

Una nueva afección inmobiliaria: acotaciones en torno a la obligación de retener el 10 por 100 del precio acordado en las transmisiones de bienes inmuebles por sujetos pasivos no residentes

SUMARIO: I. PLANTEAMIENTO.—II. ANALISIS ESTRUCTURAL DEL PRECEPTO: 1. TRANSMITENTE «NO RESIDENTE». 2. SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE. 3. TRANSMISIÓN-PRECIO. 4. Los INMUEBLES OBJETO DE TRANSMISIÓN. 5. ALCANCE Y EFECTOS DE LA AFECCIÓN. 6. RETENCIÓN DEL 10 POR 100 DEL PRECIO ACORDADO. 7. EL TRANSCURSO DE MÁS DE VEINTE AÑOS Y LA AUSENCIA DE MEJORAS COMO CIRCUNSTANCIA DETERMINANTE DE LA OBLIGACIÓN DE RETENER. 8. EL ADQUIRENTE.—III. ANALISIS FUNCIONAL DEL PRECEPTO: 1. EL ADQUIRENTE NO PRACTICA RETENCIÓN, NI TAMPOCO EFECTÚA INGRESO ALGUNO. 2. EL ADQUIRENTE PRACTICA LA RETENCIÓN, PERO NO INGRESA CANTIDAD ALGUNA. 3. EL ADQUIRENTE INGRESA FUERA DE PLAZO. 4. EL ADQUIRENTE INGRESA UNA CANTIDAD INFERIOR A LA EFECTIVAMENTE RETENIDA. 5. EL ADQUIRENTE RETIENE EL 10 POR 100 DEL PRECIO ACORDADO E INGRESA SU TOTAL IMPORTE EN EL TESORO PÚBLICO.—IV. NOTA FINAL.

I. PLANTEAMIENTO

Con la obvia finalidad de controlar las plusvalías derivadas de la venta de inmuebles sitos en España, obtenidas por personas físicas no residentes, el artículo 19.uno.b) de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante Ley del IRPF) establece que: «Tratándose de transmisiones de bienes inmuebles situados en España por sujetos pasivos no residentes que actúen sin establecimiento permanente, el adquirente vendrá obligado a retener e ingresar el 10 por 100 del precio

acordado en concepto de pago a cuenta del impuesto correspondiente a aquellos»; puntualizando, en el párrafo siguiente, que lo dicho «no será de aplicación cuando se trate de bienes inmuebles adquiridos con más de veinte años de antelación a la fecha de transmisión y que no hayan sido objeto de mejoras durante ese tiempo».

Prescripción similar establece para los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades el artículo 23.cinco de la Ley 61/1978, en la redacción dada al mismo por la disposición adicional quinta de la Ley 18/1991, de 6 de junio.

Para una cabal intelección del citado artículo 19.uno.fr) de la Ley del IRPF, se hace preciso, en primer término, profundizar y delimitar con claridad los diversos conceptos que en el mismo se manejan, para posteriormente entrar en un análisis funcional del precepto, con especial detenimiento en las consecuencias que puede comportar la falta de retención para el adquirente.

II. ANALISIS ESTRUCTURAL DEL PRECEPTO

1. TRANSMITENTE «NO RESIDENTE»

A) Se precisa que el transmitente sea «no residente», siendo indiferente que sea persona física o jurídica, de nacionalidad española o extranjera.

B) La noción de residencia que aquí interesa es el concepto de residencia fiscal; concepto distinto del que se encuentra acuñado al efecto en la legislación de extranjería o en la de inversiones extranjeras y control de cambios. Dichos conceptos, en ocasiones coincidentes o superpuestos, no son siempre parificables. De ahí que ni la exhibición de autorización de residencia, ni la posesión de permiso de trabajo, ni la acreditación de la condición de no residente en la forma que establece el Real Decreto 1816/91, de 20 de diciembre (que entró en vigor el día 1 de febrero de 1992 y cuyo artículo 2-4 especifica seis formas concretas de acreditar la condición de no residente a efectos de control de cambios) sean, de suyo, fiables a la hora de determinar la procedencia o improcedencia de practicar la retención a que se refiere el artículo 19.uno.b) de la Ley del IRPF. En la práctica, sin embargo, cualquiera de dichos conceptos o situaciones pueden resultar de cierta utilidad, para —a modo de indicio o aviso— ayudar a descubrir y determinar supuestos de «residencia» o «no residencia» fiscal.

C) En materia de IRPF, conforme a lo preceptuado en el artículo 12 de la Ley, se entiende COMO REGLA GENERAL que el sujeto pasivo tiene residencia habitual en España, en los casos siguientes:

- a) Cuando permanece más de 183 días, durante un año natural, en territorio español (sin que para su cómputo se descuenten las ausencias temporales, salvo que el sujeto pasivo demuestre haber residido durante 183 días en otro país).
- b) Cuando, aun no residiendo en la forma indicada, radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos (caso típico de los artistas y deportistas de élite).
- c) Y cuando, con carácter de presunción *iuris tantum*, residan habitualmente en España el cónyuge (no separado legalmente) y los hijos menores de edad que dependan del sujeto pasivo.

Lógicamente, *sensu contrario* de lo expuesto, tendrá el carácter de «no residente» fiscal en España, quedando sujeto a la llamada obligación real de contribuir, toda persona física que no pueda subsumirse en ninguno de los supuestos contemplados en el artículo 12 de la Ley del IRPF, y además —como excepciones dignas de mucha atención— se consideran también no residentes:

- Los funcionarios extranjeros que ejerzan en España cargo o empleo oficial en Embajadas, Consulados, Organismos Internacionales, etc.
- Los funcionarios y otros agentes de las Comunidades Europeas que por tal condición tengan su residencia en España.
- Los cónsules y vicecónsules honorarios de España en el extranjero.
- Los empleados, españoles o extranjeros, que trabajen en representaciones oficiales españolas en el extranjero, sin el carácter de funcionarios públicos (relación laboral, contrato de trabajo).
- Los españoles, funcionarios o no, que trabajen en el extranjero, al servicio de otro Estado o de otra Organización Internacional, y no como representantes del Estado español.

Estas excepciones responden a una interpretación «a contrario» y por reciprocidad de lo dispuesto en los artículos 14, 15 y 17 de la Ley del IRPF.

D) En materia de Impuesto sobre Sociedades, tendrán el concepto de Entidades no residentes aquellas que no estén comprendidas en ninguno de los supuestos contemplados en el artículo 16 del Reglamento. Señala este precepto que se consideran Entidades fiscalmente residentes en España las que cumplan cualquiera de los requisitos siguientes: a) Que se hubieran constituido con arreglo a las leyes españolas; b) que tengan su domicilio social en territorio español; c) que tengan la sede de dirección efectiva en territorio español, entendiéndose como tal el lugar don-

de esté centralizada de hecho la gestión administrativa y la dirección del negocio.

E) De todo lo dicho se deduce que la determinación del carácter de «no residente» del transmitente, en cuanto presupuesto de la obligación de retener, es una exigencia extremadamente compleja y de difícil precisión, por ser la no residencia, las más de las veces, una mera cuestión de hecho que deberá probarse, caso por caso, a través de cualquiera de los medios de prueba admitidos en Derecho.

Por ello precisamente y para salir al paso de esta problemática, orillando la cuestión sin resolverla, el Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta, señala que el adquirente quedará liberado de la obligación de retener cuando el transmitente acredite su sujeción al régimen de obligación personal del Impuesto:

- mediante **CERTIFICACION** expedida por el **Organo** competente de la Administración Tributaria,
- o mediante la **EXHIBICION DE LA DECLARACION** por el **IRPF** correspondiente al último período impositivo cuyo plazo de declaración haya vencido [art. 73.dos.a)].

Esta disposición reglamentaria es criticable por las siguientes razones:

a) deja un amplio margen de discrecionalidad a la Administración Tributaria al no señalar criterios para la expedición de la certificación; b) la exhibición de la declaración del Impuesto sólo será posible a contribuyentes por obligación personal que estén obligados a declarar por superar el mínimo exento; c) el sistema de exhibición de la declaración correspondiente al último período impositivo cuyo plazo de declaración esté vencido, abre un portillo a la elusión fiscal por el que presumiblemente escapan al control de la Administración gran número de extranjeros que habiendo sido durante algunos años auténticos residentes en España y habiendo tributado por obligación personal, deciden cambiar su residencia a otro país, generalmente el suyo de origen, procediendo simultáneamente a la venta de su patrimonio inmobiliario en España. Pensemos sin más en el supuesto, frecuente en la práctica, de un matrimonio de extranjeros que durante años haya venido residiendo y trabajando en España y que el 1 de enero de 1994 traslada su residencia a su país de origen, a pesar de lo cual podrá eludir la retención siempre que realice la venta de sus propiedades antes del 20 de junio de 1994, dado que hasta dicha fecha le será posible presentar declaración de renta (la de 1993) «correspondiente al último período impositivo cuyo plazo de declaración hubiese vencido».

F) La forma de solicitar y obtener la certificación a que se refiere el

artículo 73-2 del Reglamento del **IRPF** ha sido desarrollada por la Disposición Adicional cuarta de la OM de 31 de enero de 1992, *BOE* del 1 de febrero, de cuyo contenido cabe destacar lo siguiente:

- Pueden solicitarla no sólo los sujetos pasivos del IRPF, sino también los que lo sean del Impuesto sobre Sociedades, que se propongan transmitir mediante precio un bien inmueble sito en España.
- La solicitud deberá contener los datos de identificación del solicitante (o de su representante) y los del inmueble; la fecha prevista para la transmisión; y deberá ir acompañada de los documentos y justificantes con que se pretenda probar la residencia en territorio español.
- La solicitud deberá presentarse en la Administración o en la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que corresponda al domicilio fiscal del solicitante.
- La certificación puede ser positiva o negativa y deberá ser expedida en el plazo de diez días hábiles a contar desde la solicitud (núm. 4 de la Disposición Adicional cuarta de la OM de 31 de enero de 1992). Sin embargo, posteriormente, el Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo, por el que se modifican determinados procedimientos tributarios, ha establecido por el procedimiento para la expedición de certificaciones de sujeción por obligación personal, debe entenderse desestimado, cuando no recaiga resolución dentro del plazo en que ha de ser resuelto (art. 6 en relación con el número 6 del anexo 4 de dicho Real Decreto).
- Por último y **MUY IMPORTANTE**, la certificación positiva tiene un plazo de validez distinto, según se trate de personas físicas: validez hasta el 31 de diciembre del año a que se refiera (lo que incidentalmente puede plantear problemas en las solicitadas dentro del propio mes de diciembre); o de sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades: válidas sólo durante el mes siguiente a la fecha de su expedición.

G) Una cuestión necesitada de aclaración es la de si el adquirente quedará liberado de la obligación de retener, cuando el transmitente (sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades) le exhiba declaración por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al último período impositivo cuyo plazo de declaración hubiese vencido y en el que conste que ha tributado por obligación personal de contribuir.

En tanto no se produzca la necesaria aclaración, la solución afirmativa sólo puede basarse, en su caso, en razones de semejanza o lógica, pero

carece de todo fundamento legal, ya que en principio esta posibilidad sólo está contemplada y admitida respecto de transmitentes personas físicas sujetas al IRPF, y, por otra parte, cualquier paralelismo en esta materia, entre el IRPF y el IS, parece contrario al criterio de distinción que, en cuanto a los plazos de validez de las certificaciones positivas, resulta de la Disposición Adicional cuarta de la OM de 31 de enero de 1992, referenciada en el punto anterior de estas notas.

H) Para concluir este apartado, cabe señalar que la no existencia de una presunción legal de residencia fiscal en España, siquiera referida a los nacionales, hace aconsejable proceder en esta materia con suma cautela, acudiendo a los procedimientos previstos en el artículo 73-2 del Reglamento del IRPF en aquellos casos en que pueda dudarse de la residencia fiscal en España del transmitente, y éste la afirme.

Un criterio práctico consistiría en aconsejar al comprador la exigencia de la declaración del IRPF o de la certificación administrativa, en los siguientes casos:

- Cuando el título del transmitente refleje que éste era inversor extranjero en el momento de la adquisición.
- Cuando el transmitente sea de nacionalidad extranjera.
- Cuando el transmitente, cualquiera que sea su nacionalidad, tenga su domicilio fuera de España.
- Y, obviamente, cuando en las conversaciones preliminares a la audiencia notarial o durante ésta pueda aparecer cualquier indicio de no residencia fiscal en España: españoles emigrantes, españoles funcionarios de organismos internacionales, etc.

En todos estos supuestos, si el transmitente exhibe certificación: habrá que prestar especial atención a su carácter positivo y a su fecha, para calibrar su validez conforme a la OM de 31 de enero de 1992, protocolizando con la escritura el original o, al menos, quedando en poder del adquirente un testimonio de la misma. Y si se exhibe declaración por IRPF: se deberá, igualmente, comprobar que se trata de los modelos oficiales (D-100 para declaración ordinaria y D-101 para declaración simplificada), correspondientes al último período impositivo cuyo plazo de declaración haya vencido, y que en ellos figura como sujeto pasivo el transmitente y aparece con claridad la certificación mecánica o, en su defecto, la firma autorizada. El testimonio total de la declaración no parece aconsejable en este caso por la gran extensión de estos modelos oficiales y por el carácter reservado de su contenido. Lo que sí parece aconsejable es que, al menos, quede en poder del adquirente un testimonio parcial de la misma limitado a la carátula que contiene los datos del sujeto pasivo y a la certificación mecánica.

2. SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

A) Se precisa que el transmitente, aparte de no ser residente, lo sea «sin establecimiento permanente», concepto que no viene definido en la Ley del IRPF, limitándose a señalar el artículo 16 que «para la calificación de establecimiento permanente se estará a lo prevenido en el Impuesto de Sociedades».

B) El artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades determina que «se entenderá que una Sociedad realiza operaciones en España por medio de establecimiento permanente, cuando directamente o mediante apoderado posea en territorio español una sede de dirección, sucursal, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, almacenes, tiendas u otros establecimientos; obras de construcción, instalación o montaje, cuando su duración sea superior a doce meses; agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre o por cuenta del sujeto pasivo, o cuando posea minas, canteras, pozos de petróleo o de gas, explotaciones agrarias, forestales, pecuarias o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales o realice actividades profesionales o artísticas o posea otros lugares de trabajo en los que realice todo o parte de su actividad».

C) De este precepto, por trasposición mental, se desprende que existirá EP de una persona física no residente cuando exista una cierta fijeza y base física de actividad, con contabilidad diferenciada. Pudiendo ser significativa, a estos efectos, la declaración de alta en el Impuesto Municipal sobre Actividades Económicas.

3. TRANSMISIÓN-PRECIO

A) La puesta en relación de los conceptos «transmisión» y «precio», a que hace referencia el precepto viene, de alguna manera, a definir y acotar su ámbito de aplicación (excluyendo, verbigracia, la permuta en sentido estricto o la aportación de inmuebles a sociedades, por falta de precio).

B) La referencia a la compraventa, como supuesto paradigmático, es clara.

Tampoco ofrece demasiadas dudas su aplicación a supuestos de Leasing inmobiliario en cuanto al ejercicio de la opción de compra sobre el valor residual; y de Time-Sharing, cuando éste revista modalidades no asociativas o de club, sino formas más simples que se han venido en llamar «inmobiliarias»: en las que lo que se transmite es un porcentaje de la propiedad del inmueble.

C) Deberá practicarse la retención aún en supuestos de inexistencia de incremento patrimonial o exención de éste; así:

- En la expropiación forzosa de inmuebles pertenecientes a no residentes; y ello, aunque exista la previsión legal de que el pago del precio estará exento de toda clase de gastos, impuestos, gravámenes o arbitrios del Estado, Provincia o Municipio (art. 49 de la Ley de Expropiación Forzosa de 16-12-54 y art. 26 de su Reglamento aprobado por Decreto de 16 de abril de 1957) y sea objeto de discusión, en base a dichas normas, si la transmisión derivada de una expropiación forzosa está o no exenta de tributación como incremento patrimonial (Sentencia TS de 8-2-71, y la más reciente, en sentido opuesto, del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 26-9-91).
- También cuando la transmisión de un inmueble por un «no residente» responda al ejercicio contra él de un derecho de retracto (legal de colindantes); aunque en este caso la práctica de la retención pueda ser considerada **superflua**, toda vez que si la finalidad de la misma es evitar la elusión fiscal de la plusvalía obtenida por el no residente, resulta aparentemente improcedente, habida cuenta de que dicho incremento patrimonial será casi por definición inexistente al ser coincidentes, por el propio régimen legal del derecho de retracto (arts. 1.518 y 1.525 del Código Civil), los valores de adquisición y enajenación del bien inmueble transmitido, por cuya diferencia, en esencia, **nacería** y se computaría el incremento patrimonial (art. 45, apartado uno de la Ley del **IRPF**, por remisión al mismo del art. 18.tres).

D) Cuando el precio de la venta quede total o parcialmente aplazado, cabe preguntarse sobre si la retención se ha de practicar inicialmente y por su totalidad, en el momento del otorgamiento de la escritura, o si, por el contrario, es admisible que la retención recaiga únicamente sobre la parte de precio ya satisfecha, con ingresos parciales de cantidades retenidas, realizados e ingresados, acompasadamente, al tiempo del pago de cada una de las sumas aplazadas.

Un criterio práctico —**que no aconsejo**— consistiría en retener el 10 por 100 inicialmente, si la parte de precio satisfecha de presente o primer plazo alcanza a cubrirlo respecto del total precio y, no siendo así, practicar la retención con la misma cadencia que se efectúen los pagos. Esta segunda posibilidad puede comportar alguna complejidad si se pretende que el precio aplazado quede representado por letras de cambio y garantizado mediante condición resolutoria; la solución, sin embargo, es posible y consistiría en prever, respecto de cada una de las cantidades aplazadas, que el 90 por 100 de su importe sea satisfecho mediante hacer efectiva una letra de cambio y el restante 10 por 100 mediante su retención e ingreso en el Tesoro Público en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 19.uno.b) de

la Ley del IRPF; pactando los contratantes que dan a la falta de pago de las cambiales y a la falta de ingreso de las cantidades retenidas o a retener el carácter de condición resolutoria; y, finalmente, facultando a la parte compradora para obtener por sí sola la cancelación de la condición resolutoria mediante acta notarial en la que conste que obran en su poder todas y cada una de las cambiales reseñadas junto con los modelos oficiales 211 acreditativos de haber procedido al ingreso de las cantidades objeto de retención.

De otra suerte, la posibilidad de posponer el nacimiento de la obligación de retener, caso de interesar, podrá lograrse mediante la incorporación de un pacto de reserva de dominio, ya que, en tal hipótesis, no existiría transmisión del inmueble, que es uno de los presupuestos que el artículo 19.uno.b) exige para el nacimiento de la obligación de retener. Debe notarse, además, que este pacto puede adquirir una inusitada actualidad, no sólo con referencia a los no residentes, sino con carácter general, toda vez que —dados sus efectos de dilación temporal de la transmisión, con el consiguiente aumento del período de permanencia de los bienes en el patrimonio del sujeto pasivo— puede instrumentalizarse:

- bien como medio de posponer y minorar el importe de determinados incrementos patrimoniales [recuérdese que, tratándose de inmuebles, el incremento se reduce en un 5,26 por 100 por cada año de permanencia que exceda de dos: art. 45.dos.Jj LIRPF];
- bien como procedimiento de obtener la no sujeción del incremento patrimonial [recuérdese, igualmente, que éste deviene no sujeto cuando el período de permanencia del inmueble en el patrimonio del sujeto pasivo es superior a veinte años: art. 45.dos.e) LIRPF]. La cuestión queda apuntada y es digna de estudio separado.

E) Por último, un problema interesante es el planteado por el artículo 1.446 del Código Civil al señalar que: si el precio de la venta consiste parte en dinero, parte en otra cosa, se calificará el contrato según la intención manifiesta de los contratantes; y que, no constando ésta, se tendrá por permuta si el valor de la cosa dada en parte del precio excede al del dinero o su equivalente; y por venta en el caso contrario.

Por las razones que más adelante se explicitan, parece que lo prudente, en tales supuestos, será prescindir de la intención de los contratantes y de la calificación del contrato y practicar la retención sobre la totalidad del precio acordado, computando en el total precio el valor de esa «otra cosa» a que alude el Código Civil; y ello, incluso, aunque el valor de la cosa exceda al del dinero; salvo que exceda en tan gran medida que el dinero no llegue a alcanzar y cubrir el 10 por 100 del total, precio

que debe ser objeto de retención, en cuya última instancia son posibles dos soluciones:

- bien, proceder al máximo ingreso de retención posible, aunque no se alcance el 10 por 100 respecto del total precio acordado; lo que comporta la posibilidad negativa de que la Administración Tributaria pueda, sin entrar a fondo y por simple automatismo basado en la aparente incongruencia entre dos datos que necesariamente figurarán en la declaración, estimar insuficiente la retención;
- bien, cambiar radicalmente de criterio y hacer recaer la retención de forma exclusiva —en este solo caso y por **excepción**— sobre la parte de precio representada por dinero, con lo que, a pesar de ingresar menor cantidad que en el supuesto anterior, se evitaría el inconveniente apuntado.

Ir más allá en estos casos, ya de suyo extremos, supondría desvirtuar la naturaleza y finalidad de la retención y convertirla, «de facto», en un impuesto sobre el adquirente.

Avalan esta postura, evidentemente pragmática: de un lado, razones de elemental prudencia, basadas en las graves consecuencias que la omisión de la retención o la retención insuficiente pueden tener para el adquirente; y de otro, la constatación práctica de que la Administración Tributaria suele prescindir de calificaciones jurídicas, en base a una interpretación interesada del artículo 25 de la Ley General Tributaria y de lo apuntado por el Tribunal Constitucional en su decisiva Sentencia de 20 de febrero de 1989, en la cual señaló que los criterios tributarios, «en atención a su propia finalidad, no están obligados a acomodarse estrechamente a la legislación civil» (*Vid.*, Fundamento Jurídico sexto de dicha sentencia).

4. LOS INMUEBLES OBJETO DE TRANSMISIÓN

A) Se precisa, para la procedencia de la retención, que el objeto de la transmisión lo constituyan bienes «inmuebles situados en España».

B) Se entiende por inmuebles los relacionados como tales en los artículos 334 y siguientes del Código Civil.

Algunos derechos reales sobre bienes inmuebles pueden plantear ciertos problemas, dado el sistema de *numerus apertus* que impera en nuestro ordenamiento jurídico, y habida cuenta también de la irreductibilidad radical existente entre la afección al pago del impuesto y el carácter personalísimo de alguno de estos derechos que los hace intransmisibles, imposibilitando de esta forma la ejecución de la garantía tributaria.

C) En las ventas mixtas, es decir, aquéllas en las que, junto al inmueble en sí mismo, se transmiten determinados bienes muebles, consistentes generalmente en el mobiliario emplazado en su interior, resulta obvia la conveniencia de determinar por separado la parte del total precio que corresponda a cada uno de ellos y practicar la retención exclusivamente sobre la parte del mismo relativa a los inmuebles. De esta forma se logra, además, un ahorro fiscal suplementario, en cuanto se evita la aplicación del artículo 11-2 del Texto Refundido del ITP y AJD, que establece que «cuando un mismo acto o contrato comprenda bienes muebles e inmuebles sin especificación de la parte de valor que a cada uno corresponda, se aplicará el tipo de los inmuebles».

5. ALCANCE Y EFECTOS DE LA AFECCIÓN

A) Los inmuebles transmitidos, en tanto no se produzca el ingreso de las cantidades retenidas o que hubieran debido retenerse, quedan afectos al «pago del impuesto» correspondiente al incremento patrimonial experimentado por el transmitente (último párrafo art. 19 Ley del IRPF). Por pago del impuesto habrá que entender: no «deuda tributaria», sino «cuota tributaria», con exclusión de demoras y sanciones, dada la doctrina sentada por nuestro Tribunal Constitucional de no transmisibilidad de las sanciones, al menos en tanto no haya recaído acto administrativo de derivación de responsabilidad y éste se haya notificado al poseedor (en principio el adquirente).

El procedimiento a seguir para lograr la efectividad de la garantía, de conformidad con lo dispuesto en el Reglamento General de Recaudación (Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre), puede esquematizarse en los siguientes puntos:

1. Si el transmitente no residente no hace efectiva su deuda tributaria en período voluntario, se abre la vía de apremio.
2. Si transcurrido el plazo previsto en el artículo 108 del RGR tampoco se hubiere producido el ingreso, se requiere al poseedor del inmueble afecto para que pague, iniciándose para él un nuevo período voluntario de pago por el plazo previsto en el artículo 20 del RGR, sin que responda de intereses, recargos ni costas.
3. Si el poseedor tampoco hace efectivo el ingreso, no se abre nuevamente la vía de apremio contra él, sino que se procede directamente a la realización del inmueble.

B) El derecho de afección tiene su desarrollo en el artículo 74-1 de la LGT y en el artículo 37 y concordantes del Reglamento General de Recaudación.

De esta regulación se desprende que el derecho de afección, en el campo inmobiliario, desarrolla sus efectos sobre los bienes afectos «cualquiera que sea su poseedor, salvo que éste resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral». Esta referencia legal y reglamentaria al tercero del artículo 34 de la LH origina que la efectividad de la afección, a diferencia de otras garantías del crédito tributario (verbigracia la hipoteca legal tácita que garantiza los tributos de exacción periódica), pueda devenir ilusoria, a menos que se proceda a su constancia en el Registro, mediante nota marginal.

Al no existir, en el momento de redactar las presentes notas, norma alguna que establezca dicha nota marginal y regule la forma, plazo y condiciones de su extensión y cancelación, la afección que nos ocupa no tendrá virtualidad frente a tercero protegido por la fe pública registral.

C) De otra parte, en el estado actual en que se encuentra la legislación sobre la materia, tampoco parece fácil que, en términos de justicia y seguridad jurídica, se pueda llegar a articular un sistema de extensión de dicha nota marginal, o que la calificación registral pueda extenderse a la constancia en la escritura de la práctica de la retención; y ello, fundamentalmente, por la imposibilidad de conocer, en base al título presentado y al contenido de los asientos, si concurren en el caso concreto de que se trate los requisitos que fundamentalmente determinan el nacimiento de la obligación de retener, a saber: el carácter de no residente fiscal del transmitente y la inexistencia de establecimiento permanente. Ciertamente que el título, en la comparecencia, puede expresar una vecindad y un domicilio fuera de territorio español, pero esa constancia es una mera afirmación (ni siquiera probada por los medios que determina el art. 2-4 del Real Decreto 1816/91, de 20 de diciembre) de no residencia a efectos administrativos o de control de cambios, que no debe confundirse con la no residencia fiscal con la cual no es siempre parificable. Y es que, como se ha señalado, la no residencia fiscal tiene, en principio, como obligado punto de referencia la permanencia fuera de territorio español de más de 183 días, durante un año natural, de modo que dentro de cada ejercicio, en ocasiones, no podrá predicarse el carácter de residente o no residente fiscal del sujeto pasivo hasta la conclusión del año natural.

En este sentido, si bien se mira, los procedimientos tributarios previstos en el artículo 73 del Reglamento del IRPF (presentación de la declaración de renta correspondiente al último período impositivo vencido y certificación administrativa), más que pruebas de residencia fiscal en sentido estricto, constituyen medios preconstituídos de liberación de responsabilidad del adquirente, referidos a años naturales anteriores y basados en datos correspondientes a años naturales anteriores, que implican tácitamente el reconocimiento de la dificultad —y en ocasiones imposibilidad— de determinar la

condición de «residente o no residente fiscal» del sujeto pasivo hasta la conclusión del año natural en curso; «condición anual» que, según el artículo 12 de la Ley del IRPF, es la única relevante desde el punto de vista legal.

Finalmente, aún cuando del título o de los asientos del Registro, pudiera resultar, por cualquier juego de presunciones hasta el momento no existente, el «presunto» carácter de no residente fiscal del transmitente, lo cierto es que nada resultará acerca de si el transmitente lo es «sin establecimiento permanente», requisito que cumulativamente exige el propio artículo 19.uno.b) de la Ley del IRPF para la procedencia de la retención.

6. RETENCIÓN DEL 10 POR 100 DEL PRECIO ACORDADO

A) El porcentaje del 10 por 100 viene referido al «precio acordado» o «precio total acordado», según matización reglamentaria. No cabe, pues, aquí, sobre la base de distinguir entre precio acordado y precio consignado, aplicación alguna de la Ley de Tasas. Esta sólo tendrá virtualidad posteriormente, en el momento de calcular el incremento patrimonial del transmitente (art. 44.seis de la Ley IRPF por remisión del art. 8.tres).

B) Es cuestionable que la Administración pueda proceder, caso de omisión de la retención, a «elevación al íntegro» del precio acordado. La llamada elevación al íntegro tiene su fundamento y es consecuencia de la presunción establecida en el artículo 98-2 de la Ley, según el cual: «las cantidades efectivamente satisfechas por los sujetos obligados a retener se entenderán percibidas, en todo caso, con deducción del importe de la retención correspondiente». Con este fundamento, la llamada elevación al íntegro, en su aplicación al caso que nos ocupa, consistiría en la facultad de la Administración de considerar, en supuestos de falta de retención, como precio total acordado (o íntegro): aquella mayor cantidad de la que restado el porcentaje de retención establecido, arroje el neto consignado como precio en la escritura. Y ello, con arreglo a la ya clásica fórmula:

$$\text{Precio total (o íntegro)} = \text{Precio neto percibido} \times \frac{100}{100 - \text{porcentaje de retención}}$$

De este modo, en una compraventa en la que el precio consignado en la escritura fuese de 1.000.000 de pesetas y en la que procediendo la retención del 10 por 100, ésta no se hubiere realizado, la elevación al íntegro supondría considerar como precio total acordado el de 1.111.111 pesetas, como consecuencia de la aplicación de la fórmula matemática expresada, y que tendría también como consecuencia que la cantidad que

debió retenerse ya no sería de 100.000 pesetas, sino de 111.111 pesetas, consiguiéndose, de este modo, la finalidad *disuasoria* y sancionadora que encierra la elevación al íntegro.

La remisión que el artículo 21 de la Ley efectúa a las obligaciones establecidas en el Título Décimo de la misma, en cuyo Título se encuentra comprendida la presunción del artículo 98-2, fundamento de la elevación al íntegro; y la constatación de que el artículo 98 de la Ley actual se refiere a «rentas» (a diferencia de lo que ocurría en la Ley de 1978, en cuyo artículo 36, precedente directo del actual 98, la obligación de retener sólo venía referida a «rendimientos»), llevan a pensar en la posibilidad de la aplicación de la elevación al íntegro a los supuestos de retención del artículo 19.uno.b) de la LIRPF. Sin embargo, parecen llevar a la conclusión contraria: a) el artículo 20 de la Ley, que sólo permite al no residente sin establecimiento permanente deducir en su declaración aquellas retenciones «que le hayan sido efectivamente practicadas», sentando así un criterio de efectividad que se compadece mal con las retenciones «presuntas» que resultan del mecanismo de la elevación al íntegro; y b) el artículo 60 del nuevo Reglamento del IRPF, que, al desarrollar la presunción del artículo 98-2 de la Ley, parece limitar su ámbito de aplicación a retenciones practicadas a personas físicas residentes en territorio español.

De cualquier forma, la simple posibilidad de aplicación de la elevación al íntegro constituye argumento suficiente y debe llevarnos a aconsejar que la escritura refleje con claridad la circunstancia de haberse practicado la retención.

7. EL TRANSCURSO DE MÁS DE VEINTE AÑOS Y LA AUSENCIA DE MEJORAS
COMO CIRCUNSTANCIA DETERMINANTE DE LA IMPROCEDENCIA DE LA OBLIGACIÓN
DE RETENER

A) No es necesario practicar retención cuando se trate de bienes inmuebles adquiridos con más de veinte años de antelación a la fecha de la transmisión y que no hayan sido objeto de mejoras durante ese tiempo.

B) Respecto de la ausencia de mejoras, el artículo 73 del Reglamento aclara que, para que el adquirente quede relevado de la obligación de retener por esta causa, es necesario que el transmitente haga constar «expresamente» en documento público la ausencia de mejoras en el referido período.

C) Conviene tener en cuenta que el transcurso de veinte años desde la adquisición del inmueble sólo liberará de la obligación de retener cuando se trate de transmisiones realizadas por personas físicas sujetas al IRPF, y que, por tanto, procede la retención, aunque hayan transcurrido más de

veinte años desde la adquisición, si el transmitente es persona jurídica, sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades (apartado cinco del art. 23 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades en su redacción dada por la Disposición Adicional quinta de la Ley del IRPF).

D) Respecto a la fecha inicial para el cómputo de los veinte años, el propio precepto la refiere a la fecha de la adquisición, debiendo entenderse por adquisición, a estos efectos: no sólo los negocios traslativos (compraventa), sino también los de naturaleza fundamentalmente especificativa (disolución de comunidades, división de cosa común, disolución de gananciales o del régimen de participación, etc.) por haberlo previsto así expresamente el legislador fiscal, en contra de la más elemental lógica jurídica y a diferencia de lo que ocurre en la llamada obligación personal de contribuir o modo de contribuir de los residentes. Así se desprende del artículo 18-3 de la Ley del IRPF que, para el cálculo del incremento patrimonial de los no residentes, se remite a las reglas generales contenidas en los artículos 44 a 49 de la propia Ley, si bien advirtiendo expresamente que con exclusión de lo dispuesto en el artículo 44.cuatro, que se refiere a los apuntados supuestos de naturaleza especificativa.

8. EL ADQUIRENTE

El adquirente retenedor puede ser persona física o jurídica, siendo indiferente que sea residente o no residente, y procediendo la práctica de la retención en todo caso con independencia de que el precio se satisfaga en España o en el extranjero.

III. ANALISIS FUNCIONAL DEL PRECEPTO

Al abordar el análisis funcional del precepto, objeto de las presentes notas, se hace necesario distinguir las diversas incidencias que pueden presentarse, estudiando las principales consecuencias que de tales supuestos se derivan.

De este modo, conviene detallar las siguientes situaciones:

1. EL ADQUIRENTE NO PRACTICA RETENCIÓN, NI TAMPOCO EFECTÚA INGRESO ALGUNO

A) La falta de retención, las más de las veces, obedecerá a la inadvertencia de la concurrencia de los requisitos que legalmente determinan el

nacimiento de la obligación de retener; pero puede también deberse a la negativa del transmitente a soportar la retención, con la aquiescencia, más o menos renuente, del adquirente, principalmente en supuestos de pago anticipado del total precio con anterioridad al conocimiento efectivo de la obligación de retener y, muy singularmente, cuando se trate de transmisiones entre no residentes con pago del precio en el extranjero. De ser esto último, el transmitente podría incurrir en la responsabilidad solidaria que establece el artículo 38-1 de la LGT para todas las personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria, toda vez que el Notario consignará en la escritura la circunstancia de haber hecho, a ambas partes, la advertencia expresa de lo dispuesto en el apartado **uno-b)** del artículo 19 de la vigente Ley del IRPF y de sus consecuencias, en especial las prevenidas en el último párrafo de dicho precepto y en el artículo 88-3 de la LGT (en su caso, la referencia al art. 19 de la Ley del IRPF deberá ser sustituida por la del art. 23-5 de la Ley 61/1978 del Impuesto de Sociedades).

B) El inmueble adquirido queda afecto al «pago del impuesto» que grava el incremento patrimonial experimentado por el transmitente no residente (art. 19, último párrafo **LIRPF**); esta afección prescribirá a los cinco años y cuatro meses a contar desde la fecha de la transmisión (art. 73 Reglamento IRPF en relación con los arts. 64 y 65 LGT). Recuérdese que los no residentes sin establecimiento permanente tributan, no por períodos anuales y por la totalidad de sus rentas a un tipo progresivo, sino de forma instantánea y separada por cada devengo total o parcial de renta a un tipo proporcional, sin acumulación de rentas y sin que exista período impositivo.

C) El adquirente incurre en infracción tributaria grave por «dejar de ingresar... cantidades... que hubiere debido retener» [art. 79.a) LGT] y puede ser sancionado con «multa pecuniaria proporcional en cuantía del 150 al 300 por 100» de la cantidad que debió retener y no retuvo (art. 88-3 LGT).

D) El transmitente no podrá deducir cantidad alguna en concepto de retención, por establecerlo así expresamente el artículo 20 de la Ley del IRPF que exige para la deducibilidad de las retenciones por los no residentes sin establecimiento permanente que éstas les «hayan sido efectivamente practicadas», a diferencia de lo que ocurre con los no residentes con establecimiento permanente y en contra de la regla general contemplada en el artículo 98-2 de la misma Ley, según la cual: las cantidades satisfechas por los obligados a retener (y, por tanto, con independencia de si se ha practicado o no retención) «se entenderán percibidas, en todo caso, con deducción del importe de la retención correspondiente».

E) Cuando sin mediar retención, el transmitente presenta declaración e ingresa la cuota tributaria correspondiente al incremento patrimonial

experimentado, se plantea también la duda de si esta declaración subsana la falta de retención e ingreso de la misma, liberando al adquirente de las sanciones pecuniarias previstas en el artículo 88-3 de la LGT. A este respecto, el Reglamento del IRPF en su artículo 43.dos.gj dispone que no existirá obligación de practicar retención o ingreso a cuenta sobre ... los rendimientos que se satisfagan o abonen a sujetos pasivos por obligación real de contribuir que actúen sin mediación de establecimiento permanente, cuando se acredite el pago del impuesto. Este precepto, lamentablemente, circunscribe únicamente su ámbito de aplicación a «rendimientos» que es concepto jurídico-fiscal distinto al de incremento de patrimonio (que técnicamente es renta, pero no rendimiento) por lo que, de *lege ferenda*, sería deseable un precepto similar referido a rentas.

2. EL ADQUIRENTE PRACTICA LA RETENCIÓN, PERO NO INGRESA CANTIDAD ALGUNA

A) Este supuesto puede tener una incidencia numérica superior a la imaginada en tiempos de crisis económica, con adquirentes retenedores en apretada situación financiera y con desfases de tesorería, agravados ambos por el esfuerzo económico derivado de la propia adquisición.

B) El inmueble adquirido queda afecto al pago del impuesto en los términos que han quedado anteriormente señalados (último párrafo, art. 19 LIRPF).

C) El adquirente incurre en infracción tributaria grave por «dejar de ingresar... cantidades retenidas» [art. 19.a) LGT] y puede ser sancionado con «multa pecuniaria proporcional en cuantía del 150 al 300 por 100» de la cantidad que retuvo y no ingresó (art. 88-3 LGT). Causa cierta perplejidad comprobar que la LGT equipara a efectos de sanción los supuestos de «no retención-no ingreso» y los de «retención-no ingreso», ya que se trata de conductas que comportan grados de reprobabilidad muy diferentes y en las que puede apreciarse un muy distinto nivel de contravención de la norma. Quizá por ello el Tribunal Supremo, en Sentencia de 16 de noviembre de 1987, distinguió entre ambos supuestos, calificando el incumplimiento del deber de retener como omisión, y el no ingreso de cantidades retenidas como defraudación.

D) De otra parte, la falta de ingreso de cantidades retenidas puede dar lugar a infracción penal: delito fiscal y delito de apropiación indebida.

El delito fiscal tipificado en el artículo 349 del Código Penal se caracteriza por la no exigencia de dolo y por ser un tipo de resultado que exige que la falta de ingreso supere un umbral mínimo. Este delito —**aparte** haber devenido, con carácter general, una figura **inoperante**— tiene en contra, en el campo específico de las retenciones, la Sentencia del TS de 25-9-1990,

que afirmó que la omisión en el ingreso de las retenciones practicadas no puede dar lugar a delito fiscal.

El delito de apropiación indebida, tipificado en el artículo 535 del Código Penal, no exige ningún mínimo, pero sí exige en cambio la concurrencia de maquinación previa o dolo penal, circunstancia de difícil acreditación en el supuesto de falta de ingreso de retenciones, si bien el Tribunal Supremo ha facilitado su efectividad al entender que aquél se presume por el hecho de destinar las cantidades retenidas a otros usos o por haber dispuesto de dichas cantidades en beneficio propio o de terceros (Sentencia del TS de 24-4-86 y 24-12-86), y sin que, como señala MUÑOZ CONDE, el ánimo de devolución posterior excluya el dolo.

Conviene por último advertir que como consecuencia del principio penal *non bis in ídem*, cuya aplicación a la esfera del Derecho fiscal sancionador ha sido proclamada por el Tribunal Constitucional de forma reiterada y unívoca en jurisprudencia posterior a 1982, y que tiene su reflejo positivo en el artículo 77.6 de la LGT, ha quedado establecida no sólo la incompatibilidad de las sanciones administrativas (multas pecuniarias dichas) con las sanciones penales (delito fiscal y delito de apropiación indebida), sino también la incompatibilidad entre dos sanciones administrativas fiscales.

E) El artículo 20 de la Ley del IRPF permite que el transmitente, en su declaración, pueda deducir las retenciones que le «hayan sido efectivamente practicadas», con independencia de que estas sean o no ingresadas por el adquirente. No obstante, conviene advertir que, en materia de retenciones, es práctica de la Administración Tributaria exigir —para la admisión de la deducción— que se justifique, no sólo la efectividad de la retención, sino también su ingreso; modo de proceder ciertamente criticable y carente de todo respaldo legal, pero que habrá que tener en cuenta, a menos que el transmitente esté dispuesto a entablar recurso y afrontar sus consecuencias.

F) El Notario hará, igualmente, las advertencias legales pertinentes y reflejará en la escritura la circunstancia de haberse practicado la retención.

3. EL ADQUIRENTE INGRESA FUERA DE PLAZO

Si el adquirente, que no ha ingresado inicialmente las cantidades retenidas, decide hacerlo fuera de plazo sin mediar requerimiento de la Administración: deberá abonar un recargo único del 50 por 100, con exclusión de los intereses de demora y de las sanciones que pudieran ser exigibles. Este recargo es tan sólo del 10 por 100 si el ingreso se efectúa antes de los cuatro meses siguientes a la fecha de la transmisión (art. 61-2 LGT en la redacción dada por la disposición adicional decimocuarta de la Ley 18/1991, en relación con el art. 73 del Reglamento del IRPF).

4. EL ADQUIRENTE INGRESA UNA CANTIDAD INFERIOR A LA EFECTIVAMENTE RETENIDA

En principio, el ingreso insuficiente, conforme al artículo 88-3 de la LGT, tiene el carácter de infracción tributaria grave y debe ser sancionado con multa pecuniaria proporcional del 150 al 300 por 100 de la cantidad dejada de ingresar. Sin embargo, los Tribunales han atemperado enormemente este rigor en aquellos casos de retenedores que declaran correctamente las cantidades retenidas, pero que ingresan una cantidad inferior a la declarada (acuerdo TEAC 9-12-85, SS AT de Barcelona de 29-11-1988 y 11-4-1989).

5. EL ADQUIRENTE RETIENE EL 10 POR 100 DEL PRECIO ACORDADO E INGRESA SU TOTAL IMPORTE EN EL TESORO PÚBLICO

El ingreso de las cantidades retenidas deberá hacerse a través de modelo oficial. La Orden del Ministerio de Hacienda de 7 de enero de 1992, BOE de 13 de enero, aprobó, al efecto, el modelo 211, que figura como anexo a dicha Orden. El modelo es, simultáneamente, de declaración e ingreso; consta de tres ejemplares: «para la Administración», «para el adquirente» y «para el no residente». Este último deberá utilizar su ejemplar a efectos de justificar el pago a cuenta cuando presente declaración por el incremento de patrimonio.

Por lo demás:

- Se exige presentar un modelo de declaración por cada inmueble adquirido.
- Es necesario que al modelo de declaración se acompañe copia de la escritura.
- El plazo de ingreso es de un mes a partir de la fecha de transmisión del inmueble.
- Y, finalmente, será oficina competente para la declaración y pago: la Entidad de Depósito que preste el servicio de caja en la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en cuyo ámbito territorial esté situado el inmueble.

IV. NOTA FINAL

Las páginas que anteceden, tratan de dar respuesta a la necesidad de disponer de alguna orientación en una materia de interés general y que tanto

afecta al quehacer **diario** de muchos notarios y registradores. Obvio es decir que las cuestiones planteadas y las soluciones propuestas reflejan únicamente los criterios de su autor, quien, aún a riesgo de equivocarse, ha procurado no rehuir, al menos conscientemente, ninguna de las cuestiones que pudieran revestir cierto interés y ha tratado en todo momento de afrontarlas, en unos casos con opiniones fundadas, en otros con consejos y, cuando ello no ha sido posible, con criterios prácticos, por entender que, como ocurre en tantos supuestos, más vale encender una vela que maldecir la oscuridad.

Tan sólo se ha obviado —**intencionadamente**— entrar en el estudio de los convenios sobre doble imposición suscritos por España, para evitar una extremada casuística, que más que aclarar pudiera llevar a confusión.

Por otra parte, si algo tienen de positivo las ideas contenidas en este trabajo se deberá al hecho de haber sido originariamente contrastadas y decantadas con los criterios de personas tan cualificadas como CONCHA CARBALLO CASADO, Economista, Censor Jurado de Cuentas y Asesor Fiscal del Colegio Notarial de Barcelona, y ANTONIO-CARMELO AGUSTÍN TORRES, Notario de Barcelona y miembro de la Comisión de Asuntos Fiscales del mismo Colegio. A ellos, es de justicia agradecerles sus siempre acertadas y matizadas observaciones y sugerencias, y la revisión del borrador inicial de este trabajo.

FRANCISCO DE PAULA POLO ORTÍ
Notario