

# La tributación de los arrendamientos de inmuebles en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes: la discriminación a los residentes fiscales en los Estados Miembros de la Unión Europea

**Carlos J. Romero Plaza**

Doctor en Derecho por la Universidad Católica de Valencia San Vicente Mártir. Abogado y Socio Director Arttax Abogados

**Resumen:** *La Comisión Europea ha iniciado un procedimiento infractor contra España por permitir que su norma interna discrimine a los residentes fiscales de los Estados miembros respecto de los residentes fiscales en España, en materia de tributación de las rentas de alquileres inmobiliarios. La actual regulación del Impuesto sobre la Renta de No Residentes no permite que los residentes fiscales comunitarios se apliquen una reducción por alquiler de vivienda, que sí puede aplicarse a aquellos que tributen por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La Comisión, ha emplazado a España para que, en el plazo de dos meses modifique su norma interna, la cual ha indicado, vulnera la libre circulación de capitales recogida en el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. Si no procede a realizar tal modificación, la Comisión procederá a emitir un dictamen motivado al respecto y podría denunciar la situación ante el Tribunal Superior de Justicia de la Unión Europea.*

**Palabras clave:** IRNR; tributación arrendamiento inmuebles; discriminación; residentes fiscales

**Abstract:** *The European Commission has decided to start a formal procedure against Spain asking to eliminate a discriminatory tax treatment for Non-residents who reside in the European Union, related to the taxation of rental income. The current regularion of the Non Resident Tax does not allow the implementation of a reduction to the housing rental. Tax residents in Spain can apply this reduction. Thus, investors from other European Union Member State are subject to a different treatment that unduly restricts the free movement of capital according to the artículo 63 of the Treaty on Functioning of the European Union. If Spain does not act within the next two months, the Commission may send a reasoned opinion to the Spanish authorities and report the situation to the European Court of Justice.*

**Keywords:** IRNR; real estate lease taxation; discrimination; tax residents

## I. INTRODUCCIÓN

El objetivo del presente artículo versa en el análisis de la tributación de los rendimientos de capital inmobiliario en aquellos supuestos en los que los propietarios no sean residentes fiscales en España. Concretamente, en aquellos supuestos en los que nos encontremos ante propietarios con residencia fiscal en otro Estado de la Unión Europea.

Actualmente, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 23 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), los residentes fiscales en España que arrienden un inmueble para que el inquilino constituya su vivienda, tienen derecho a aplicar una reducción del rendimiento neto positivo de capital inmobiliario del 60 %.

No obstante, aquellos propietarios de inmuebles arrendados en España que no tengan su residencia fiscal en nuestro país, no tienen derecho a aplicarse tal reducción por arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda.

Esta circunstancia, respecto a aquellos residentes en la Unión Europea, supone una vulneración de la libertad de circulación de capitales, tal y como ha puesto de manifiesto la Comisión Europea el pasado 7 de marzo de 2019.

En consecuencia, la Comisión ha decidido enviar una carta de emplazamiento a España para que proceda a eliminar el trato fiscal discriminatorio aplicable a los no residentes fiscales en relación con los rendimientos derivados del alquiler de vivienda. Esta disparidad a la hora de calcular los rendimientos derivados del alquiler de inmuebles, supondría una vulneración del artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y si España no actuara en dos meses, contados desde marzo de 2019, la Comisión podría denunciar a España ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, iniciándose así los mecanismos comunitarios para imponer sanciones a España por incumplimiento de los derechos y libertades fundamentales de la Unión.

## **II. REGULACIÓN DE LA TRIBUTACIÓN RENDIMIENTOS DE CAPITAL INMOBILIARIO OBTENIDOS POR NO RESIDENTES**

La regulación que es objeto de análisis, la encontramos en el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residente, en adelante LIRNR.

Esta normativa, resulta de aplicación, como su propio nombre indica, a aquellos sujetos que no se consideren residentes fiscales en España, por no cumplir con los requisitos de residencia contemplados en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en la Ley del Impuesto sobre Sociedades o en los Convenios para evitar la Doble Imposición (CDI) firmados por España. Siempre que éstos obtengan rentas que tengan conexión con España y la normativa aplicable (CDI's y LIRNR) permita la sujeción a gravamen de las mismas a la Hacienda Española. Ya indica el artículo 12 del IRNR que, *«constituye el hecho imponible del Impuesto la obtención de rentas, dinerarias o en especie, en territorio español por los contribuyentes de este impuesto.»*

Así, se consideran obtenidas en territorio español, entre otras, *ex art. 13 LIRNR*, los rendimientos derivados, directa o indirectamente de bienes inmuebles situados en territorio español. En este punto cabe añadir que, todos los Convenios para Evitar la Doble Imposición ratificados por España, siguen el criterio del artículo 6 del Modelo de Convenio aprobado por la OCDE, en adelante MOCDE, que permite someter a gravamen en el Estado en el que se encuentre, el inmueble la rentas que de él se deriven.

En consecuencia, España puede someter a gravamen las rentas derivadas de un inmueble situado en su territorio, incluso en aquellos casos en los que el sujeto pasivo no sea residente fiscal en nuestro país. Se pueden someter a gravamen cualquier tipo de renta que se obtenga de un bien inmueble, tanto derivada del alquiler, como de su explotación directa, incluso en régimen de atribución de rentas.

Respecto de la definición de qué se considera bien inmueble, en el MOCDE, y en todos los Convenios para Evitar la Doble Imposición firmados por España se establece que el concepto de «bienes inmuebles» se definirá de acuerdo con la regulación del Estado en el que radiquen

dichos inmuebles, incluyéndose un listado de aquellos bienes que en todo caso deben considerarse bienes inmuebles. Siendo éstos:

Los bienes accesorios a los inmuebles.

- El ganado y equipo utilizado en las explotaciones agrícolas y forestales.
- Los derechos a los que se apliquen disposiciones de derecho privado relativos a los bienes raíces.
- El usufructo de bienes inmuebles.
- 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.

Pues bien, de acuerdo con la regulación de la tributación de estos rendimientos de capital inmobiliario, la normativa de No Residentes establece en el art. 24.1 LIRNR, que:

*«1. Con carácter general, la base imponible correspondiente a los rendimientos que los contribuyentes por este impuesto obtengan sin mediación de establecimiento permanente estará constituida por su importe íntegro, determinado de acuerdo con las normas del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, sin que sean de aplicación los porcentajes multiplicadores del artículo 23.1 de dicho Texto Refundido, ni las reducciones.»*

Así, en principio, para los No Residentes, la Base Imponible del rendimiento se obtiene atendiendo al importe íntegro de la renta de obtenida de acuerdo con la normativa reguladora del IRPF, sin que sean de aplicación, por expresa dicción legal, ninguna reducción.

En consecuencia, para calcular la renta de capital inmobiliario acudiremos a lo dispuesto en la Ley de IRPF, que en su artículo 22 dispone:

*«1. Tendrán la **consideración de rendimientos íntegros** procedentes de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre ellos, **todos los que se deriven del arrendamiento** o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre aquéllos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza.*

*2. Se computará como rendimiento íntegro, el importe que por todos los conceptos deba satisfacer el adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario, incluido, en su caso, el correspondiente a todos aquellos bienes cedidos con el inmueble y excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido o, en su caso, el Impuesto General Indirecto Canario.»*

De acuerdo con lo anterior, en el caso de los No Residentes la base imponible derivada de un arrendamiento sería, en principio, el importe del alquiler satisfecho por el inquilino a su propietario, sin que resultara de aplicación ninguno de los gastos deducibles o reducciones previstas en la normativa de IRPF.

No obstante, con la Ley 2/2010 se modifica la LIRNR para transponer determinadas directivas comunitarias añadiendo un nuevo apartado al artículo 24 LIRNR para intentar equiparar la tributación de los residentes fiscales en España con los residentes fiscales en los Estados Miembros de la Unión Europea. Como consecuencia de ello, se incluye el apartado 6 del artículo 24 LIRNR, en el que puede leerse:

*«6. Cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, se aplicarán las siguientes reglas especiales:*

1.<sup>a</sup> Para la determinación de base imponible correspondiente a los rendimientos que obtengan sin mediación de establecimiento permanente, **se podrán deducir:**

a) En caso de personas físicas, **los gastos previstos en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisociable con la actividad realizada en España.»**

Este intento de equiparación en la tributación de Residentes y No Residentes no es total, pues no se remite a la aplicación directa de las normas contenidas en la LIRPF por parte de los residentes comunitarios. Por el contrario, sólo acepta para la determinación de la base imponible del IRNR la posible aplicación de los gastos previstos en la LIRPF, pero siempre que estén relacionados directamente con un rendimiento obtenido en España y tengan un vínculo directo e indisociable con este país.

De acuerdo con lo aquí dispuesto, un residente en la Unión Europea que tenga alquilado un inmueble en España puede deducirse todos los gastos derivados del arrendamiento de acuerdo con lo dispuesto en el art. 23 LIRPF. Esto es, intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora del bien, gastos de reparación y conservación, los tributos y recargos, amortización, etc.

El problema surge en la redacción del precepto que determina las reglas de determinación de la base imponible del IRNR para residentes comunitarios, al no incluir la posible aplicación de las reducciones contenidas en la LIRPF. Al no existir una equiparación plena a la normativa aplicable a Residentes, se escapan determinados beneficios fiscales que los residentes fiscales en España sí pueden aplicarse.

En concreto, en materia de determinación del rendimiento de capital inmobiliario, el artículo 23. 2 LIRPF dispone que, en los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, el rendimiento neto, se reducirá en un 60%.

Por ello, los residentes fiscales en España, ven reducidos los rendimientos del alquiler de un inmueble para vivienda, reducción que con la aplicación literal de la normativa relativa al IRNR no pueden aplicarse los residentes comunitarios. Como puede entenderse, este es el hecho que ha denunciado la Comisión Europea, pues claramente se está discriminando negativamente a los no residentes, limitando la libre circulación de capitales consagrada en el artículo 63 del TFUE.

Cabe añadir, aunque este extremo en concreto no se encuentre dentro de la denuncia efectuada por la Comisión, que el apartado tercero del artículo 23 LIRPF reconoce una reducción del 30% en los casos de obtención de rendimientos de capital inmobiliario con un período de generación superior a dos años y aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo. Esta reducción, desgraciadamente, tampoco puede ser aplicada por los residentes comunitarios, aumentando así la discriminación a la hora de la determinación de la base imponible por rendimientos derivados de capital inmobiliario respecto de un residente fiscal en España.

### **III. INCUMPLIMIENTO POR LA NORMATIVA ESPAÑOLA DE LOS DERECHOS Y LIBERTADES DE LA UNIÓN EUROPEA. EJEMPLO PRÁCTICO**

Una vez comentadas las reglas para la determinación del rendimiento de capital inmobiliario obtenido en España por residentes fiscales en otro Estado Miembro, resulta importante que se observe la asimetría que se produce respecto de la aplicación de la LIRNR en lugar de la LIRPF.

**Veamos un ejemplo práctico:** Marta CM y su hermano David CM, son propietarios por partes iguales de un inmueble en Catarroja, Valencia. Este apartamento lo tienen alquilado durante todo el año a un matrimonio holandés que ha establecido en dicho inmueble su vivienda. El importe de la renta mensual que satisface el matrimonio es de 500€, el Impuesto sobre Bienes inmuebles satisfecho por Marta y David ha ascendido a 100€ anuales, el valor catastral del apartamento es de 70.000€ y el valor de adquisición de 100.000€.

Marta es residente fiscal desde hace cinco años en un pueblecito de Italia y David siempre ha vivido en España.

<b>Base Imponible rendimiento inmobiliario de David CM Aplicación LIRPF</b>	<b>Base Imponible rendimiento inmobiliario de Marta CM Aplicación LIRNR</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Rendimiento íntegro=3.000 € (500 €*12/2 meses)</li> <li>• IBI=50 € (100 €/2)</li> <li>• Amortización=1.500 € (100.000 €*3 %/2)</li> <li>• Rendimiento neto=1.450 €</li> <li>• Rendimiento neto reducido = 580 € (reducción 60 %)</li> <li>• <b>Base imponible RCI IRPF=580 €</b></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Rendimiento íntegro=3.000 € (500 €*12/2 meses)</li> <li>• IBI=50€ (100 €/2)</li> <li>• Amortización=1.500 € (100.000 €*3 %/2)</li> <li>• Rendimiento neto=1.450 €</li> <li>• <b>Base Imponible RCI IRNR=1.450 €</b></li> </ul>

Con este ejemplo, resulta clara la discrepancia a la hora de someter a gravamen una misma renta por la simple condición de ser residente fiscal en España o no. Debemos tener en cuenta que, si siguiendo el ejemplo anterior, Marta CM no fuera residente en un Estado Miembro de la Unión Europea, sino que residiese en un tercer Estado, como, por ejemplo, Chile, la base imponible del IRNR sería el rendimiento íntegro del capital mobiliario, que ascendería a 3.000 €, frente a los 580 € de base imponible que se le imputarían a su hermano en el IRPF.

Se observa una asimetría de gran relevancia a efectos de someter a tributación rentas de carácter idéntico, sin que exista una justificación clara por parte del legislador de los motivos por los que se lleva a cabo tal discriminación normativa.

En vista de lo anterior, como ya se avanzaba en la introducción del artículo, el pasado 7 de marzo de 2019 la Comisión Europea advertía a España del incumplimiento del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea con el tratamiento fiscal de los alquileres de vivienda obtenidos por No Residentes, concretamente en materia de libre circulación de capitales.

Con esta advertencia se inicia un procedimiento de infracción frente a España, siendo éste el primer paso del procedimiento aplicable para aquellos países que incumplen la normativa europea.

España, ahora, tiene dos meses para modificar su normativa interna y permitir que los residentes fiscales comunitarios puedan aplicarse la reducción por alquiler de vivienda igual que lo hacen residentes fiscales en España en la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario. De no cumplir en plazo con las exigencias de Bruselas, el siguiente paso a seguir por parte de la Comisión sería la emisión de un Dictamen Motivado de denuncia de la situación ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, quien tiene la potestad de acabar sancionando a España si no modifica la regulación del IRNR y acaba con este tratamiento discriminatorio en el sometimiento a tributación de los alquileres en el IRNR.

En este punto, me atrevería a decir que, España, no debería limitarse a permitir la aplicación por parte de los residentes comunitarios de la reducción por alquiler de vivienda habitual, sino que

debería ampliarse a la aplicación de todas las reducciones contenidas en la LIRPF para la determinación de la base imponible del IRNR. De lo contrario, se seguirá produciendo esta asimetría en la determinación de la base imponible de los rendimientos entre residentes y no residentes, cuando los últimos lo sean de otro Estado Miembro.

Cabe advertir que, España ya se ha visto inmersa en este tipo de procedimientos ante la Comisión Europea por aprobar normas de carácter tributario que vulneran los principios y libertades fundamentales de la Unión Europea.

En relación con la regulación de la obligación de declarar por parte de los residentes fiscales en España de bienes y derechos en el extranjero, Modelo 720, y del régimen sancionador que lleva aparejado su incumplimiento, la Comisión Europea también ha denunciado la vulneración de las libertades comunitarias.

Respecto del régimen sancionador del Modelo 720, la Comisión ya ha emitido dictamen motivado al respecto, en el que concluye que el régimen sancionador que lleva aparejado el incumplimiento de la obligación formal de declarar bienes y derechos en el extranjero, vulnera los siguientes derechos y libertades fundamentales consagradas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea; libre circulación de personas y trabajadores (artículos 21 y 45 del TFUE), libertad de establecimiento (artículo 49 TFUE), libre prestación de servicios (artículo 56 TFUE) y libre circulación de capitales (artículo 63 TFUE).

Este Dictamen de la Comisión Europea denunciando la ilegalidad de la obligación de informar sobre bienes y derechos en el extranjero, fue emitido en el 15 de febrero de 2017, y aunque la Hacienda Pública era conocedora del mismo, no lo hizo público y sigue manteniendo vigente la normativa reguladora del Modelo 720, pese a su contrariedad al Derecho de la Unión Europea.

La Agencia Tributaria ya ha manifestado que no va a modificar su criterio hasta que no haya un pronunciamiento expreso por parte del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que expresamente se pronuncie al respecto y dictamine la contrariedad del sistema de declaración de bienes y derechos en el extranjero al ordenamiento jurídico comunitario.

En relación con la tributación en España de los alquileres por parte de residentes fiscales en otros Estados Miembros, esperemos que no se llegue al punto de que la Comisión Europea siga adelante con el procedimiento infractor ya iniciado y no haga falta que se plantee, ni el Dictamen motivado, ni la denuncia ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Simplemente, porque es de sentido común que esta reducción se aplique de manera igualitaria a todos los residentes fiscales de la Unión, pues en definitiva lo que se está evitando es postergar un trato discriminatorio por el único motivo de residir fuera de España.

#### **IV. PROCEDIMIENTO PARA LA RECUPERACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES INDEBIDAMENTE SATISFECHO**

Tras el inicio de este expediente sancionador, se pone de manifiesto la posible vulneración por la normativa española del ordenamiento jurídico internacional y la alta posibilidad de que España se vea obligada a modificar su normativa interna para que ésta respete la libre circulación de capitales dentro de la Unión.

Pues bien, para aquellos residentes fiscales comunitarios que hayan tenido que tributar por las rentas de sus alquileres de vivienda sin poderse aplicar la reducción del 60 % de acuerdo con lo dispuesto en el art. 23 LIRPF, se les abre una nueva vía para reclamar las cantidades indebidamente satisfechas.

Mientras se sustancia el procedimiento infractor en la Unión Europea, y España empieza los trámites para modificar su normativa interna, los contribuyentes No Residentes deben impugnar

sus autoliquidaciones para impedir que prescriba su derecho de reclamar lo indebidamente pagado a la Hacienda Pública.

Para ello, lo primero que deben tener en cuenta los sujetos pasivos del IRNR es, qué autoliquidaciones del Impuesto sobre la Renta de No Residentes no se encuentran prescritas en la actualidad.

Así, la obligación de presentar el IRNR en relación con los rendimientos del capital inmobiliario es de carácter trimestral, de manera que existe obligación de presentar la autoliquidación del IRNR, modelo 210, respecto de los rendimientos analizados hasta el día 20 de los meses de abril (1T), julio (2T), octubre (3T) y enero (4T).

Atendiendo al plazo de prescripción de 4 años dispuesto en la Ley General Tributaria, ex artículo 66, el último ejercicio no prescrito en mayo de 2019, se corresponde con la autoliquidación del Segundo Trimestre del año 2015, cuyo plazo de presentación finalizaba el 20 de julio de 2015.

De este modo, para evitar la prescripción de los IRNR satisfechos a partir del segundo período del ejercicio 2015, resulta necesario que los residentes comunitarios procedan a impugnar sus autoliquidaciones (modelos 210) a través de la presentación antes del 20 de julio de 2019 de una **Solicitud de Rectificación de Autoliquidación y de Devolución de Ingresos Indebidos**, de acuerdo con la regulación prevista en el artículo 120.3 LGT.

Para la presentación de esta solicitud de rectificación de autoliquidación, es necesario que se tengan en cuenta dos requisitos fundamentales a la hora de la aplicación de la reducción por alquiler de vivienda, y que, en todo caso, van a hacer depender la viabilidad de la aplicación de la misma.

La primera consideración que deben tener en cuenta los contribuyentes del IRNR que procedan a la rectificación de su autoliquidación y soliciten la aplicación de la reducción por la adquisición de vivienda, es que ésta sólo resulta aplicable si es el contribuyente quien la aplica voluntariamente antes del inicio de un procedimiento administrativo revisor. El artículo 23.2 LIRPF en la regulación de la reducción por vivienda dispone que, *«esta reducción sólo resultará aplicable respecto de los rendimientos declarados por el contribuyente.»*

Por ello, sólo pueden beneficiarse de la misma, los contribuyentes que la incluyan en su autoliquidación, independientemente de si la incluyen en el período voluntario de presentación de la autoliquidación, o bien en un momento posterior a través de una presentación complementaria, extemporánea o a través de la solicitud de rectificación de la autoliquidación, como es nuestro caso. Por el contrario, si es la Administración tributaria la que entra a revisar la correcta declaración de la Renta, y el contribuyente no ha incluido la reducción por incorrecta declaración del rendimiento, éste perderá el derecho a que le sea aplicable la misma. Esta interpretación ha sido ratificada por el Tribunal Económico Administrativo Central en su Resolución 00/06326/2016 de 2 de marzo de 2017.

La segunda consideración que debe tenerse en cuenta a la hora de solicitar la aplicación de la reducción por arrendamiento de vivienda, es qué debe considerarse por vivienda y si este término engloba exclusivamente al de vivienda habitual o permanente. Pues bien, en este punto, también encontramos una Resolución del Tribunal Económico Administrativo dictada en unificación de criterio, concretamente, la Resolución número 5663/2017 de 8 de marzo de 2018. En ella, el Tribunal aclara que, la reducción por arrendamiento de vivienda resulta aplicable a los arrendamientos de vivienda habitual sin que resulte aplicable a los arrendamientos de temporada. Este criterio, se fundamenta por parte del Tribunal en una interpretación sistemática de la Ley, en la que se analizan las intenciones del legislador en la introducción de este beneficio fiscal. Como puede leerse de manera clara en el Fundamento de Derecho Cuarto de la Resolución:

*«Este Tribunal Central comparte la opinión del Director recurrente de que la **finalidad última de la reducción, la minoración del precio de los alquileres**, es determinante para concluir que el **legislador estaba pensando en un arrendamiento de vivienda que cumpla la función de ser la residencia permanente del destinatario, no una residencia temporal o vacacional**. Se pretende con la medida impulsar el mercado del alquiler en nuestro país reduciendo el número de viviendas vacías o desocupadas para, de este modo, favorecer el acceso a una necesidad humana básica, como es la vivienda, a un sector de la población que no cuenta con los recursos suficientes para acceder a una vivienda en propiedad y que, además, se encuentra con importantes dificultades para el acceso a una vivienda en régimen de alquiler por los altos precios que se piden en el mercado, por lo que la medida perdería parte de su sentido si se admitiese su aplicación cuando se trata de un arrendamiento de temporada o vacacional.»*

En consecuencia, de acuerdo con esta argumentación, el Tribunal Económico Administrativo Central, acuerda que la reducción prevista en el artículo 23.2 LIRPF es aplicable únicamente a los arrendamientos que la Ley de Arrendamientos Urbanos califica como de vivienda en su artículo 2, esto es, cuando el objetivo del inquilino es el establecimiento de vivienda con carácter permanente y no a los arrendamientos vacacionales o de temporada.

Por ello, es importe que, si se decide proceder a impugnar la autoliquidación del IRNR para exigir la aplicación de la reducción de vivienda, que se tenga la seguridad de que el alquiler cumple con los requisitos necesarios para poderla aplicar. Esto es, que el inquilino haya establecido su residencia permanente en el inmueble y no nos encontremos ante una residencia de carácter puramente vacacional.

## V. CONCLUSIONES

La normativa del Impuesto sobre la Renta de No Residentes en materia de regulación de rendimientos de capital inmobiliario resulta contraria a las libertades comunitarias.

La Comisión Europea, el pasado 7 de marzo de 2019, anunció el inicio de un procedimiento infractor contra España por la discriminación que nuestra norma interna realiza a los residentes comunitarios al no dejar aplicar en la determinación de la base imponible del IRNR una reducción por alquiler de vivienda del 60 %, que sí resulta aplicable a los contribuyentes con residencia fiscal en España y que tributan en el IRPF.

España, efectivamente trata de manera desigual a los No Residentes, y pese a los intentos ya realizados en la equiparación de la tributación de los residentes comunitarios a los sujetos pasivos con residencia habitual en nuestro país, todavía no lo ha conseguido. La LIRNR no permite a los residentes fiscales de los Estados Miembros de la Unión Europea aplicar reducciones a la determinación de la base imponible, pudiendo éstos disminuir sus rendimientos íntegros únicamente con la aplicación de determinados gastos relacionados directamente con la renta obtenida en nuestro territorio.

La regulación actual de la tributación de los alquileres para los residentes comunitarios supone una vulneración de la libre circulación de capitales consagrada en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Ahora, España deberá adecuar la normativa interna en materia de IRNR en el plazo de dos meses, si quiere paralizar el procedimiento sancionador ya iniciado. De no ser así, la Comisión seguirá adelante con esta denuncia que puede acabar en manos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea si España no actúa.

Mientras tanto, los contribuyentes del IRNR con residencia fiscal en otro Estado de la Unión

Europea que puedan aplicarse la reducción por alquiler de vivienda prevista en el artículo 23. 2 LIRPF, deben impugnar sus autoliquidaciones, para evitar que les prescriba su derecho a solicitar la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas.

En mayo de 2019, la última autoliquidación del IRNR no prescrita es la relativa al segundo trimestre de 2015. De este modo, los sujetos pasivos del IRNR deberán solicitar a la mayor brevedad posible, la solicitud de rectificación de autoliquidación y de devolución de ingresos indebidos, para que en el momento en que se permita la aplicabilidad de la reducción (ya sea por modificación de la norma española de manera voluntaria o coercitiva por expresa dicción del TJUE), los residentes comunitarios puedan recuperar lo indebidamente satisfecho a las arcas públicas.

## **VI. BIBLIOGRAFÍA**

- Comisión Europea. Paquete de procedimientos de infracción de marzo: principales decisiones. Bruselas. 7 de marzo de 2019. [http://europa.eu/rapid/press-release\\_MEMO-19-1472\\_es.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-19-1472_es.htm)
- MARTÍN ABRIL CALVO, D. *Tributación de no residentes*. Centro de Estudios Financieros y Universidad a Distancia de Madrid. Madrid. febrero 2017.
- Tribunal Económico Administrativo Central. Resolución número 00/06326/2016, de 2 de marzo de 2017.
- Tribunal Económico Administrativo Central. Resolución número 5663/2017.