

1.-INTRODUCCIÓN

Como preliminar a este trabajo, nos gustaría empezar dejando claro que se entiende por rendimientos de capital inmobiliario: *Son rendimientos de capital inmobiliario todos los conceptos recibidos (excepto el IVA) por el arrendamiento, constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute, procedentes de la titularidad de bienes inmuebles rústicos o urbanos o de derechos reales que recaigan sobre los mismos.*

Una vez entendida la definición del tipo de bien sobre el que hemos desarrollado la exposición, hay que tener presentes a su vez, diversos aspectos que son los que desarrollaremos en esta introducción.

Como primera cuestión, hay que decir que cuando la doctrina estudia los rendimientos de la propiedad inmueble siempre parte de la distinción entre:

Rentas derivadas de la explotación directa.

Rentas derivadas de su mera propiedad o posesión.

Como preliminar, estudiaremos los supuestos que pueden darse para propiedades agrícolas y propiedades urbanas. Y también veremos las actividades mineras.

Para la propiedad agrícola podemos distinguir diversos supuestos, que se presentan de forma más o menos clara:

El propietario de la finca no la arrienda, pero tampoco la explota. Por tanto, la propiedad de la finca (o el usufructo de la misma) no genera renta en sentido real y monetario. Pero debe de reconocerse la existencia de una renta no monetaria o en especie.

El propietario (o usufructuario) explota directamente la finca, aplicando capital y trabajo para obtener un beneficio empresarial. Por tanto, se ha de asimilar esta actividad con una actividad de empresa, y la renta vendrá definida por la diferencia entre las corrientes de ingresos y gastos.

El propietario no explota directamente la finca, pero arrienda esta a un tercero que es titular de la explotación agraria. Este tercero ocuparía el puesto asignado al propietario en el supuesto anterior, con la única diferencia de que sus gastos se han incrementado en el importe del canon de arrendamiento.

En este esquema cabría matizar dos precisiones:

Por un lado las formas en que el propietario puede ceder el uso de la tierra comprenden contratos no tan claros en su deslinde de quién es efectivamente el empresario (aparcería, aprovechamiento en común, etc.).

Por otro la amplia tradición de fijar estas rentas a través de un régimen catastral pueden hacer prevalecer éste a pesar de existir una actividad empresarial (pequeñas explotaciones) o unos pagos en concepto de canon de arrendamiento inferiores a las valoraciones indiciarias.

Respecto a la propiedad urbana, la diferencia entre renta de propiedad y renta de explotación puede no aparecer tan clara.

Lo que sí está claro es que independientemente de esto, el destino final es la utilización para: vivienda, negocio, etc...; pero sin que esta utilización suponga, como en la explotación de la propiedad agrícola, la creación de un nuevo valor.

De todas formas distinguiremos dos casos que pueden presentarse, si:

La propiedad urbana se utiliza cediéndola en arrendamiento a una tercera persona; en este caso, el arrendador obtiene una renta, normalmente monetaria, que vendría a ser el precio pactado por el arrendamiento.

Si esta propiedad se utiliza por el propietario, también se obtiene una renta, pero en este caso en especie (no monetaria), concretada en el servicio que para el propietario representa esta utilización y que plantea el problema de su valoración en términos monetarios.

Respecto a esto, cabe decir que nuestra ley fiscal somete a imposición tanto la renta monetaria como la renta en especie. Es más, la ley española grava incluso la renta presunta de las viviendas desocupadas en las que evidentemente no se obtiene por el propietario renta alguna.

Otro aspecto que hemos querido tratar, de forma muy general, es que se puede decir respecto a la existencia o no de un establecimiento permanente:

Cuando existe establecimiento permanente, las rentas están sujetas plenamente al Impuesto de Sociedades, el cual recaerá sobre la renta o beneficio neto obtenido en España.

Cuando no existe establecimiento permanente, la tributación se limita en principio a la fase de impuestos a cuenta.

Pero debido a que pueden darse diversos supuestos, lo único que nos gustaría dejar claro es que la OCDE no se pronuncia específicamente en el campo de las rentas inmobiliarias, por cuanto que, haya o no un establecimiento permanente, reconoce un derecho absoluto de gravamen al Estado fuente.

Frente a las explotaciones agrarias o a las de inmuebles urbanos, las rentas derivadas de la explotación directa de minas, canteras u otros yacimientos naturales, siguen el régimen de los beneficios empresariales y no el de las rentas de la propiedad inmueble.

Hay un caso especial que también nos gustaría comentar y es aquel que nos habla de las organizaciones empresariales cuya actividad habitual es el arrendamiento de la propiedad inmueble, tema que nunca ha estado tratado nítidamente.

Para empezar hay que distinguir entre:

Sociedades inmobiliarias de MERA TENENCIA: que son aquellas en que más de la mitad de su activo, estimado en valores reales, no está afecto a actividades empresariales o profesionales.

Sociedades inmobiliarias EMPRESARIALES: que son aquellas que construyen o adquieren inmuebles y que unas veces los venden y otras los arriendan, pero que en todos los casos arriesgan un capital, empleando trabajadores y utilizando sistemas de gestión que hacen que no se pueda hablar de simples ventas de posesión obtenidas por un propietario, cuya única actividad es la de cobrar rentas.

El Reglamento del Impuesto de Sociedades considera afectos a una explotación económica los bienes cuyo uso o disfrute se ceda de MODO HABITUAL, siempre que su gestión requiera una organización empresarial propia o a través de terceros. No se diferencia a estos efectos entre bienes muebles e inmuebles, lo que hace posible considerar como actividad empresarial la de una sociedad que de forma habitual se dedica al arrendamiento de bienes muebles.

Respecto a la tributación que a cada una de ellas le correspondería hay que decir que:

En el primer caso: se declaran transparentes, no tributando directamente por el Impuesto de Sociedades, sino en la persona de los socios.

En el segundo supuesto, estarán sujetas y no exentas al Impuesto de Sociedades.

Hay que decir que la transparencia fiscal no se aplica a toda clase de sociedades, se excluye a los socios no residentes.

Como conclusión a esta introducción también nos gustaría aclarar: quienes están obligados a tributar en España como contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre Sociedades y quiénes como contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes:

Serán contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, las personas físicas y entidades no residentes en territorio español que obtengan rentas en el mismo.

Serán contribuyentes por el impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre Sociedades, las personas físicas o jurídicas que tengan su residencia en territorio español.

Artículo 6 del Convenio Marco de la OCDE

<< 1.- Las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga de bienes inmuebles (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas o forestales) situados en el otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2.- La expresión bienes inmuebles tendrá el significado que le atribuya el Derecho del Estado Contratante en que los bienes en cuestión estén situados. Dicha expresión comprende en todo caso los accesorios, el ganado y equipo utilizado en las explotaciones agrícolas o 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.

3.- Las disposiciones del párrafo 1 y 2 se aplican a las rentas derivadas de la utilización o explotación directa, del arrendamiento o aparcería rústico o urbano, así como de cualquier otra forma de explotación de los bienes inmuebles, comprendidas las rentas procedentes de empresas agrícolas o forestales. Dichas disposiciones se aplican también a los beneficios procedentes de las enajenaciones de bienes inmuebles.

4.- Las disposiciones de los párrafos 1 y 3 se aplican igualmente a las rentas derivadas de los bienes inmuebles de una empresa y de los bienes inmuebles utilizados para el ejercicio de trabajos independientes.>>

2.- CONSIDERACIONES GENERALES DEL ARTÍCULO 6 DEL CONVENIO MARCO DE LA OCDE

Inicialmente, y para desarrollar el artículo 6, cabe destacar que tanto el modelo de la OCDE, como en general, todos los convenios de doble imposición reconocen el derecho a gravar las rentas de los bienes inmuebles en el Estado de la fuente; en este caso el lugar donde el bien se encuentra situado. El fundamento de dicha consideración se encuentra en la estrecha relación existente entre la fuente de la renta del bien inmueble, y el Estado de situación, otorgando a este último, un derecho preferente de imposición sobre las mismas sin perjuicio del que pueda corresponder al Estado de residencia. Este último podrá gravar aquellas rentas aunque viene obligado a evitar la doble imposición utilizando al efecto alguno de los métodos previsto para ello en el artículo 23.

Anotando al respecto que todos los convenios suscritos por España reconocen esta posibilidad, salvo el convenio con Austria, en el que aquel principio de gravamen preferente se considera exclusivo para el Estado donde el bien se encuentra situado, sin compartirlo con el Estado de residencia.

Este criterio de tributación previa en la fuente se establece con preferencia a cualquier otra norma de distribución que pudiera preverse en el CDI. Así las disposiciones del artículo 6 son exigibles respecto de todas las rentas inmobiliarias ya provengan éstas de un uso privado, de una actividad agrícola o pecuaria, de bienes afectos a una actividad industrial o comercial o incluso aquellas procedentes de servicios con ellos relacionados o derechos derivados de los mismos.

De ello debe concluirse el reconocimiento en el modelo de la OCDE de la aplicación prioritaria de las disposiciones de este artículo 6 sobre las reglas contenidas en los artículos 7 (beneficios empresariales) o 14 (rentas de profesionales independientes). Pero decir que sólo algunas rentas escapan a esta fuerza atractiva y preferente del artículo 6: estas son los intereses de créditos garantizados con hipoteca (artículo 11.3), los rendimientos derivados de buques y aeronaves, que no se consideran rentas de bienes inmuebles (artículo 6.2), las ganancias de capital (artículo 13.1) y el artículo 22.1 en lo referente a la imposición sobre el patrimonio.

Las reglas del artículo 6 son exclusivamente normas de atribución de gravamen, sin que en ningún caso entren a regular otros aspectos, tales como la definición de bienes inmuebles, su valoración o los gastos que se consideren deducibles de las rentas derivadas de los mismos, cuestiones que quedan al criterio que fije, en cada caso, la legislación interna del Estado que aplique el convenio.

Y en lo que respecta a nuestro ordenamiento jurídico sobre lo antes mencionado, España se reserva el derecho a gravar la renta procedente de cualquier forma de uso o disfrute de un bien inmueble situado en España cuando dicho derecho se derive de la tenencia de acciones o cualesquiera participación en una compañía propietaria de bienes inmuebles.

A continuación pasamos a valorar como determinar el rendimiento neto de los bienes que tributan a efectos fiscales, y para ello distinguimos:

Entre rentas inmobiliarias en favor de personas físicas:

Bienes objeto de mera tenencia o inmuebles arrendados, la base del impuesto estará constituida por los rendimientos íntegros obtenidos, tributando separadamente por cada devengo al 25%, y sin deducción de gastos.

En el caso de que se trate de una explotación empresarial de bienes inmuebles, en la que distinguimos:

* Si es explotación agrícola, forestal o pecuaria, se entiende que opera en España a través de un establecimiento permanente y se le aplica al régimen general, tributando por diferencia entre ingresos y gastos de explotación.

* Si es explotación de inmuebles urbanos, solo existirá

establecimiento permanente sí, de acuerdo con las reglas generales, el no residente posee en España una instalación fija de negocios con cierto grado de permanencia. Si no existe establecimiento permanente tributará por la diferencia entre los ingresos percibidos y los gastos de aprovisionamiento de materiales y de personal.

Bienes simplemente utilizados por su propietario, que estén desocupados o inmuebles urbanos no arrendados, se someten a gravamen de la forma prevista para los residentes, fijando como rendimiento el 2% del valor catastral de cada inmueble y sobre esa base se aplicará el tipo de gravamen general del 25%, computable a

efectos del Impuesto sobre Patrimonio, deducidos las cuotas y recargos devengados por el Impuesto sobre bienes inmuebles. No serían deducibles en este caso los intereses de los capitales ajenos invertidos en los inmuebles.

Ejemplo:

Valor catastral 4.000.0000 pts.

Base Imponible: $2\% \text{ de } 4.000.0000 = 80.000 \text{ pts}$

Cuota a ingresar $25\% \text{ de } 80.000 = 20.000$

También decir que por el Impuesto sobre el Patrimonio tributan por obligación real por los inmuebles situados en España.

En favor de personas jurídicas:

Por inmuebles arrendados, la renta se grava al 25% en la misma forma prevista para las personas físicas. También se les aplica el mismo régimen de explotación empresarial antes mencionado para aquéllas.

Respecto de la mera posesión no se deriva rendimiento alguno por el Impuesto de Sociedades, salvo en el supuesto de utilización por personas vinculadas, en cuyo caso el íntegro computable para la sociedad no residente sería equivalente al precio normal de mercado del arrendamiento del inmueble.

Por inmuebles no arrendados, no resulta gravada ninguna renta, sin perjuicio del Gravamen Especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes, que se refiere al artículo 64 de la LIS y que a continuación analizamos:

El **gravamen especial sobre Bienes Inmuebles de entidades no residentes** grava la propiedad o la posesión, por cualquier título, de bienes inmuebles situados en España o derechos reales de goce o disfrute sobre los mismos. Éste gravamen se devenga el 31 de diciembre de cada año y deberá ingresarse en el mes de enero siguiente. La base imponible está constituida por el valor catastral de los bienes inmuebles y el tipo de gravamen es del 3%.

No obstante existen notables exenciones: así el Gravamen especial no será exigible a:

Los Estados, Instituciones públicas extranjeras y organismos internacionales.

Entidades con derecho a la aplicación de un convenio con cláusula de intercambio de información y siempre que las personas físicas titulares sean residentes en España o en un Estado con convenio de estas características.(todos menos el de Suiza)

Las entidades que desarrollen explotaciones económicas distintas de la simple tenencia o arrendamiento de inmuebles.

Las sociedades que coticen en mercados secundarios de valores oficialmente reconocidos.

Las entidades sin ánimo de lucro o con carácter benéfico o cultural, que cumplan con los requisitos legales, y que sean residentes en un país convenido con cláusula de intercambio de información.

Estas entidades que se consideran exentas deberán presentar durante el mes de enero siguiente al año que se declara una certificación fiscal acreditativa de la aplicación del CDI y una declaración de los inmuebles

poseídos y de los beneficiarios últimos, personas físicas, de la entidad sujeto pasivo.

3.-DESARROLLO ARTÍCULO 6.1.:

Las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga de bienes inmuebles (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas o forestales) situados en el otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

Lo principal es entender que las rentas procedentes de bienes inmuebles son gravables en el Estado Contratante donde estos bienes se encuentren situados.

Este artículo atribuye con carácter preferente al Estado de la fuente el derecho a gravar las rentas inmobiliarias, siempre que concurren las dos siguientes circunstancias:

- Que un residente de un Estado Contratante obtenga rentas de aquella naturaleza inmobiliaria (incluyendo a estos efectos, rentas de explotaciones agrícolas y forestales).
- Que el bien esté situado en el otro Estado contratante y no en un tercer Estado, en cuyo caso sería aplicable el artículo 21.1 (otras rentas) y no el artículo 6.1.

Para la determinación de la renta inmobiliaria objeto de gravamen rige la ley interna del Estado que aplica el convenio en aspectos tales como valoración, el cálculo de la renta catastral o la fijación de los gastos deducibles para la determinación de la base gravable, lo que puede dar lugar a supuestos de doble imposición o doble no tributación que deberán ser resueltos por el procedimiento amistoso.

La referencia del Modelo de la OCDE a las rentas inmobiliarias se entiende hecha a toda clase de rentas derivadas de bienes inmuebles: utilización directa por el titular, explotación, arrendamiento, usufructo, aparcería ...

Las rentas derivadas de la explotación de minas, canteras o cualesquiera otros yacimientos naturales siguen el régimen propio de los beneficios empresariales (artículo7) y no el de rentas inmobiliarias(artículo 6).

En nuestra legislación fiscal los rendimientos derivados de explotaciones agrícolas tributan como rentas empresariales, constituyendo un supuesto de explotación económica ejercida por medio de establecimiento permanente.

De acuerdo con la legislación interna no son deducibles los gastos de reparación efectuados en un inmueble destinado al arrendamiento, propiedad de un no residente. Tampoco son deducibles los honorarios del representante en España del no residente.

4.- DESARROLLO ARTÍCULO 6.2:

La expresión bienes inmuebles tendrá el significado que le atribuya el Derecho del Estado Contratante en que los bienes en cuestión estén situados. Dicha expresión comprende en todo caso los accesorios, el ganado y equipo utilizado en las explotaciones agrícolas o 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.

Sobre este apartado también haremos diversas consideraciones:

En primer lugar, hay que decir que para obviar dificultades en la aplicación de este artículo, la definición de

bien inmueble que nos da el Modelo, se remite a la legislación del Estado en el que éste se encuentra situado.

Por esto, cabe acudir a una definición contenida en una norma general (no sólo fiscal) donde el bien esté situado, sin necesidad de que quede constreñida a la normativa reguladora de los impuestos a los que el convenio se refiere.

Sin embargo, de la remisión de este punto del artículo, surgen en la práctica conflictos entre los Estados Contratantes que se plantean fundamentalmente en aquellos casos en los que un Estado considera un bien como inmueble y situado en su territorio, mientras que, simultáneamente, el otro lo califica como bien inmueble y situado en aquel Estado. Normalmente, estos conflictos se procuran resolver acudiendo al procedimiento amistoso.

En nuestra legislación, la definición de bien inmueble aparece recogida en el artículo 334 del Código Civil mediante una enumeración expresa, mientras que los bienes muebles se definen por defecto en el artículo 335.

El artículo 334 establece que:

Son bienes inmuebles:

1º Las tierras, edificios, caminos y construcciones de todo género adheridas al suelo.

2º Los árboles y plantas y los frutos pendientes, mientras estuvieran unidos a la tierra o formaren parte integrante de un inmueble.

3º Todo lo que esté unido a un inmueble de una manera fija, de suerte que no pueda separarse de él sin quebrantamiento de la materia o deterioro del objeto.

4º Las estatuas, relieves, pinturas u otros objetos de uso u ornamentación colocados en edificios o heredades por el dueño del inmueble en tal forma que revele el propósito de unirlos de un modo permanente al fundo.

5º Las máquinas, vasos, instrumentos o utensilios destinados por el propietario de la finca a la industria o explotación que se realice en un edificio o heredad y que directamente concurren a satisfacer las necesidades de la explotación de la misma.

6º Los viveros de animales, palomares, colmenas, estanques de peces o criaderos análogos, cuando el propietario los haya colocado o los conserve con el propósito de mantenerlos unidos a la finca y formando parte de ella de un modo permanente.

7º Los abonos destinados al cultivo de una heredad que estén en la tierra donde hayan de utilizarse.

8º Las minas, canteras y escoriales, mientras su materia permanece unida al yacimiento, y las aguas vivas o estancadas.

9º Los diques y construcciones que, aun cuando sean flotantes, estén destinados por su objeto y condiciones a permanecer en un punto fijo de un río, lago o costa.

10º Las concesiones administrativas de obras públicas y las servidumbres y demás derechos reales sobre bienes inmuebles.

El artículo 335, por su parte, dispone que:

Se reputan bienes muebles los susceptibles de apropiación no comprendidos en el capítulo anterior, y en

general todos los que se puedan transportar de un punto a otro sin menoscabo de la cosa inmueble a que estuvieren unidos.

También nos gustaría comentar que determinados arrendamientos comprenden a la vez bienes muebles e inmuebles, por ejemplo, los arrendamientos de negocios o empresas. Si no se especifica en el contrato el precio que corresponde a cada clase de bienes se hace preciso, cuando exista convenio, distribuir el precio entre los diferentes bienes arrendados, puesto que cuando se trata de bienes muebles los convenios atribuyen el derecho a gravar sus rendimientos al Estado de residencia del beneficiario y no al Estado donde están situados los bienes. En la normativa actualmente vigente no se establece criterio alguno para delimitar cada clase de rendimientos. Por ejemplo, en los casos de arrendamiento de negocios será preciso determinar la parte de renta atribuible a cada uno de los bienes arrendados, ya que tratándose de bienes muebles las rentas derivadas de los mismos se gravan en el Estado de residencia del receptor.

La relación de los ejemplos que comprende la expresión *bienes inmuebles* debe ser interpretada, a los efectos de posibles aplicaciones analógicas, a la luz de la legislación del Estado donde el bien esté situado, de acuerdo con la frase inicial recogida en este párrafo.

Por otro lado, para determinar cuándo una renta deriva o no de bienes inmuebles es aplicable la ley del Estado que aplica el convenio (art. 3.2) y no la ley del lugar donde el inmueble está situado. Este criterio se utiliza para *calificar como rentas de bienes inmuebles* aquellas que obtienen empresas inmobiliarias y que derivan, tan sólo parcialmente, de activos inmobiliarios.

Dentro de la expresión *los accesorios, el ganado y equipo utilizado en las explotaciones agrícolas y forestales* se deben de entender incluidos el mobiliario, la tesorería, los títulos valores u otros activos similares de la explotación, siempre que pudiera acreditarse su vinculación económica con ésta. Estos bienes se consideran inmuebles a efectos del convenio, cualquiera que sea la calificación que reciban en la legislación interna de los Estados Contratantes.

Por otro lado, la referencia a *los derechos a los que se apliquen las disposiciones de Derecho privado relativas a los bienes raíces* incluye las concesiones, las servidumbres y, en general, los derechos reales sobre bienes de tal naturaleza, considerados como inmuebles en la propia enumeración que hace el mencionado art. 334 del Código Civil. En todo caso, su calificación como inmueble queda por encima de la calificación jurídica que reciban en el Derecho interno de los Estados Contratantes.

Los derechos a percibir pagos variables o fijos por la explotación o la concesión de la explotación de yacimientos minerales, fuentes y otros derechos naturales comprende también la ganancia derivada de la transmisión de tales derechos mineros (concesiones), pero no el rendimiento derivado de la explotación minera, gravada como beneficio empresarial por el art. 7. Cabe reproducir su calificación como inmueble al margen de su consideración en la ley interna de los Estados Contratantes.

La exclusión de *los buques, embarcaciones y aeronaves* debe ser entendida como referencia a aquellos sistemas jurídicos que consideran tales bienes como inmuebles. En nuestro Derecho son bienes muebles y sólo a efectos hipotecarios tienen aquella calificación. Los beneficios procedentes de su explotación se someten a tributación por la vía del art. 8 del Modelo. Cualquier otro bien que tenga la calificación de inmueble de acuerdo con el Derecho del Estado Contratante en el que está situado se grava por el art. 6, aún cuando formen parte de una explotación de un buque o aeronave.

En aquellos convenios suscritos por España en los que no se contenga la lista de ejemplos en el art. 6.2 del Modelo su calificación quedará sujeta, en último término, a lo que la legislación del Estado donde estén situados estipule.

Algunos convenios incluyen en la lista de ejemplos las participaciones en el capital de sociedades cuyo objeto

sea la mera tenencia de inmuebles. España no lo incluye en ninguno de los convenios suscritos hasta la fecha.

5.- DESARROLLO ARTÍCULO 6.3.:

Las disposiciones del párrafo 1 y 2 se aplican a las rentas derivadas de la utilización o explotación directa, del arrendamiento o aparcería rústico o urbano, así como de cualquier otra forma de explotación de los bienes inmuebles, comprendidas las rentas procedentes de empresas agrícolas o forestales. Dichas disposiciones se aplican también a los beneficios procedentes de las enajenaciones de bienes inmuebles.

Cabe decir que la expresión *utilización directa* se refiere a la ocupación de la vivienda por su propietario, pero esto también comprende la mera eventualidad de que la vivienda pueda ser utilizada.

Son dos las consideraciones que podemos hacer al respecto:

1. La definición de arrendamiento no se contiene en el Modelo de la OCDE, y su concreción se realizará atendiendo a la ley del Estado que pretende aplicar el Convenio (artículo 3.2). También la renta procedente del subarriendo se sujeta a tributación en el Estado en el que el inmueble esté situado.
2. En aquellos convenios que no contengan una cláusula similar a la del artículo 6.3 será la ley del Estado que pretende aplicar el Tratado a efectos de determinar las formas de explotación que generen rentas inmobiliarias.

Por ejemplo los cánones derivados del derecho de uso de un terreno como campo de golf se consideran como una forma de explotación de un bien inmueble. Por lo que resulta indiferente que las rentas procedan de inmuebles destinados a vivienda o se encuentran afectos a actividades industriales o comerciales.

En definitiva el párrafo 3 del artículo 6 somete a tributar todas las rentas de bienes inmuebles cualesquiera que sea su forma de explotación, citando expresamente la utilización directa, el arrendamiento y la aparcería.

6.- DESARROLLO ARTÍCULO 6.4:

Las disposiciones de los párrafos 1 y 3 se aplican igualmente a las rentas derivadas de los bienes inmuebles de una empresa y de los bienes inmuebles utilizados para el ejercicio de trabajos independientes.

Finalmente, el punto 4 de este artículo aclara y concreta que es indiferente que se trate de inmuebles destinados a viviendas o a actividades industriales o comerciales. En todos los casos las rentas obtenidas por el titular no residente, estarán sujetas a imposición plena en el Estado de situación y en la forma que prevea la legislación de este Estado.

También nos gustaría hacer dos consideraciones:

La primera es el hecho de que **este párrafo impone un criterio de preferencia del principio de lugar de situación (art.6) sobre el del establecimiento permanente (arts.7 y 14) tratándose de rentas inmobiliarias.** El Estado de la fuente tiene derecho prioritario a gravar los rendimientos derivados de bienes inmuebles, aunque éstos formen parte de un establecimiento permanente o una base fija desde la que se presten servicios profesionales independientes. Este criterio será aplicable incluso cuando se ejerzan actividades distintas de las de carácter industrial o comercial en las que la renta procede sólo indirectamente de los bienes inmuebles. El hecho de que finalmente el Estado donde el bien está situado sujete a tributación estas rentas y haga uso de su derecho de gravamen preferente dependerá de que así se prevea en su legislación interna, en cada caso.

La segunda consideración es que nada impide que las rentas derivadas de bienes inmuebles y obtenidas por medio de e.p. sean tratadas como rentas empresariales. Es la ley interna del Estado de la fuente la que

determina cómo se imputan o gravan. A estos efectos dicha ley interna no estará sujeta a los criterios de determinación del beneficio empresarial contenidos en el artículo 7. **La principal preocupación de este art.6.4 es evitar que las rentas inmobiliarias no puedan ser gravadas por el Estado de la fuente cuando dichos bienes formen parte integrante de un e.p. situado en dicho Estado.** Carece de especial transparencia que estas rentas se graven como beneficios empresariales (art.7) o como rentas inmobiliarias (art.6), de una u otra forma quedan gravadas por el Estado de la fuente.

7.- CONVENIOS INTERNACIONALES DE DOBLE IMPOSICIÓN:

Para introducirnos en el tema, vamos a destacar que en el estudio de las modificaciones que los Convenios suscritos por España puedan introducir en la legislación interna española, hay que recordar que la interpretación de los convenios de doble imposición se basa en el siguiente principio:

El convenio no puede ampliar los supuestos de tributación contenidos en la ley interna del país, ni traducirse para el contribuyente en un trato más gravoso que el que le correspondería de no existir el convenio.

En este sentido, cuando el texto del Convenio reconoce el Derecho a gravar las rentas inmobiliarias al Estado fuente, este gravamen sólo podrá llevarse a efecto y hasta el límite que la ley interna de dicho Estado lo autorice. Por tanto, para las rentas inmobiliarias, el Convenio no recoge ningún tipo de limitación a la imposición en la fuente y habrá que estar a la norma interna, tanto en lo que puede ser favorable o desfavorable al contribuyente. Con lo cual las disposiciones del estudiado artículo 6 no prejuzgan la forma en que hayan de aplicarse las reglas del derecho fiscal interno, relativas a la tributación de este tipo de rentas.

Como norma general casi todos los convenios suscritos por España siguen el modelo general de la OCDE, pero hemos encontrado algunos en los que se recogen o matizan otras disposiciones:

Es conveniente tener en cuenta que a pesar de lo dispuesto en este artículo 6 del Modelo de la OCDE, respecto de la inclusión de las rentas procedentes de explotaciones agrícolas o forestales algunos CDI consideran dichos rendimientos como beneficios empresariales sometidos al artículo 7, en lugar de rentas inmobiliarias como se rige en el artículo 6.

Los convenios españoles no recogen expresamente esta posibilidad, solo un grupo de convenios incluye este inciso aludiendo a las rentas procedentes de bienes inmuebles, incluidas las explotaciones agrícolas o forestales. En definitiva, por lo que cabe destacar, en este sentido, es que España sólo ha incluido esa referencia en los convenios suscritos con Brasil, Canadá, Checoslovaquia, EEUU, Hungría, Italia, Luxemburgo, Marruecos, Noruega, Polonia, Reino Unido, Rumania, Suecia, Suiza y Túnez, y no el resto.

En consecuencia, también cabe decir, que la trascendencia tributaria de incluir estas rentas en uno u otro artículo del Convenio, a efectos de distribuir el poder de imposición, tiene poca importancia, pues lo mismo en el caso de considerarse beneficios empresariales como en el de considerarse rentas inmobiliarias, el derecho de imposición se atribuye al Estado de la fuente. Al respecto siempre hay que tener en cuenta que el artículo de los convenios que atribuye la potestad de gravar las rentas de la propiedad inmueble al Estado de procedencia de los rendimientos no prejuzga la forma en que este Estado debe gravarlos, que lo hará conforme a lo que prescriba su ley interna.

Otro de los convenios que queremos resaltar es el convenio establecido con Austria, que destaca el principio o derecho de gravamen preferente como exclusivo para el Estado donde el bien se encuentra situado, sin compartirlo con el Estado de residencia.

Y para finalizar con nuestro análisis sobre los convenios suscritos por España con otros países, y las salvedades de los mismos, consideramos importante resaltar que respecto al convenio con EEUU, susodicho contiene una cláusula especial, cuyo fundamento está en las peculiaridades de su normativa fiscal, que

considera bienes inmuebles, a efectos fiscales, las acciones y derechos en sociedades imperantemente inmobiliarias.

8.- CASOS PRÁCTICOS:



PRIMER CASO PRÁCTICO:

CUESTIÓN:

El primer caso que queremos tratar es el de una compañía Británica formada por tres hermanos y cuyo único activo es un inmueble situado en España.

Este inmueble se alquila en Inglaterra para vacaciones. El importe del arrendamiento se cobra en Inglaterra y en libras.

Lo que nos preguntamos, es cómo tributaría esta compañía?

SOLUCIÓN:

Para encontrar la solución de este caso, nos remitimos a lo que se desprende de los artículos 6, 1 y 4 del Convenio Hispano-Británico, en el cual se nos dice que las rentas derivadas de los bienes inmuebles pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en que estén situados, y que esta disposición se aplica igualmente a las rentas derivadas de los bienes inmuebles de una empresa. Por tanto, en este caso la compañía Británica tributaría en España.

SEGUNDO CASO PRÁCTICO:

Caso sobre el gravamen especial de bienes inmuebles de entidades no residentes.



CUESTIÓN:

¿Es de aplicación a las entidades residentes en Suiza la exención prevista en el artículo 32.5 b) de la ley 41/98, basado en la exención prevista para las entidades con derecho a la aplicación de un CDI con cláusula de intercambio de información?

SOLUCIÓN:

El CDI Hispano-Suizo no contiene ésta cláusula de intercambio de información. Ya que lo dispuesto en los artículos 24 y 25 del convenio no puede ser equivalente a una disposición que establezca un intercambio de información entre ambos estados. Por consiguiente las entidades residentes en Suiza que posean bienes inmuebles en territorio español están sujetas al Gravamen especial sobre bienes inmuebles sin que les sea de aplicación la exención prevista en el artículo 32.5 b) de la ley 41/98.

TERCER CASO PRÁCTICO:



CUESTIÓN:

El último supuesto que queríamos comentar es el que se nos plantea al preguntarnos en el caso de unos alemanes (personas físicas) propietarios de un inmueble en nuestro país, cual es la tributación de inmuebles en el Impuesto de la Renta de no Residentes tanto en el caso de que sean arrendatarios como cuando ocupen directamente el inmueble.

SOLUCIÓN:

La solución que encontramos se desprende del artículo 12.1.f) de la ley 41/1998. En la que primeramente se nos aclara que los rendimientos de inmuebles están sometidos a imposición en España para ambos supuestos, es decir, tanto si el rendimiento es real (que sería el caso de los alquileres), como si es imputado (que sería cuando se trata de uso propio).

Seguidamente, vemos que el tipo aplicable para no residentes sin establecimiento permanente es del 25%.

Y, por otro lado, la B.I. sería:

- en alquileres: el rendimiento íntegro devengado.
- En el caso de uso propio: el 2% del valor catastral, excepto cuando se den las circunstancias que se muestran que será del 1,1%

9.- CONCLUSIONES:

- Tanto los modelos, como, en general, todos los convenios de doble imposición reconocen el derecho de gravar las rentas de los bienes inmuebles en el Estado de la fuente; en este caso, el lugar donde el bien se encuentra situado.
- Este criterio de tributación previa en la fuente se establece con preferencia a cualquier otra norma de distribución que pudiera preverse en el convenio de doble imposición.
- Las reglas de este artículo, son exclusivamente normas de atribución de gravamen.
- Finalmente y enlazando con esta conclusión, también nos gustaría que sobretodo quedara claro de este artículo en general, que nada de él prejuzga la forma en que hayan de aplicarse las normas de derecho interno a la hora de gravar dicho tipo de rentas, gozando los Estados de entera libertad (limitada tan sólo por el principio de no discriminación).

BIBLIOGRAFÍA:

Fiscalidad Comparada Rentas Inmobiliarias