

La tributación de los inmuebles de extranjeros

Julio César Muñiz Pérez
Scuola Europea di Alti Studi Tributari
Universidad de Bolonia

La Tributación general de los bienes inmuebles a través del IBI se presenta como una exigencia general del artículo 133 de la Constitución que incluirá tanto a nacionales como a extranjeros. Sin embargo, cuando nos acercamos a los casos en los que el sujeto pasivo es un sujeto extranjero nos encontramos ante un ámbito casuístico, en el que dependiendo del sujeto titular del Derecho que pueda ser objeto de la imposición correspondiente deberá acudir a una regulación determinada. Nos adentramos en los distintos supuestos y su normativa aplicable, pudiendo distinguir dos grupos, por un lado, aquellos que por ser sujetos de Derecho Internacional se deban regular por lo dispuesto por éste de forma general o en los acuerdos respectivos con el Estado, y por otro los sujetos pasivos que no entran dentro de la esfera del Derecho Internacional y se regularán por leyes internas específicas. Los primeros están compuestos fundamentalmente por Estados y Organizaciones Internacionales, los segundos por particulares, empresas y fundaciones extranjeras. Nos acercamos a la legislación aplicable a cada caso y a la delimitación de

ambas esferas, así como su relación con el Derecho de la Unión Europea que impide un trato desfavorable con los ciudadanos comunitarios frente a los nacionales, analizando para ello jurisprudencia específica.

Tributación y soberanía

La tributación de los bienes inmuebles es una de las tributaciones clásicas estatales tanto por la facilidad de la imposición (acompañada de la imposibilidad de ocultación) como por encontrarse estrechamente vinculado con el principio de territorialidad del Estado, directamente vinculado con la soberanía de éste sobre su propio territorio.

La vinculación entre territorio y fiscalidad en el caso de los bienes inmuebles es completa, y por ello se debe conectar con el concepto de soberanía, que incluye su comprensión como Poder impositivo que se desenvuelve dentro de su ámbito territorial, con lo que no se plantea ningún tipo

de problema al no existir una dimensión externa desde la fiscalidad. Ya que, como señaló Garbarino (1), la soberanía del Estado, como Poder Tributario soberano, está caracterizado a nivel interno por su carácter autoritario en relación a los sujetos a él sometidos, frente al plano externo, en el que la soberanía se manifiesta en el ejercicio de una plena capacidad de Derecho internacional del Estado en materia impositiva en relación con otros Estados. En otras palabras, la imposición sobre los inmuebles está ligada al Estado a través del principio de territorialidad, y en él no encontramos por ello los problemas de otros impuestos con incidencia en el ámbito internacional.

Como señala el profesor López Espadafor (2), al que seguimos al escribir estas líneas, diferentes teorías ligadas al poder tributario del Estado con la idea de soberanía, citando autores como Blumenstein, para el que “el poder de imposición” se presenta como una emanación de la soberanía territorial (3), Micheli (4), que concibe el poder de crear normas jurídicas tributarias como una manifestación de la soberanía, Cocivera (5) que define el poder tributario como la manifestación más emergente de la soberanía del Estado, o autores que hablan de soberanía fiscal, como Casado Ollero (6),

Sampay (7) o Sopena Gil (8), o Carli, que distingue en el fenómeno fiscal dos situaciones, una activa, la soberanía fiscal, que contiene la soberanía de formación, la de imposición y la de percepción, y la pasiva, la sujeción tributaria. Igualmente Kruse (9), Bayona De Perogordo (10), Yebra Martul-Ortega (11) o Griziotti (12) conciben la soberanía financiera como una de las manifestaciones principales de la soberanía del Estado, una parte de esa soberanía general.

Estas posiciones doctrinales han sido criticadas por autores como Vanoni (13), considera que el tributo no tiene una causa exterior como la sumisión a la soberanía, sino que su existencia sólo se fundamenta en la necesidad de financiación para la existencia misma del ente público. Scoca (14) atribuye el origen de la unión de imposición y soberanía en el Antiguo Régimen, momento en el que la soberanía podía entenderse como conjunto de prerrogativas del soberano, pero en la actualidad es un concepto vacío ya que la potestad impositiva está incluida

(1) GARBARINO, C., *La tassazione del reddito transnazionale*, CEDAM, Padova 1990, pp. 96-99.

(2) LÓPEZ ESPADAFOR, C. M., *Principios básicos de fiscalidad internacional*, Marcial Pons, Madrid 2010, pp. 37 y siguientes.

(3) BLUMENSTEIN, *Sistema di Diritto delle imposte* (traducción al italiano por F. Forte), ed. Giuffrè, Milano 1954, p. 35.

(4) MICHELI, G. A., “Premesse per una teoria della potestà di imposizione”, *Revista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, Parte I, 1967, p. 264.

(5) COCIVERA, B., *Principi di Diritto Tributario*, Vol. I, Giuffrè, Milano 1959, p. 102.

(6) CASADO OLLERO, G., “Fundamento jurídico y límites de la armonización fiscal en el Tratado de la CEE”, *Estudios sobre armonización fiscal y Derecho presupuestario europeo*, 2ª edición, ediciones TAT, Granada 1987, p. 26 y 62.

(7) SAMPAY, E., *El Derecho Fiscal Internacional*, de. Biblioteca Laboremus, La Plata-Buenos Aires, 1951.

(8) SOPENA GIL, J., “La aplicación de las leyes fiscales españolas en la plataforma marítima continental o zona económica exclusiva”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 41, 1984, p. 7.

(9) KRUSE, H. W., *Derecho Tributario. Parte General* (Traducción de Yebra Martul-Ortega y Izquierdo Macías-Picavea) de. De Derecho Financiero-editoriales de Derecho Reunidas, Madrid 1978, p. 88 y 89.

(10) BAYONA DE PEROGORDO, J. J., “Impuesto industrial. Licencia Fiscal. La aplicación de las normas tributarias en el espacio”, *Crónica Tributaria*, nº 1, 1972, págs 191 y ss.

(11) YEBRA MARTUL-ORTEGA, P. *Poder financiero*, de. De Derecho Financiero-Editoriales de Derecho reunidas, Madrid 1977. p. 26.

(12) GRIZIOTTI, B., “Studi di Diritto tributario”, *Studi nelle Scienze Giuridiche e Sociali*, Vol. XII, R. Università di Pavia, 1928, pp. 15 y ss.

(13) VANONI, E., “Elementi di Diritto tributario”, en FORTE, F. Y LONGOBARDI, C. (eds.), *Opere Giuridiche*, Vol. II, ed. Giuffrè, Milano 1962.

(14) SCOCA, F. G., “Stato de altri enti impositori di fronte al dovere di prestazione tributaria”, *Diritto e Pratica Tributaria*, Parte Prima, 1968, pp. 175 y ss.

dentro de la potestad normativa general y no una potestad aparte. Falcón y Tella (15) aboga por la desvinculación total entre Poder Financiero y soberanía, tanto en el plano interno como en el internacional. En el mismo sentido se expresa Rodríguez Bereijo (16) o de Cazorla Prieto (17), éste último otorga sin embargo a la soberanía aún un rol importante en tanto se adapte a la realidad actual, como elemento definidor del Estado, aunque no como fundamento del Poder tributario del Estado, distinguiendo tres tipos de fundamentos de ese Poder, un fundamento económico, la necesidad de financiación de los entes públicos, un fundamento político-social, el acuerdo de cómo deben financiarse los gastos públicos, y un fundamento jurídico en la Constitución.

A pesar de lo controvertido que pueda resultar el concepto de soberanía sigue manteniendo cierta vigencia. Por un lado la soberanía ya no se puede presentar como el fundamento directo del Poder Tributario, que reside en el pueblo el cual, como titular de la soberanía popular, aprueba la Constitución, donde se determinarán las condiciones y límites en que los poderes estatales podrán actuar en materia tributaria; en otras palabras, la Constitución se configura como sustento del poder Tributario. Pero por otro a la hora de analizarlo en el plano internacional la soberanía mantiene toda su virtualidad como elemento esencial definidor del poder del Estado en su territorio, excluyendo la intervención exterior sobre potestades públicas como la Tributaria.

Por ello el principal papel que ahora tiene el concepto de soberanía dentro del ámbito tributario se encontrará en su vertiente internacional.

Además, tal como destaca el Profesor Espadafor (18), el concepto de soberanía ha cambiado, pudiéndose distinguir en ella una diversidad de competencias, que una vez individualizadas podrán ser objeto de transferencias, dotando al concepto de soberanía de elasticidad. Deberemos concebir en la actualidad a la soberanía en el sentido que señaló Díez de Velasco (19), como un conjunto de atribuciones y competencias y no como un todo indivisible. Entre esas competencias unas serán de carácter territorial, respecto a las cosas que se encuentran dentro de su territorio y a los hechos que en éste acaezcan, y otras serán de carácter personal, en relación a las personas que habitan en territorio estatal, nacionales o extranjeros, o a personas determinadas con independencia de que se encuentren o no en su territorio, e incluso podremos distinguir una tercera competencia, como hace Remiro Brotóns (20), que se suma a la competencia territorial y a la personal, la competencia exterior como sujetos de Derecho Internacional.

Dentro de la competencia personal se hace referencia a la competencia que el Estado ostenta respecto de sus nacionales por el hecho de serlo y con independencia de que se encuentren en el territorio o no. Siendo ejemplo de ello la protección diplomática, o la potestad derivada para legislar o desplegar actividad judicial sobre sus nacionales y

(15) FALCÓN Y TELLA, R., *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*, Servicio de publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense-civitas, Madrid 1988, p. 106.

(16) RODRÍGUEZ BEREIJO, A., *Introducción al Estudio del Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1976, p. 234.

(17) CAZORLA PRIETO, L. M., *Poder tributario y estado contemporáneo*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1981, p. 52-63.

(18) LÓPEZ ESPADAFOR, C. M., *Principios básicos de fiscalidad internacional*, Marcial Pons, Madrid 2010. pp. 29 y 30.

(19) DíEZ DE VELASCO VALLEJO, M., *Instituciones de Derecho Internacional Público*, t. I, 8ª edición, Tecnos, Madrid 1988, p. 299.

(20) REMIRO BROTONS, A. et alii, *Derecho Internacional*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia 2007, p. 127 y siguientes.

eventualmente sobre las propiedades de los mismos en el extranjero. Por ejemplo en el caso de los buques y aeronaves el principio que juega a favor del Estado es el del Pabellón o del registro de matrícula.

Pero es la competencia territorial la que obviamente más nos interesará en este trabajo, que conlleva el *derecho de ejercer en el territorio, con exclusión de cualquier otro, las funciones de un Estado*, (definición de soberanía territorial de M. Huber en el asunto de la isla de Palma en 1928) y base para el ejercicio de otras competencias. En palabras de la Corte Internacional de Justicia, (CJI/res. II-14/96, Anexo, B.8.c) “una premisa básica, según el Derecho Internacional, para establecer las competencias legislativa y jurisdiccional, radica en el principio de la territorialidad”.

De este modo el territorio se configura como uno de los elementos constitutivos del Estado y, como señala Gutiérrez Espada (21), eje del Derecho Internacional. La Comisión de Derecho Internacional señaló en 1971: (...) *el sistema de Estados dentro del que ha funcionado tradicionalmente el Derecho internacional tiene como uno de sus fundamentos la ocupación y división de territorios* (22). Es sobre el territorio sobre el ámbito en el que los Estados ejercen como regla general competencias plenas y exclusivas, que serán más o menos plenas en función de las obligaciones del Derecho Internacional y los Acuerdos que el respectivo Estado haya dispuesto. Tan sólo se verá en este sentido limitado por los tratados internacionales suscritos y las obligaciones por ellos contraídos, también por aquellos tratados que supongan una cesión de com-

petencias soberanas como el caso de los tratados constitutivos de la Unión Europea, o el Convenio de aplicación del Acuerdo de Schengen (1985), de 19 de junio de 1990 que consiente a las partes penetrar o realizar en el territorio de las demás funciones propias del poder público sin su autorización previa y que en el caso hispano-francés permite una franja de 10 Km. y en el luso-español de 50 (23), o las normas de *ius cogens* del Derecho internacional, que no sólo impone un límite a la libertad de los estados a la hora de concertar sus obligaciones jurídicas, sino que escapa a la voluntad del Estado correspondiente para calificar una norma como imperativa, son *aquellas normas sustantivas de comportamiento que prohíben lo que ha llegado a considerarse intolerable porque representa una amenaza para la supervivencia de los Estados y sus pueblos y para los valores humanos más fundamentales* (24) y cuya primera expresión la encontramos en el artículo 53 y siguientes de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, regulando la nulidad del tratado en caso de contradecir el derecho imperativo general.

Tributación de inmuebles de estados extranjeros

En primer lugar, tras estas consideraciones previas y vinculado a estas cuestiones de la territorialidad encontramos los Inmuebles propiedad de Estados extranjeros. El Derecho Internacional establece una serie de privilegios e inmunidades sobre los Estados extranjeros, cuyo fundamento se encuentra en

(21) GUTIÉRREZ ESPADA, C., y CERVELL HORTAL M. J., *El Derecho Internacional en la encrucijada*, editorial Trotta, Madrid 2008, p. 303 y ss.

(22) “Examen de conjunto del Derecho internacional: documento de trabajo preparado por el Secretario General”, párrafo 42 (*anuario Comisión Derecho Internacional*, 1971, II, Segunda Parte, 13-14).

(23) Arts. 40.2 y 41.1 del Convenio de aplicación y declaraciones de España en su Acta de adhesión (BOE de 5 de abril de 1994).

(24) Comentario del artículo 40 del proyecto de artículos sobre *la responsabilidad internacional de los Estados por hechos internacionalmente ilícitos*, de 2001.

la función tradicional del Estado de proteger a sus nacionales en el extranjero, tal y como señala la Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas de 1961, art. 3.1, que también recoge la Convención de Viena de 1963 sobre Relaciones Consulares (art. 5). Función tradicional del Estado que en España la Constitución de 1978 no consagra expresamente, pero se encuentra recogida en otras normas como el RD. 1416 de 2004.

El régimen general de las inmunidades del Estado y las misiones diplomáticas se encuentra, en lo esencial, codificado en la Convención de Viena de 1961, régimen general que podría verse modificado en virtud del artículo 47 con una aplicación restrictiva en base a *título de reciprocidad*, aplicación restrictiva ya que estas obligaciones son incondicionales, no recíprocas ni interdependientes.

Los privilegios o inmunidades que nos interesan en este trabajo son los fiscales. Esos privilegios están resumidos en el artículo 23 de la Convención de 1961, por el que *el Estado acreditante y el jefe de la misión (extranjero) están exentos de todos los impuestos y gravámenes nacionales, regionales o municipales sobre los locales de la misión, de que sean propietarios o inquilinos, salvo aquellos impuestos o gravámenes que constituyan el pago de servicios prestados*. Exención que se extiende a la residencia del jefe de la misión. Igualmente, art. 28, están exentos todos los derechos y aranceles que perciba la misión por actos oficiales. En virtud del 36.1 exención también de todo derecho de aduana, impuesto o gravamen.

Los derechos internos también suelen extender la exención fiscal a vehículos automóviles, mobiliario y enseres, material de oficina, así como suministros de agua, electricidad, hidrocarburos, alcohol, tabaco... siempre a título de reciprocidad (25).

En primer lugar, en el art. 1.i) se definen los “locales de la misión” como *los edificios o las partes de los edificios, sea cual fuere su propietario, utilizados para las finalidades de la misión, incluyendo la residencia del jefe de la misión, así como el terreno destinado al servicio de esos edificios o de parte de ellos*.

Esos locales, además de tener el Estado receptor obligación de facilitar su adquisición (art. 21) son inviolables, deben ser protegidos y no pueden ser objeto de registro, requisa, embargo o medida de ejecución. El artículo 23 ya vimos incluye una exención fiscal general de los locales, pero ésta no se aplicará, art. 23.2 a los impuestos y gravámenes que, conforme a las disposiciones legales del Estado receptor, estén a cargo del particular que contrate con el Estado acreditante o con el jefe de la misión, (al igual que aquellas que constituyan el pago de servicios particulares prestados). Esto implica, para los locales, que los inmuebles arrendados tributarán con normalidad.

Igual inviolabilidad y protección de los locales de la misión se extiende a la residencia particular del agente diplomático (art. 23).

En relación con los agentes diplomáticos, se les dota (art. 31) de inmunidad de jurisdicción penal del Estado receptor, así como de inmunidad de su jurisdicción civil y administrativa, aunque limitada (art. 38) a los actos oficiales realizados en desempeño de sus funciones. Pero en ningún caso gozarán de inmunidad los inmuebles particulares del Estado receptor salvo que el agente los posea por cuenta del Estado (apartado a).

Además según el artículo 34 los agentes, en general, están exentos de todos los impuestos y gravámenes personales o reales, nacionales, regionales o municipales, con una serie de excepciones entre las que encontramos sobre los impuestos y gravámenes sobre los bienes inmuebles privados que radiquen en territorio del Estado receptor, salvo que los posea por cuenta del Esta-

(25) REMIRO BROTONS, A. et alii, *Derecho Internacional*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia 2007, p. 1009.

do acreditante y para los fines de la misión. El apartado f del art. 34 también excluye *los derechos de registro, aranceles judiciales, hipoteca timbre, cuando se trata de bienes inmuebles*, (que incluiría el supuesto, actualmente derogado en la legislación española, de la tasa de inscripción catastral). En todo caso excluiríamos, como hemos visto, al jefe de la misión, al que el art. 23 exime. Los privilegios de los arts. 29 a 36 se extienden a los familiares del agente (art. 37.1) siempre que no sean nacionales del Estado receptor, y para los familiares del personal administrativo y técnico de forma más restrictiva.

Respecto a los Consulados, la **convención de Viena de 1963** determina en los artículos 2.1 y 4.1 que tanto el establecimiento como el envío de la oficina deben estar sometidos al consentimiento expreso del Estado receptor. En relación con los conceptos territoriales de los consulados debemos distinguir en el ámbito que nos ocupa la “circunscripción consular”, el territorio atribuido a una oficina consular para el ejercicio de las funciones consulares, (art. 1.b) de los “locales consulares”, los edificios o las partes de los edificios y el terreno contiguo que, cualquiera que sea su propietario, se utilicen exclusivamente para las finalidades de la oficina consular.

Respecto a la circunscripción consular no tiene interés tributario. Es el territorio fijado por el Estado receptor (al igual que la oficina consular y su clase, art. 4.2) y no podrá ser modificada por ninguno de los dos Estados sin el consentimiento del otro ni abrir dependencias que formen parte de la primera (art. 4.3 a 4.5). Tiene funciones tales como identificar en la carta de patente (art. 11) con precisión, la sede de la oficina consular. Hace referencia al ámbito territorial en el que la respectiva oficina tiene jurisdicción, con efectos en casos de detención (art. 36) o fallecimiento (art. 37)

De este modo son los locales consulares los que nos interesan, definidos como *los edificios o las partes de los edificios y el terre-*

no contiguo que, cualquiera que sea su propietario, se utilicen exclusivamente para las finalidades de la oficina consular. Su régimen incluye la obligación de proteger y respetarlos por el Estado receptor, se puede confiar su custodia a un tercer Estado (art. 27), el Estado receptor tiene obligación de facilitar la adquisición de los locales necesarios (art. 30), son inviolables y no podrán ser objeto de ninguna requisa por razones de defensa nacional o de utilidad pública (art. 31). El artículo 32 preceptúa: *Los locales consulares y la residencia del jefe de a oficina consular de carrera de los que sea propietario o inquilino el Estado que envía, o cualquiera persona que actúe en su representación, estarán exentos de todos los impuestos y gravámenes nacionales, regionales y municipales, excepto de los que constituyan el pago de determinados servicios prestados. A lo que se añade un párrafo segundo destacando que esa exención fiscal (...) no se aplicará a los impuestos y gravámenes que, conforme a la legislación del Estado receptor, deba satisfacer la persona que contrate con el Estado que envía o con la persona que actúe en su representación.*

De este artículo 32 se deriva una exención de los Estados respecto del IBI, pero es una exención que sólo afecta a los Estados, con independencia del derecho que ostente sobre el inmueble. Sin embargo, en el supuesto de que haya otro sujeto titular de un derecho real sobre ese mismo inmueble éste sujeto no se verá en ningún caso beneficiado por exención alguna, que sólo y exclusivamente afectará a los Estados en cuanto titulares. Note el lector cómo no hay referencia a ningún derecho real en particular, *la persona que contrate con el Estado que envía.*

Sin embargo, a la hora de aplicar este régimen debemos considerar que el centro en torno al que pivota la tributación del IBI es la parcela catastral, que es la *parcela o porción de suelo de una misma naturaleza, enclavada en un término municipal y cerrada por una línea poligonal que delimita, a tales efectos, el ámbito espacial del derecho de pro-*

piedad de un propietario o varios pro indiviso y, en su caso, las construcciones emplazadas en dicho ámbito, cualquiera que sea su dueño, y con independencia de otros derechos que recaigan sobre el inmueble, (art. 6.1 del RDL 1/2004 de 5 de marzo). En este sentido se deben aplicar unas inmunidades a unos supuestos que pueden no encajar absolutamente en el tipo.

Si bien en la mayor parte de los casos se podrá salvar por aplicación del art. 6.2 del RDL 1/2004, al distinguir los distintos elementos privativos susceptibles de aprovechamiento independiente. Y sin embargo puede darse el caso de encontrarnos con una parcela catastral que contenga locales a los que sí deba aplicarse la exención y otros a los que no, (todos ellos con una misma referencia catastral), en general se tenderá a aplicar a ese inmueble de forma global la exención, pero quizá sería posible reducir el valor catastral de los locales objeto de exención a la hora de calcular la base imponible del impuesto, o bien, la solución más razonable, acometer una división de la parcela conforme a los distintos usos otorgando a cada una su respectiva referencia catastral.

En este sentido deberemos interpretar el art. 55 de la CV 63, apartados 2 y 3, que al referirse a la obligación de no utilizar los locales consulares de forma incompatible se determina que no excluye la posibilidad de instalar en una parte del edificio en el que se encuentren los locales consulares, oficinas de otros organismos o dependencias, con la condición de que estén separados. *En este caso, dichas oficinas no se considerarán, a los efectos de la presente Convención, como parte integrante de los locales consulares, con lo que no se beneficiarán de la exención* (ni de ningún otro derecho dimanado de la convención).

De forma muy similar al art. 32 se pronuncia el 60, respecto a la exención fiscal de los locales consulares *de una oficina consular, cuyo jefe sea un funcionario consular honorario y de los cuales sea propietario o*

inquilino el Estado que envía, sin ser igualmente de aplicación a aquellos impuestos y contribuciones que, según las leyes y reglamentos del Estado receptor, habrán de ser pagados por la persona que contrate con el Estado que envía.

Así pues, la regulación no cambia entre embajadas y consulados, y este esquema es el que se mantendrá de forma general en el resto de casos. Como por ejemplo en la exención fiscal prevista para los locales de las misiones especiales, artículo 24 de la Convención sobre misiones especiales (26), que dispone: *En la medida compatible con la naturaleza y la duración de las funciones ejercidas por la misión especial, el Estado que envía y los miembros de la misión especial que actúan por cuenta de ésta estarán exentos de todos los impuestos y gravámenes nacionales, regionales o municipales sobre los locales ocupados por la misión especial, salvo que se trate de impuestos o gravámenes que constituyan el pago de servicios particulares prestados.* Y tampoco se aplicará a los impuestos y gravámenes que, conforme a las disposiciones legales del Estado receptor, estén a cargo del particular que contrate con el Estado que envía o con un miembro de la misión especial.

Pero note nuestro lector que este tipo de disposiciones son las aplicables en defecto de pacto expreso, por lo que deberemos en primer lugar acudir al acuerdo específico correspondiente. Este mismo caso se materializa en el Canje de Notas, constitutivo del Acuerdo, de 13 de agosto y 3 septiembre de 1980 y entre España y la Santa Sede (también se hace con otros países como Turquía, Portugal o la URSS) sobre la aplicación de los beneficios, privilegios e inmunidades establecidos en la Convención sobre Misiones Especiales (27), sin ser todavía España parte

(26) Convención sobre las misiones especiales y protocolo facultativo sobre la solución obligatoria de controversias hechos en Nueva York el 8 de diciembre de 1969. (BOE núm. 159/2001, de 4 de julio de 2001).

(27) BOE 16 septiembre 1980, Núm. 223.

en esa Convención, para asegurar la protección de los participantes extranjeros en la Conferencia sobre la Seguridad y la Cooperación en Europa, realizada en Madrid.

Otra variante de relaciones diplomáticas son las misiones permanentes de Estados ante Organizaciones internacionales, aspecto que también afecta a España, por aquellas delegaciones de otros países ante Organizaciones Internacionales sitas en España. En este punto existe el **Convenio de Viena sobre la representación de los Estados en sus relaciones con las OO.II. de carácter universal de 1975**.

Vemos cómo la definición de “locales de la misión” (art. 1.32) es prácticamente idéntica a los anteriores Convenios: *los edificios o partes de edificios y el territorio accesorio de los mismos que, cualquiera que sea su propietario, se utilicen para los fines de la misión*. La localización de los locales deberán ser notificada a la organización (art. 15. e) con antelación (art. 47, e). Normalmente se encontrará en la localidad donde la Organización tenga su sede (art. 18) aunque si la Organización y el Estado huésped lo permiten podrá tener otra. Al igual que en los casos anteriores, la organización y el Estado huésped facilitarán la adquisición de esos locales, (art. 21) son inviolables (art. 23), e igualmente encontramos inmunidades fiscales respecto a los locales.

La redacción del artículo relativo a la exención es prácticamente idéntica a los casos anteriores, pero ya no se refiere al Estado extranjero y al jefe de la misión. En este caso la exención fiscal se refiere en particular a los locales de la misión *de que sea propietario o inquilino el Estado que envíe o toda persona que actúe en representación de ese Estado*, e igualmente no será aplicable cuando la obligación sea de un tercero obligado con el que el Estado o el representante contrata (art. 24). Pero la exención sigue incluyendo la residencia del jefe de la misión, ya que en el artículo 1.32 es incluida dentro de la definición de “locales de la misión”.

Pero este Convenio no ha sido ratificado por España, aunque sí se ocupa en el Decreto 632 de 1987 de 8 de mayo, regulador de la organización del Estado en el exterior. Incluye la representación de España mediante misiones ante Organizaciones internacionales, asumiendo por tanto algunos elementos de la regulación del Convenio de 1975. Sólo se ocupa este Decreto de la posibilidad de España de enviar representantes permanentes a Organizaciones internacionales y la forma de hacerlo (art. 16 y siguientes). Pero este texto pretende regular la organización, las competencias y las funciones de la administración del Estado en el exterior, las embajadas españolas en el extranjero, que se regirán en este punto por la legislación interna del país, y no ofrece ningún dato sobre el régimen de las embajadas extranjeras en España.

Respecto a las misiones especiales, la **Convención de Misiones Especiales y Protocolo de Solución Obligatoria de Controversias**, de 8 de diciembre de 1969, ratificados por España el 28 de mayo de 2001 (28), en su artículo 24.1 dispone: *en la medida compatible con la naturaleza y la duración de las funciones ejercidas por la misión especial, el Estado que envía y los miembros de la misión especial que actúan por cuenta de ésta estarán exentos de todos los impuestos y gravámenes nacionales, regionales o municipales sobre los locales ocupados por la misión especial, salvo que se trate de impuestos o gravámenes que constituyan el pago de servicios particulares prestados*. Disposición que se ve completada en el epígrafe siguiente, 24.2, por el que *la exención fiscal anterior no se aplicará a los impuestos y gravámenes que, conforme a las disposiciones legales del Estado receptor, estén a cargo del particular que contrate con el Estado que envía o con un miembro de la misión especial*. Esta redacción

(28) BOE 4 de julio de 2001, núm. 159, [pág. 23715]. Rect. BOE 28 septiembre 2001, núm 233 [pág. 36014].

delimita la aplicación de la exención, que no se aplicará en el supuesto, por ejemplo, de inmuebles arrendados y cuya propiedad pertenezca a un sujeto no exento.

Esta disposición se reitera en el mismo texto en su artículo 33. Este artículo exime a los representantes del Estado que envía la misión especial y los miembros del personal diplomático de *todos los impuestos y gravámenes, personales o reales, nacionales regionales o municipales, con excepción de: b) los impuestos y gravámenes sobre los bienes inmuebles privados que radiquen en el territorio del Estado receptor, a menos que la persona de que se trate los posea por cuenta del Estado que envía para los fines de la misión*. También se exceptúan otros como los impuestos por servicios particulares prestados, derechos de registro, aranceles judiciales, hipoteca y timbre,... También se exceptúa el impuesto de sucesiones que corresponda percibir al Estado receptor con excepción de los bienes muebles del causante, (art. 44). Además el Protocolo, art. I, establece que las controversias derivadas del texto sean jurisdicción obligatoria de la Corte Internacional de Justicia.

Debemos tener también en cuenta el posible juego de la inmunidad de jurisdicción. Esta inmunidad de jurisdicción trae causa de las actividades que, previo consentimiento, un Estado realiza en el territorio de otro. Con un origen consuetudinario, como señala Gutiérrez Espada (29), se ha ido quebrando la doctrina de la inmunidad absoluta, creando los límites en función de la naturaleza del acto de que se trata, distinguiendo entre actos *ex iure imperi* y actos *ex iure gestionis* (30). Esa quiebra puede

apreciarse en la Exposición de Motivos del RD 1654/1980, de 11 de julio, regulador del servicio contencioso del Estado en el extranjero (31), al decir “la doctrina de la inmunidad absoluta de jurisdicción puede considerarse ya en su etapa final. Hoy día la mayor parte, si no la totalidad, de los Estados aceptan la teoría restringida de inmunidad de jurisdicción, lo que ha producido un aumento en el número de litigios en los que el Estado o sus Organismos son parte ante una jurisdicción extranjera”.

La inmunidad del Estado extranjero debe distinguirse de otras, como las reconocidas tradicionalmente a los agentes del Estado extranjero mediante normas consuetudinarias en parte incluidas en los citados Convenios de 1961 y 1063. Estas inmunidades están, como señala el preámbulo del Convenio de 1961, limitadas a garantizar el desempeño eficaz de sus funciones, *ne impediatur legatio*. Por ello ese *status*

mental para garantizar el cumplimiento de las resoluciones judiciales que condenan a Estados, es en el supuesto de las cantidades correspondientes a la devolución del IVA. Esta opción es planteada por el profesor Gutiérrez Espada (op. Cit. nota anterior p. 80) citando el Auto del TC 11/2002 de 1 de julio, opción que podemos considerar se materializa, además de las SSTC 107/1992; 292/1994 o 18/1997, en la STS 6059 de 22 de junio de 2009, que resuelve admitiendo el embargo de las cantidades que la Agencia Tributaria debiera devolver a la Embajada de Estados Unidos por IVA derivado de sus servicios, para ejecutar el pago de una indemnización laboral. La sentencia recurrida entendía que las devoluciones de IVA no se podían considerar dentro de las exenciones del art. 3 del R.D. 3485/2000, sino que se trataría de “un privilegio tributario, que no es equiparable al de los bienes protegidos con la inmunidad absoluta de ejecución por los Convenios de Viena, cuya razón de ser deviene de que son bienes propios de las Misiones Diplomáticas y Consulares del Estado extranjero y afectos al desarrollo de las mismas”. En el mismo sentido se pronuncia la STSJ de País Vasco de 8 abril 2008, AS/2008/1685.

(31) BOE nº 197, de 16 de agosto de 1980; rect. BOE nº 231, de 25 de septiembre de 1980. Derogado por el RD 997/2003, de 25 julio, por el que se aprueba el Reglamento del Servicio Jurídico del Estado.

(29) GUTIÉRREZ ESPADA, C., y CERVELL HORTAL M. J., *El Derecho Internacional en la encrucijada*, editorial Trotta, Madrid 2008, p. 73 y siguientes.

(30) En relación al derecho tributario, podemos considerar que un caso donde no se aplica la inmunidad de jurisdicción, y se convierte en el instrumento funda-

puede verse modificado por razones como la nacionalidad o la residencia permanente. Pero la inmunidad de jurisdicción despliega su mayor potencial en las controversias con particulares ante los tribunales, por lo que no serán detalladas.

Respecto a la determinación de los casos en que podrá hacerse valer la inmunidad de jurisdicción ante un tribunal de otro Estado, existe la **Convención de las UN sobre las inmunidades jurisdiccionales de los Estados y de sus bienes**, adoptada por la Asamblea General de la ONU el 2 de diciembre de 2004 (resolución A/RES/59/38), pero no ratificada por España. En su artículo 3 deja a salvo una serie de privilegios e inmunidades entre los que incluye sus oficinas consulares, pero no hace ninguna referencia al ámbito fiscal. Tan sólo referencias parciales a los bienes inmuebles como en el art. 13, impide ejercer la inmunidad en caso de derechos o intereses sobre inmuebles radicados en el Estado del foro, y en el 21 respecto a la consideración de su destino.

Además de las normas generales ya vistas (Convenios de Viena de 1961 y 1963), encontramos otras modalidades de regulación.

Por ejemplo a través de canjes de notas, como es el caso del **Canje de notas de 19 de enero 1978** (32), sobre *Cuestiones fiscales relativas a bienes inmuebles del Estado Francés en España y del español en Francia*. Se observa por un lado la aplicación de los artículos 23 CV 1961, 32 y 60 del Convenio de 1963, determinando las propiedades a las que son aplicables estas exenciones, incluyendo en España, los inmuebles ocupados por las misiones del “*Office National*

d’Inmigration” en Irún y Figueras, y tratan los atrasos en el pago de los impuestos respectivos, excluyendo la reclamación del Ayuntamiento de Madrid pagadera por el Liceo Francés y en parte la Obra de San Luis. Ahora bien, se plantea una duda, al hablar sobre la forma de ejecución de los pagos en el apartado A establece: adoptarán “las medidas necesarias para liquidar las cantidades adeudadas (...) para los inmuebles diplomáticos y consulares y (...) para las otras propiedades inmuebles”. Y e el B, “El Gobierno francés abonará las sumas adeudadas por la residencia del Jefe de la Misión Diplomática y la Cancillería Diplomática de la Embajada de Francia en Madrid”. Aparentemente encontramos una contradicción, que no es tal, ya que no se explicita la razón de esos impuestos. Puesto que esta clase de inmuebles están exentos por los CV, las sumas adeudadas deberán derivarse de los ámbitos no exentos, es decir, el pago de servicios prestados.

Además dentro de la tributación de los inmuebles relacionados con actividades de Estados extranjeros podremos encontrar regulaciones específicas. Por ejemplo el **Convenio Anejo de 1 de diciembre de 1988 y Canje de Notas de 1 de diciembre de 1988, con Estados Unidos de América**, con objeto en la cooperación para la defensa (33). En el caso de las bases militares como Morón o Rota deberemos tener en cuenta que lo que se realiza es la concesión con fines militares de instalaciones de apoyo (IDAs), con lo que en realidad la titularidad corresponde a España, que está exenta en virtud del artículo del RDL n. 2 de 5 de marzo de 2004. Pero en ese Convenio se establecen igualmente exentos, (dejando al margen otro tipo de exenciones) ciertos bienes inmuebles como es el caso del art. 49.1, en el que se señala: *Los economatos, cantinas, cen-*

(32) Canje de notas de 19 enero 1978, Cuestiones fiscales relativas a bienes inmuebles del Estado francés en España y del español en Francia, RCL 1979/1869. BOE 28 julio 1979, núm. 180 [pág. 17662]; rect. BOE 19 septiembre 1979, núm. 225 [pág. 21853].

(33) BOE 6 de mayo 1989, núm. 108, [pág. 13325]; rect. BOE 10 octubre 1989, núm. 243, [pág. 31814].

tros sociales y recreativos establecidos en España por las Fuerzas de los Estados Unidos de América para el uso exclusivo de los miembros de la fuerza, del elemento civil y de las personas dependientes, estarán exentos de cualquier impuesto o carga español. Este artículo se ha mantenido, tras el Protocolo de enmienda del Convenio de cooperación para la defensa, realizado el 10 de abril de 2002 (34), sin ser modificado por el art. 31.

Otro caso bastante singular que podemos incluir dentro del derecho internacional, por tener como fuente un acuerdo con rango de tratado internacional, es el de la Iglesia Católica. El Acuerdo de Asuntos económicos de 3 de enero de 1979 recoge un conjunto de supuestos de no sujeción y exenciones tributarias a favor de la Iglesia católica. El artículo 4 da derecho a *la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes y Congregaciones religiosas y los Institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas*, a una serie de exenciones, destacando en el apartado a, *la exención total y permanente de la Contribución Territorial Urbana* de una serie de inmuebles que son detallados a continuación (templos y capillas destinados a culto y sus dependencias o edificios y locales anejos destinados a la actividad pastoral, residencia de obispos, canónicos y sacerdotes con cura de almas, locales destinados a oficinas, Curia diocesana y oficinas parroquiales, Seminarios y Universidades eclesiásticas, edificios o conventos de Órdenes, Congregaciones religiosas e Institutos de vida consagrada) (35), a los que el apartado D

añade la exención de sus contribuciones especiales y de la tasa de equivalencia. En el apartado B, la exención de los impuestos reales o de producto, sobre la tierra y sobre el patrimonio, en el C exención del impuesto sobre sucesiones y donaciones y transmisiones Patrimoniales. (también tratan esta materia los artículos III y IV).

Estas disposiciones del Acuerdo tienen su reflejo directo en la legislación interna, pero no son propiamente legislación interna ya que el conjunto de Acuerdos realizados entre el Estado Español y la Santa Sede tiene rango de Tratado Internacional. Con ellos se materializa la obligación del artículo 16.3 de la Constitución española que impone a los poderes públicos la obligación de tener en cuenta las creencias religiosas de la sociedad y mantener las consiguientes relaciones de cooperación con la Iglesia católica (única en aquel momento con Acuerdo) y las demás confesiones. Esta regulación se extenderá por virtud del artículo 14 de la Constitución, principio de igualdad, a las restantes confesiones según lo estipulado en sus acuerdos respectivos, acuerdos que, sin embargo, deberán ser considerados legislación interna estatal (36), y por ello no trataremos.

En este sentido se pronuncia el artículo 62 del Real Decreto Legislativo n. 2 de 5 de marzo de 2004 por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales dispone que estarán exentos del IBI los inmuebles *de la Iglesia Católica, en los términos previstos en el Acuerdo (...) y los de las asociaciones confesionales no católicas legalmente reconocidas, en los términos establecidos en los respectivos acuerdos de cooperación suscritos en virtud del artículo 16.*

(34) BOE 21 febrero 2003, núm 45, [pág. 7215].

(35) Además la Orden de 24 de septiembre de 1985 por la que se aclara el alcance de la exención concedida por contribución territorial urbana, que incluye también los huertos, jardines y dependencias de los inmuebles enumerados siempre que no esté destinados a industrias o a cualquier otro uso de carácter lucrativo. BOE 2 de octubre de 1985.

(36) Hasta el momento se han realizado tres acuerdos con confesiones religiosas: el Acuerdo de cooperación del Estado con la federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España, Ley 24/1992, El acuerdo con la Federación de Comunidades Israelitas de España, Ley 25/1992, y el Acuerdo con la Comisión Islámica de España, Ley 26/1992.

En definitiva podemos afirmar que en los casos en los que el inmueble que se pudiese beneficiar de la exención no sea propiedad del Estado extranjero, sino que se encuentre en régimen de arrendamiento, o en cualquier otro supuesto diverso el titular con el que contratase el Estado extranjero no se vería en ningún caso exento. En principio sólo nos podría plantear dudas el caso en el que el Estado sea titular de un derecho de Usufructo o de concesión administrativa, el primer supuesto lo consideramos improbable y en el segundo lo correcto será la realización de un acuerdo entre ambos Estados *ad hoc*, con lo que se regiría por el acuerdo. Además, ya vimos lo dispuesto por la Convención de Misiones Especiales y Protocolo de Solución Obligatoria de Controversias, de 8 de diciembre de 1969, que implica que esos inmuebles no estarán exentos.

Sobre los supuestos de arrendamiento por parte de agentes diplomáticos encontramos nutrida jurisprudencia aunque sin connotaciones tributarias.

En el caso de los contratos de arrendamiento de agentes diplomáticos la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español parecen incluidos en la inmunidad de jurisdicción civil los inmuebles arrendados. En este sentido la STC 140/1995 de 28 de septiembre al plantearse el caso de un consejero diplomático que arrienda una vivienda y deja de pagar las rentas, siendo considerado inmune al ser denunciado por vía de la acción personal y no por el 31.1.a, por acción real. La Sentencia de la Audiencia Provincial de Almería 917/2004 de 15 de julio de 2004 desestima el recurso interpuesto por el Consulado del Reino de Marruecos en Almería, por considerar que no hay inmunidad de jurisdicción, en un caso en el que Marruecos había alquilado un local para instalar oficinas consulares. Similar la SAP de Madrid 73/2008, sobre el alquiler de un local de la embajada de Irak o la 74/1993 de la misma Audiencia respecto a Dinamarca, pero que no afectan en ningún caso a la materia tributaria. Si nos planteásemos

la situación contraria, en casos de Estado extranjero arrendador, el inmueble tributaría con normalidad, ya que la exención está vinculada a las actividades diplomáticas.

Lo más lógico resultaría, no obstante, que la administración reclamase por regla todos los inmuebles, y la exención fuese opuesta y justificada por el sujeto al que se hubiese requerido la tributación del inmueble.

Tributación de inmuebles de OO.II.

Un segundo caso es el régimen especial de los inmuebles de Organizaciones Internacionales, vinculado a los peculiares privilegios que poseen y que han permitido afirmar a Udina (37) la existencia de un Derecho internacional tributario, que implica una manifestación de potestad de imperio de carácter tributario, fundada sobre el derecho internacional, entre sujetos internacionales.

En este punto deberemos atender al acuerdo específico correspondiente, acuerdo que normalmente será realizado por el Ministerio de Asuntos Exteriores y en el que se incluirá el régimen fiscal específico aplicable. Así, y en lo que a nuestro tema nos interesa, podemos citar a modo de ejemplo diversos acuerdos.

El más importante, como modelo y por su influencia posterior (ya que veremos será en mayor o menor medida imitado por las OO.II. posteriores), es la regulación de los privilegios e inmunidades de la Organi-

(37) UDINA, M., "Il trattamento Tributario dei Funzionari Internazionali", en *Gegenwartsprobleme des internationalen Rechtes und der Rechtsphilosophie (Festschrift für Rudolf Laun zu seinem siebzigsten Geburtstag)*, girardot & Co., Hamburg 1953, p. 282 y ss, cita de LOPEZ ESPADAFOR, ob. Cit. p. 19.

zación de Naciones Unidas. Ya en el apartado primero del artículo 105 de la Carta de las Naciones Unidas se establece, (tras ser dotada en el 104 de la *capacidad jurídica que sea necesaria para el ejercicio de sus funciones y la realización de sus propósitos*) que la Organización gozará, en el territorio de cada uno de sus miembros, de los privilegios e inmunidades necesarios para la realización de sus propósitos, dejando firmemente asentado el principio de inmunidad funcional (junto al de personalidad funcional) en su mismo texto fundacional. Pero en esos momentos, como señala el profesor August Reinsch (38), no existían muchos instrumentos jurídicos que pudieran servir de modelo, por lo que se aplicarían las propias prerrogativas e inmunidades que eran tradicionales del Derecho Internacional.

Evoluciona esta materia con el Acuerdo entre la Sociedad de Naciones y el Gobierno suizo el 18 de septiembre de 1926 (39), mediante el que no podría ser enjuiciada ante los tribunales suizos sin su consentimiento.

Se hizo necesaria la realización de un texto específico, previsto en el artículo 105.3 de la Carta de las Naciones Unidas (*La Asamblea General podrá hacer recomendaciones con el objeto de determinar los pormenores de la aplicación de los párrafos 1 y 2 de este artículo, o proponer convenciones a los Miembros de las Naciones Unidas con el mismo objeto*), texto que entraría en vigor el 17 de septiembre de 1946 (40) (Resolución 22 A (I)), con el nombre de “Convención sobre prerrogativas e Inmunidades de las Naciones Unidas”

(41), también denominada “convención general”. En I.1 define la personalidad jurídica como la capacidad específica de contratar, adquirir y disponer de propiedades, inmuebles y muebles o entablar procedimientos judiciales. Pero las prerrogativas más importantes son las de carácter fiscal, destacando para nuestro tema la sección 7 del artículo II por el que *Las Naciones Unidas, así como sus bienes, ingresos y otros haberes, estarán: exentas de toda contribución directa; entendiéndose, sin embargo, que las Naciones Unidas no podrán reclamar exención alguna por concepto de contribuciones que, de hecho, constituyan una remuneración por servicios públicos, igualmente estarán exentas de derechos de aduana, prohibiciones y restricciones respecto a los artículos que importen o exporten para su uso oficial, pero con la limitación de que los artículos que se importen libres de derechos no se venderán en el país donde sean importados sino conforme a las condiciones que se acuerden con las autoridades de ese país*. También quedan exentas de derechos de aduana, prohibiciones y restricciones respecto a la importación y exportación de sus publicaciones. Otrosí, en la sección 8, aunque no específicamente sobre el impuesto de bienes inmuebles, se estipula que si bien las Naciones Unidas por regla general no reclamarán exención de derechos al consumo o impuesto a la venta sobre muebles o inmuebles, que estén incluidos en el precio a pagar, cuando las Naciones Unidas efectúen compras importantes de bienes destinados a uso oficial, sobre los cuales se haya pagado o se deba pagar tales derechos o impuesto, los Miembros tomarán las disposiciones administrativas del caso para la devolución o remisión de la cantidad correspondiente al derecho o impuesto. (Fíjese nuestro lector en la indeterminación de lo que deberá considerarse como una “compra importante”, y que veremos posteriormente cómo en otros Acuerdos ésta se encontrará

(38) REINSCH, A., *Convención sobre Prerrogativas e Inmunidades de las Naciones Unidas/Convención sobre Prerrogativas e Inmunidades de los Organismos Especializados*, United Nations Audiovisual Library of International Law, UN 2009.

(39) *Communications du Conseil Fédéral Suisse concernant le Régime des Immunités Diplomatiques du Personnel de la Société des Nations et du Bureau International du Travail*, 7 Official Journal of the League of Nations (1926), anexo 911a, 1422.

(40) Ratificada por España el 31 de julio de 1974.

(41) La Convención se publicó en el *Diario de la Asamblea General*, I, No. 34 (7 de marzo de 1946) y en el documento A/43, anexo I.

fijada, por ejemplo Instituto Internacional del algodón).

Existe otro texto de las Naciones Unidas sobre las inmunidades de las Organizaciones Internacionales. La Convención sobre privilegios e inmunidades de los organismos especializados, aprobada por la Asamblea General de las Naciones Unidas el 21 de Noviembre de 1947, es decir, poco después de la “Convención General”, a la que España se adhirió mediante el respectivo instrumento el trece de julio de 1974 (42). Implica la extensión de esa regulación a esos “organismos especializados”, denominación que incluye a diversas OO.II. que están vinculadas a las Naciones Unidas de conformidad con los artículos 57 y 63 de la Carta, que veremos a continuación con mayor detalle. Este texto es paralelo al anterior, presentando su articulado casi idéntica redacción aunque con distinta enumeración.

Además cada una de las citadas organizaciones cuenta con su propio tratado específico, unos ratificados por España y otros no, entre los que encontramos la Convención sobre privilegios e inmunidades de las agencias especializadas, realizada en Nueva York el 21 de noviembre de 1947 y sus diferentes anexos:

- La Convención sobre privilegios e inmunidades de las Agencias especializadas, de la UNIDO, de 1987 (43).
- La convención sobre privilegios e inmunidades de las Agencias especializadas de la Organización Mundial del Turismo (OMT), de 2008 (44).
- La Convención sobre privilegios e inmunidades de las agencias especiali-

zadas del fondo internacional para el desarrollo agrícola (IFAD) (45).

- La Convención sobre privilegios e inmunidades de las agencias especializadas de la Organización mundial de propiedad intelectual (WIPO) (46).
- La Convención sobre privilegios e inmunidades de las agencias especializadas de la Asociación internacional de desarrollo (IDA) (47).
- La Convención sobre privilegios e inmunidades de las agencias especializadas de la Corporación Internacional de Finanzas (IFC) (48).
- La Convención sobre privilegios e inmunidades de las agencias especializadas de la Organización marítima internacional (IMO) (49).
- La Convención sobre privilegios e inmunidades de las agencias especializadas de la Organización mundial de meteorología (WMO) (50).

(42) BOE número 7/1974, de 25 de noviembre de 1974.

(43) Anexo XVII, United Nations Industrial Development Organization (UNIDO) to the convention on the privileges and Immunities of the Specialized Agencies, Viena, 3 de julio de 1987. Ratificado por España el 12 de diciembre de 2003.

(44) Anexo XVIII, World Tourism Organization (WTO) to the Convention on the Privileges and immunities of the Specialized Agencies, Jezu (Corea del Sur), 30 de julio de 2008. No ratificado.

(45) Anexo XVI, International Fund for Agricultural Development (IFAD) to the Convention on the Privileges and Immunities of the Specialized Agencies, Roma, 16 de diciembre de 1977, ratificado por España el 12 diciembre de 2003.

(46) Anexo XV, World Intellectual Property Organization (WIPO), to the Convention on the Privileges and Immunities of the Specialized Agencies, Génova, 4 de octubre de 1977, ratificado por España el 12 diciembre 2003. España es parte desde el 12 de diciembre de 2003.

(47) Anexo XIV, International Development Association (IDA), to the Convention on the privileges and Immunities of the Specialized Agencies, Washington, 13 febrero 1962. España es parte desde el 26 septiembre de 1974.

(48) Anexo XIII, International Finance Corporation (IFC) to the Convention on the Privileges and Immunities of the Specialized Agencies, Washington, 2 abril 1959. España es parte desde el 26 septiembre de 1974.

(49) Anexo XII, International Maritime Organization (IMO), to the Convention on the Privileges and Immunities of the Specialized Agencies, Londres, 16 de enero de 1959, texto revisado el 16 de Mayo de 1968 y por segunda vez el 22 de noviembre de 2001. España es parte desde el 26 de septiembre de 1974 de la primera revisión.

(50) Anexo XI, World Meteorological Organization (WMO), to the Convention on the Privileges and Immunities of the Specialized Agencies, Paris, 17 abril 1951. España es parte desde el 26 septiembre de 1974.

- La Convención sobre privilegios e inmunidades de las agencias especializadas de la Organización internacional de refugiados (IRO) (51).
- La Convención sobre privilegios e inmunidades de las agencias especializadas de la Unión internacional de telecomunicación (ITU) (52).
- La Convención sobre privilegios e inmunidades de las agencias especializadas de la Unión Postal Universal (UPU) (53).
- La Convención sobre privilegios e inmunidades de las agencias especializadas de la Organización mundial de la Salud (WHO) (54).
- La Convención sobre privilegios e inmunidades de las agencias especializadas del Banco internacional de reconstrucción y fomento (IBRD) (55). En el BOE 307/1981 de 24 de diciembre, se publica el Convenio constitutivo de la Asociación internacional de Fomento, entidad del Banco internacional para

impulsar sus objetivos. En el artículo VIII, sección 2 (ii) se le otorga capacidad para adquirir bienes muebles e inmuebles y disponer de ellos, y en la sección 9 establece una serie de exenciones de tributación, en relación con (sección a) aduanas y *quedará también exenta de toda responsabilidad en cuanto al pago o recaudación de cualquier impuesto o tributo*. Se excluyen salarios de no nacionales y en la sección c) *ninguna clase de impuestos gravará las obligaciones o títulos emitidos por la Asociación incluso sus dividendos o intereses, cualquiera que sea su titular*, lo que incluirá la exención al IBI.

- La Convención sobre privilegios e inmunidades de las agencias especializadas del Fondo Monetario Internacional (IMF) (56).
- La Convención sobre privilegios e inmunidades de las agencias especializadas de la UNESCO (57).
- La Convención sobre privilegios e inmunidades de las agencias especializadas de la Organización internacional de aviación civil (ICAO) (58).
- La Convención sobre privilegios e inmunidades de las agencias especializadas de la FAO (59).

(51) Anexo X, International Refugee Organization (IRO) to the Convention on the Privileges and Immunities of the Specialized Agencies, Génova, 29 marzo 1949. Fue disuelta por la resolución 108 del Consejo general de la IRO en 1952.

(52) Anexo IX, International Telecommunication Union (ITU), to the Convention on the Privileges and Immunities of the Specialized Agencies, Génova, 6 octubre 1950. España es parte desde el 26 septiembre de 1974.

(53) Anexo VIII, Universal Postal Union (UPU) to the Convention on the Privileges and Immunities of the Specialized Agencies, Génova, 25 mayo 1949. España es parte desde el 26 septiembre de 1974.

(54) Anexo VII, World Health Organization (WHO) to the Convention on the Privileges and Immunities of the Specialized Agencies, Génova, 17 julio 1948, revisado en Génova el 26 de mayo de 1950, el 27 de mayo de 1957 y por tercera vez en Mineápolis el 17 julio 1958. España es parte desde el 26 septiembre de 1974 del último texto.

(55) Anexo VI, International Bank for Reconstruction and Development (IBRD), to the Convention on the Privileges and Immunities of the Specialized Agencies, Washington 19 abril 1949. España es parte desde el 26 septiembre de 1974.

(56) Anexo V, International Monetary Fund (IMF), to the Convention on the Privileges and Immunities of the Specialized Agencies, Washington, 11 abril 1949. España es parte desde el 26 septiembre de 1974.

(57) Anexo IV, United Nations Educational, Scientific and Cultural Organization (UNESCO), to the Convention on the Privileges and Immunities of the Specialized Agencies, París, 7 febrero 1949. España es parte desde el 26 septiembre de 1974.

(58) Anexo III, International Civil Aviation Organization (ICAO), to the Convention on the Privileges and Immunities of the Specialized Agencies, Génova, 21 junio 1948. España es parte desde el 26 septiembre de 1974.

(59) Anexo II, Food and Agriculture Organization of the United Nations (FAO), to the Convention on the Privileges and Immunities of the Specialized Agencies, Washington, 29 noviembre 1948, revisado en Roma el 20 noviembre 1959 y el 8 diciembre 1965. España es parte en la última revisión desde el 26 de septiembre de 1974.

- La Convención sobre privilegios e inmunidades de las agencias especializadas de la Organización internacional del trabajo (ILO) (60).

Podemos afirmar que el art. II sección 7 de la “Convención General” se hace equivalente al art. III sección 9 (61), con alguna pequeña variación como el cambio de servicio público por el de servicio de utilidad pública, la sección 8 (art. II) equivale a la sección 10 (62) (art. III). Igualmente ocurre respecto al personal, los artículos IV sección 13, V sección 18, b del “Convenio General” y los respectivos artículos V sección 15 (63),

(60) Anexo I, International Labour Organisation, to the Convention on the Privileges and Immunities of the Specialized Agencies, San Francisco, 10 julio 1948. España es parte desde el 26 septiembre de 1974.

(61) *Los Organismos especializados, sus haberes, ingresos y demás bienes estarán exentos: a) de todo impuesto directo; entendiéndose, sin embargo, que los Organismos especializados no reclamarán exención alguna en concepto de impuestos que, de hecho, no constituyan sino una remuneración por servicios, de utilidad pública. (probablemente la coma tras servicios sea un error) b) de derechos de aduana y de prohibiciones y restricciones a la Importación y a la exportación, respecto a los artículos importados o exportados por los Organismos especializados, para su uso oficial; entendiéndose, sin embargo, que los artículos importados con tal exención no serán vendidos en el país en que hayan sido introducidos sino conforme a las condiciones convenidas con el Gobierno de tal país. C) de derechos de aduana y de prohibiciones y restricciones respecto a la importación y exportación de sus publicaciones.*

(62) *Si bien los Organismos especializados no reclamarán, en principio, la exención de derechos de consumo ni de impuestos sobre la venta de bienes muebles e inmuebles incluidos en el precio que se haya de pagar, cuando los Organismos especializados efectúen, para su uso oficial, compras importantes de bienes gravados o gravables con tales derechos o impuestos, los Estados partes en la presente Convención adoptarán siempre que así les sea posible, las disposiciones, administrativas pertinentes para la remisión o reembolso de la cantidad correspondiente al derecho o al impuesto.*

(63) *Cuando la imposición de cualquier gravamen dependa de la residencia, no se consideraran como periodos de residencia los periodos durante los cuales los representantes de los miembros de los Organismos especializados, en las reuniones, convocadas por éstos, se encuentren en el territorio de un Estado miembro para el ejercicio de sus funciones.*

VI sección 19, b (64) de la Convención de organismos especializados. Si bien no presentan diferencias para nuestro tema sí hay variaciones, como en la regulación, inexistente en el “Convenio general”, del *Laissez-Passer* como documento válido de viaje.

Veamos ahora otros Acuerdos específicos entre España y otras Organizaciones Internacionales, en las que se puede ver la influencia del “convenio general” anterior.

El Acuerdo de 17 de diciembre de 1979 (65), que regula el funcionamiento de la Oficina en España del Instituto Internacional del Algodón, al que se le otorga capacidad jurídica y, en el artículo 6 A. a) se señala que su bienes, ingresos y otros haberes *estarán exentos de todo tributo directo, entendiéndose, sin embargo, que no podrán reclamar exención alguna por tributos o gravámenes que, de hecho, constituyan una remuneración por servicios prestados.* Desde la perspectiva catastral implica dos cuestiones, la exención del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, pero no, por ejemplo, la exención de la Tasa de Acreditación Catastral. Además, respecto a otros impuestos que graven el tráfico o venta de bienes inmuebles o muebles se establece la no exención salvo en el caso de compras importantes de bienes destinados a uso oficial por importe superior a 100.000 pesetas, lo que para el caso de inmuebles viene a implicar la exención.

El Acuerdo de Sede entre el Reino de España y el Consejo Oleícola Internacional, hecho en Madrid el 13 de julio de 1989 (66). Sus bienes son inviolables, con inmunidad de jurisdicción y de ejecución y el art.

(64) *Los funcionarios de los Organismos especializados: b) Gozarán, en materia de impuestos sobre los sueldos y emolumentos percibidos del Organismo especializado de iguales exenciones que las disfrutadas en iguales condiciones por los funcionarios de las Naciones Unidas;*

(65) RCL 1980/164, BOE 23 de enero de 1980, núm. 20, página 1703.

(66) BOE número 218, 12 septiembre 1989, 22053. Entró en vigor el 17 de julio de 1991, BOE 7 septiembre de 1991, núm. 215.

5.1 declara que el *Consejo quedará exento de todos los impuestos y gravámenes nacionales, regionales y municipales, sobre los locales de la sede que ocupe a cualquier título, con excepción de aquellos que constituyan el pago de servicios prestados*. Tampoco se aplicará a los particulares que contraten con el Consejo. El 5.2 le exime de todos los impuestos directos sobre los ingresos o los otros bienes, 5.3 sobre importaciones y 5.4 respecto a la exención del IVA. Este acuerdo ha sido actualizado el 20 de noviembre de 2007 (67), sin modificarse lo dicho salvo la regulación a la que se derivaba y cambiando el número de artículo del 5 al 6.

En el acuerdo de sede entre el Reino de España y el secretariado de la Unión por el Mediterráneo, hecho en Madrid el 4 de mayo de 2010 (68), se otorga a ese secretariado personalidad jurídica, España se compromete a poner gratuitamente a su disposición los locales necesarios (art. 3.1). Además las inmunidades, privilegios y derechos de la sede se hacen extensibles a la Residencia Oficial del Secretario general, que componen los “locales del Secretariado”. Como vemos es habitual, se le otorga inviolabilidad (art. 4) e inmunidad de jurisdicción (art. 5) y el régimen aduanero y fiscal (art. 8) en el que el secretariado, sus bienes, haberes, ingresos o rentas, *estarán exentos de todos los impuestos y gravámenes nacionales, autonómicos y locales, excepto de los establecidos en prestación de servicios o realización de actividades y de aquellos impuestos indirectos que estén normalmente incluidos en el precio de las mercancías y servicios*.

Un último ejemplo, el Acuerdo de Sede entre el Reino de España y la Organización

de Estados Iberoamericanos para la Educación, la Ciencia y la Cultura (O.E.I.), hecho en Madrid el 24 de junio de 2004 (69). En este caso respecto al Régimen aduanero y iscal el art. 8 dispone que *la O.E.I. gozará en territorio español de todos los privilegios aduaneros y fiscales de que puedan ser beneficiarias las Organizaciones internacionales con sede en España con arreglo a la normativa española*. Añadiendo a continuación que su régimen aduanero y fiscal *no será menos favorable que el que resulte de aplicación a las Misiones diplomáticas acreditadas en España*, y a continuación (art. 8.2) vuelve a enumerar la lista de privilegios, incluyendo (apartado a) *la exención de todos los impuestos y gravámenes estatales, autonómicos y locales que pudieran recaer sobre sus bienes y haberes sobre los ingresos*. Vemos una tendencia a expandir la exención, que queda igualmente de manifiesto en el art. 3.2 por el que *la OEI podrá adquirir o alquilar otros locales adicionales en el territorio español; el tratamiento que el presente acuerdo otorga a los locales de la OEI se extiende a estos locales*. Queda limitado tan sólo a la fijación de la situación, extensión y características de esos locales, que deberá hacerse de mutuo acuerdo entre ambas partes. (art. 3.3).

Respecto a los **funcionarios** de las Organizaciones Internacionales, ya en la convención general de Naciones Unidas establecía prerrogativas e inmunidades para tres categorías de personas fundamentales, los representantes de los Estados Miembros, los funcionarios de las Naciones Unidas y los expertos que forman parte de misiones de Naciones Unidas.

En la “Convención sobre prerrogativas e Inmunidades de las Naciones Unidas” o “convención general” se estipulan los privilegios e inmunidades de que gozarán los Representantes, artículo IV sección II

(67) BOE 6 junio 2008, núm. 137. En vigor desde el 26 de enero de 2009 BOE 20 de febrero de 2009, núm. 44, tras dos correcciones de erratas, BOE 177 de 23 de julio de 2008. (olvidaron los apartados de los artículos).

(68) BOE 15 junio 2010, núm. 145.

(69) BOE 17 agosto 2004, Núm. 198, entrada en vigor en BOE 28 noviembre de 2005, núm. 284.

y siguientes, que vienen a coincidir *grosso modo* con las prerrogativas e inmunidades de los diplomáticos. De carácter netamente fiscal es la sección 13, que establece *cuando la aplicación de cualquier forma de impuesto depende de la residencia, los períodos en que los representantes de Miembros de organismos principales y subsidiarios de las Naciones Unidas, y de conferencias convocadas por las Naciones Unidas, permanezcan en un país desempeñando sus funciones no se estimarán para estos efectos como períodos de residencia*. Este artículo (junto el 11 y el 12) no será aplicable, sin embargo, frente a los Estados de los que esos representantes y autoridades sean ciudadanos. En el artículo V, sobre los funcionarios, en el plano fiscal quedan exentos de los *impuestos sobre los sueldos y emolumentos pagados por la organización* (Sección 18, b) con mismo régimen que los enviados diplomáticos, al igual que a los peritos (artículo VI). Con esta convención se establecen unos criterios que vienen a resaltar los elementos que compondrán usualmente el régimen de inmunidades de las Organizaciones Internacionales, sometido, obviamente, a los Acuerdos específicos que se alcancen entre la Organización y el Estado correspondiente.

En la misma línea el artículo 7 del Acuerdo ya citado de 17 de diciembre de 1979, establece para los funcionarios que no sean de nacionalidad española ni extranjeros con residencia permanente en España la *exención de impuestos sobre los sueldos, emolumentos y prestaciones que reciban del instituto*. (Acompañado del derecho de importación de mobiliario y efectos personales). Pero nada se dice en relación con la exención sobre sus propiedades inmuebles, que no podemos considerar exentas.

El Director del Consejo Oleícola es equiparado a los Jefes de Misión diplomática y designará a los funcionarios que, por sus funciones, gozarán de los privilegios e inmunidades de las misiones diplomáticas acreditadas en España (art. 10.1 y 10.4). Igualmente los sueldos de sus funcionarios

(art. 11) están exentos de impuestos, con una cláusula peculiar, que remite a la legislación Europea al decir: *Los funcionarios del Consejo gozarán de las mismas exenciones que las que sean aplicables, en iguales condiciones, a los funcionarios de las Comunidades Europeas*. En la actualización de 2007 pasa a ser el artículo 12.

Respecto al personal de la OEI, al igual que ocurría respecto a los locales, se detecta una tendencia expansiva de los derechos otorgados respecto a otros casos. El art. 13.2 otorga (apartado b) *exención de todo impuesto que pueda gravar los sueldos, emolumentos y prestaciones que reciban de la OEI o por cuenta de ella*.

Dentro del régimen especial de las Organizaciones Internacionales debemos incluir también la situación de la **Unión Europea**.

La originaria y principal norma aplicable en relación a nuestro tema es el **Protocolo sobre los privilegios e inmunidades de las CE de 8 de abril de 1965 (70)**. Ya entonces, en base al artículo 28 del Tratado por el que se constituye un Consejo única y una Comisión única de las Comunidades Europeas, se establecían inmunidades en materia de inmuebles, reducidas al artículo 3: *Las comunidades, sus activos, sus ingresos y demás bienes estarán exentos de cualesquiera impuestos directos*. Establece además derechos de reembolso de los impuestos indirectos y sobre la venta incluidos en los precios de los bienes muebles e inmuebles para su uso oficial. *Además, no se concederá ninguna exoneración de impuestos, tasas y derechos que constituyan una simple remuneración de servicios de utilidad pública*.

Los funcionarios estarán exentos de los impuestos nacionales sobre sueldos, salarios y emolumentos (art. 13 *in fine*) así como sobre sucesiones, importaciones,... (arts. 12, 14,...)

(70) BOE núm. 1/1986, de 1 de enero de 1986, con motivo del ingreso de España en la Comunidad.

Con el *Tratado de Lisboa*, como señala López Espadafor (71), se ha reformado con el “Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea” (72), que está incorporado como Anexo al Tratado de la Unión Europea, al Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y al tratado constitutivo de la Comunidad Europea de Energía Atómica (73).

En relación con los bienes inmuebles, el artículo 50.2 letra e) del TUE señala que Parlamento Europeo, Consejo y Comisión deben posibilitar la adquisición y aprovechamiento de propiedades inmuebles situados en un Estado miembro por parte de nacionales de otro Estado miembro, con el único límite del art. 39.2 (política Agrícola Común).

El artículo 355 del TFUE otorga a la Unión la máxima capacidad jurídica reconocida en las legislaciones nacionales, pudiendo adquirir o enajenar bienes muebles e inmuebles y comparecer en juicio. Pero es el artículo 343 del TFUE, el que remite expresamente al Protocolo de 1965 al decir: *La Unión gozará en el territorio de los Estados miembros de los privilegios e inmunidades necesarios para el cumplimiento de su misión, en las condiciones establecidas en el Protocolo de 8 de abril de 1965 sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea*. En el que encontramos el fundamento directo del Protocolo nº 7 vigente, junto al artículo 191 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea de la Energía Atómica (CEE). El protocolo vigente reproduce literalmente la redacción de su antecesor, con modificaciones en otros ámbitos en los que no entramos.

El protocolo tiene además la particularidad de que regula expresamente la existencia de misiones de terceros estados acreditadas ante la Unión, (ya en el texto de 1965 art. 17, y se mantiene en el art. 16 del protocolo vigente) disponiendo que el Estado miembro en el que se sitúe *la sede de la Unión concederá a las misiones de terceros Estados acreditadas ante la Unión las inmunidades y privilegios diplomáticos habituales*.

Además del protocolo, en conexión con él podemos encontrar acuerdos en estrecha conexión con él como el Canje de notas, constitutivo de acuerdo entre el reino de España y la Comisión Europea, relativo a las disposiciones de desarrollo del protocolo de privilegios e inmunidades de las comunidades europeas en España, realizado “ad referéndum” en Bruselas el 24 de julio de 1996 y el 2 de octubre de 1996 (74), que por entre otros hace aplicable el protocolo a la Agencia Europea para la Seguridad y la Salud en el Trabajo.

Podremos igualmente encontrarnos diferentes acuerdos relacionados con la Unión Europea, en los que se conceden de forma particular más exenciones.

En este sentido el Convenio por el que se crea una Oficina Europea de Policía (Convenio Europol) (75), en el artículo 41 se remite a un protocolo específico al decir: *Europol, los miembros de sus órganos, sus Directores adjuntos y sus Agentes gozarán de los privilegios e inmunidades necesarios para el ejercicio de sus funciones conforme a un Protocolo que contendrá la normativa que deberá aplicarse en todos los Estados miembros*. El protocolo relativo a los privilegios e inmunidades de Europol (76) dispone nuevamente, en su artículo

(71) LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., “Efectos fiscales de la aplicación del nuevo protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de la U.E. a los funcionarios y otros agentes de ésta”, *Crónica Tributaria*, Ministerio de Hacienda: instituto de Estudios Fiscales, Núm. 134/2010, págs. 97-125, p. 99.

(72) DOUE, 16.12.2004, C 310/261.

(73) DOUE, 9 de mayo 2008, C 115/47.

(74) BOE de 7 de febrero de 1997, número 33.

(75) Convenio basado en el artículo K.3 del Tratado de la Unión Europea, por el que se crea una Oficina Europea de Policía, hecho en Bruselas. DOUE C 316 de 27 noviembre de 1995 sometido a diversos actos modificativos.

(76) DOUE nº C 221 de 19 de julio de 1997, p. 0002-0010.

4 la exención de impuestos y gravámenes, en el ámbito de sus actividades oficiales, Europol, sus activos, sus ingresos y demás bienes estarán exentos de cualesquiera impuestos directos (apartado 1), exceptuando los impuestos y gravámenes que resulten de servicios públicos prestados (apartado 4).

El Acuerdo de sede entre el Reino de España y el Consejo Superior de las Escuelas Europeas de 13 de agosto de 2002 (77), que pretende garantizar la escolarización de los hijos de los funcionarios de las instituciones allí donde tenga su sede. En este caso se hace referencia a la Escuela Europea de Alicante para escolarizar a los hijos de la Oficina de Armonización del Mercado Interior (un organismo comunitario). En este caso, la escuela no tributará por la exención interna del art. 62.2 a, sino por la exención de este acuerdo, incluida en su artículo 4 (*La Escuela, sus pertenencias, ingresos y cualquier otro tipo de bienes estarán exentos de cualquier impuesto directo, incluidos los percibidos mediante retención en origen*).

En el Acuerdo General sobre Privilegios e Inmunidades del Consejo de Europa, hecho en París el 2 de septiembre de 1949, y el Protocolo Adicional al mismo, de Estrasburgo el 6 de noviembre de 1952, al que se adhirió España en 1982 (78) con su incorporación a las Comunidades Europeas. En el Acuerdo General, con base al art. 40 apartado a) del Estatuto del Consejo de Europa se otorga inmunidad de jurisdicción a sus bienes (artículo 3) y el artículo 7 dispone que *el Consejo, su activo, rentas y otros bienes están exentos: a) de todo impuesto directo*, con excepción de impuestos, tasas o derechos que sólo constituyan el pago de servicios utilizados. En relación al personal se otorga a los funcionarios del consejo los mismos privilegios, inmunidades, exenciones y facilidades concedidas con arreglo al Derecho

internacional a los enviados diplomáticos. Igualmente el artículo 4 del Acuerdo otorga a los *representantes permanentes* en el ejercicio de sus funciones y viajes con destino o procedencia del lugar de las reuniones los *privilegios, inmunidades y facilidades de que gocen los agentes diplomáticos de categoría comparable*. Que no podrán ser aducidas frente a las autoridades del Estado que hubiese representado o sea nacional (art. 6).

La aplicación provisional del Acuerdo de Sede, privilegios e inmunidades entre España y la Empresa Común Europea para el ITER y el desarrollo de las Energía de Fusión (79). En su artículo 5 dispone que *España aplicará el Protocolo sobre Privilegios e Inmunidades a la Empresa común, su Director, su personal y los representantes de los Miembros de la Empresa Común*, remitiendo al Protocolo “*ad referendum*” de 1996. El artículo 3 se refiere a los locales de la Empresa, que *España pondrá gratuitamente (...) a disposición de la Empresa Común durante el período de vigencia del presente acuerdo*. Al que se suma el artículo 12.1, por el que *sin perjuicio de la aplicación del Protocolo de Privilegios e Inmunidades con arreglo a los dispuesto en el art. 5, la Empresa Común, sus bienes, haberes y otras propiedades, así como empréstitos y pagos, estarán exentos de todos los impuestos y gravámenes nacionales, regionales, provinciales y municipales. La empresa Común estará también exenta de las tasas e impuestos correspondientes a registros e hipotecas*. Como es habitual, el 12.3 excluye de la exención los *impuestos y tasas que constituyan una mera retribución de servicios públicos*.

Caso diverso es la aplicación provisional del Acuerdo de Sede entre el Reino de España y la Agencia Comunitaria de Control de Pesca (80). En este caso más concreta. En

(77) BOE 10 octubre 2002, núm. 251.

(78) BOE 14 de julio 1982, núm. 167.

(79) BOE 19 septiembre 2007, núm. 225, entrada en vigor BOE 3 de marzo 2010, núm. 54 (3468).

(80) BOE 23 septiembre 2008, Núm. 230, entrada en vigor 8 septiembre de 2010, núm. 218.

el artículo 4.1 *en lo que se refiere a los bienes inmuebles que posea o arriende, la Agencia estará exenta del pago de cualquier impuesto o tasa nacional, regional o municipal, excepto los impuestos correspondientes a servicios privados*. Sin referencia alguna al protocolo.

Respecto al régimen tributario de los funcionarios de la Unión Europea, como señala el profesor López Espadafor (81), se disponen de unas características singulares, pero que vemos son equiparables a la regulación que se estaba otorgando desde hacía tiempo al resto de funcionarios de otras Organizaciones Internacionales.

En definitiva, vemos, respecto a las Organizaciones Internacionales, que la exención sobre el Impuesto sobre bienes Inmuebles se podrá dar sobre los inmuebles que sean necesarios para la Organización, para la realización de sus funciones, pero en principio nunca, salvo regulación específica que así lo disponga, sobre los bienes inmuebles cuyos propietarios no sean las propias OO.II. La exención en materia de inmuebles sólo afecta a la propia Organización y el régimen particular de sus empleados no se ve afectado en este ámbito, entre otras cosas porque este impuesto no afecta a los salarios ni a la función que esos miembros desarrollan en el correspondiente organismo. Podemos utilizar como criterio guía la expresión del artículo VI sección 23 de la Convención General, por el que *las prerrogativas e inmunidades se conceden a los peritos en beneficio de las Naciones Unidas y no en provecho de los propios individuos*, o las diferentes ocasiones en las que la Convención de organismos especializados señala que *los privilegios e inmunidades no se otorgan a los representantes de los miembros en su beneficio personal, sino a fin de garantizar su independencia en el ejercicio de sus funciones relacionadas con los Or-*

ganismos especializados (82), (o expresiones equivalentes) es decir, la exención del impuesto sobre bienes inmuebles sólo afectará a organizaciones extranjeras, nunca a sus miembros, y esa exención se fundamenta en el interés público existente en la actividad desarrollada por el propio sujeto objeto del beneficio fiscal.

Tributación de inmuebles de personas físicas y jurídicas no residentes

A la hora de acercarnos a la tributación de aquellos bienes inmuebles cuyos propietarios, o en algunos casos simples poseedores, son no residentes nos lleva a tratar un cierto número de figuras impositivas que procuraremos analizar en las próximas páginas. Entre esas figuras veremos el Impuesto de bienes inmuebles, la regulación de los Convenios de Doble Imposición.

Es el Impuesto sobre Bienes Inmuebles el que de forma natural tiende a asociarse con la tributación inmobiliaria, si bien no el único. En este sentido el RDL 2/2004 establece en su artículo 63 que serán sujetos pasivos del Impuesto de Bienes Inmuebles, *las personas naturales y jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que ostenten la titularidad del derecho que, en cada caso, sea constitutivo del hecho imponible de este impuesto*. En ese artículo 35 de la LGT se refiere a los obligados tributarios, que son *las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de*

(81) Sobre el régimen tributario de los funcionarios de la Unión Europea recomendamos vivamente los trabajos citados anteriormente del profesor Espadafor.

(82) Por ejemplo: Artículo 5, Sección 16; artículo 6, sección 22; Anexo I, disposición 2, d, iii; Anexo II, disposición 2, d, iii; Anexo III, disposición 2, d, iii; Anexo IV, 3, ii; Anexo VII, 2, iii; Anexo XII, 2, b.

obligaciones tributarias, añadiendo a través del 35.4 las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición.

De esta forma, y respecto al IBI no se hace distinción entre extranjeros o no, haciendo depender la tributación exclusivamente de la titularidad sobre el bien inmueble de alguno de los derechos expuestos en el art. 61 del RDL 2/2004, concesión administrativa, derecho de superficie, usufructo y propiedad.

Así pues, todos los bienes inmuebles, con independencia los derechos reales que sobre él recaigan pertenezcan a extranjeros o no, deberán tributar por el IBI.

En este sentido vemos que se pronuncian diversos **Convenios** que España ha firmado con distintos Estados para evitar la doble imposición y prevenir la evasión y el fraude fiscal, que vienen a configurar un régimen específico. Un régimen específico para aquellos extranjeros no residentes en uno de los países pero sí en el otro o si son residentes de ambos.

Los **Convenios de Doble Imposición** (CDI) constituyen los tratados internacionales de mayor relevancia e incidencia sobre las relaciones fiscales internacionales en el ámbito de la imposición directa. Como señalan Calderón Carrero y Martín Jiménez (83), estos Convenios crean un “minisistema fiscal” que se enlaza con la legislación interna, afectando a tres posibles sujetos (ambos Estados y los contribuyentes amparados por el Convenio) y que intentan conciliar dos sistemas tributarios nacionales para evitar conflictos de imposición creando para ello ese sistema convencional autónomo que representa el Convenio.

Pero estos CDI se realizan tratando en general de otros impuestos totalmente al margen del IBI. No obstante en ellos se puede ver, sin

embargo, el peso del principio de territorialidad expuesto al comienzo de este trabajo. Reflejo del mismo hace que la regla en relación con los bienes inmuebles sea la aplicación de la normativa del país en el que se hallen radicados. En este sentido se pronuncia la OCDE cuando justifica la imposición de las rentas obtenidas de inmuebles en el Estado en el que se encuentren en dicho Estado a causa de “la existencia de una relación económica muy estrecha entre tales rentas y el Estado de la fuente”. De hecho los Comentarios de los convenios marco declaran la prioridad del Estado de situación del inmueble.

Por ejemplo respecto a sucesiones, se pronuncia el art. 16 del CDI con Grecia (84) respecto a las normas aplicables en sucesión *abintestato*, el artículo 30 del CDI con Francia (85) por el que *los bienes inmuebles sólo se someten al impuesto sobre las herencias en el estado contratante en que están sitos*.

En la misma línea, diferentes CDI, todos con excepción de los anteriormente citados, regulan los tributos sobre la renta y el patrimonio y su vinculación con los bienes inmuebles, como es el caso del artículo 2 del Convenio Hispano-Alemán (86) respecto a los Impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, que son definidos como *los que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio, 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*

(84) Convenio entre España y Grecia celebrado el 6 de marzo de 1919, fijando reglas que se han de aplicar a las sucesiones de los españoles y de los griegos fallecidos en Grecia y en España, Gaceta 3 Diciembre 1920.

(85) Instrumento de Ratificación del Convenio entre España y Francia para evitar la doble imposición y establecer normas de asistencia administrativa recíproca en materia de impuestos sobre la renta e impuestos sobre las herencias, BOE 7 enero 1964.

(86) Convenio Hispano-Alemán de 5 de diciembre de 1966 para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Instrumento de Ratificación de 13 de julio de 1967, BOE 8 abril 1968.

(83) CARMONA FERNÁNDEZ, N., (Coord.), *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Valencia 2010, p. 47.

pagados (...), así como los impuestos sobre las plusvalías. Cita, entre los impuestos a los que se le aplica, la antigua Contribución Territorial tanto rústica y pecuaria como urbana. En el art. 6.1 se dice que *las rentas procedentes de los bienes inmuebles pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en que tales bienes estén situados*, incluyendo (6.3) la utilización directa, el arrendamiento o cualquier otra forma de explotación. En el art. 6.4 se extiende a las rentas de inmuebles de empresas, y en 6.2 remite a la definición de bien inmueble interna de cada Estado, añadiendo una enumeración de bienes que serán considerados inmuebles en todo caso. Igualmente el artículo 13 establece que *las ganancias derivadas de la enajenación de bienes inmuebles, (...) pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en que están sitos*. O el 22 por el que: *El patrimonio constituido por bienes inmuebles (...) pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en que los bienes estén sitos*. Supuestos que se reflejan en la exclusión de la base del impuesto de todas las rentas de fuente con origen en el otro país (art. 23) y se deduce en Alemania (23 b, e) el impuesto español pagado por rentas de fuente española o bienes sitos en España, entre otros, en el caso de *rentas procedentes de inmuebles o el patrimonio integrado por tales bienes, cuando éstos no están vinculados efectivamente a un establecimiento permanente situado en España*. Igualmente se deducirá el impuesto alemán exigido por las rentas procedentes de inmuebles en Alemania, no vinculados con un establecimiento permanente, y por el patrimonio que constituyen (23, 2, b).

Paralelo al Convenio Hispano-Alemán, encontramos otros, como el Convenio con Suiza (87), con redacción prácticamente

idéntica con coincidencia en el articulado, aunque en el 23 deja de referirse a los bienes inmuebles. El Convenio con Austria (88), coincidiendo su numeración en los artículos 2, 6 y 13, el 22 pasa a ser 23, y el 23 pasa a ser 24 con deducciones y como en el caso Suizo sin referirse expresamente a los bienes inmuebles.

Otro ejemplo, el Convenio y Protocolo de 10 de octubre de 1995 con Francia, *para evitar la doble imposición y prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio* (89). Este convenio trata sobre diferentes aspectos de diferentes fenómenos económicos derivados de los inmuebles, y en su regulación se ve cómo se vincula la situación del inmueble con el lugar donde deberá abonarse el respectivo tributo. Este convenio afecta a los residentes en uno o ambos de los Estados (art. 1) respecto a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio exigibles por cada uno de los Estados contratantes (art. 2), con referencia específica en el caso español, art. 2.3. a). iv), a *los impuestos locales sobre la Renta y sobre el Patrimonio*.

De este modo, en casos como las rentas inmobiliarias o las ganancias por enajenación de inmuebles se viene a someter a imposición por parte del Estado en que esos bienes estén radicados, junto a los casos de sucesión.

Igual sucede con el acuerdo con Países Bajos (90) (arts. 1, 6, 14 y 24) con Dina-

(87) Convenio Internacional para evitar la doble imposición en materia de Impuesto sobre la Renta y sobre el Patrimonio entre el Estado español y la Confederación Suiza de 26 de abril de 1966. Instrumento de ratificación de España de 26 enero de 1967. BOE 3 marzo 1967. Modificado por CDI hecho en Madrid 29 de junio de 2006, BOE 27 marzo 2007.

(88) CDI de 20 de diciembre de 1966, entre España y la República de Austria. Instrumento de ratificación de 14 de septiembre de 1967. BOE 6 enero 1968. Fue modificado parcialmente aunque sin efectos en esta materia por el Protocolo, hecho en Viena el 24 de febrero de 1995, modificador del Convenio de 1966. Instrumento de ratificación BOE 2 Octubre.

(89) BOE 12 de junio 1997, núm. 140, (pág. 17982).

(90) CDI de 16 de junio de 1971 entre el gobierno del Estado Español y el Gobierno del Reino de los Países Bajos. Instrumento de ratificación de 15 de junio de 1972. BOE 16 octubre 1972. Corrección de errores BOE 18 de marzo 2004.

marca (91) (arts. 2, 6, 13, 22 y 23) y su modificación de 1999 (92) que modifica el artículo 22, con Italia (93) (arts. 2, 6 y 13), Japón (94) (arts. 6 y 13), Brasil (95) (arts. 2, 6 y 13), Reino Unido (96) (arts. 6, 13 y 23), Suecia (97) (arts. 2, 6, 13 y 23), Canadá (98) (arts. 2, 6, 13 y 22), Marruecos (99) (arts. 2, 6, 13 y 22), Rumania (100)

(91) Convenio de 3 de julio de 1972 entre España y Dinamarca para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio y Protocolo Anexo. Instrumento de ratificación de 12 de enero de 1973. BOE 28 enero 1974. En la actualidad no se encuentra en vigor.

(92) CDI modificador del anterior, firmado en Copenhague el 3 de julio de 1972, BOE 17 mayo 2000, modificado por corrección de erratas y no está en vigor por Denuncia desde el 1 enero de 2009, BOE 19 noviembre 2008.

(93) 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. Instrumento de Ratificación de 10 de abril de 1978. BOE 22 Diciembre 1980.

(94) Convenio 13 de febrero de 1974 con Japón para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la Renta y protocolo anejo. Instrumento Ratificación de 13 de julio de 1974. BOE 2 diciembre.

(95) CDI el Estado Español y la República federativa del Brasil para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta, hecho en Brasilia el 14 de noviembre de 1974. BOE 31 Diciembre 1975.

(96) CDI entre España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, hecho en Londres el 21 de octubre de 1975. BOE 18 noviembre 1976.

(97) CDI en materia de impuestos sobre la renta y el capital y protocolo anejo, firmado en Madrid el 16 junio de 1976. BOE 22 enero 1977.

(98) CDI y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre renta y patrimonio, firmado en Ottawa el 23 de noviembre e 1976. BOE 6 febrero 1981.

(99) Convenio entre el Reino de España y el Reino de Marruecos para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y patrimonio y protocolo anejo, firmado en Madrid el 10 de julio de 1978, así como el Canje de Notas de 13 de diciembre de 1983 y de 7 de febrero de 1984, modificando el art. 2.3. BOE 22 mayo 1985. Rectificado por BOE 9 agosto 2000.

(100) Convenio entre el Gobierno del Reino de España y el gobierno de la República Socialista de Rumania para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, firmado en Madrid el 24 de mayo de 1979. BOE 2 octubre 1980.

(arts. 2, 6, 14 y 24), Polonia (101) (arts. 2, 6, 13, 21 y 22), Checoslovaquia (102) (arts. 2, 6, 13, 21 y 22), Túnez (103) (arts. 2, 6, 13, 21 y 22), Hungría (104) (arts. 2, 6, 13, 22 y 23), URSS (105) (arts. 10, 11 y 15), Luxemburgo (106) (arts. 2, 6, 13, 22 y 23), Tailandia (107) (arts. 2, 6, 13 y 22), Filipinas (108) (arts. 2, 6 y 13), Estados Unidos (109) (arts. 6, 13, 14 y 23, así como el 7, el 10 y el 11, que permite un impuesto adicional exigible conforme al art. 14 que grave las rentas de bienes inmuebles cuando se hayan sometido a imposición sobre una base neta, como señala Carmona Fernández EE.UU. permite a un residente de un Estado contratante optar por ser gravado en el Estado de situación del inmueble sobre una base imponible coincidente con las rentas netas (110)), China (111) (arts.

(101) Convenio entre España y el Gobierno de la República Popular de Polonia, para evitar la doble imposición con respecto a los impuesto sobre la renta y el capital, hecho en Madrid el 15 de noviembre de 1979 y su Protocolo anejo. BOE 15 de junio 1982.

(102) Convenio España y la República Socialista de Checoslovaquia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión en materia de renta y patrimonio. BOE 14 julio 1981.

(103) Convenio de 2 de julio de 1982, España y Túnez en materia de renta y patrimonio. BOE 3 marzo 1987.

(104) CDI 9 de julio de 1984, en materia de renta y patrimonio y protocolo. BOE 24 noviembre 1987.

(105) CDI BOE 22 septiembre de 1986, sin aplicación respecto a Rusia por efecto del artículo 28.3 de CDI con la Federación Rusa de 1998, BOE 6 julio 2000.

(106) Convenio de 3 de junio de 1986, BOE 4 agosto 1987, modificado en Bruselas el 10 de noviembre de 2009, BOE de 31 de mayo de 2010.

(107) CDI España con el Reino de Tailandia hecho en Madrid el 14 de octubre de 1997. BOE 9 Octubre 1998.

(108) CDI entre España y la República de Filipinas, Firmado en Manila el 14 de marzo de 1989. BOE 15 diciembre de 1994.

(109) CDI entre España y los Estados Unidos de América. BOE 22 de Diciembre 1990.

(110) CARMONA FERNÁNDEZ, N., (Coord.), "Rendimientos inmobiliarios", *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Valencia 2010, p. 125-135, p. 129.

(111) CDI entre gobierno e España y de la República Popular de China. BOE 25 junio 1992. Rectificado BOE 27 mayo 1993.

2, 6, 13, 22 y 23), Ecuador (112) (arts. 6, 13, 22 y 23), Bulgaria (113), (arts. 5, 11 y 20), Australia (114) (arts. 6, con definición detallada de bien inmueble, y 13), Argentina (115), (arts. 2, 6, 13, 21 y 22), México (116) (arts. 2, 6, 13, 21 y 22), Irlanda (117) (arts. 2, 6, 13 y 22), India (118) (arts. 2, 6, 14, 23 y 24), Corea del Sur (119) (arts. 6, 13 y 22), Portugal (120) (arts. 2, 6, 13 y 22), Indonesia (121) (arts. 2, 6, 13 y 23), Bélgica (122) (2, 6, 13, 21 y 22), Francia (123) (arts. 2, 6, 13, 22 y 23), Bolivia (124) (arts. 2, 6, 13, 22 y 23), Rusia (125) (arts. 2, 6,

13, 21 y 22), Cuba (126) (arts. 2, 6, 13, 22 y 23), Noruega (127) (arts. 2, 6, 13, 21 y 22), Israel (128) (arts. 2, 6, 13, 22 y 23), Grecia (129) (arts. 2, 6, 13, 21 y 22), Eslovenia (130) (arts. 2, 6, 13, 22 y 23), Islandia (131) (arts. 2, 6, 13, 21 y 22), Turquía (132) (arts. 2, 6, 13 y 21), Argelia (133) (arts. 2, 6, 13, 20 y 21), Venezuela (134) (arts. 2, 6, 13, 21 y 22), Chile (135) (arts. 2, 6, 13, 20 y 21), Irán (136) (arts. 2, 6, 13, 21 y 22), Lituania (137) (arts. 2, 6, 13, 22, 23, más epígrafes V, VI y X del protocolo), Estonia (138) (arts. 2, 6, 13, 21 y 22 más IV, V y IX del protocolo), Letonia (139) (arts. 2, 6, 13, 22 y 23

(112) CDI España y Ecuador firmado en Quito el 20 de mayo de 1991. BOE 5 mayo 1993.

(113) CDI de 6 de marzo de 1990 entre España y la República Popular de Bulgaria. BOE 12 julio 1991.

(114) CDI de 24 de marzo de 1992, entre España y Australia. BOE 29 diciembre.

(115) CDI España y Argentina firmado en Madrid el 21 julio 1992. BOE 9 septiembre 1994. Rectificado por Corrección de erratas, BOE 3 enero 1995.

(116) CDI España y los Estados Unidos Mexicanos, en Madrid el 24 julio 1002. BOE 27 Octubre 1994, rectificado por corrección de erratas en BOE 4 enero 1995.

(117) CDI España e Irlanda, hecho en Madrid el 10 de febrero de 1994, BOE 27 diciembre 1994

(118) CDI España e India, firmado en Nueva Delhi el 8 de febrero de 1993, BOE 7 febrero de 1995, rectificación por corrección de erratas BOE 27 junio 1996.

(119) CDI España Corea, firmado en Seúl el 17 de enero de 1994. BOE 15 diciembre de 1994.

(120) CDI España y Portugal, firmado en Madrid el 26 de octubre de 1993. BOE 7 Noviembre 1995.

(121) CDI España e Indonesia, hecho en Yakarta el 30 de mayo de 1995. BOE 14 enero 2000.

(122) CDI entre España y Bélgica hecho en Bruselas el 14 de junio de 1995, y acta que lo modifica, hecha en Madrid el 22 de junio de 2000, BOE 4 julio 2003, que deroga al Convenio de 24 de septiembre de 1970 entre España y Bélgica, Instrumento Ratificación de 28 de mayo de 1971, BOE 27 octubre 1972.

(123) CDI firmado en Madrid el 10 de octubre de 1995. BOE 12 de junio 1997.

(124) CDI España y Bolivia, hecho "ad referéndum" en La Paz el 30 de junio de 1997, y Protocolo. BOE 10 diciembre 1998.

(125) CDI entre Reino de España y federación Rusa, hecho en Madrid el 16 de diciembre de 1998, BOE 6 julio 2000.

(126) CDI España y Cuba, hechos en Madrid el 3 de febrero de 1999, y Canje de Notas de 9 de noviembre y 30 de diciembre de 1999 que los modifica. BOE 10 enero 2001.

(127) CDI España y Noruega, hecho en Madrid el 6 de octubre de 1999. BOE 10 enero 2001.

(128) CDI España e Israel, hecho en Jerusalén el 30 de noviembre de 1999. BOE 10 enero 2001.

(129) CDI España y República Helénica, hecho en Madrid el 4 de diciembre de 2000, BOE 2 octubre 2002.

(130) CDI España y Eslovenia, hecho en Liubliana el 23 de mayo de 2001. BOE 28 junio 2002.

(131) CDI España e Islandia, hecho en Madrid el 22 de enero de 2002, BOE 18 octubre 2002.

(132) CDI España y Turquía, hecho en Madrid el 5 de julio de 2002, BOE 19 enero 2004, rectificado por corrección de erratas BOE 10 marzo 2004, y por corrección de errores BOE 8 abril 2004.

(133) CDI España y República Argelina Democrática y Popular, hecho "ad referéndum" en Madrid el 7 de octubre de 2002, BOE 22 julio 2005. Rectificado BOE 4 abril 2007.

(134) CDI entre España y la República Bolivariana de Venezuela, hecho en Madrid el 8 de abril de 2003, BOE 15 junio 2004.

(135) CDI entre España y Chile hecho en Madrid el 7 de julio de 2003, BOE 2 febrero 2004.

(136) Instrumento de ratificación del CDI entre España y la República Islámica del Irán, hecho en Teherán el 19 de julio de 2003. BOE 2 octubre 2006.

(137) CDI España y Lituania, hecho en Madrid el 22 de julio de 2003, BOE 2 febrero 2004.

(138) CDI España y Estonia, hecho en Tallinn el 3 de septiembre de 2003. BOE 3 febrero 2005.

(139) CDI España Letonia, hecho en Riga el 4 de septiembre de 2003, BOE 10 enero 2005, rectificado BOE 8 marzo 2005.

más V, VI y X del protocolo), Vietnam (140) (arts. 2, 6, 13 y 22), Croacia (141) (arts. 2, 6, 13, 20 y 21), Egipto (142) (arts. 2, 6, 13, 21 y 22), Macedonia (143) (arts. 2, 6, 13, 20 y 21), Nueva Zelanda (144) (arts. 6, 13 y 20), Malta (145) (arts. 2, 6, 13 y 21), Emiratos Árabes Unidos (146) (arts. 2, 6, 13, 20 y 21), Malasia (147) (arts. 6, 13 y 21), Sudáfrica (148) (arts. 2, 6, 13, 20 y 21), Arabia Saudí (149) (arts. 2, 6, 13, 22 y 23), Moldavia (150) (arts. 2, 6, 13, 20 y 21), Colombia (151) (arts. 2, 6, 13, 20 y 21), Jamaica (152) (arts. 2, 6, 14 y 22), El Salvador (153) (arts. 2, 6, 14, 22 y 23), Trinidad y Tobago (154) (arts. 2, 6, 14 y 22), Serbia (155) (arts. 2, 6, 13, 22 y

23), Bosnia Herzegovina (156) (arts. 2, 6, 13, 21 y 22) o Costa Rica (157) (arts. 2, 6, 13, 21 y 22, más el apartado III del protocolo que al interpretar el apartado 2.3.a, v, señala que al decir “*impuestos locales sobre la renta y sobre el patrimonio en España*” se incluyen el Impuesto de Bienes Inmuebles y el Impuesto sobre Actividades Económicas). Todos ellos configuran buena parte de los CDI firmados por España, y en todos se materializa el principio por el que los bienes inmobiliarios siempre tributarán en el país en el que se encuentran, lo que se extiende a ciertas facetas de su explotación y de las rentas que de ellos proceden.

Los paralelismos que vemos en esos CDI son lógicos, en especial a causa de la elaboración del Modelo de convenio-tipo de doble imposición de la O.C.D.E. en 1977. En 1992 se hizo un nuevo modelo de Convenio de la O.C.D.E. manteniendo sin cambios el anterior en cuanto a inmuebles. El Modelo de 2005 pasa a utilizar la expresión “propiedad inmobiliaria” en lugar la de “bienes inmuebles”, y la última versión es del año 2008, que añade los “fideicomisos de inversiones inmobiliarias”. También existe un modelo elaborado por la ONU con origen en 1979 y actualizado en 1999, cuyo diferencia genérica es dar más posibilidades para proteger la base tributaria en el país fuente (158).

Ese modelo de la OCDE es el que, con mayor o menor exactitud siguen. Se dispone en el art. 2 que se considerarán impuestos sobre la Renta y el patrimonio los que gravan la totalidad del patrimonio incluyendo los impuestos sobre las ganancias derivadas

(140) CDI España y República Socialista de Vietnam, hecho en Hanoi el 7 de marzo de 2005. BOE 10 enero 2006, rectificado BOE 4 abril 2007.

(141) CDI España y Croacia, hecho en Zagreb el 19 mayo de 2005, BOE 23 mayo 2006, corregido por BOE 29 marzo 2007.

(142) CDI entre España y la república Árabe de Egipto, hecho en Madrid el 10 de junio de 2005, BOE 11 julio 2006.

(143) CDI España y Macedonia, hecho en Madrid el 20 junio de 2005, BOE 3 enero 2006.

(144) CDI España Nueva Zelanda, hecho en Wellington el 28 de julio de 2005. BOE 11 octubre 2006.

(145) CDI España y Malta, hecho en Madrid el 8 de noviembre de 2005, BOE 7 septiembre 2006.

(146) CDI España y Emiratos Árabes Unidos, hecho en Abu Dhabi el 5 de marzo de 2006. BOE 23 Enero 2007, rectificado por BOE 28 marzo 2007.

(147) CDI España y Malasia, hecho en Madrid el 24 de mayo de 2006, BOE 13 febrero 2008.

(148) CDI España Sudáfrica, hecho en Madrid el 23 de junio de 2006, BOE 15 febrero 2008.

(149) CDI España y Arabia Saudí, hecho en Madrid el 19 de junio de 2007. BOE 14 julio 2008.

(150) CDI España y Moldavia, hecho *ad referendum* en Chisinau el 8 de octubre de 2007. BOE 11 abril 2009.

(151) CDI España y Colombia, hecho en Bogotá el 31 de marzo de 2005. BOE 28 octubre 2008.

(152) CDI España y Jamaica, hecho en Kingston el 8 de julio de 2008. BOE 12 mayo 2009.

(153) CDI España el Salvador, hecho en Madrid el 7 de julio de 2008, BOE 5 junio 2009.

(154) CDI entre España y la República de Trinidad y Tobago, hecho en Puerto España el 17 de febrero de 2009, BOE 8 diciembre.

(155) CDI entre España y Serbia, hecho en Madrid el 9 de marzo de 2009, BOE 25 enero 2010.

(156) CDI entre España y Bosnia y Herzegovina, hecho en Sarajevo el 5 de febrero de 2008, BOE 5 noviembre 2010.

(157) CDI España y Costa Rica, hecho en Madrid el 4 de marzo de 2004. BOE 1 enero 2011.

(158) Así opina BYRNE, P.D., “Convenios para evitar la doble tributación: Un análisis del caso del Perú”, publicado en internet por el Banco Interamericano de Desarrollo, Septiembre 2005, p. 14.

de la enajenación de bienes inmuebles, entre otros. Un art. 6.1 por el que *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*. En el apartado 2 la definición de bien inmueble, remitiendo a la legislación interna del país en que se encuentre, (que en el caso español conduce al art. 334 Cc.) y 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 naturales; los buques, embarcaciones y aeronaves no se consideran bienes inmuebles*. Estas reglas se hacen aplicables a los rendimientos por utilización directa, arrendamiento, aparcería o cualquier otra forma de explotación de los inmuebles, lo que faculta al Estado a gravar la renta estimada incluyendo los inmuebles de “empresas industriales, comerciales u otras”. Además podrá ampliarse en el Convenio, es el caso de Francia, respecto a rendimientos de acciones o participaciones que se traten como rendimientos de bienes inmuebles según su propia legislación, como Finlandia respecto a los rendimientos de los accionistas de sociedades finesas derivados de la utilización de inmuebles situados en Finlandia. En España la Ley 11/2009 (159) de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (SOCIMI) admite la posibilidad de que sean no residentes pero en el artículo 2.2 en referencia al 2 apartado c, dispone que *las entidades no residentes a que se refiere el apartado anterior deben ser*

residentes en países o territorios con los que exista efectivo intercambio de información tributaria, en los términos de la Ley 36/2006 la exención de los dividendos. Respecto al régimen fiscal de los socios no residentes dispone que en lo no previsto se regirá por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (art. 8.4), destacando la exención de los dividendos y ganancias patrimoniales obtenidas por no residentes sin establecimiento permanente (salvo que residan en un país sin efectivo intercambio de información) art. 10.1 apartado c.

El art. 13 respecto a las ganancias de capital por enajenación de bienes inmuebles, permite someterlas a imposición por el Estado en que los inmuebles estén situados. Por el art. 21.2 exceptúa el 21.1, por el que todas las rentas no contempladas tributarán en el Estado del que sea residente, respecto a las rentas derivadas de bienes inmuebles cuando el beneficiario, residente en el otro Estado, realice una actividad industrial o comercial por medio de un establecimiento permanente o preste servicios profesionales por medio de una base fija, con los que el derecho o propiedad por los que se pagan las rentas esté vinculado efectivamente. Y el art. 22 respecto a la imposición sobre el Patrimonio, por el que los inmuebles pueden someterse a imposición en el Estado en el que éstos estén situados.

En general el modelo OCDE establece la tributación compartida para los rendimientos de bienes inmuebles, permitiendo la tributación en el Estado en el que se encuentren ubicados los inmuebles, de hecho el derecho preferente al gravamen de las rentas inmuebles corresponde al Estado en que estén situados. La única excepción, como señala Sánchez Fernández (160), es el Con-

(160) SÁNCHEZ FERNÁNDEZ, T., *Estudio comparativo de los convenios suscritos por España respecto al convenio modelo de la OCDE*, Doc. N.º 1/04, Documentos Instituto Estudios Fiscales, Madrid 2001, p. 20.

(159) BOE 27 octubre 2009, Núm 259.

venio con Austria, en el que los rendimientos de bienes inmuebles tributan de forma exclusiva en el Estado en el que se encuentran situados. En este caso no será posible la tributación compartida por los dos Estados signatarios del convenio, su gravamen por el Estado de la fuente de donde provienen las rentas o en donde radican los bienes y por el Estado donde reside, siendo éste último el que deberá adoptar medidas para evitar la doble imposición.

Note el lector que con la desaplicación del impuesto sobre el patrimonio (161) quedan modificados algunos aspectos de la regulación de los procedimientos amistosos, para que durante su tramitación no devenguen demora, y posibilitar la exención de los rendimientos a favor de los inversores de Deuda Pública y otros instrumentos de renta fija, pero igualmente será de aplicación a los extranjeros la bonificación del 100% de la cuota íntegra a los sujetos pasivos por obligación personal o real de contribuir, al decir del artículo 3º de la disposición transitoria vigésimo novena, modificador del art. 33 de la Ley del impuesto sobre el patrimonio.

No obstante señalemos que a este respecto los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Patrimonio por obligación real, las personas físicas que no tengan su residencia habitual en territorio español, titulares de bienes radicados y derechos ejercitables en el mismo, en cuyo caso sólo se exigirá por los bienes radicados en España (art. 5.2.b Ley 19/1991 del impuesto sobre el patrimonio). En el caso de que el no residente tenga exclusivamente una vivienda destinada a uso propio podrá utilizar una declaración simplificada.

Ligada a esa capacidad, reconocida internacionalmente, de gravar las ganancias derivadas de los bienes inmuebles sitos en España encontramos el Texto Refundido **Ley Impuesto sobre la Renta de No Residentes** (162) (IRNR). El primer problema, general de la ley del IRNR, es la ausencia de un concepto de “no residencia”, que hace necesario interpretar *a sensu contrario* el concepto de residencia habitual, la permanencia más de 183 días, durante un año natural, en territorio español y que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económico, sea directa o indirectamente. Además existen una serie de presunciones (residencia de familiares y ausencias esporádicas) y respecto a los países calificados como paraísos fiscales exige probar la permanencia en ellos durante 183 días del año natural.

El IRNR grava en su artículo 13.1.g, los *rendimiento derivados, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a éstos* y 13.1.h, las rentas imputadas a los contribuyentes personas físicas titulares de bienes inmuebles urbanos situados en territorio español no afectos a actividades económicas, 13.1.i.3º, *las ganancias patrimoniales cuando procedan, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos que deban cumplirse o se ejerciten en territorio español*. Podemos encontrar varios supuestos, siguiendo a Carmona Fernández (163), entre los directa o indirectamente derivados de bienes inmuebles y los indirectos como rentas derivadas de acciones o participaciones con un sustrato inmobiliario dominante.

(161) Por Ley 4/2008 de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria. Rectificada por BOE 13 marzo 2009.

(162) RDL 5/2004, de 5 de marzo por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. BOE 12 marzo 2004, núm. 62.

(163) CARMONA FERNÁNDEZ, N., (Coord.), “Rendimientos inmobiliarios”, *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Valencia 2010, p. 125-135, p. 130 y ss.

Los primeros, directa o indirectamente derivados de inmuebles, deben ser identificados con el art. 22 de la Ley IRPF (164) sobre **rendimientos íntegros de capital** inmobiliario, los *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.*

Respecto a las **rentas** inmobiliarias obtenidas en España por no residentes en primer lugar deberemos considerar que en ciertos casos, según el tipo de inmueble, se entiende que el no residente opera **a través de un establecimiento permanente (EP)**. Es el caso de las rentas generadas por inmuebles rústicos (art. 13.1.a), que salvo en caso de cesión en arrendamiento o aparcería, serán consideradas como EP, tributando por arts. 18 y 19 del LIRNR. Respecto a las rentas de inmuebles urbanos generadas por actividad empresarial no siempre se considerará que tengan carácter de establecimiento permanente, debiendo cumplirse alguno de los requisitos del art. 27.2 LIRPF, cuando haya un local exclusivamente dedicado a la gestión de la actividad y al menos una persona empleada con contrato laboral (art. 68.2.4º b LIRNR). Si no se diesen estos dos requisitos las rentas se considerarán obtenidas sin EP. Además, en el supuesto de que el establecimiento permanente de entidad no residente transfiera rentas al extranjero, se prevé una imposición complementaria con excepción de que sean residencia fiscal en otro país de la UE.

Además, el art. 13 IRNR añade otros supuestos de rentas obtenidas sin mediación de EP, como actividades o explotaciones

económicas o prestaciones de servicios en España y los rendimientos derivados de la actuación personas en territorio español de artistas y deportistas.

En segundo lugar los rendimientos derivados, directa o indirectamente, de inmuebles en territorio español. En el supuesto de inmuebles arrendados, la base imponible coincide con el importe íntegro de los alquileres percibidos sin posibilidad de deducir gasto alguno, salvo si el titular es una entidad sometida al gravamen especial sobre bienes inmuebles, (art. 44 de la LIRNR). El tipo de gravamen general es el general del 24%. En inmuebles no arrendados cabe distinguir: 1º si el propietario es persona física y el inmueble no está afectado a actividades económicas, se prevé la sujeción de las rentas imputadas, cuya cuantificación se realizará según el art. 85 de la LIRPF, excluyendo inmuebles rústicos y solares urbanos. 2º si el titular es una entidad no genera ninguna renta gravable salvo que realice operaciones vinculadas o realizadas con residentes en paraísos fiscales (LIS art. 16 y 17), con lo que podría concurrir con el gravamen especial. Además el artículo 24.6 de la LIRNR, añadido por el artículo 4.3 de la ley 2/2010 (165) que incorpora diversas directivas europeas, establece, cuando el sujeto sea residente en otro Estado miembro de la Unión Europea, unas reglas especiales para determinar la base imponible por rendimientos sin EP, permitiendo la deducción de los gastos de IRPF siempre que se acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad.

En tercer lugar las rentas imputadas o estimadas a las personas físicas titulares de

(164) 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 29 noviembre 2006, núm. 285.

(165) Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria. BOE 2 marzo 2010, núm. 53.

inmuebles o las personas físicas no residentes que tengan un derecho real de disfrute (o la propiedad) de inmuebles urbanos en territorio español y afectos a actividades económicas. Deberán tributar por la **renta imputada de los bienes inmuebles** situados en territorio español, remitiendo a la Ley del impuesto sobre la Renta, actual art. 85. Se plantea Carmona Fernández que a la luz de los CDI sólo podrían imputarse cuando el no residente efectúe una “utilización directa” del inmueble y no si demuestra que no usa el inmueble, aunque se inclina este autor por considerar determinante la posibilidad del uso del bien, es decir, su potencial utilización, como justificación suficiente para que tribute.

En cuarto lugar las **ganancias patrimoniales**, “ganancias de capital” en los convenios se separa de los rendimientos que obtengan los contribuyentes del IRNR sin la mediación de una EP. Básicamente sigue la ley del IRPF, aunque sin permitirse el diferimiento o reparto en el tiempo de la tributación y ciertos supuestos de transmisión de inmuebles por no residentes sin EP el adquirente ha de practicar retención del 5% sobre la contraprestación acordada (IRNR art. 25.2) y en España queda limitada a las plusvalías. Son las ganancias derivadas de inmuebles o derechos relativos a los mismos, directa o indirectamente, incluyendo las ganancias de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, cuyo activo esté constituido principalmente por bienes inmuebles en España, y las derivadas de la transmisión de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, que atribuyan a su titular el derecho de disfrute sobre esos inmuebles.

La base imponible es la diferencia entre el valor de adquisición del elemento patrimonial y su valor de transmisión, sin que sea posible la compensación entre ganancias y pérdidas, el régimen de diferimiento (LIRPF art. 94.1.a), la exenciones por reinversión o mayores de 65 años, por transmisiones de vivienda habitual (LIRPF arts.

33.2 y 38). Debemos tener en cuenta que bajo este supuesto podrán tributar también muebles, (no los residentes en la Unión Europea) como ventas de acciones.

En principio nos da la impresión de que este tributo está colisionando con el **Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana**, (que también colisiona con la imposición sobre la renta (166)), impuesto potestativo de los ayuntamientos, regulado en el artículo 104 y siguientes del RD 2/2004 (167) de 5 de marzo, *que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio*.

En este caso la base imponible (art. 107) está constituida *por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de veinte años*.

No hay equivalente al supuesto de rentas imputadas a las personas físicas en el caso de personas jurídicas, salvo en los supuestos de presunciones de onerosidad o de valoración de mercado entre sujetos vinculados físicamente o con residencia en paraísos fiscales. Sin embargo existe una modalidad impositiva singular en la legislación española, que en cierto modo ha cubierto ese vacío, el **Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes**.

Este gravamen fue creado, como ha señalado el Doctor Pastoriza Sánchez y la

(166) Sobre doble imposición inmobiliaria: LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., “Propuestas sobre la plurimposición inmobiliaria”, *Estudios financieros, Revista de contabilidad y tributación*, nº 336, marzo 2011.

(167) RD 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la ley reguladora de las haciendas locales. BOE de 9 de marzo, núm. 59. Corrección errores 13 de marzo.

profesora Moreno González (168), por la disposición adicional 6º de la Ley 18/1991, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, incluida en la actualidad en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que procede del Derecho tributario francés con el objetivo de crear una norma antielusión, con la misión de luchar contra la evasión y el fraude fiscal a través de sociedades extranjeras. Se pretendía atacar operaciones circulares en las que un residente español, persona física, se servía de sociedades instrumentales extranjeras, normalmente en paraísos fiscales, para adquirir inmuebles, con la finalidad de eludir los impuestos que gravarían la tenencia y transmisión de inmuebles si esa persona los hubiese adquirido directamente.

El artículo 40 IRNR dispone que *las entidades no residentes que sean propietarias o posean en España, por cualquier título, bienes inmuebles o derechos reales de goce o disfrute sobre éstos, estarán sujetas al impuesto mediante un gravamen especial.*

La primera consideración está en que parece que el Legislador ha decidido no vincular el sujeto pasivo del Gravamen especial con el titular catastral, lo que supone una ampliación de los supuestos de tributación en relación con los obligados tributarios del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. La enumeración de derechos del artículo 9 del RDL 1/2004 de 5 de marzo, cuya titularidad en el Catastro conlleva la asimilación a la de obligado tributario (art. 10.1), se refiere a cuatro Derechos reales, a) concesión administrativa sobre el inmueble o sobre los servicios a que se halle afecto b) Derecho real de superficie c) derecho real de usufructo d) derecho de propiedad.

La base imponible está constituida por el valor catastral y de no existir se calculará conforme a las normas del impuesto sobre el patrimonio. En los supuestos de participación e la titularidad del derecho sobre el bien se exigirá la parte del valor que corresponda (art. 41). Igualmente se podrá fraccionar la base imponible cuando las condiciones de residencia de los tenedores últimos sólo se cumplan parcialmente.

El artículo 42 establece una serie de exenciones, a estados e instituciones públicas extranjeras y organismos internacionales (reflejo de la normativa internacional y los acuerdos asumidos por España), las entidades con derecho a que se les aplique un CDI si contiene cláusula de intercambio de información, y que las personas físicas que en última instancia posean, de forma directa o indirecta, el capital o patrimonio de la entidad sean residentes en España o tengan derecho a la aplicación de un convenio con cláusula de intercambio de información; además tendrán que presentar una declaración en que relacionen los inmuebles situados en territorio español, así como los tenedores últimos. Las entidades que desarrollen en España, de modo continuado o habitual, explotaciones económicas diferenciables de la simple tenencia o arrendamiento. Las sociedades que coticen en mercados secundarios de valores reconocidos (incluso cuando la propiedad se tenga de forma indirecta a través de una entidad con derecho a la aplicación de un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información); las entidades sin ánimo de lucro de carácter benéfico o cultural, reconocidas por un Estado con el que España tenga un CDI y siempre que se dediquen a esos fines. Aspectos sobre los que volveremos después.

El Reglamento del IRNR concreta en su art. 20.2 el apartado c del art. 42, al definir lo que se considerará una “explotación económica diferenciable de la simple tenencia o arrendamiento”. Se exige 1º que el valor real del inmueble o inmuebles no exceda de

(168) MORENO GONZÁLEZ, S., “Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes”, en GALÁN RUÍZ, J.J., y CHICO DE LA CÁMARA, P., *Fiscalidad Internacional (Convenios de doble imposición, Impuesto sobre la renta de no residentes y Ayudas de Estado)*, Aranzadi-Civitas, Madrid 2010.

5 veces el valor real de los elementos patrimoniales afectos a una explotación económica, si el inmueble sólo se utiliza parcialmente se reducirá proporcionalmente. 2º que el volumen anual de operaciones de la explotación se igual o superior a cuatro veces la base imponible del gravamen o, 3º, igual o superior a 600.000 euros.

Se devenga el 31 de diciembre de cada año y deberá ingresarse en el enero siguiente. La cuota tributaria resulta de aplicar un tipo del 3% sobre el valor catastral o patrimonial del inmueble.

Los obligados a declarar deben rellenar el modelo 213 (169), debiéndose presentar un impreso por cada inmueble, (por cada referencia catastral), con plazo de presentación e ingreso de la declaración en el mes de enero posterior al gravamen anual devengado el 31 de diciembre anterior.

El art. 25.2 impone además al adquirente de bienes inmuebles españoles que reciba el bien de un no residente sin EP, a retener e ingresar, desde el uno de enero de 2007 el 3% (antes el 5%) de la contraprestación acordada, en concepto de retención o ingreso a cuenta del IRNR. Esta retención obligatoria presenta excepciones; cuando el transmitente titular del inmueble fuese una persona física y hubiese permanecido el inmueble en su propiedad por más de diez años, que acredite estar sujeto al IRPF o al IS mediante certificación o en los casos de aportación de inmuebles en la constitución y aumento de capital de sociedades residentes. Además, si la retención no se ingresa, (art. 25.2 *in fine* IRNR) los bienes transmitidos quedarán afectos al pago del impuesto.

El IRNR y la Orden ministerial citada producen una serie de obligaciones entre

las partes; el adquirente queda obligado a retener, debe proceder al pago desde la fecha de la transmisión de la declaración del modelo 211 y a ingresar el importe retenido. El transmitente no residente debe declarar e ingresar el impuesto definitivo, mediante el modelo 212, compensando en la cuota el importe retenido por el adquirente, en el plazo de 4 meses desde la transmisión.

Quedan fuera del RDL 5/2004 de 5 de marzo algunos ámbitos que pueden afectar a no residentes como es el caso de cooperativas y de entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Respecto a las cooperativas la Ley 27/1999 (170) en su disposición adicional novena y respecto al régimen tributario aplicable a las sociedades cooperativas sin ánimo de lucro remite a la Ley 20/1990 de régimen fiscal de cooperativas (171). Esta ley considera algunas cooperativas como protegidas en una serie de supuestos, a las que el art. 33 otorga una serie de beneficios fiscales como una bonificación del 95% de la cuota en los tributos locales sobre actividades económicas y sobre bienes inmuebles de naturaleza rústica de las Cooperativas Agrarias y de Explotación comunitaria de la Tierra, beneficios que se pueden considerar extendidos por el art. 35 a las cooperativas de segundo grado en ciertos casos. Además la exención del Impuesto General sobre Tráfico de Empresas en Canarias, Ceuta y Melilla excluye las ventas, entregas o transmisiones de bienes inmuebles (art. 33.5 y Disposición Adicional primera, tres, c).

Por su parte, el artículo 15.1 de la Ley 49/2002 (172) exime del IBI *los bienes de los*

(170) Ley 27/1999, de 16 de julio, de cooperativas. BOE 17 julio 1999, núm. 170.

(171) Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, BOE de 20 diciembre 1990, núm. 304.

(172) Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, BOE 24 diciembre 2002, núm. 307.

(169) Aprobado por la Orden ministerial HAC/3626/2003, de 23 de diciembre, por la que se aprueban los modelos de declaración 210, 215, 212, 211 y 213 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. BOE 30 de diciembre 2003 núm. 312. Apartado tercero.

que sean titulares, en los términos previstos en la normativa reguladora de las Haciendas locales, las entidades sin fines lucrativos, excepto los afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto de Sociedades. El apartado 3 exime del impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana cuando la obligación recaiga sobre una entidad sin fines lucrativos, aunque condicionado a que los terrenos cumplan los requisitos establecidos para aplicar la exención en el IBI. El apartado 4 condiciona la aplicación de la exención a la comunicación de la entidad al ayuntamiento correspondiente. Además se incluyen previsiones en relación con las rentas procedentes de la transmisión de inmuebles (art. 3.2.b). (También se declaran exentas las rentas obtenidas son contraprestación, las procedentes de patrimonio mobiliario e inmobiliario, los dividendos, intereses, cánones y alquileres; las derivadas de adquisiciones, por cualquier título, de bienes o derechos, las obtenidas de explotaciones económicas exentas y las atribuidas por la normativa tributaria a las entidades sin fines lucrativos).

Además se disponen una serie de deducciones por las donaciones realizadas a favor de entidades beneficiarias de mecenazgo, (caso del art. 20 respecto al impuesto de sociedades, 19 por IRPF), que también afecta (art. 21) a los contribuyentes del IRNR sin establecimiento permanente. A los no residentes contribuyentes del IRNR podrán aplicar el 25% de la base de la deducción por hechos impositivos acaecidos en el plazo de un año desde la donación, con un límite de deducción del 10% de la base imponible. En el caso de que tengan EP si excede la cantidad del 10% se podrá aplicar a los periodos impositivos que concluyan en los diez años siguientes, aplicándosele las deducciones establecidas para los sujetos pasivos del IS. También estarán exentas las ganancias patrimoniales y rentas con ocasión de donativos, donaciones y aportaciones realizadas a favor de las entidades beneficiarias del mecenazgo.

Por su parte el Reglamento de aplicación (173) de esta ley hace una modificación en el art. 57 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RD 537/1997), para armonizar plenamente la regulación del Impuesto sobre Sociedades y el IRPF en materia de retenciones e ingresos a cuenta respecto de los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos (Disposición Final Tercera. Uno).

También podemos citar la Ley 36/2006 o, en el mismo sentido, el Real Decreto 1804/2008 (174), que también modifica el reglamento 1270/2003,

No se plantea la situación de entidades sin fines lucrativos extranjeras, ya que la ley prevé las exenciones en materia de tributos locales sobre IBI, Actividades económicas y sobre Incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana a toda entidad sin fin lucrativo reconocida como tal. Ese reconocimiento no se hace depender de la residencia. El art. 2 menciona expresamente a las delegaciones de las fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones (apartado d), o las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a las que se refiere la ley 23/1998 de cooperación internacional para el desarrollo. La consideración de entidad sin fin lucrativo dependerá de su calificación según la legislación interna de cada país, que en España serán las entidades recogidas en el artículo 2 de la Ley 49/2002 que cumplan los requisitos del artículo 3, (fines de interés general a los que se dedican al menos el 70% de los ingresos y que la actividad no consista en explotaciones económicas ajenas a su pro-

(173) Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. BOE 23 octubre 2003 núm. 254.

(174) Real decreto 1804/2008, de 3 de noviembre, por el que se desarrolla la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal. BOE 18 noviembre.

yecto...). Estos requisitos no plantean problemas conforme veremos a continuación en la jurisprudencia del TJUE, puesto que no implican en ningún caso la residencia en España de la entidad.

Las **fundaciones** también tienen un régimen singular, la Ley 50/2002 (175) de fundaciones. Como novedad esta ley queda circunscrita, en lo que respecta a las fundaciones extranjeras, a que éstas actúen en España de manera estable. El artículo 7.1 obliga a que mantengan una delegación en territorio español que constituirá su domicilio, y deberán inscribirse en el Registro de Fundaciones competente en función del ámbito territorial en que desarrollen principalmente sus actividades (autonómico o supraautonómico), pudiendo ser denegada la inscripción cuando sus fines no sean de interés general conforme al ordenamiento español (art. 7.2).

Quedan, pues, sometidas al régimen previsto para las fundaciones españolas, que supone la aplicación de la ley 49/2002 y las exenciones respectivas. De hecho, esta ley incluye como entidades sin fines lucrativos (art. 2) a las fundaciones, las asociaciones declaradas de utilidad pública, o a las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones entre otras. En este sentido se hace referencia a algunas fundaciones de estatuto fiscal especial con el objeto de aplicarles automáticamente las exenciones que les correspondan, como en la disposición adicional octava, fundaciones de entidades religiosas, disposiciones adicionales octava y novena, reflejo de los acuerdos con la Santa Sede y las distintas entidades religiosas, o la disposición adicional quinta, sobre régimen tributario de la Cruz Roja y la ONCE, entre otras.

Encontramos una regulación específica para los supuestos de **residentes en la Unión**

Europea. Regulación específica que trae causa en las competencias de la Unión en materia de mercado, así como la obligación de los Estados Miembros de respetar los principios y objetivos de la Unión tales como la libre circulación de mercancías y capitales.

Así, además de particularidades como las comentadas, el art. 46 del RD 5/2004, Ley impuesto sobre la Renta de no Residentes, establece para las personas físicas que acrediten ser residentes en algún Estado miembro de la Unión Europea y que ha obtenido como mínimo el 75% de la totalidad de su renta en España por rendimientos del trabajo o de actividades económicas, la posibilidad de tributar por IRPF siempre que hayan tributado por IRNR. La renta gravable será *la totalidad de rentas obtenidas en España por el contribuyente que se acoge al régimen opcional*. Todo ello sin perder la condición de contribuyentes del IRNR. Además quedan excluidos, art. 46.7, los residentes en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales (como por ejemplo Malta).

Además, la ley 2/2010 (176), en su artículo cuarto modifica el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la renta de no residentes, en especial en materia de rentas sin mediación de establecimiento permanente, añadiendo el apartado 6 al artículo 24, en relación con los residentes en otros Estados de la UE sin EP. Lo que se hace es que puedan regirse por la legislación nacional prevista para los residentes, de forma que, (inciso primero), podrán deducir los gastos previstos en la ley de IRPF, sociedades, renta de no residentes y de patrimonio, siempre que se acredite que son gastos relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un

(175) Ley 50/2002, de 26 de diciembre de Fundaciones, BOE 27 diciembre 2002, núm. 310.

(176) Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria. BOE 2 de marzo 2010, núm. 53.

vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España. En su inciso segundo se aplicará igualmente a las ganancias patrimoniales la Ley 35/2006 con excepción del artículo 94.1.a).

En este sentido, para finalizar, queremos destacar la influencia de la Unión Europea en este ámbito, influencia que podemos ver a través de algunas sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Para no alargarnos sólo nos referiremos a cuatro sentencias, los casos Elisa, Rimaud, Centro di Musicologia y Persche.

Especialmente interesante, por poder plantear problemas de compatibilidad entre el gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes y el derecho de la Unión, es la STJCE de 11 de octubre de 2007, *Européene et Luxembourgeoise d'investissements SA (ELISA)/Director général des impôts* (TJCE 2007/26). Se resuelven varias cuestiones prejudiciales en torno a la compatibilidad del Derecho comunitario con “el impuesto sobre el valor de mercado de los inmuebles poseídos en Francia por personas jurídicas”, que es en el que se ha inspirado el Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades No Residentes de España, y ambos presentan similitudes en el sistema de exenciones.

Esa sociedad tenía varios inmuebles no afectos a actividad económica alguna, y estaba sujeta a un gravamen del 3% sobre el valor de mercado de los bienes inmuebles ya que era un tipo de sociedad holding excluida de la aplicación del CDI Francia y Luxemburgo y por ello no podía beneficiarse de la exención del CDI.

El juez francés hace cuatro preguntas, primero si los artículos 53 y siguientes y 73 B y ss. del Tratado CE se oponen a los 990 D y ss. del *code général des impôts*, (por el que se excluye de la exención de ese impuesto a las personas jurídicas con sede de dirección efectiva en el territorio de otro país, incluyendo miembros de la Unión).

Segundo si ese impuesto constituye un impuesto sobre el patrimonio en el senti-

do de la Directiva 77/799/CEE (177) (que en su art. 2 cita los bienes inmuebles, en relación con los beneficios por su enajenación). De ser así, tercero, si las obligaciones derivadas de esa Directiva se oponen a la exclusión de la exención de esas sociedades por parte de Convenios bilaterales.

Cuarto, si los arts. 52 y ss. y 73 B y ss. del Tratado CE obligan a un Estado miembro que ha celebrado un convenio con cláusula de no discriminación a otorgar ventajas idénticas a las de las personas jurídicas con sede en otro Estado miembro, en el caso de que posean inmuebles y el segundo Estado miembro no esté vinculado al primero por una cláusula equivalente.

La corte responde sólo al caso en que ambos estados sean miembros. Así, respecto a la segunda pregunta dice que la enumeración de la Directiva no es exhaustiva, siendo aplicable al litigio, es decir, si constituye un impuesto de naturaleza análoga a los contemplados en el 1.3 de la Directiva 77/799, sobre elementos del patrimonio, en el sentido del art. 1.2.

Tercero, distingue las obligaciones de la Directiva de las del Convenio. Las de la Directiva, artículo 1, apartados 1, 3 y 4, obligan a intercambiar información incluso sin solicitud previa. Además ambos textos crean obligaciones de idéntica naturaleza. La Directiva no impide el CDI.

Cuarto, efectivamente el artículo 73 B (art. 56 CE) se opone a una normativa que exime del impuesto de los inmuebles poseídos en Francia por personas jurídicas a las sociedades establecidas en Francia, y supe-dita la exención, en el caso de sociedades establecidas en otro Estado miembro, a la existencia de un convenio de asistencia administrativa, es decir, se opone al crear una

(177) Directiva 77/779/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua de las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos y de los impuestos sobre las primas de seguros.

situación más gravosa para las personas jurídicas establecidas en otros estado miembro que la que se aplica a las sociedades establecidas en Francia y sin permitir acreditar la identidad de sus accionistas personas físicas.

En el mismo sentido ocurre con el la Sentencia de 28 de octubre 2010/329, el caso *Établissements Rimbaud SA contra Directeur général des impôts y otros*. En este caso se solicita una decisión prejudicial sobre la interpretación del artículo 40 del Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992. Nuevamente en relación con el impuesto francés sobre el valor de mercado de los inmuebles poseídos en Francia por personas jurídicas. Rimbaud, con domicilio fiscal en Liechtenstein, es propietaria de un inmueble en Francia. La Administración francesa emitió una providencia de apremio a cargo de Rimbaud respecto a los años 1988 a 1997 y posteriormente 1998 a 2000. Señala que en principio debe abonar el impuesto de acuerdo con el Código general de impuestos francés.

En el apartado 17 señala que los movimientos de capital del art. 40 comprenden las operaciones en las que se efectúan inversiones inmobiliarias en territorio de un Estado miembro (Directiva 88/361 anexo I). De forma que Rimbaud realizó una inversión inmobiliaria en Francia, lo que constituye un movimiento de capital, por lo que es aplicable el art. 40 y el anexo XII del Acuerdo EEE (RCL 1994, 943).

La Corte considera que la normativa controvertida (ese impuesto francés) constituye una restricción al principio de libre circulación de capitales, prohibido por el artículo 63 del TFUE, haciendo menos atractiva la inversión inmobiliaria en Francia para algunas personas jurídicas residentes en la Unión

La sentencia Rimbaud en su apartado 23 ofrece la que podríamos considerar regla, al decir que, *si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, estos deben ejercer tal competencia respetando el Derecho de la Unión*.

No obstante la sentencia finaliza diciendo que *el artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992, no se opone a una normativa nacional como la controvertida en el asunto principal, que exime del impuesto sobre el valor de mercado de los inmuebles sitos en el territorio de un Estado miembro de la Unión Europea a las sociedades que tengan su domicilio social en el territorio de este Estado y que sujeto tal exención, respecto a una sociedad cuyo domicilio social se encuentre en el territorio de un Estado tercero miembro del Espacio Económico Europeo, a la existencia de un convenio de asistencia administrativa celebrado entre dicho Estado miembro y ese Estado tercero con el fin de luchar contra el fraude y la evasión fiscales o a la circunstancia de que, con arreglo a un tratado que contenga una cláusula de no discriminación por razón de nacionalidad, tales personas jurídicas no deban estar sujetas a una tributación más gravosa que aquella a la que están sujetas las sociedades establecidas en el territorio de un Estado miembro*.

En otro ámbito, el de las fundaciones, tenemos la sentencia del centro de Musicología Walter Stauffer, STJUE 2006/254 de 14 de septiembre 2006. El *Bundesfinanzhof* de Alemania realiza una petición de decisión prejudicial ante un litigio entre el centro de musicología citado, fundación de Derecho italiano, y el *Finanzamt München for Körperschaften*, en relación con determinados rendimientos del impuesto sobre sociedades. La legislación alemana eximía del impuesto por los ingresos por arrendamiento percibidos en el territorio nacional a las fundaciones de utilidad pública propias, sujetas por obligación personal, pero no a las fundaciones en situación similar establecidas en otro Estado, sujetas por obligación real. La sentencia considera que el artículo 73 B del tratado CE, en relación con el art. 73 D, debe interpretarse como opuesto a que un Estado miembro, que exime del IS a las fundaciones de utilidad pública en él establecidas, niegue esa misma exención a fundaciones de Derecho privado de utilidad

pública reconocida únicamente por, al estar establecidas en otro Estado, estar sujetas al impuesto por obligación real.

Similar a la anterior es la Sentencia Persche, STJCE 2009/13 de 27 de enero 2009. Afectando a los artículos 56 a 58 del antiguo CE, un asesor frente el *Finanzamt Lüdenscheid* (Alemania) en relación con la deducibilidad de una donación en especie realizada a favor de un organismo de utilidad pública reconocida situado en Portugal, en el impuesto de la renta. El tribunal se opone a la normativa que sólo concede la deducción fiscal en relación con las donaciones hechas a favor de organismos nacionales, debiendo concederse también en el caso de donaciones a establecimientos que cumplen los requisitos establecidos pero que están en el extranjero. Esas donaciones puede comprender tanto cantidades de dinero como bienes muebles e inmuebles.

De esta forma vemos cómo el Derecho Comunitario está influyendo en la capacidad de los Estados de hacer tributar las propiedades inmuebles propiedad de residentes en la Unión Europea. En este sentido debemos destacar la similitud del caso Elisa con la legislación española, que igualmente establece unas exenciones (art. 42 IRNR), en particular la 42.B muy similar al supuesto tratado en la sentencia. Pero en el caso español se admite la posibilidad de declarar *quiénes son las personas físicas tenedoras últimas de su capital* (art 42.b último párrafo), por lo que cumple la parte final del fallo Elisa, que dice, que la legislación francesa, *por otra parte, no permite que las sociedades establecidas en otro Estado miembro aporten pruebas que puedan acreditar la identidad de sus accionistas personas físicas.*

Estos efectos se trasladan a los residentes en otros Estados miembros de la Unión, pero no, como se desprende de la sentencia Rimbaud, a los países que forman parte del Espacio Económico Europeo (Islandia, Liechtenstein y Noruega), en los que no es de aplicación la Directiva 77/799 CEE.

Por consiguiente la jurisprudencia en materia tributaria del TJUE comentada

muestra cómo detrás de la redacción de un artículo de una ley interna, que es aprobada en ejercicio de un competencia plena del Estado, encontramos elementos que traen su explicación y su fundamento último en el Derecho de la Unión; ni siquiera en aquellos ámbitos de competencia exclusiva del Estado éste puede actuar de forma contraria a los principios de la Unión, lo que dota a los principios de la Unión y en particular en el derecho tributario de la Unión Europea de una extraordinaria *vis expansiva* que debemos tener en cuenta para la correcta comprensión, aplicación o gestión de la normativa tributaria interna, convirtiendo a los principios de la Unión en principios para-constitucionales, por estar contenidos en tratados internacionales que, como sabe nuestro lector, tienen rango *supralegal* aunque infra constitucional, al menos en cuanto a la supremacía se refiere (178).

Recapitulación y resultados

En las páginas anteriores hemos intentado realizar un recorrido general sobre la legislación internacional e interna en relación a la tributación de bienes inmuebles poseídos o propiedad de Estados extranjeros, Organizaciones Internacionales y no residentes.

En la primera partes hemos tratado sobre los inmuebles propiedad de Estados extranjeros, que conforme al derecho internacional y en una serie de casos gozan de exención bajo los supuesto establecidos principalmente en las Convenciones de Viena. En ese análisis hemos intentado esbozar brevemente algunos de los problemas que pueden plantear, desde la vinculación del

(178) Sobre la primacía del derecho comunitario y la supremacía de la Constitución Cf. STC 1/2004 de 13 diciembre, en especial su fundamento jurídico 4º.

poder tributario con la existencia misma del estado hasta el régimen de responsabilidad. En esa exposición también citamos algunos casos de exenciones previstas por Tratados Internacionales en ciertas materias específicas y en relación con bienes concretos, en este sentido nos hemos detenido brevemente en algunos supuestos complejos en los que las exenciones derivadas de tratados internacionales derivan, por efecto del principio de igualdad de la Constitución, a exenciones de la legislación interna respecto a entidades igualmente internas, como es el caso del Acuerdo sobre Asuntos Económicos con la Iglesia católica y las exenciones otorgadas por la legislación interna a aquellas confesiones religiosas con las que se han realizado acuerdos de cooperación. También hemos incluido los supuestos de inmuebles que representan a Estados ante OO.II. situadas en España, con un sistema de exenciones *grosso modo* equivalente al de las embajadas.

Respecto al epígrafe segundo hemos procurado analizar los tratados y acuerdos respecto a las exenciones o no de los bienes propiedad de las Organizaciones Internacionales. Procurando cierto orden cronológico vemos cómo su origen enlaza con los privilegios de las Naciones Unidas, que vienen a adoptar con algunas matizaciones la regulación tradicional que el Derecho Internacional establecía para los Estados, y que básicamente son los privilegios que actualmente mantienen diversas OO.II., incluyendo a la propia Unión Europea, como OO.II. de integración (179).

En último término, los dos primeros apartados sobre exenciones de Estados y Organismos Internacionales, son reconducibles en el plano de la legislación interna en las exenciones del art. 62.1.e, del RDL

2 de 5 de marzo de 2004, por el que están exentos *los inmuebles a los que sea de aplicación la exención en virtud de convenios internacionales en vigor y, a condición de reciprocidad, los de los Gobiernos extranjeros destinados a su representación diplomática, consular, o a sus organismos oficiales*. Esta redacción en realidad, como hemos visto, haría innecesario la referencia del 62.1.c, a la Iglesia católica, al verse éstos incluidos en la redacción del apartado e. No obstante, puede justificarse su especificación *ratione materiae*, por la vinculación con el artículo 16 y su estrecha vinculación con los acuerdos de cooperación con otras asociaciones confesionales.

En nuestra opinión el art. 62.1.e, del RDL n. 2 de 5 de marzo de 2004, no es en realidad un supuesto de exención del Impuesto de Bienes Inmuebles, sino una norma derivativa que reenvía de forma genérica a la verdadera normativa aplicable donde se encuentra la exención, el acuerdo con un Estado u Organización Internacional y las misiones diplomáticas a título de reciprocidad. Es el reflejo en la normativa interna de las obligaciones asumidas por España en el plano internacional, de hecho, en el caso de la derogación o desaparición en la ley interna de ese epígrafe, no se vería afectada la exención, que seguiría siendo oponible por la Organización Internacional o el Estado, incurriendo España, en el supuesto de que incumpliese sus obligaciones, en un ilícito internacional.

Podremos concluir que, salvo los inmuebles en los que se lleven acabo actividades de OO.II., así como aquellos en los que otros Estados realicen actividades soberanas con acuerdo con España, deberán someterse a la imposición del IBI.

Esto puede presentar problemas y altas dosis de evasión por parte de los propietarios no inscritos en el Registro. Queremos no obstante aprovechar estas líneas para recordar algunos medios de que dispondrá la Administración para incentivar el pago. Por un lado, ya sabemos que el IBI goza de rei-

(179) MANGAS MARTÍN, A., y LIÑÁN NOGUERAS D.J., *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*, editorial Tecnos, Madrid 2010. Entre otras págs. 49 y ss.

persecutoriedad sobre los bienes gravados, lo que proporciona una mayor garantía en el cobro, permitiendo incluso el embargo y venta del bien para sufragar el Impuesto.

En este sentido el artículo 64 del RDL 2/2004 por el que se aprueba el texto refundido de la ley reguladora de las haciendas locales, dispone que *en los supuestos, por cualquier causa, en la titularidad de los derechos que constituyen el hecho imponible de este impuesto, los bienes inmuebles objeto de dichos derechos quedarán afectos al pago de la totalidad de la cuota tributaria, en régimen de responsabilidad subsidiaria, en los términos previstos en la Ley General Tributaria.*

Además, podría resultar de utilidad que el legislador incluyese la presunción por la cual aquellos bienes inmuebles que han sido abandonados y que no han abonado ese tributo en los 30 años anteriores pasasen a ser de titularidad estatal. Esa fecha conocida por el catastro puede operar como elemento de prueba del paso del periodo de prescripción del derecho de propiedad, pasando a pertenecer al Estado en virtud del artículo 17 de la LPAP. Esa presunción sería, obviamente, *iuris tantum*, ya que en todo caso deberá respetarse el funcionamiento de la prescripción que parte de la posesión o su ausencia

Respecto a la tributación de los inmuebles propiedad de no residentes debemos tener en cuenta, por un lado, que ciertas figuras impositivas como el Impuesto de bienes inmuebles, son indiferentes a la residencia del sujeto, siendo el obligado tributario el titular de los derechos reales respectivos.

En esta línea, los convenios de doble imposición firmados por España con otros países establecen que de forma genérica los inmuebles situados en un país (así como las rentas de ellos generadas) tributarán prioritariamente en el país en el que estén sitios. En esos CDI las alternativas de tributación de los bienes inmuebles son los rendimientos directos o indirectos de bienes inmuebles, las rentas imputadas a las personas físicas titulares de los bienes inmuebles no

afectos a actividades económicas, y las ganancias patrimoniales que procedan, directa o indirectamente, de bienes inmuebles sitios en España o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español.

Respecto a los rendimientos íntegros de capital inmobiliario el IRNR distingue si se opera con EP, los rústicos excepto cesión en arrendamiento o aparcería y los urbanos si cumplen una serie de requisitos (art. 27.2 IRPF). Además, en caso de transferencia de la renta se establece una imposición complementaria salvo a Estados miembros de la UE; así opera sin EP.

Los que procedan directa o indirectamente de inmuebles, por ejemplo los alquileres, no presentan en ningún caso posibilidad de deducir, salvo el gravamen especial, y si el propietario es persona física por IRPF.

Además existe la tributación sobre las rentas imputadas o estimadas. Podemos añadir a estas tres figuras las ganancias patrimoniales de capital, el gravamen especial o el deber de retención en caso de compra de un inmueble a un no residente sin Establecimiento Permanente.

Los convenios de Doble Imposición dejan en la mayor parte de los casos la prerrogativa de la tributación de los distintos inmuebles al país en el que estén sitios, lo que se puede poner en relación con la vinculación del poder tributario y la soberanía del Estado.

En este sentido cada país actúa dentro de su propia jurisdicción imponiendo distintos tributos sobre los inmuebles en general y sobre los de aquellas personas, físicas o jurídicas, no residentes en particular. Así, sin especialidades, estos inmuebles tributarán con normalidad en el IBI, el IVATNU, y además encontramos, en la ley sobre el impuesto de la renta de no residentes esa serie de normas específicas, que obligan a la retención del comprador de un porcentaje o que imponen sobre los inmuebles poseídos por personas jurídicas el gravamen especial sobre bienes inmuebles.

En todos estos tributos sobre los inmuebles el catastro se muestra como el instrumento básico y fundamental para la correcta gestión tributaria y el control de los inmuebles, aunque en ciertos casos podremos encontrar ausencias de datos, como en el caso del gravamen; la entidad no residente poseedora puede no figurar en los registros catastrales, figurando en ellos el titular catastral. Esa desvinculación del sujeto pasivo con el sujeto pasivo titular del IBI y otros impuestos, hace que pueda no estar incluida en la base de datos catastral por no ser esa entidad titular catastral del bien. En estos casos se hace aún más necesaria el intercambio de información y resultaría de utilidad poder incluir al ente no residente poseedor del bien.

Así la tributación de inmuebles propiedad de personas físicas o jurídicas no residentes en España comprenderá, el IBI, el impuesto sobre la renta real de los bienes inmuebles arrendados o la renta presunta de los inmuebles cedidos, el impuesto sobre la renta producida en la enajenación del inmueble, aparejada con la obligación de retención del adquirente. Las personas físicas tributarán en todo caso por la renta estimada de los inmuebles de uso propio, al 24%, y por el impuesto sobre el patrimonio; mientras que las personas jurídicas deberán tributar por el Gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes. Podemos sumar los presentes en los acuerdos: el impuesto sobre patrimonio (presente en algunos acuerdos, no en el de EE.UU, Australia, Brasil, Corea,...) y las ganancias de capital, que incluirán las rentas generadas por acciones de empresas cuyo objeto exclusivo o esencial es la posesión de bienes inmuebles, por poder considerarse renta obtenida derivada de bienes inmuebles.

Tras un análisis superficial del Impuesto de la Renta de No Residentes nos planteamos la posibilidad de tributación de las cooperativas, fundaciones y entidades sin fines lucrativos, que se beneficiarán, con

ciertos requisitos, de ciertas bonificaciones en tributos locales como el Impuesto sobre actividades económicas, el IBI o la exención del Impuesto General sobre tráfico de empresas en Canarias, Ceuta y Melilla.

Para finalizar hemos incluido algunas sentencias del TJUE que muestran cómo ciertos principios de la Unión, influyen en el plano tributario y llegan a explicar la redacción de normas como el art. 42 de la ley del Impuesto sobre la renta de entidades no residentes, centrándonos en cuatro sentencias que tienen en mayor o menor medida trascendencia en la tributación de los bienes inmuebles. El valor de los principios comunitarios vemos que afecta ya hoy a materias que *a priori* son competencias que permanecen en los Estados miembros, lo que implica un aumento de la complejidad y las relaciones entre los sistemas tributarios europeos en un camino integrador que llegará hasta donde los Estados de la Unión quieran.

Bibliografía

- BAYONA DE PEROGORDO, J.J., (1972) "Impuesto industrial. Licencia Fiscal. La aplicación de las normas tributarias en el espacio", en *Crónica Tributaria*, nº 1, Págs. 191-202.
- BLUMENSTEIN, (1954) *Sistema di Diritto delle imposte* (traducción al italiano por F. Forte), ed. Giuffrè, Milano, Págs. 497.
- CARMONA FERNÁNDEZ, N., (Coord.), (2010) *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Valencia, Págs. 845.
- CASADO OLLERO, G., (1987) "Fundamento jurídico y límites de la armonización fiscal en el Tratado de la CEE", en *Civitas*, Nº 38, Págs. 197-233.
- CAZORLA PRIETO, L.M., (1981) *Poder tributario y estado contemporáneo*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- COCIVERA, B., (1959) *Principi di Diritto Tributario*, Vol. I, Giuffrè, Milano.

- DÍEZ DE VELASCO VALLEJO, M., (1988) *Instituciones de Derecho Internacional Público*, t. I, 8ª edición, Tecnos, Madrid.
- FALCÓN Y TELLA, R., (1988) *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*, Servicio de publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense-civitas, Madrid, Págs. 266
- GALÁN RUÍZ, J.J., y CHICO DE LA CÁMARA, P., (2010) *Fiscalidad Internacional (Convenios de doble imposición, Impuesto sobre la renta de no residentes y Ayudas de Estado)*, Aranzadi-Civitas, Madrid, Págs. 700.
- GARBARINO, C., (1990) *La tassazione del reddito transnazionale*, CEDAM, Padova.
- GRIZIOTTI, B., (1928) “Studi di Diritto tributario”, en *Studi nelle Scienze Giuridiche e Sociali*, Vol. XII, R. Università di Pavia.
- GUTIÉRREZ ESPADA, C., y CERVELL HORTAL M. J., (2008) *El Derecho Internacional en la encrucijada*, editorial Trotta, Madrid, Págs. 636.
- KRUSE, H. W., (1978) *Derecho Tributario. Parte General* (Traducción de Yebra Martul-Ortega y Izquierdo Macías-Picavea) de. De Derecho Financiero-editoriales de Derecho Reunidas, Madrid.
- LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., (2010) *Principios básicos de fiscalidad internacional*, Marcial Pons, Madrid, Págs. 160.
- LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., (2010) “Efectos fiscales de la aplicación del nuevo protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de la U.E. a los funcionarios y otros agentes de ésta”, en *Crónica Tributaria*, Ministerio de Hacienda: instituto de Estudios Fiscales, Núm. 134/2010, Págs. 97-125.
- LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., “Propuestas sobre la plurimposición inmobiliaria”, *Estudios financieros*, *Revista de contabilidad y tributación*, nº 336, marzo 2011.
- MANGAS MARTÍN, A., y LIÑÁN NOGUERAS D.J., (2010) *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*, editorial Tecnos, Madrid, Págs. 580
- MICHELÌ, G.A., (1967) “Premesse per una teoria della potesta di imposizione”, en *Revista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, Parte I, Págs. 264-282.
- REMIRO BROTONS, A. et alii, (2007) *Derecho Internacional*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, Págs. 1382.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A., (1976) *Introducción al Estudio del Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- SÁNCHEZ FERNÁNDEZ, T., (2001) *Estudio comparativo de los convenios suscritos por España respecto al convenio modelo de la OCDE*, Doc. N.º 1/04, Documentos Instituto Estudios Fiscales, Madrid, Págs. 156.
- SAMPAY, E., (1951) *El Derecho Fiscal Internacional*, de. Biblioteca Laboremus, La Plata-Buenos Aires, Págs. 154.
- SCOCA, F. G., (1968) “Stato ed altri enti impositori di fronte al dovere di prestazione tributaria”, en *Diritto e Pratica Tributaria*, Parte Prima, Págs. 174.
- SOPENA GIL, J., (1984) “La aplicación de las leyes fiscales españolas en la plataforma marítima continental o zona económica exclusiva”, en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 41, Págs. 5-32.
- VANONI, E., (1962) “Elementi di Diritto tributario”, en FORTE, F. y LONGOBARDI, C. (eds.), *Opere Giuridiche*, Vol. II, ed. Giuffrè, Milano, Págs. 345.
- YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., (1977) *Poder financiero*, de. De Derecho Financiero-Editoriales de Derecho reunidas, Madrid, Págs. 241. ■

