en España, puede desgravar estos gastos.

Contestación:

Aunque no se dice expresamente en la consulta, se parte de la base de que el consultante tiene la condición de residente fiscal en España, siendo contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF).

El artículo 33.1 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 (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, establece que “son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos”.

El apartado 2 del mismo precepto dispone que “Se estimará que no existe alteración en la composición del patrimonio:

En los supuestos de división de la cosa común.

En la disolución de la sociedad de gananciales o en la extinción del régimen económico matrimonial de participación.

En la disolución de comunidades de bienes o en los casos de separación de comuneros.

Los supuestos a los que se refiere este apartado no podrán dar lugar, en ningún caso, a la actualización de los valores de los bienes o derechos recibidos.”

Conforme con lo dispuesto en el citado precepto, la disolución de la comunidad de bienes y la posterior adjudicación a cada uno de los comuneros de su correspondiente participación en la comunidad no constituye ninguna alteración en la composición de sus respectivos patrimonios que pudiera dar lugar a una ganancia o pérdida patrimonial, siempre y cuando la adjudicación se corresponda con la respectiva cuota de titularidad. En estos supuestos no se podrán actualizar los valores de los bienes o derechos recibidos, que conservarán los valores de adquisición originarios, y, a efectos de futuras transmisiones, las fechas de adquisición originarias.

Solo en el caso de que se atribuyesen a alguno de los comuneros bienes o derechos por mayor valor que el correspondiente a su cuota de titularidad, existiría una alteración patrimonial en el otro, generándose en este último una ganancia o pérdida patrimonial, independientemente de que exista o no exista compensación en metálico, cuyo importe se determinará, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 34 de la LIRPF, por diferencia entre los valores de adquisición y de transmisión, valores que vienen definidos en el artículo 35 para las transmisiones onerosas, según el cual:

“1. El valor de adquisición estará formado por la suma de:

- a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiere efectuado.
- b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente.

En las condiciones que reglamentariamente se determinen, este valor se minorará en el importe de las amortizaciones.

2. El valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado. De este valor se deducirán los gastos y tributos a que se refiere el párrafo b) del apartado 1 en cuanto resulten satisfechos por el transmitente.

Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste.”

En lo que respecta al valor de mercado correspondiente a la vivienda es el que correspondería al precio acordado para su venta entre sujetos independientes en el momento de la adjudicación. En cualquier caso, la fijación de dicho valor es una cuestión de hecho, ajena por tanto a las competencias de este Centro Directivo y que podrá acreditarse a través de medios de prueba admitidos en derecho, cuya valoración corresponderá efectuar a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria.

Por tanto, en relación con los gastos generados con la extinción del condominio, cabe señalar que, al haber adquirido una participación indivisa (la que correspondía a su ex-cónyuge) del inmueble, los gastos y tributos inherentes a la adquisición de esa participación indivisa formarían parte del valor de adquisición de la misma.

Por otra parte, el consultante añade, sin mayor concreción, que, en Francia, hay que tributar sobre la totalidad del bien.

En lo referente a la tributación en España, por el IRPF, al ser propietario de un inmueble que constituye una segunda residencia, se ha de tener en cuenta la imputación de rentas inmobiliarias, regulada en el artículo 85 de la LIRPF, según el cual:

“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 período impositivo o en el plazo de los diez períodos 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 la 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 IRPF 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 de Francia afectada a una actividad económica ni ser generadora de rendimientos del capital.

Por otro lado, en relación con las rentas inmobiliarias percibidas de Francia por un residente fiscal en España, el artículo 6 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), establece:

“Artículo 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 este otro Estado.

2. La expresión «bienes inmuebles» tendrá el significado que le atribuya el derecho del Estado contratante en que los bienes en cuestión estén situados. Dicha expresión comprende en todo caso los accesorios, el ganado y 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 explotación o la concesión de la explotación de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos minerales; los buques y aeronaves no se consideran bienes inmuebles.

3. Las disposiciones del apartado 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.
(...)”.

Por tanto, en virtud de lo establecido en el apartado 1 del precepto anterior, las rentas obtenidas por una persona física residente fiscal en España procedentes de bienes inmuebles situados en territorio francés, pueden ser sometidas a tributación tanto en Francia, como Estado de la fuente, como en España, como Estado de la residencia

Por otro lado, esa persona física, residente fiscal en España, tributará, como contribuyente del IRPF, por su renta mundial, dentro de la cual se incluirán las rentas derivadas de los bienes inmuebles situados en territorio francés. Dichas rentas inmobiliarias tributarán en el IRPF de acuerdo con lo establecido por la LIRPF.

En caso de que se produzca doble imposición, será España como país de residencia de la persona, el Estado que deba eliminarla de acuerdo con lo establecido en el artículo 24.2 del Convenio Hispano-Francés, así como en su legislación interna, en este caso la LIRPF.

El artículo 24 del Convenio Hispano-Francés, en su apartado 2, establece lo siguiente:

“2. En lo que concierne a España, la doble imposición se evita conforme a las disposiciones de la legislación interna española y a las disposiciones siguientes:

a) Cuando un residente de España obtenga rentas o posea elementos patrimoniales, que conforme a las disposiciones de este Convenio puedan someterse a imposición en Francia, España concederá, sobre el impuesto que perciba sobre la renta o sobre el patrimonio de este residente, una deducción por un importe igual a la parte del impuesto pagado en Francia. Sin embargo, esta deducción no podrá, en ningún caso, exceder la parte del impuesto español calculado antes de la deducción, correspondiente, según el caso, a las rentas o al patrimonio que pueden someterse a imposición en Francia.

b) (...).

c) Cuando, de conformidad con cualquier disposición del Convenio, las rentas percibidas por un residente de España, o el patrimonio que posea, estén exentos de impuesto en España, España puede, sin embargo, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos, a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas o patrimonio de este residente.”.

Y, la LIRPF, en su artículo 80, regula la deducción por doble imposición internacional en los siguientes términos:

“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.

(...)”.

Por último, al no aclarar, en su escrito, las rentas que han sido gravadas en Francia, ni el tributo pagado en Francia al que se refiere en su escrito de consulta, cabe añadir lo señalado por este Centro directivo en la consulta V0510-17, de fecha 28 de febrero de 2017, en la que se preguntó por la posibilidad de aplicar la deducción por doble imposición internacional por unos tributos (la *taxe foncière* y la *taxe d'habitation*, ambos de carácter local) pagados en Francia por una vivienda situada en Córcega, propiedad de los consultantes y que no constituía su vivienda habitual. En dicha consulta se señaló lo siguiente:

“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 Función Pública.