

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC089552

DGT: 15-07-2024

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1742/2024

SUMARIO:

IRPF. Deducciones. Doble imposición internacional. *Impuesto municipal extranjero.* Tratándose el IMU «l'imposta municipale propria» -impuesto municipal italiano- de un impuesto que recae sobre la propiedad de los inmuebles situados en Italia, no tiene la condición de naturaleza idéntica o análoga al IRPF o al IRNR, en consecuencia, no cabe la aplicación de la deducción por doble imposición internacional.

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 2, 5, 9, 21, 27, 80 y 85.

Convenio de 8 de septiembre de 1977 (Convenio con Italia), arts. 2 y 6.

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante, residente fiscal en España, y contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), es propietario de un inmueble situado en Italia. Por dicho inmueble soporta un impuesto municipal en Italia, denominado "l'imposta municipale propria" (IMU).

Cuestión planteada:

Si debe tributar en España por el citado inmueble. Corrección de la doble imposición internacional por el IMU soportado por el inmueble en Italia.

Contestación:

La presente contestación se formula partiendo, según lo manifestado en el escrito de consulta, de que el consultante es una persona física que tiene su residencia habitual en España según 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 del día 29 de noviembre), en adelante LIRPF, por lo que tiene la consideración de contribuyente de este impuesto.

El artículo 2 de la LIRPF establece que "constituye el objeto de este Impuesto la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador".

Por su parte, el artículo 5 de la LIRPF dispone que "lo establecido en esta Ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución Española".

Por tanto, la consultante, como contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), tributará en España 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 este sentido, en la medida en que se trata de la tributación de un inmueble situado en Italia, propiedad de un residente fiscal en España, podrá resultar de aplicación el 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 de 22 de diciembre de 1980), en adelante, el Convenio.

El artículo 6 del mismo, en cuanto a las rentas inmobiliarias, dispone que:

"1. Las rentas procedentes de bienes inmuebles, incluidas las rentas de explotaciones agrícolas o forestales, pueden someterse a Imposición en el Estado contratante en que esos bienes están situados.

2. La expresión "bienes inmuebles" vendrá definida de conformidad con la Ley del Estado contratante en que los bienes en cuestión estén situados. Dicha expresión comprende, en todo caso los accesorios, el ganado y equipo de las explotaciones agrícolas y forestales, así como los derechos a los que se apliquen las disposiciones de Derecho privado relativas a los bienes raíces. Se considera además como "bienes inmuebles" el usufructo de bienes inmuebles y los derechos a percibir cánones variables o fijos por la explotación o la concesión de explotación

de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales. Los buques, embarcaciones 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 aparcería, de la enajenación, así como de cualquier otra forma de explotación de los bienes inmuebles.

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 los bienes inmuebles utilizados para el ejercicio de una profesión independiente.”

Por tanto, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo, las rentas procedentes de los bienes inmuebles situados en Italia, propiedad de un residente fiscal en España podrán tributar tanto en Italia, como estado de la fuente, como en España, como estado de residencia.

En cuanto a la tributación en el IRPF de las rentas derivadas, en su caso, del arrendamiento del inmueble en Italia, el apartado 1 del artículo 21 de la LIRPF dispone que “tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital la totalidad de las utilidades o contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que provengan, directa o indirectamente, de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por éste”. Añadiendo dicho precepto, en su apartado 2, que, en todo caso, se incluirán como rendimientos del capital “los provenientes de los bienes inmuebles, tanto rústicos como urbanos, que no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por el contribuyente”.

Asimismo, el artículo 22 de la LIRPF establece, en su apartado 1, lo siguiente: “1. Tendrán la consideración de 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”.

Por su parte, el artículo 27 de la LIRPF establece, en su apartado 1, que “se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”.

A continuación, en su apartado 2, el artículo 27 delimita cuándo el arrendamiento de inmuebles constituye una actividad económica, disponiendo que:

“2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa”.

Por tanto, en caso de que el inmueble se encuentre arrendado, partiendo de la hipótesis de que el arrendamiento no se realiza como actividad económica (por no reunir los requisitos previstos en el artículo 27.2 de la LIRPF), los rendimientos derivados del arrendamiento de los inmuebles propiedad del consultante constituirán rendimientos del capital inmobiliario.

Por otro lado, si el inmueble no se encuentra arrendado, o no lo estuviera todo el año, el artículo 85 de la LIRPF regula la imputación de rentas inmobiliarias disponiendo 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 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.

(...)

Por otro lado, el contribuyente manifiesta en su escrito de consulta que en Italia tributa por el inmueble en el “imposta municipal propria” (IMU). En este sentido, el artículo 2 del Convenio, relativo a los impuestos comprendidos señala que:

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

2. Se consideran impuestos sobre la renta los que gravan la totalidad de la renta o alguna categoría de renta, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles, sobre el importe total de los sueldos o salarios pagados por las empresas, así como los impuestos sobre las plusvalías.

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

a) En lo que se refiere a Italia:

- 1) El impuesto sobre la renta de las personas físicas (imposta sul reddito delle persone fisiche);
- 2) El impuesto sobre la renta de las personas jurídicas (imposta sul reddito delle persone giuridiche);
- 3) El impuesto local sobre las rentas (imposta locale sul reddito); inclusive si se perciben mediante retención en la fuente (en adelante denominados “impuesto italiano”).

b) En lo que se refiere a España:

- 1) El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas;
- 2) El Impuesto sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas;
- 3) Los siguientes impuestos a cuenta: las Contribuciones Territoriales Rústica y Urbana; el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal; el Impuesto sobre las Rentas del Capital y el Impuesto sobre las Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales;
- 4) El Canon de superficie y el Impuesto sobre la Renta de Sociedades, regulados por la Ley de 27 de junio de 1974, aplicable a las empresas que se dedican a la investigación y explotación de hidrocarburos;
- 5) Los impuestos locales sobre la renta (en adelante denominados “impuesto español”).

4. El Convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la firma del presente Convenio y que se añadan a los actuales o les sustituyan. Al final de cada año, las Autoridades competentes de los Estados contratantes se comunicarán las modificaciones importantes que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones fiscales.”

De acuerdo con la información facilitada por el consultante, y en disposición de este Centro Directivo, el IMU grava la propiedad de los bienes inmuebles en Italia, sin que constituya un impuesto sobre la renta de los mencionados en el artículo 2 del Convenio, y, por tanto, en relación con dicho impuesto no podrá alegarse el Convenio ni serán tampoco de aplicación las normas establecidas en dicho Convenio para la eliminación de la doble imposición.

Por su parte, el artículo 80.1 de la LIRPF dispone que:

“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.

(...)"

Tratándose el IMU de un impuesto que recae sobre la propiedad de los inmuebles situados en Italia, no tiene la condición de naturaleza idéntica o análoga al IRPF o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR). En consecuencia, al no tratarse de un impuesto de naturaleza análoga al IRPF o al IRNR, 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 Públicas.