



TRATO DISCRIMINATORIO A “NO RESIDENTES” QUE OPERAN EN ESPAÑA SIN MEDIACIÓN DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL ÁMBITO DEL TRATAMIENTO FISCAL DE LAS GANANCIAS PATRIMONIALES EN “OPERACIONES A PLAZOS”

José Blasi Navés
Abogado & Asesor Fiscal

1. El tratamiento fiscal de las “operaciones a plazos” para residentes en España.

Como es sabido, para personas físicas residentes, el artículo 14, apartado 2, letra d), de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece lo siguiente:

“d) En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, el contribuyente podrá optar por imputar proporcionalmente las rentas obtenidas en tales operaciones, a medida que se hagan exigibles los cobros correspondientes.

Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado aquellas cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos, siempre que el período transcurrido entre la entrega o la puesta a disposición y el vencimiento del último plazo sea superior al año. (...)”

Por otro lado, para personas jurídicas residentes, el artículo 11, apartado 4, de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, establece lo siguiente:

“Artículo 11. Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos.

4. En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que sean exigibles los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo.

Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado, aquellas cuya contraprestación sea exigible, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el período transcurrido entre el devengo y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año. (...)

Como se observa, en el ámbito de las “personas físicas” el criterio de la exigibilidad en las “operaciones a plazos” es una opción, mientras que en el ámbito de las “personas jurídicas” el criterio de exigibilidad es ya de directa aplicación, a no ser que se opte por aplicar el criterio de devengo.

En todo caso, se observa que, en ambos supuestos, es posible y admitido aplicar el criterio de la exigibilidad y se observa también que la definición del concepto “operaciones a plazos” es exactamente la misma en ambos preceptos. En definitiva, se permite en las “operaciones a plazos” que se tribute a medida en que vayan siendo exigibles los cobros correspondientes.

Esta posibilidad implica, necesariamente, que el rendimiento o ganancia patrimonial tribute, cuando menos parcialmente, en un período impositivo posterior a aquel en que tiene lugar la alteración patrimonial o el devengo de la operación.

2. El tratamiento fiscal de las “operaciones a plazos” para no residentes que operan en España sin mediación de establecimiento permanente.

El Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, no establece norma especial alguna de imputación temporal aplicable a las “operaciones a plazos” en el supuesto de que el “no residente” opere en España sin mediación de establecimiento permanente.

No obstante, la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sí contiene una norma general relativa al devengo de las rentas, aplicable a los “no residentes” que operan en España sin mediación de establecimiento permanente. En concreto, nos referimos al artículo 27, apartado 1, que establece lo siguiente:

“Artículo 27. Devengo.

1. El impuesto se devengará:

- a) Tratándose de rendimientos, cuando resulten exigibles o en la fecha del cobro si ésta fuera anterior.*
- b) Tratándose de ganancias patrimoniales, cuando tenga lugar la alteración patrimonial.***
- c) Tratándose de rentas imputadas correspondientes a los bienes inmuebles urbanos, el 31 de diciembre de cada año.*
- d) En los restantes casos, cuando sean exigibles las correspondientes rentas.”*

Como se observa, el criterio general (aplicable a “rendimientos” y a los “restantes casos”) es que el impuesto se devenga cuando sean exigibles las rentas.

Sin embargo, en el caso de las “ganancias patrimoniales” no rige el criterio de la exigibilidad, sino el criterio del “momento en el que tiene lugar la alteración patrimonial”, esto es, el impuesto se devenga cuando tiene lugar la transacción, con independencia de que el precio o contraprestación sea exigible más tarde.

Con respecto a esta cuestión, la Dirección General de Tributos se pronunció en una Consulta vinculante, la nº V2450-17, de 2 de octubre de 2017, en un supuesto de venta de acciones por parte de una persona residente fiscalmente en los Estados Unidos, en el que el precio por la venta se obtenía en plazos, en concreto, en 10, 15 y 20 años. Pues bien, como se indica en la respuesta:

“Por otro lado, el artículo 27.1.b) del TRLIRNR establece que el impuesto se devengará, tratándose de ganancias patrimoniales, cuando tenga lugar la alteración patrimonial. El TRLIRNR no recoge la posible aplicación de reglas de imputación temporal especiales, tratándose de operaciones a plazo o con precio aplazado, ni tampoco remite al respecto a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por lo que no se podrá optar por imputar proporcionalmente las rentas obtenidas a medida que se hagan exigibles los cobros correspondientes.”

Véase el texto completo de esta Consulta vinculante en:

https://petete.minhafp.gob.es/consultas/?num_consulta=V2450-17

3. Vulneración del Derecho de la Unión Europea.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea tuvo la ocasión en su día de analizar un supuesto similar al analizado, también referido a un caso español. En concreto, hasta el 31 de diciembre de 2006, los “no residentes” que operaban en España sin mediación de establecimiento permanente y que obtenían una determinada ganancia patrimonial, eran sometidos a un tipo de gravamen superior al aplicable a los “residentes”.

El Tribunal, en su sentencia de 6 de octubre de 2009, asunto C-562/07, dictaminó en esencia que este tipo de discriminación relativa a la tributación entre “residentes” y “no residentes” vulnera el Derecho de la Unión Europea, en concreto, el derecho a la libre circulación de capitales, regulado, ahora, en el artículo 63 y siguientes del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, pues si bien se permite que los Estados miembros distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia (artículo 65.1 del TFUE), las medidas y procedimientos no pueden constituir ni un medio de discriminación arbitraria, ni una restricción encubierta a la libre circulación de capitales (artículo 65.3 del TFUE).

En el caso que es objeto de análisis, no es “discriminatorio” el tipo de gravamen, pero sí el momento en que resulta exigible el tributo en los supuestos de “operaciones a plazos”, pero como en el asunto C-562/07, no se observa que pueda existir una “diferencia objetiva que pueda excluir el carácter discriminatorio de la normativa controvertida y hacer que dicha normativa quede comprendida en el ámbito de la excepción”. Y tampoco parece que “la diferencia de trato

existente entre estas dos categorías de contribuyentes” pueda “justificarse por una razón imperiosa de interés general”.

4. Conclusión.

Por lo que se ha dicho anteriormente, a mi juicio el tratamiento fiscal de las ganancias patrimoniales de “no residentes” sin EP en “operaciones a plazos” vulnera el Derecho de la Unión Europea, en concreto, el derecho a la libre circulación de capitales.

Por esta razón, con fecha 12 de noviembre de 2019, he interpuesto la correspondiente [denuncia ante la Comisión Europea](#) contra el Reino de España.

La reproducción, copia, uso, distribución, comercialización, comunicación pública o cualquier otra actividad que se pueda realizar con el contenido de este documento, incluida su publicación en redes sociales, queda condicionada a previa autorización de la AEDAF.