

Revista
Técnica
Tributaria

E S T U D I O S

LAS PLUSVALÍAS OBTENIDAS EN ESPAÑA POR NO RESIDENTES SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Ángel Baena Aguilar

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

Miembro de la AEDAF

SUMARIO.

1- ANÁLISIS DEL DERECHO POSITIVO.

2- JUICIO CRÍTICO.

1- ANÁLISIS DEL DERECHO POSITIVO

Tras las novedades normativas aparecidas durante el mes de diciembre de 1996 en la fiscalidad española, a algunos inversores extranjeros -individuos y personas jurídicas- se les han planteado dudas razonables acerca de si las plusvalías que obtengan en territorio español disfrutan de los llamados coeficientes de abatimiento (para mayor precisión, los llamaremos coeficientes de reducción, por oposición al otro método de corrección de la depreciación monetaria conocido en nuestro Ordenamiento, los coeficientes de actualización del valor de adquisición). Las modificaciones legislativas acaecidas durante los últimos años en esta materia han propiciado una notable confusión; para superarla, creemos de interés hacer un breve repaso de las últimas disposiciones legales que han incidido en el tema, ordenándolas cronológicamente en cuatro momentos:

1º El art.18.3 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF, en su redacción originaria (la única que ha tenido, hasta el momento) dispone que «respecto de las personas físicas sujetas por obligación real sin establecimiento permanente la determinación de los incrementos de patrimonio se realizará aplicando, a cada alteración patrimonial que se produzca, las normas que correspondan de los artículos 44 a 49 de esta Ley, con excepción de lo previsto en el párrafo segundo del apartado uno y en el apartado cuatro del artículo 44». En el momento de la redacción de este precepto, los coeficientes reductores se encuentran en el art.45.2 de la Ley 18/1991, luego es claro que los mismos resultan de aplicación a personas físicas no residentes sin establecimiento permanente.

E S T U D I O S

En realidad, la aplicación de las normas de la obligación personal para la determinación de la base imponible de las plusvalías por obligación real sin establecimiento ha sido una constante desde la Ley 5/1983, de 29 de junio, tanto para personas físicas como para Sociedades: su art.17.3 remitía expresamente al respectivo régimen general de su obligación personal (en los años en que hablamos, téngase en cuenta que la remisión a la obligación personal en el Impuesto sobre Sociedades suponía ignorar cualquier tipo de corrección de las plusvalías por razón de la inflación). Esta es la situación hasta la entrada en vigor de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades: el único método de corrección aplicable es de los coeficientes reductores, y sólo pueden aplicarlo personas físicas sin establecimiento permanente (las plusvalías mediante establecimiento, tanto de personas físicas como jurídicas, tampoco tenían derecho a corrección alguna, dado su carácter empresarial y la remisión a la obligación personal).

2º El art.56.4 de la vigente Ley del Impuesto sobre Sociedades dispone que tratándose de incrementos de patrimonio obtenidos por sujetos por obligación real sin establecimiento, «la base imponible se determinará por diferencia entre el valor de la transmisión del elemento de que se trate y su valor de adquisición. Cuando el incremento de patrimonio provenga de una adquisición a título lucrativo su importe será el valor normal de mercado del elemento adquirido».

El precepto transcrito parece seguir rechazando, por omisión, la aplicación de cualquier método de corrección de la inflación; lo cual resulta curioso, porque en este momento ya sí existe un régimen de actualización de los valores de adquisición en el régimen general (art.15.11 Ley 43/1995). Pero la Disposición Adicional 7ª de la misma Ley 43/1995 va más allá que su articulado y ordena que «la tributación de los incrementos de patrimonio en la obligación real de contribuir se regirá por lo dispuesto en el artículo 18 apartado 3 de la Ley 18/1991 (...) no siendo de aplicación, en cualquier caso, las reglas previstas en el artículo 45 apartado 2 de la mencionada ley». Se corrobora, por tanto, la conclusión anterior, puesto que a la fecha de promulgación de la Ley 43/1995 (27 de diciembre de 1995) en el art.45.2 de la Ley del IRPF se contenían los coeficientes reductores.

La situación a 1 de enero de 1996 es que el régimen de determinación de los incrementos de patrimonio obtenidos por no residentes sin establecimiento permanente es idéntico para personas físicas y jurídicas, salvo por la importante diferencia de que las personas jurídicas no tienen derecho a aplicar coeficientes reductores (ni, en realidad, ningún método para la corrección de la inflación). La conclusión puede parecer injusta y posiblemente lo es, si tenemos en cuenta que estos sujetos pasivos no han tenido tradicionalmente acceso a las sucesivas actualizaciones de balances; pero del examen del Derecho positivo vigente entonces no puede extraerse, a mi juicio, otra conclusión diferente.

Regímenes de plusvalías

3º El tema se complica por el hecho de que los arts.6 y 7 del Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica, elimina toda referencia a los coeficientes reductores en los arts. 44 a 49 de la Ley del IRPF, estableciendo su art. 13 el siguiente régimen para los elementos patrimoniales adquiridos antes del 8 de junio de 1996, en una Disposición Transitoria (la Octava) que añade a la Ley 18/1991:

a) Si los elementos se transmiten durante 1996, se les aplican las normas vigentes a 1 de enero de 1996, pero doblando los coeficientes y dividiendo a la mitad la antigüedad necesaria para la lograr la exención.

b) Si se transmiten a partir del 1 de enero de 1997, se aplica al incremento la Ley reformada; pero si son irregulares, hay derecho a la reducción y, en su caso, a la exención, con los nuevos coeficientes y períodos de permanencia, computando ambos hasta el 31 de diciembre de 1996.

En consecuencia, en el art. 45.2 de la Ley del IRPF, desde el 8 de junio de 1996, ya no están los coeficientes reductores; y el único método de corrección de la inflación contemplado en los arts. 44 a 49 de la misma Ley es, desde esa fecha, el de actualización del valor de adquisición (art. 46.2).

Parece claro, al menos para personas físicas, que el régimen de la Disposición Transitoria 8ª de la Ley 18/1991 resulta aplicable, puesto que así lo dice el precepto literalmente, a los incrementos y disminuciones de patrimonio derivados de elementos patrimoniales no afectos a una actividad empresarial o profesional. En mi opinión, la referencia a la afectación del elemento patrimonial no tiene significación alguna en la obligación real sin establecimiento permanente, donde el régimen de los incrementos de patrimonio ha sido siempre el propio de los elementos no afectos. Es decir, una vez que no existe establecimiento permanente, la afectación o no del elemento a una actividad empresarial o profesional es indiferente.

En conclusión, respecto de personas físicas no es necesario modificar la redacción del art.18.3 de la Ley 18/1991, porque la Disp. Transitoria 8ª deja claro que su régimen resulta de aplicación a individuos no residentes sin establecimiento permanente¹. Cuestión distinta siguen siendo las personas jurídicas, pues la Disp. Adicional 7ª de la Ley 43/1995 excluyó expresamente la aplicación de coeficientes reductores; luego no tiene sentido, a falta de norma expresa, aplicarles el régimen previsto en la Disp. Transitoria 8ª de la Ley del IRPF.

1 Apunta LOPEZ RODRÍGUEZ, J.: "Plusvalías del no residente sin establecimiento permanente tras el Real Decreto-Ley 7/1996", Revista Praxis Fiscal, 1996, Tomo II, pág. 653, que el régimen transitorio del Decreto-Ley no es aplicable respecto de no residentes sin establecimiento para las transmisiones realizadas entre el 1 de enero y el 8 de junio de 1996, puesto que el Decreto-Ley carece de efecto retroactivo. En efecto, el régimen transitorio para no residentes sin establecimiento permanente sólo resulta aplicable a las transmisiones realizadas a partir del 8 de junio de 1996.

E S T U D I O S

4º Por último (hasta el momento), el art.59 de la Ley 12/1996, de Presupuestos Generales del Estado, modifica la redacción de la Disp. Adicional 7ª de la Ley 43/1995, manteniendo el contenido original pero suprimiendo la exclusión del art.45.2 de la Ley 18/1991; es decir, los sujetos pasivos por la obligación real sin establecimiento del Impuesto sobre Sociedades calcularán sus incrementos de patrimonio según lo dispuesto en el art.18.3 de la Ley del IRPF.

Para interpretar correctamente el sentido de este art.59 de la Ley de Presupuestos para 1997 hay que atender, sobre todo, a la redacción de las distintas normas en juego a la fecha de promulgación de la Ley 12/1996 (30 de diciembre de 1996). A esta fecha, el art.45.2 de la Ley 18/1991 ya no contiene los coeficientes reductores, por lo que no cabe interpretar la supresión de su exclusión como un deseo, por parte del legislador, de aplicar dichos coeficientes reductores a las personas jurídicas no residentes. A mi juicio, lo que pretende la Ley de Presupuestos es aplicar a las plusvalías de las Entidades todo el régimen de las personas físicas (ya no hay razón, insisto, para mantener la exclusión del art. 45.2, puesto que éste ya no regula los coeficientes reductores), pero tan sólo ad futurum, es decir, con coeficientes de actualización del valor de adquisición y sin el régimen transitorio (que es donde subsisten los coeficientes reductores). Para no ser así, el legislador, al calibrar la supresión de la referencia al art. 45.2 de la Ley del IRPF, debería haber ordenado la extensión del régimen transitorio (Disp. Transitoria 8ª Ley 18/1991) a la obligación real en el Impuesto sobre Sociedades, y lo cierto es que no lo hizo.

Con ello, la normativa sobre plusvalías sin establecimiento del Impuesto sobre Sociedades mantiene la remisión al IRPF iniciada por la Ley 43/1995, con una clara doble intención: por un lado, la de distanciarse del régimen general del Impuesto sobre Sociedades (cuya aplicación sería ilógica -piénsese en el coeficiente corrector en función de las fuentes de financiación de la Entidad-); y, del otro, la de inaplicar los coeficientes reductores, que de este modo resultan derecho exclusivo de las personas físicas. No obstante, la Ley 12/1996 rectifica la omisión inicial de la Ley 43/1995, que negaba a las Entidades no residentes la aplicación de los coeficientes de actualización. En el ámbito comunitario, podría alegarse la doctrina del Tribunal de Justicia de Luxemburgo sobre no discriminación por razón de la nacionalidad/residencia, dado que en las plusvalías obtenidas durante 1996 las Sociedades residentes pudieron aplicar coeficientes de actualización, y las Sociedades no residentes no.

El resultado, pese a la remisión formal o aparente del Impuesto sobre Sociedades al IRPF, es que se aplica a las Entidades no residentes sin establecimiento (mientras subsista el régimen transitorio en el IRPF) un régimen materialmente más parecido a la obligación personal del Impuesto sobre Sociedades (sólo coeficientes de actualización del valor de adquisición) que a la obligación real del IRPF. Pero nótese que la aplicación del mismo método corrector de la inflación (cuando ha existido) de la obligación personal a la

Ángel Boero Aguilar

obligación real del Impuesto sobre Sociedades ha venido siendo una constante desde 1983, pese a la unificación -en otras tantas materias- de las dos obligaciones reales sobre la renta.

2- JUICIO CRÍTICO.

Hasta aquí el examen de la normativa vigente y el resultado de su interpretación conforme los criterios del art. 3 del Código Civil. Ahora bien, con arreglo a una interpretación principalista, basada en la capacidad económica, podría repugnar la conclusión de que las Entidades no residentes sin establecimiento permanente, que lógicamente no han tenido nunca derecho a una actualización de balances, no han gozado tampoco, hasta el 1 de enero de 1997, de ningún método de corrección de la depreciación monetaria; pues el principio de capacidad contributiva inclinaría a prohibir el gravamen de plusvalías (rentas, al fin y al cabo) ficticias. No obstante, la cuestión no ha obtenido un eco excesivo, hasta ahora, en la jurisprudencia de nuestro Tribunal Constitucional. Véase al respecto la elástica STC 221/1992, de 11 de diciembre (FJ 6º), según la cual el principio de capacidad económica no exige correcciones monetarias, salvo que la erosión inflacionaria sea de tal grado que haga ficticia o inexistente la capacidad económica; tan sólo en situaciones extremas su ignorancia podría dar lugar a una tributación irracional y arbitraria que resultaría inconstitucional.

Aunque no cabe, por supuesto, rechazar cualquier posibilidad impugnatoria con fundamento en la citada Sentencia (demostrando el grado de la «erosión inflacionaria», mediante la cuantificación del porcentaje de la plusvalía total de carácter meramente nominal), tampoco es desdeñable la fuerza expansiva que pueda tener el voto particular del Magistrado RODRIGUEZ BEREJO (a mi entender, certero) a la mencionada Sentencia, en el que concluye que si la capacidad económica expresada por el hecho imponible es el incremento real del valor del bien, la corrección monetaria es un elemento esencial para la determinación del mismo.

Adviértase además que el argumento clásico de la obligación real, según el cual las consideraciones de capacidad económica no tienen sentido en impuestos reales y objetivos, no es válido o resulta insuficiente, puesto que el pronunciamiento del Tribunal Constitucional versa precisamente sobre un impuesto (el antiguo Arbitrio Municipal sobre Plusvalías) de indiscutible naturaleza real y objetiva, y reconoce que incluso en un impuesto como éste el gravamen de una capacidad económica ficticia o inexistente puede resultar inconstitucional. Es de esperar que las contundentes críticas efectuadas por la doctrina a la actual regulación del Impuesto municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (arts. 105 y ss de la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales), por el mismo motivo aquí denunciado, tenga un pronto reflejo en nuestra jurisprudencia contencioso-administrativa y contribuya a dar cuerpo y vigencia a un estado de opinión, a mi juicio, incontestable.