

# **LA REPRESENTACION DE LOS NO RESIDENTES EN LOS NUEVOS IMPUESTOS SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS Y SOBRE EL PATRIMONIO. (\*)**

**José Luis MUÑOZ DEL CASTILLO**

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de León

Sumario: 1. Introducción.— 2. Evolución normativa.— 3. Naturaleza jurídica.— 4. Representantes de los no residentes.— 5. Representantes de los establecimientos permanentes.— 6. Responsabilidad de los depositarios o gestores.

## **1. INTRODUCCION.**

Las recientes Leyes 18 y 19/1991, de 6 de junio, reguladoras, respectivamente, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, han introducido importantes novedades en el régimen aplicable en los aludidos tributos a los sujetos pasivos no residentes en territorio español. Una de las innovaciones más destacadas se refiere precisamente a la regulación de la representación de los mencionados sujetos pasivos, tema que será objeto de análisis en las páginas que siguen.

Como punto de partida es preciso advertir que la figura de la representación de los no residentes responde al concepto y al esquema general que de la institución jurídica de la representación nos ofrece la teoría general del Derecho. Por ello puede resultar conveniente partir del concepto que de la misma nos brinda el

---

(\*) El presente trabajo ha sido redactado para la Obra homenaje al Prof. Dr. D. Luis Mateo Rodríguez, excelente compañero y entrañable amigo.

## **estudios**

profesor DE CASTRO, para quien consiste en "confiar a una persona (representante) la facultad de actuar y decidir (dentro de ciertos límites) en interés y por cuenta de otra (representado)"<sup>1</sup>.

Aunque la representación tiene una clara filiación insprivatista, lo cierto es que esta figura jurídica ha encontrado amplio eco en el ámbito del Derecho público y, particularmente, en el Derecho tributario apareciendo regulada con carácter general en los arts. 43 y 44 de la L.G.T., siguiendo la pauta marcada, aunque con importantes matices diferenciadores, por el art. 24 de la Ley de Procedimiento Administrativo<sup>2</sup>.

La representación en el campo tributario ofrece peculiaridades significativas que obedecen a la finalidad perseguida por las normas que la regulan. En efecto, la representación en el Derecho tributario sirve al objetivo, común a la institución que nos ocupa, de facilitar el cumplimiento de los deberes y obligaciones que afectan a los obligados tributarios en sus relaciones con los entes públicos con ocasión de la gestión y el cobro de los tributos; ello es así en la medida en que a través de la figura de la representación se amplían de forma considerable las posibilidades de actuación del representado y, en consecuencia, se soslayan mediante esta institución posibles limitaciones que pueden presentarse y afectar al representado tanto de orden físico (enfermedad, estancias en el extranjero, etc.), como de carácter jurídico (minoría de edad), e, incluso, técnico (desconocimiento de determinada normativa, interposición de recursos, actuaciones de la inspección de los tributos, etc.).

Sin embargo, junto a este propósito general de la representación, esta institución presenta en el Derecho tributario un perfil peculiar cual es el de servir de garantía en el cumplimiento de la obligación tributaria. El legislador tributario en numerosas

---

1. *"Temas de Derecho Civil"*, Marisal, Madrid, 1972, pág. 108. Por su parte el profesor DIEZ-PICAZO la define como "aquella situación jurídica en la cual una persona presta a otra su cooperación mediante una gestión de sus asuntos en relación con terceras personas". *"La representación en el Derecho privado"*, Cívitas, Madrid, 1979, pág. 64.

2. Un análisis de estos preceptos puede verse en nuestro trabajo: *"N otas sobre la representación en la Ley General Tributaria"*, en *"Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma"*, Homenaje A Fernando Sáinz de Bujanda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, Vol. I, págs. 711 y ss.

Elaborado este trabajo, se publica en el B.O.E. del día 27 de noviembre de 1992 la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. El artículo 32 dispone: "1. Los interesados con capacidad de obrar podrán actuar por medio de representante, entendiéndose con éste las actuaciones administrativas, salvo manifestación expresa en contra del interesado.

2. Cualquier persona con capacidad de obrar podrá actuar en representación de otra ante las Administraciones Públicas.

3. Para formular solicitudes, entablar recursos, desistir de acciones y renunciar a derechos en nombre de otra persona, deberá acreditarse la representación por cualquier medio válido en derecho que deje constancia fidedigna, o mediante declaración en comparecencia personal del interesado. Para los actos y gestiones de mero trámite se presumirá aquella representación.

4. La falta o insuficiente acreditación de la representación no impedirá que se tenga por realizado el acto de que se trate, siempre que se aporte aquella o se subsane el defecto dentro del plazo de diez días que deberá conceder al efecto el órgano administrativo, o de un plazo superior cuando las circunstancias del caso así lo requieran."

Como pueden apreciarse, esta norma introeuce cambios relevantes en la ordenación de la representación y se aprecia claramente la influencia de la regulación de esta institución en el ámbito tributario. En este momento baste simplemente indicar que la nueva Ley entrará en vigor el día 27 de febrero de 1993 (disposición final) y que tiene carácter supletorio (subsidiario dice la Ley) respecto de las normas que regulan los procedimientos tributarios (disposición adicional 5ª).

ocasiones utiliza la figura de la representación para vincular un patrimonio más al cumplimiento de la obligación tributaria, declarando responsables del pago de los tributos, ya sean solidarios o subsidiarios, a los representantes de los contribuyentes<sup>3</sup>.

Puede afirmarse que la ordenación de la representación en la L.G.T. obedece fundamentalmente a la primera finalidad, sobre todo como consecuencia de la influencia que en este aspecto concreto tuvo la Ley de Procedimiento Administrativo, contemplando la institución que nos ocupa con criterios amplios y flexibles. Esta concepción originaria ha ido cediendo paulatinamente en favor de la configuración de la representación como una institución que trata de garantizar aún más el cumplimiento de la obligación tributaria. Tal evolución se advierte nítidamente en la regulación de la representación de los sujetos pasivos no residentes en territorio español: el carácter vinculante de la misma, la declaración de responsabilidad de los representantes y el establecimiento de una sanción específica por el incumplimiento del deber, son circunstancias que corroboran abiertamente la afirmación anterior.

En el presente trabajo se pretende analizar la figura de la representación de los sujetos pasivos no residentes en territorio español en los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio que en las nuevas normas reguladoras han sido objeto de importantes innovaciones. Se trata, en concreto, de estudiar desde una perspectiva crítica el art. 22 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el art. 6 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, ambos dedicados a regular esta materia<sup>4</sup>.

Dada la evidente similitud entre los dos preceptos, es preciso advertir que las consideraciones que hagamos se pueden entender aplicables a ambos, salvo que expresamente se haga constar lo contrario.

## **2. EVOLUCION NORMATIVA.**

Prescindiendo del análisis de posibles precedentes<sup>5</sup>, se puede afirmar que el deber de designar representante que afecta a los sujetos pasivos residentes en el extranjero tiene su origen en el art. 46.1 de la L.G.T. donde se establece en los

---

3. Varios ejemplos que avalan esta afirmación pueden consultarse en el trabajo citado en la nota anterior, págs. 714-715.

Excepcionalmente el legislador tributario ha impuesto a los representantes de los sujetos pasivos el cumplimiento de determinados deberes. Así, el art. 6 del Decreto 2572/1975 de 16 de octubre, por el que se regulan determinadas obligaciones de carácter tributario, establece "Lo dispuesto en los arts. 4 y 5 anteriores (obligación de declarar el domicilio tributario y los cambios) será de aplicación a los representantes que deben designar los sujetos pasivos tributarios con residencia en el extranjero más de seis meses de cada año natural, conforme dispone el art. 46-1 de la Ley General Tributaria".

4. Conviene recordar que la disposición adicional 5ª de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas da nueva redacción, entre otros preceptos, al art. 10 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades reproduciendo en sus mismos términos el art. 22 de la Ley de Renta.

5. El profesor ALBIÑANA, C. cita como tal el art. 2 de la Ley de la Contribución General sobre la Renta de 16 de diciembre de 1954 ("*El representante tributario de los no residentes*", Impuestos, núm. 1 (1992), pág. 13).

## == estudios ==

términos siguientes: "Los sujetos pasivos que residan en el extranjero durante más de seis meses de cada año natural vendrán obligados a designar un representante con domicilio en territorio español, a los efectos de sus relaciones con la Hacienda pública"<sup>6</sup>.

En relación con este precepto baste simplemente indicar que con él lo que el legislador persigue es tratar de conseguir un nexo de unión con la persona no residente en nuestro país a efectos de una adecuada gestión de los tributos; como afirma el profesor ALBIÑANA: "El representante del art. 46-1 de la Ley General Tributaria no tenía otra función ni otra responsabilidad que la de vincular al no residente con la Administración tributaria española en cuanto a notificaciones, a comprobaciones e investigaciones de la Inspección de los tributos, etc."<sup>7</sup>. Incluso se puede afirmar que este deber de designar representante que se impone a los no residentes sólo afecta a las personas físicas en la medida en que a las personas jurídicas residentes en el extranjero se refiere el segundo apartado del mismo precepto de la L.G.T.

Sin embargo, la amplitud de la norma, tanto desde el punto de vista subjetivo (afecta a todos los sujetos pasivos) como objetivo (puede afectar a todos los tributos), y la ausencia de una sanción expresa para el caso de incumplimiento, son circunstancias que han motivado su inaplicación real y, en consecuencia, como veremos más adelante, la reiteración de preceptos similares en impuestos concretos. Por ello la doctrina ha criticado con severidad el precepto de la L.G.T.<sup>8</sup>.

Con posterioridad a la L.G.T., la primera norma que recogió la regla contenida en el art. 46-1 fue el art. 12-1 del Decreto 2720/1965, de 14 de agosto, sobre régimen tributario de los artistas en el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal, estableciendo, en lo que aquí interesa, que "los artistas que no teniendo su domicilio o residencia en España realicen en el territorio de la nación actuaciones que tengan la consideración de independientes, designarán una persona o entidad con domicilio en España que les represente ante la Administración Tributaria, en

---

6. El art. 47-1 del Proyecto de la L.G.T. obligaba a que el representante tuviera el mismo domicilio fiscal que el no residente. Con acierto se suprimió esta exigencia pues podía suceder que el no residente no tuviera domicilio fiscal en España.

El art. 46 de la L.G.T. ha sido objeto de estudios recientes, entre ellos pueden verse: FERNANDEZ JUNQUERA, M.: *"Residentes en el extranjero"*, en *"Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma"*, ob. cit., Vol I, págs. 765 y ss.; DE JUAN Y PEÑALOSA, J. L.: *"La residencia y el domicilio en la Ley General Tributaria"*, Crónica Tributaria, núm. 50 (1984), págs. 165 y ss.; ALONSO FERNANDEZ, F.: *"El domicilio fiscal"*, en *"Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma"*, ob. cit., Vol I, págs. 755-757.

7. *"Ibidem"*, pág. 36.

8. En este sentido DE JUAN Y PEÑALOSA, J. L. ha escrito: "Sujetos pasivos residentes en el extranjero son innumerables y la fluidez de inversiones y relaciones económicas con el exterior es infinitamente superior a la de la época en que nace la L.G.T. El art. 46-1 no debe mantenerse, porque carece de aplicación real. Por ello nos resulta extraño que en los proyectos de nuevo texto no sólo se mantenga, sino que, además, añada nuevas hipótesis incumplibles (personas jurídicas sin establecimiento en España)". (*"La residencia y el domicilio en la Ley General Tributaria"*, ob. cit., pág. 171. Por su parte ALONSO FERNANDEZ, F. califica este deber como reconducible al género de las "obligaciones bienintencionadas pero ociosas", y seguidamente afirma: "Pretender hacer cumplir ese deber de designar representante, de ámbito casi *urbi et orbe* parece pretencioso en exceso, incluso para un sistema como el español, presidido por la idea cada vez más obvia de contar con una información y unos censos universales y omnicomprensivos" (*"El domicilio fiscal"*, ob. cit., pág. 756).

relación con sus obligaciones por los Impuestos sobre los Rendimientos del Trabajo Personal y General sobre la Renta de las Personas Físicas"<sup>9</sup>.

Esta previsión se recogió más tarde en el art. 60 del Texto Refundido del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal y en el art. 12-3 del Texto Refundido del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas.

En todos estos preceptos se contempla el deber de nombrar representante para los artistas no residentes en España que efectúen actuaciones calificadas como independientes; sin embargo no se establece ninguna vinculación del representante al pago de la obligación tributaria ni sanción alguna por el incumplimiento del mencionado deber, lo cual limitaba su operatividad<sup>10</sup>. Tales previsiones convertían al art. 46-1 de la L.G.T. en una norma de reenvío, circunstancia que, sin duda, no estuvo presente en la mente del legislador de 1963.

Las nuevas disposiciones en que se plasma la reforma tributaria iniciada en 1977 siguen, en el aspecto que nos ocupa, la pauta marcada por las normas anteriores, aunque tratan de asegurar en mayor medida su cumplimiento. En efecto, el art. 11 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, vigente, como es sabido, hasta el 31 de diciembre de 1991, sustancialmente venía a reproducir el art. 46-1 de la L.G.T. aunque con dos diferencias dignas de mención: la obligación de designar representantes se imponía a "los sujetos pasivos no residentes en territorio español", configurándose la residencia de acuerdo con lo establecido en el art. 6 de la misma Ley<sup>11</sup>. La segunda disparidad entre ambos preceptos radicaba en que los efectos de la representación se limitaban, como es lógico, al propio Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En el Reglamento que desarrolla la citada Ley, aprobado por Real Decreto 2384/1981, de 3 de agosto, se introducen novedades significativas en la regulación de la materia que aquí estudiamos<sup>12</sup>. Tres son los preceptos de la disposición aludida que a este propósito deben ser mencionados: los arts. 26, 163 y 165.

La primera de las indicadas normas incorporaba dos aclaraciones de interés: por una parte, excluye del deber de nombrar representante a los sujetos pasivos no residentes que formen parte de una unidad familiar residente en territorio español y, por otra, determina que la designación de representante se comunique a la Delegación de Hacienda en la que haya de presentar la declaración el

---

9. Este precepto se desarrolló en el número 6º de la Orden de 30 de noviembre de 1965, añadiendo como requisito del representante el no estar incurso en las incompatibilidades que enumera el art. 98-2 de la L.G.T.

10. Sobre las complejas cuestiones que suscitaba la tributación de los artistas no residentes véase al trabajo de FERNANDEZ CARBONELL, A.: *"El gravamen de los artistas y deportistas en el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal: su problemática"*, Hacienda Pública Española, núm. 15 (1972), págs. 68 y ss.

11. El art. 6-1 disponía: "Se entenderá por residencia habitual la permanencia durante más de ciento ochenta y tres días, durante un año natural, en el territorio español".

12. Debe advertirse que esta disposición ha sido derogada por la disposición final 2ª del Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifican otras normas tributarias.

Asimismo se indica que prescindimos del análisis del primer Reglamento del Impuesto aprobado por Real Decreto 2615/1979, de 2 de noviembre.

## — estudios —

representado, acompañando a la comunicación la aceptación expresa del representante.

El artículo 163 especificaba las obligaciones del representante disponiendo que estaría obligado a efectuar el ingreso del Impuesto y a cumplir las demás obligaciones tributarias que fueran exigibles al representado, sin incurrir en responsabilidad personal respecto a la deuda tributaria, salvo que hubiese mediado provisión de fondos. En definitiva, este precepto imponía al representante todos los deberes del sujeto pasivo y, en el caso de existir provisión de fondos, le convertía en responsable del pago de la deuda tributaria, lugar inadecuado para tal declaración pues, como es sabido, el art. 37 de la L.G.T. previene que los supuestos de responsabilidad se establezcan mediante Ley. Así pues, estaríamos en presencia de un precepto nulo de pleno derecho<sup>13</sup>. Por otra parte, compartimos la crítica a la norma que analizamos efectuada por el profesor ALBIÑANA al razonar que "un Reglamento tributario no debe pronunciarse sobre las relaciones jurídico-privadas de los particulares aunque su motivo, que no su causa, esté en una obligación tributaria"<sup>14</sup>. En efecto, la circunstancia de que medie o no provisión de fondos entre representante y representado debe ser indiferente para la Administración tributaria a los efectos que aquí se analizan, aunque tenga incidencia de relieve en el Derecho privado<sup>15</sup>.

Finalmente, el art. 165-2 prevenía que el incumplimiento de nombrar representante constituía infracción simple sancionable en la cuantía máxima establecida para este tipo de infracciones.

En relación con esta norma baste simplemente indicar que, en nuestra opinión, podemos estar en presencia de un precepto nulo de pleno derecho en la medida en que se tipifica por vía reglamentaria una infracción tributaria sancionable en la cuantía máxima establecida para las infracciones simples<sup>16</sup>. Incluso cabe afirmar que el propio legislador ha sido consciente de esta circunstancia pues, como se verá más adelante, en la normativa vigente la conducta descrita se tipifica en Leyes formales como infracción tributaria simple, sancionable con multa de 25.000 a 2.000.000 de pesetas.

13. En este sentido FERREIRO LAPATZA, J. J. afirma: "La disposición reglamentaria (artículo 163 del Reglamento) que convierte en ciertos casos al representante en sujeto pasivo responsable del tributo ha de reputarse, en este sentido, nula de pleno derecho no debiendo aplicarse, en ningún caso por la Administración" (*"Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas"*, Cívitas, Madrid, 1983, pág. 102).

El art. 62-2 de la nueva Ley 30/1992, de Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, establece: "También serán nulas de pleno derecho las disposiciones administrativas que vulneren la Constitución, las leyes u otras disposiciones administrativas de rango superior, las que regulen materias reservadas a la Ley, y las que establezcan la retroactividad de disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales".

14. *"El representante tributario de los no residentes"*, ob. cit., pág. 37.

15. Véase, a título de ejemplo, el art. 250 del Código de Comercio en relación con la comisión mercantil y el art. 1.728 del Código Civil en cuanto al mandato.

16. Sobre la extensión del principio de reserva de Ley en este ámbito puede verse, por todos, la monografía de PEREZ ROYO, F.: *"Los delitos y las infracciones en materia tributaria"*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, págs. 271 y ss. La reciente doctrina del Tribunal Constitucional sobre el mencionado principio en el campo de las sanciones administrativas es analizada por QUINTANA LOPEZ, T.: *"Espectáculos taurinos y sanciones gubernativas"*, Revista española de Derecho Administrativo, núm. 74 (1992), págs. 267 y ss.

El proceso evolutivo tímidamente iniciado por la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, como se ha visto, con importantes defectos técnicos, adquiere un nuevo impulso con el Real Decreto-Ley 24/1982, de 29 de diciembre, posteriormente tramitado como proyecto de Ley y "convertido" en la Ley 5/1983, de 29 de junio. En el artículo 17-3 de la mencionada Ley se dispuso: "Los sujetos pasivos no residentes a los que se refiere el presente artículo (personas o entidades no residentes en territorio español que obtienen rentas sin mediación de establecimiento permanente) tributarán separadamente por cada devengo, total o parcial, de los rendimientos a través del representante designado al efecto o, en su defecto, del pagador.

El representante o pagador, según proceda, responderá solidariamente del ingreso de las cuotas correspondientes a los rendimientos cuya gestión a efectos fiscales tengan encomendada o asuman".

El profesor ALBIÑANA ha criticado con dureza y acierto esta norma en los siguientes términos: "Que el pagador del rendimiento sea llamado como retenedor, y en cuanto retenedor esté obligado a ingresar en el Tesoro Público el importe de la cantidad retenida, es norma que responde al régimen general de las retenciones por cuenta de los mencionados impuestos y en nombre de los retenidos (que en este caso son los no residentes). Pero que los «representantes» que no son pagadores de rendimientos sean transformados en responsables del pago de unas cuotas tributarias que no han tenido oportunidad de retener es decisión legislativa que carece de todo amparo económico y aún de racionalidad, por cuanto sitúa a los representantes en línea con los deudores tributarios".

En un párrafo posterior añade: "Pero no concluyen aquí los «excesos» de la Ley tributaria, ya que en el párrafo segundo del mismo art. 17-3 de la Ley 5/1983, son llamados a la responsabilidad solidaria tanto el representante como el pagador a efectos del ingreso en el Tesoro Público de las correspondientes cuotas (no deudas tributarias). He aquí que «un representante» y «un pagador-retenedor» se ven elevados a la condición de deudor tributario y, además, solidario respecto de otro deudor (el no-residente), sobre el que la Hacienda Pública española no podrá dirigir la fuerza compulsiva de su función recaudadora ni en vía de apremio. Es decir, estamos ante un deudor solidario que, de facto, será el único deudor ante la Hacienda Pública"<sup>17</sup>. Creemos que la transcripción de esta clara y amplia cita del mencionado profesor sobre la norma estudiada nos exonera de todo comentario.

El desarrollo normativo de la institución que examinamos culmina en la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en

---

17. "El representante tributario de los no-residentes", *ob. cit.*, pág. 16. Las consecuencias de este precepto se analizan también en la obra de GONZALEZ POVEDA, V.: "Tributación de no residentes", La Ley, Madrid, 1986, págs. 200 y ss.

Un problema que se puede plantear es el de la posible vigencia de este precepto al menos en relación con el Impuesto sobre Sociedades. La cuestión se suscita porque el art. 70-3 del Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1993 se remite al art. 17 de la Ley 5/1983. Entendemos que la respuesta, al menos en relación con la representación, debe ser negativa pues toda esta materia se ha modificado por la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Creemos que la remisión se ha mantenido por la inercia del legislador.

## estudios

la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, que contienen la regulación vigente en la actualidad<sup>18</sup>.

El art. 22 de la primera de las disposiciones citadas establece:

«1. Los sujetos pasivos no residentes en territorio español vendrán obligados a nombrar una persona física o jurídica con domicilio en España, para que les represente ante la Administración tributaria en relación con sus obligaciones por este Impuesto.

El sujeto pasivo o su representante estarán obligados a poner en conocimiento de la Administración el nombramiento, debidamente acreditado, en el plazo de dos meses a partir de la fecha del mismo.

2. A efectos de este Impuesto, se considerarán representantes de los establecimientos permanentes quienes figuren como tales en el Registro Mercantil o, en su defecto, quienes figuren facultados para contratar en nombre de los mismos.

Cuando estas personas no estuviesen domiciliadas en territorio español, será aplicable lo dispuesto en el apartado anterior.

3. El incumplimiento de las obligaciones a que se refiere el apartado uno constituirá infracción tributaria simple, sancionable con multa de 25.000 a 2.000.000 de pesetas.»

Por otro lado, el art. 6 de la nueva Ley del Impuesto sobre el Patrimonio dispone:

«1. Los sujetos pasivos no residentes en territorio español vendrán obligados a nombrar una persona física o jurídica con domicilio en España para que les represente ante la Administración tributaria en relación con sus obligaciones por este Impuesto.

El sujeto pasivo o su representante estarán obligados a poner en conocimiento de la Administración el nombramiento debidamente acreditado en el plazo de dos meses a partir de la fecha del nombramiento.

2. El incumplimiento de las obligaciones a que se refiere el apartado uno constituirá una infracción tributaria simple, sancionable con multa de 25.000 a 2.000.000 de pesetas.

18. Es preciso recordar que la Disposición adicional 5ª de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ha introducido modificaciones importantes en la Ley del Impuesto sobre Sociedades. En lo que afecta al tema que nos ocupa, el apartado dos da nueva redacción al art. 10 de esta Ley reproduciendo el art. 22 de la Ley de Renta, y el apartado 7 incorpora, a su vez, nuevos apartados 4, 5 y 6 al art. 23 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. En este último se dispone, en lo que aquí interesa, que: "en todo caso, el depositario o gestor de los bienes o derechos de los no residentes sin establecimiento permanente o el pagador de los rendimientos, responderá solidariamente del ingreso de las deudas tributarias correspondientes a las rentas de los bienes o derechos cuyo depósito o gestión tenga encomendada o a las rentas que haya satisfecho". El precepto transcrito se contempla en términos idénticos en el art. 19-3 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La regulación de la representación de los no residentes se completa en nuestro ordenamiento tributario con lo establecido en el art. 51-6 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido. En este precepto se dispone, en lo que aquí afecta, que "las personas o entidades que, no estando establecidas en la Comunidad Económica Europea, pretendan hacer uso del derecho a la devolución regulado en este artículo deberán nombrar previamente un representante residente en España, a cuyo cargo estará el cumplimiento de las obligaciones formales o de procedimiento correspondiente y que responderá solidariamente en los casos de devolución improcedente". Este mismo precepto se recoge en el art. 119-3 del Proyecto de Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Ambos supuestos de representación de no residentes quedan al margen del presente trabajo.

3. En todo caso, el depositario o gestor de los bienes o derechos de los no residentes responderá solidariamente del ingreso de la deuda tributaria correspondiente a este Impuesto por los bienes o derechos depositados o cuya gestión tenga encomendada.»

La simple lectura de las normas transcritas pone de manifiesto la sustancial identidad entre las mismas; sin embargo, existen algunas diferencias importantes que se analizarán con detenimiento en las páginas que siguen. Previamente se estima de interés dedicar unas líneas a estudiar la naturaleza jurídica de la representación de los no residentes.

### **3. NATURALEZA JURIDICA.**

Antes de abordar esta cuestión conviene recordar que los supuestos de representación de los sujetos pasivos no residentes en territorio español, previstos en el art. 22 de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta y en el art. 6 de la nueva Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, constituyen una especificación del mandato más amplio contenido en el art. 46-1 de la L.G.T. Esta circunstancia permite afirmar, a su vez, que los pronunciamientos doctrinales que se han producido sobre la calificación de la representación prevista en el art. 46-1 de la L.G.T. son perfectamente aplicables a los supuestos de representación de los sujetos pasivos no residentes en territorio español establecidos en las Leyes que regulan los Impuestos citados anteriormente.

También es importante destacar, por otro lado, que pronunciarse sobre la naturaleza jurídica de los supuestos de representación mencionados reviste especial interés en el caso que nos ocupa pues su calificación en uno u otro sentido determinará la aplicación de un régimen jurídico netamente diferente y, además, las normas que establecen la representación de los sujetos pasivos no residentes en territorio español en los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio carecen prácticamente de desarrollo reglamentario por lo que, ante situaciones no reguladas, será preciso acudir a otros preceptos del Ordenamiento tributario cuya especificación, precisamente, estará en función de la naturaleza que se le atribuye<sup>19</sup>.

La naturaleza jurídica de la representación de los sujetos pasivos no residentes en territorio español es una cuestión sometida a amplio debate en nuestra doctrina científica. Aunque los pronunciamientos se han producido fundamentalmente en relación con el art. 46-1 de la L.G.T., entendemos que los argumentos y las conclusiones a que se llega son aplicables a los supuestos que aquí se estudian. La polémica doctrinal se centra en concretar si en los supuestos en examen

---

19. El nuevo Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a diferencia del anterior (arts. 26, 163 y 165), no contiene preceptos que desarrollen el deber de designar representante que establece el art. 22 de la Ley. Por otra parte, como es sabido, la nueva Ley del Impuesto sobre el Patrimonio carece en la actualidad de Reglamento.

## estudios

estamos en presencia de una representación legal o, por el contrario, se trata de casos de representación voluntaria. Ambas posturas han encontrado eco en autores que han estudiado el problema.

La primera alternativa, es decir, que estamos en presencia de supuestos de representación legal es defendida por LEJEUNE, E., quien, refiriéndose al art. 46-1 de la L.G.T., razona su postura escribiendo: "Que se trata de un caso de representación legal es evidente: los sujetos a que el precepto se refiere han de actuar por medio de representantes no porque así lo hayan decidido ellos, ni porque carezcan de capacidad de obrar, sino porque se trata de una obligación que les viene impuesta por la Ley, y cuyo fundamento se encuentra en la necesidad de hacer más fáciles las relaciones de la Hacienda Pública con quienes tienen su residencia en el extranjero durante más de seis meses de cada año natural"<sup>20</sup>.

Otros autores adjetivan los supuestos de representación que aquí se estudian con distintas denominaciones, que arrojan escasa luz desde la perspectiva del régimen jurídico que es lo que aquí nos interesa. Así, CAYON, A. entiende que el art. 46-1 de la L.G.T. contiene un caso de representación obligatoria<sup>21</sup>; FERNANDEZ JUNQUERA, M. considera que el citado precepto establece una representación técnica<sup>22</sup> y MARTIN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO la califican de mixta entre legal y voluntaria<sup>23</sup>.

Finalmente, tampoco faltan autores que le atribuyen expresamente el carácter de representación voluntaria. En efecto, BAYONA DE PEROGORDO, J. J. y SOLER ROCH, M. T., refiriéndose al citado precepto de la L.G.T., afirman: "Sin embargo, creemos que la representación como tal es voluntaria, ya que la persona del representante es designada por el representado, y no por la ley aunque sea ésta la que impone al representado el deber de efectuar dicha designación, a efectos de sus relaciones con la Administración tributaria y dada su condición de no residente"<sup>24</sup>.

Como puede apreciarse, las opiniones doctrinales sobre la naturaleza jurídica de la representación de los no residentes son dispares; sin embargo conviene advertir que, en nuestra opinión, y a los efectos que aquí interesan, completar su

20. "Introducción al estudio de la representación en el Derecho Tributario", Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, núm. 115 (1975), págs. 151-152.

Con anterioridad ALBIÑANA, C. había calificado la representación del art. 46-1 de la L.G.T. como "un específico supuesto de representación legal y necesaria" (*"El Derecho privado en el Ordenamiento Tributario Español"*, Prólogo a la obra de LLAMAS LABELLA, M. A.: *"Ensayos de Jurisprudencia Tributaria"*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1973, pág. XXX. Posteriormente reitera su posición adjetivándola de legal, pero de carácter "fiscal" (*Derecho Financiero y Tributario*, Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Madrid, 1979, pág. 504).

21. "Capacidad de obrar y representación en la Ley General Tributaria", Crónica Tributaria, núm. 50 (1984), pág. 160.

22. En apoyo de su conclusión escribe: "Esta especie de contenido híbrido de la representación recogida en el citado precepto (art. 46-1) puede, a mi juicio, permitir su consideración como representación técnica, al modo como se califica en el Derecho procesal aquella representación que tiene lugar impuesta por la Ley y por efecto de la exigencia técnica del proceso" (*"Residentes en el extranjero"*, ob. cit., pág. 769).

23. *"Curso de Derecho Financiero y Tributario"*, 3ª edic. Tecnos, Madrid, 1992, pág. 339.

24. *"Derecho Financiero"*, Compás, Alicante, 1989, Vol. II, pág. 126. En esta dirección se inscribe también PEREZ ROYO, F., quien la denomina representación negocial obligatoria o necesaria (*"Los delitos y las infracciones en materia tributaria"*, ob. cit., pág. 290).

régimen jurídico, carecen de relevancia aquellas posiciones que califican esta relación representativa como obligatoria, técnica o necesaria<sup>25</sup>. Nuestro Ordenamiento tributario únicamente conoce dos tipos de representación: voluntaria y legal (arts. 43 y 44 de la L.G.T.), por lo que es preciso adscribir la representación de los no residentes a una de estas especies.

En principio podría pensarse, siguiendo la primera de las posiciones doctrinales enunciadas, que estamos en presencia de casos de representación legal puesto que se trata de una obligación que, con independencia de su voluntad, viene impuesta por la Ley a los sujetos pasivos no residentes en territorio español. Esta tesis doctrinal, que no compartimos, ha encontrado eco en algunos textos legales como son el Reglamento General de la Inspección de los Tributos y el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido<sup>26</sup>.

Nos permitimos discrepar de esta línea doctrinal por entender que en la representación de los sujetos pasivos no residentes concurren una serie de circunstancias que difícilmente tienen cabida en la representación legal. En primer lugar, los sujetos representados tienen plena capacidad de obrar, situación atípica en este tipo de representación que trata de suplir la falta de capacidad del representado. En segundo término, es el sujeto pasivo no residente en territorio español el que ha de designar su representante, de forma que si incumple este deber legal no procediendo a su nombramiento, el representante no existirá porque la Ley no concreta quién ha de serlo; por el contrario, en la representación legal la propia norma jurídica indica quién es el representante, bien sea de forma automática o previa declaración judicial. Finalmente, la representación legal se configura como un deber para el representante siendo normalmente obligatorio o irrenunciable su desempeño<sup>27</sup>; por el contrario, en la representación de los no residentes cabe perfectamente la no aceptación del representante lo que, obviamente, impide la existencia de la representación<sup>28</sup>.

---

25. Sobre este tipo de representación el profesor DE CASTRO, F. ha escrito: "Todavía a veces se habla de representación necesaria y ello dándole dos sentidos. Se ha dicho que las personas jurídicas necesitan por su naturaleza de un representante para actuar; la doctrina moderna, para evitar confusiones, prefiere hablar de órganos. Se ha considerado también como representantes necesarios a los Procuradores, por medio de los cuales, necesariamente, los litigantes han de comparecer ante el Juzgado o Tribunal (art. 3 LEC); al efecto de distinguirlos de los designados en las leyes como representantes legales" (*"Temas de Derecho Civil"*, ob. cit., pág. 108).

26. La primera de las disposiciones mencionadas contempla la representación de los no residentes en el art. 26-5 incluyéndola con defectuosa técnica jurídica en la capacidad de obrar; mientras que la representación voluntaria se regula de forma independiente en los arts. 27 y 28.

El art. 89-4º del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre, la califica expresamente de representación legal al disponer: "4º. Las personas o entidades residentes en el extranjero que pretendan hacer uso del derecho a la devolución regulado en esta Sección deberán nombrar previamente un *representante legal* residente en España a cuyo cargo estará el cumplimiento de las obligaciones formales o de procedimiento correspondientes, el cual responderá solidariamente con el interesado en los casos de devolución improcedente.

La Hacienda Pública podría exigir a dicho representante caución suficiente a estos efectos".

27. Véanse, a título de ejemplo, los arts. 184 y 216 del Código Civil en relación con la ausencia y la tutela, respectivamente.

28. Conviene recordar que en el anterior Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1981 se exigía que junto a la designación del representante se enviara a la Delegación de Hacienda la aceptación expresa de éste (art. 26).

## == estudios ==

Así pues, entendemos que todas las discrepancias apuntadas entre la representación legal y la de los sujetos pasivos no residentes en territorio español, impiden que ésta pueda ser incluida en la representación legal. En nuestra opinión, en la regulación que de la representación de los no residentes ofrece nuestro Derecho positivo cabe apreciar dos relaciones jurídicas claramente diferenciadas: por una parte el deber de designar representante, que vincula al representado con la Administración tributaria y cuyo incumplimiento supone la comisión de una infracción tributaria y, por otra, la auténtica relación representativa entre representante y representado que puede considerarse al margen del Derecho tributario, aunque produzca efectos ante la Administración tributaria, y que se incardina netamente en la representación voluntaria al jugar un papel importante el principio de la autonomía de la voluntad, abiertamente excluido de la representación legal.

En conclusión, pensamos que la parca regulación que ofrecen las normas legales sobre la representación de los no residentes puede ser complementada con los preceptos que el Reglamento General de la Inspección de los Tributos dedica a la representación voluntaria (arts. 27 y 28); aunque, obviamente, respetando las peculiaridades que pueden acoger cada uno de los tributos al regular esta institución.

### 4. REPRESENTANTES DE LOS NO RESIDENTES.

Con la finalidad de asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias mediante la existencia en todo momento de un interlocutor válido ante la Administración tributaria, tanto el art. 22 de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como el art. 6 de la nueva Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, imponen a los sujetos pasivos no residentes en territorio español la obligación de designar un representante que cumpla con las obligaciones que pesan sobre ellos en relación con cada uno de los mencionados tributos. Ambos preceptos, sustancialmente idénticos, suponen una especificación, aunque con importantes diferencias, de la previsión más general establecida en el art. 46-1 de la L.G.T.

Con carácter previo al análisis detallado del contenido de dichas normas, es oportuno efectuar respecto de la nueva regulación dos consideraciones de carácter general: la primera de ellas consiste en que el nuevo Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (R.D. 1841/1991, de 30 de diciembre), a diferencia del anterior, no desarrolla el art. 22 de la Ley y la segunda se concreta en que en la actual normativa se ha introducido una novedad digna de mención respecto de la anterior, cual es la de haber sido suprimida la responsabilidad solidaria de los representantes de los no residentes que estableció, como hemos visto, el art. 17-3 de la Ley 5/1983, de 5 de junio<sup>29</sup>.

29. Precisamente la doctrina achaca a la existencia de esta responsabilidad solidaria el incumplimiento del deber de designar representante por la negativa de las personas a actuar como tales. Así opinan: CARBAJO VASCO, D.: *"El tratamiento de los no residentes en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas"*, Rev. de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, núm. 216 (1991), pág. 1195 y HERNANI LACASA SALAS, J. y DEL

Para estudiar con cierto detenimiento los problemas que plantean las normas en examen aludiremos a las cuestiones siguientes: sujetos obligados, requisitos del representante, ámbito objetivo de la representación, forma de acreditarla, plazo y, finalmente, consecuencias del incumplimiento de este deber.

En cuanto a los *sujetos obligados* a designar representante, los aludidos preceptos imponen el cumplimiento de este deber a los "sujetos pasivos no residentes en territorio español".

La individualización de las personas obligadas a nombrar representante admite varias interpretaciones. Así, puede entenderse que están vinculados a efectuar tal designación todos aquellos sujetos que no cumplen ninguna de las dos circunstancias que menciona el art. 12-1 de la Ley como determinantes de la residencia habitual en territorio español<sup>30</sup>. Una segunda posibilidad, que ampliaría aún más el ámbito de este deber, consistiría en entender que el mismo afecta a todos los sujetos pasivos que residan en el extranjero durante más de seis meses de cada año natural en concordancia con lo dispuesto en el art. 46-1 de la L.G.T.<sup>31</sup>. Por último, el precepto que analizamos es susceptible de una tercera interpretación más restrictiva, en el sentido de que este deber sólo afecta a los sujetos pasivos sometidos a la llamada obligación real de contribuir, es decir, personas físicas que no teniendo su residencia habitual en territorio español, obtengan rendimientos o incrementos de patrimonio producidos en territorio español. Esta postura encuentra apoyo en una interpretación sistemática y teleológica de las normas que regulan el deber de designar representante y la obligación real de contribuir. En efecto, el art. 22 se encuentra incardinado en el Capítulo III del Título III de la Ley, Capítulo dedicado a regular la obligación real de contribuir y, además, la finalidad perseguida por el legislador al exigir el nombramiento de representante, que no es sino la de encontrar siempre un interlocutor válido en las actuaciones de la Administración tributaria, se cumple perfectamente ante determinados sujetos que de hecho no tienen su residencia habitual en territorio español; tal es el caso de los funcionarios españoles destinados en el extranjero (art. 14).

En resumen, entendemos que están obligadas a designar representante únicamente las personas sujetas a la llamada obligación real de contribuir, tanto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como en el Impuesto sobre el Patrimonio. Así pues, mediante esta interpretación, quedan exoneradas del

---

PASO BENGUA, J. M.: "La regularización fiscal y la nueva legislación de Renta y Patrimonio", Gaceta Fiscal, Madrid, 1991, pág. 184. Sobre la inviabilidad de este supuesto de representación se pronuncia con diversos argumentos CARMONA FERNANDEZ, N.: "La nueva responsabilidad solidaria de las deudas tributarias del no residente: algunas cavilaciones", Impuestos, núm. 5 (1992), págs. 21-22.

30. Este precepto dispone: "Se entenderá que el sujeto pasivo tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que permanezca más de 183 días, durante un año natural, en territorio español.  
b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos".

31. En el Anteproyecto de Ley por el que adapta la Ley General Tributaria al nuevo Ordenamiento Jurídico el art. 46-1 presenta la siguiente redacción: "Los sujetos pasivos que residan en el extranjero durante más de ciento ochenta y tres días, durante un año natural, vendrán obligados a designar un representante con domicilio en territorio español, a los efectos de sus relaciones con la Hacienda Pública".

## — estudios —

deber de designar representante aquellas personas que teniendo su residencia habitual en el extranjero quedan sujetas a la llamada obligación personal de contribuir.

En lo que concierne a los *requisitos del representante*, tanto el art. 22 de la Ley del Impuesto sobre la Renta como el art. 6 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, se limitan a exigir que la persona designada, ya sea física o jurídica, tenga su domicilio en España; aunque no lo diga expresamente la Ley pensamos que el representante debe gozar de capacidad de obrar<sup>32</sup>.

El *ámbito objetivo* de la representación se delimita en los dos preceptos que comentamos de forma muy amplia y ambigua. La representación se lleva a cabo para que surta efectos ante la Administración tributaria "en relación con sus obligaciones por este Impuesto" indican las normas en examen; sin embargo, es preciso advertir que el representante no está obligado al pago del tributo ni al cumplimiento de los deberes formales puesto que no se le configura ni como sujeto pasivo ni como responsable, en contraste con lo que sucedía en la anterior normativa que, como hemos visto, en algún caso consideraba al representante responsable solidario. Por tanto, esta representación desarrollará sus efectos básicamente en el ámbito del procedimiento de gestión tributaria, recibiendo y surtiendo los efectos oportunos las notificaciones que se hagan al representado en la persona del representante<sup>33</sup>.

Para que surta efectos ante la Administración los dos preceptos exigen que se ponga en su conocimiento el nombramiento de representante *debidamente acreditado*. Así pues, las normas que comentamos no exigen formalidad especial alguna, por lo que entendemos serán aplicables las normas generales que sobre la materia establece el art. 43 de la L.G.T., siendo especialmente interesante a este respecto el art. 27 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos. En cualquier caso será suficiente para acreditar la representación un simple escrito en el que se hagan constar las circunstancias que enumera el apartado 5 del citado art. 27. Con la imposición de este requisito se establece una excepción

---

32. Sobre los requisitos del representante en la representación en general véase nuestro trabajo: "Notas sobre la representación en la Ley General Tributaria", *ob. cit.*, págs. 719 y ss.

33. Recuérdese que el anterior Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas imponía al representante la obligación de efectuar el ingreso del impuesto y el cumplimiento de las demás obligaciones tributarias exigibles al representado, no incurriendo en responsabilidad personal respecto a la deuda tributaria, salvo que hubiera mediado provisión de fondos (art. 163). Sobre las críticas a este precepto nos remitimos a lo dicho con anterioridad.

La nueva normativa impone al representado incluso el cumplimiento de los deberes formales (art. 21 de la Ley y art. 75 del Reglamento). En la Orden de 31 de enero de 1992, por la que se dictan normas de declaración de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre Sociedades y sobre el Patrimonio, devengados por obligación real, se admite la posibilidad de que las declaraciones puedan ser presentadas por el representante o por el sujeto pasivo (1, 3-2), aunque la obligación de presentarlas se impone con carácter general a los sujetos pasivos (1, 1); en el caso de que las rentas se obtengan sin mediación de establecimiento permanente, el domicilio del representante determina la competencia territorial de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Lo mismo sucede en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio. En el caso de obligación real con el sujeto pasivo está obligado a presentar la declaración correspondiente (3, 1) y ésta deberá presentarse ante la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente al domicilio fiscal del representante del sujeto pasivo (3, 4).

importante a la regla general de presunción de la representación que prevé, como es sabido, el art. 43-2 de la L.G.T.<sup>34</sup>.

Tanto el art. 22-1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como el art. 6-1 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio establecen un *plazo* para el cumplimiento de este deber. Disponen los aludidos preceptos, en lo que aquí atañe, que el sujeto pasivo o su representante estarán obligados a poner en conocimiento de la Administración el nombramiento en el plazo de dos meses a partir de la fecha del mismo. Esta previsión se completa con lo establecido en la disposición transitoria 1ª de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en la disposición transitoria de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio donde se ordena que los sujetos pasivos no residentes dispondrán de plazo hasta el 31 de diciembre de 1991 para designar el representante. Ha de advertirse que la disposición transitoria de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio establece el indicado plazo para designar y poner en conocimiento de la Administración el nombramiento de representante, con lo cual hay que entender que en esta situación provisional no se aplica, respecto del Impuesto sobre el Patrimonio, el plazo general de dos meses para poner en conocimiento de la Administración el nombramiento de representante. Este plazo sí surtirá efectos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Debe entenderse, pues, que en este tributo los sujetos pasivos no residentes han dispuesto de plazo hasta el 31 de diciembre de 1991 para designar el representante y de dos meses más para poner en conocimiento de la Administración el nombramiento. La discrepancia entre ambas regulaciones carece de justificación.

Se señala, por último, que, quizás debido a un descuido del legislador, los dos preceptos que estudiamos no establecen un plazo específico para el nombramiento de representante. El plazo de dos meses, contados desde la fecha del nombramiento, únicamente lo es para ponerlo en conocimiento de la Administración y no para otorgar la representación. El silencio del legislador afectará exclusivamente a los nuevos sujetos pasivos por obligación real ya que, respecto de los anteriores, se aplican las previsiones contenidas en las mencionadas disposiciones transitorias. En cualquier caso, entendemos que la cuestión expuesta carece de gran relevancia práctica pues el nombramiento de representante deberá efectuarse necesariamente antes de presentar la correspondiente declaración en tanto que la identificación del representante es un dato que debe figurar en ella<sup>35</sup>.

La última de las cuestiones a tratar en relación con los representantes de los no residentes se refiere a las consecuencias del *incumplimiento* de estos deberes que imponen las Leyes. El tema se regula en el apartado 3 del art. 22 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, disponiendo que el incumplimiento

---

34. En cuanto a los aspectos formales de la representación en general nos remitimos a nuestro trabajo: "Notas sobre la representación en la Ley General Tributaria", *ob. cit.*, págs. 727 y ss.

35. Los plazos y modelos de declaración de estos Impuestos han sido aprobados por la Orden de 31 de enero de 1992.

## — estudios —

de las obligaciones a que se refiere el apartado uno constituirá infracción tributaria simple, sancionable con multa de 25.000 a 2.000.000 de pesetas<sup>36</sup>.

A diferencia de lo que ocurría en la normativa anterior, las nuevas Leyes que aquí analizamos tipifican como infracción simple la no designación de representante y el no ponerlo en conocimiento de la Administración en el plazo de dos meses contados a partir de la fecha del nombramiento.

Sobre este precepto conviene efectuar algunas precisiones. En primer lugar debe concretarse quién es el sujeto pasivo activo de la infracción tributaria. En el caso de incumplimiento del deber de designar representante no ofrece duda que el infractor será el sujeto pasivo no residente en territorio español pues es únicamente a él a quien afecta el cumplimiento de este deber; pero en el caso de que la infracción consista en no poner en conocimiento de la Administración el nombramiento ya efectuado en el plazo de dos meses, la Ley considera infractores, indistintamente, al sujeto pasivo o a su representante. Estamos ante un aspecto más que denota la finalidad garantista de la institución que nos ocupa, si bien entendemos que únicamente debería ser considerado infractor de este deber el sujeto pasivo. El deber de nombrar implica, lógicamente, que la designación se ponga en conocimiento de la Administración tributaria.

Una segunda apreciación radica en que sorprende en cierta medida la elevada cuantía con que se sancionan estas infracciones. En efecto, tanto la no designación de representante como su no comunicación a la Administración en el plazo de dos meses contados a partir del nombramiento, se configuran como infracción simple sancionable con multa de 25.000 a 2.000.000 de pesetas. La regla general consiste en que estas infracciones se sancionen con multa de 1.000 a 150.000 pesetas (art. 83-1 L.G.T.), salvo aquellas infracciones simples consideradas de especial gravedad que excepcionalmente llega al millón de pesetas (art. 83-3 y -6 L.G.T.); el hecho de que estemos en presencia de la sanción más elevada por infracciones simples ofrece un argumento claro de la importancia que el legislador atribuye a la cuestión que nos ocupa. Finalmente, se advierte que los criterios para graduar esta sanción se concretan, con carácter general, en el art. 82 de la L.G.T., precepto que a su vez se desarrolla en los arts. 11 y 12 del Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias; sin embargo, también es preciso indicar que la Administración tributaria puede toparse con graves dificultades en la imposición y efectividad de estas sanciones sobre todo en el caso de sujetos que actúen en España sin establecimiento permanente, supuesto en el que, como es sabido, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se convierte en un tributo instantáneo en lugar de periódico (art. 16-2)<sup>37</sup>.

36. En términos prácticamente idénticos se pronuncia el art. 6-2 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

37. Así lo pone de manifiesto CARMONA FERNANDEZ, N. al escribir: "En tercer lugar, habría que apuntar la manifiesta dificultad de exacción de las sanciones impuestas al no residente no representado —por no estarlo— y no personado en el procedimiento.

La inviabilidad práctica de estas sanciones, salvo en los casos en que el no residente disponga de algún centro de actividad o domicilio eventual en España, confirma la sobredimensión de una disposición que nace de por sí alicorta" (*"La nueva responsabilidad solidaria por las deudas tributarias del no residente: algunas cavilaciones"*, ob. cit., pág. 22).

## 5. REPRESENTANTES DE LOS ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES.

El apartado 2 del art. 22 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas dispone que "a efectos de este Impuesto, se considerarán representantes de los establecimientos permanentes quienes figuren como tales en el Registro Mercantil o, en su defecto, quienes figuren facultados para contratar en nombre de los mismos.

Cuando estas personas no estuviesen domiciliadas en territorio español, será aplicable lo dispuesto en el apartado anterior".

Antes de estudiar el precepto transcrito han de realizarse algunas consideraciones previas: destacar, en primer término la novedad de esta previsión que no contenía la normativa anterior. La nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ha introducido este supuesto que también se incorpora al art. 10 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades<sup>38</sup>. Asimismo conviene advertir que esta norma no se incorpora al Impuesto sobre el Patrimonio; el art. 6 de la nueva Ley omite la referencia a los representantes de los establecimientos permanentes que aparece en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; no se alcanza a comprender la razón que puede haber movido al legislador a adoptar tal decisión pues los mismos argumentos para defender su inclusión en el Impuesto sobre la Renta se pueden predicar respecto del Impuesto sobre el Patrimonio.

Entrando en el análisis de la norma se advierte que comienza con una previsión innecesaria "a efectos de este Impuesto", ya que el tributo en cuestión coincide con el objeto de la Ley.

El contenido fundamental del precepto se concreta en considerar como representantes de los establecimientos permanentes a quienes figuren como tales en el Registro Mercantil o, en su defecto, a quienes aparezcan facultados para contratar en nombre de los mismos.

De un análisis detenido de la norma se desprenden las siguientes consideraciones de interés:

En principio, es necesario tener muy en cuenta que el precepto únicamente es aplicable a los establecimientos permanentes. De acuerdo con lo ordenado por el art. 16-2-1ª de la Ley, para la calificación de los establecimientos permanentes se estará a lo prevenido en el Impuesto sobre Sociedades. A este respecto el art. 7º de la Ley de este tributo describe los casos en que los rendimientos se entienden obtenidos por medio de establecimiento permanente; precepto que se desarrolla en los arts. 306 y ss. del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades<sup>39</sup>.

38. Como se recordará, la disposición adicional 5ª de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ha dado nueva redacción, entre otros preceptos, al art. 10 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Como innovación positiva la califica MAROTO SAEZ, A.: "Tributación de no residentes en el Proyecto de Ley del IRPF", Impuestos, núm. 6 (1991), págs. 12-13. Sin embargo posteriormente veremos cómo la originalidad y trascendencia del precepto son limitadas.

39. Sobre el concepto y las implicaciones tributarias del establecimiento permanente puede verse la monografía de GONZALEZ POVEDA, V.: "Tributación de no residentes", *ob. cit.*, págs. 118 y ss.

## **estudios**

También es importante resaltar que la norma considera representantes de los establecimientos permanentes a quienes figuren como tales en el Registro Mercantil. Esta previsión, que en principio debe considerarse correcta, supone la admisión en el ámbito tributario de la representación otorgada en el campo jurídico privado y, más concretamente, en el Derecho mercantil. En definitiva, constituye una aplicación, en los tributos en que así se prevé, de lo establecido en el vigente Reglamento del Registro Mercantil, aprobado por Real Decreto 1597/1989, de 29 de diciembre<sup>40</sup>. No obstante hemos de indicar que, al estar en presencia de establecimientos permanentes pertenecientes a empresarios individuales, la operatividad del precepto no tendrá gran relevancia ya que la inscripción de estos empresarios es facultativa, a diferencia de las sociedades cuya inscripción resulta obligatoria de acuerdo con el art. 81 del Reglamento del Registro Mercantil.

En defecto de los anteriores, el precepto que analizamos considera representantes, siempre a efectos del Impuesto sobre la Renta, a quienes figuren facultados para contratar en nombre del establecimiento permanente. A propósito de esta previsión normativa debemos realizar dos breves reflexiones: la primera consiste en que realmente esta parte del precepto no supone una innovación, pues ya aparecía recogida en términos muy similares en el art. 309-1 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades<sup>41</sup>; la segunda se concreta en destacar la vaguedad e imprecisión del legislador ya que la norma puede referirse tanto al apoderado general o factor como a los apoderados singulares. Sin entrar en mayores precisiones nos inclinamos por la primera de las alternativas mencionadas.

Finalmente, la norma que comentamos establece que cuando estos "representantes" no estuviesen domiciliados en territorio español, será aplicable lo dispuesto en el apartado anterior; es decir, los titulares no residentes de los establecimientos permanentes vendrán obligados a nombrar una persona física o jurídica con domicilio en España, para que les represente ante la Administración tributaria en relación con sus obligaciones por este Impuesto. En definitiva, a través de la modalidad de representación que aquí se analiza se enerva la aplicación del deber general de representación de los no residentes establecido en el art. 22-1 de la Ley. El afán del legislador tributario por disponer siempre de un interlocutor válido cuando se trata de sujetos pasivos no residentes, le ha llevado al resultado paradójico, salvo el supuesto excepcional previsto en el segundo párrafo del art. 22-2, de que estos sujetos no deberán designar representante ni, consiguientemente, comunicar a la Administración su nombramiento, con lo que no incurrirán en la infracción tributaria tipificada en el apartado 3 del mismo art. 22. Dudamos, al menos respecto de las personas físicas, que este precepto sea más eficaz que el deber general de designar representante.

40. El art. 87 dispone que en la hoja abierta a cada empresario individual se inscribirán, entre otros extremos, los poderes generales, así como su modificación, renovación y sustitución, y en el art. 90 se establece que en la inscripción primera del empresario individual se expresará, entre otros aspectos, el domicilio del establecimiento principal y, en su caso, de las sucursales.

41. Este precepto establece: "A los efectos de este Impuesto, se considerarán representantes de los establecimientos permanentes quienes figuren facultados para contratar en nombre del mismo".

Se recuerda, por último, que el representante en ningún caso aparece vinculado ante la Administración tributaria al cumplimiento de la obligación tributaria y de los deberes formales del representado. La relación representante-representado es ajena al Derecho tributario y se traslada al ámbito del Derecho privado.

## 6. RESPONSABILIDAD DE LOS DEPOSITARIOS O GESTORES.

El apartado 3 del art. 6 de la nueva Ley del Impuesto sobre el Patrimonio dispone: "En todo caso, el depositario o gestor de los bienes o derechos de los no residentes responderá solidariamente del ingreso de la deuda tributaria correspondiente a este Impuesto por los bienes o derechos depositados o cuya gestión tenga encomendada".

Se trata de una novedad de la Ley que acarrea importantes consecuencias ya que califica a los depositarios o gestores como responsables solidarios de la deuda tributaria; sin embargo determinar el alcance de la norma no es tarea sencilla por la imprecisión y vaguedad de los términos empleados. A esclarecer en alguna medida el precepto en examen se destinan las apreciaciones que siguen.

Debe ponerse de manifiesto que causa cierta sorpresa la ubicación de la norma, incluida en el art. 6, dedicado a regular los representantes de los sujetos pasivos no residentes en España. Esta circunstancia extraña aún más si se tiene presente que las Leyes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades, que contienen preceptos muy similares, no siguen la pauta de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio al incorporar la norma indicada a los preceptos que regulan la representación de los no residentes en España (arts. 22 y 10, respectivamente); sino que ambas la integran en artículos dedicados a establecer los tipos de gravamen (arts. 19-3 y 23-6, respectivamente). Así pues, este análisis comparado de preceptos ofrece base suficiente para defender la idea de que el legislador tributario no pretende, como pudiera desprenderse de un análisis aislado del art. 6 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, una conexión entre la figura del representante y la del depositario o gestor de los bienes o derechos de los no residentes. En definitiva, en base al argumento expuesto se puede defender la conclusión de que los depositarios y gestores serán responsables solidarios con independencia de que exista o no relación representativa con el no residente<sup>42</sup>. El legislador incluye esta norma en el art. 6 porque es el único precepto que expresamente se dedica en la Ley a los no residentes.

---

42. La cuestión no está clara y en sentido contrario parece pronunciarse el profesor ALBIÑANA, C. al escribir: "Ampliando las remisiones normativas antes formuladas, se opina que habrá que distinguir la figura del «representante» respecto de las del «depositario» y del «gestor» en la medida que en estas últimas también habrá «representación» del no-residente, además de que la Hacienda Pública considere a uno y a otro como «representante» en el marco del art. 46-1 de la Ley General Tributaria" (*"El representante tributario de los no residentes"*, ob. cit., pág. 20).

Recuérdese que en el art. 17-3 de la Ley 5/1983, de 29 de junio, se declaraba responsable solidario de las cuotas correspondientes a los rendimientos cuya gestión efectuaba el representante del no residente sin mediación de establecimiento permanente.

## estudios

Otra cuestión a abordar, teniendo presente lo dicho con anterioridad, consiste en tratar de precisar el contenido de los términos "depositarios" o "gestores". En lo que concierne al primero, el problema no es excesivamente complejo ya que nuestro Derecho positivo regula en los arts. 1.758 a 1.789 del Código Civil el depósito civil y en los arts. 303 a 310 del Código de Comercio el depósito mercantil.

Mayores dificultades plantea concretar el término gestor ya que esta figura puede tener su origen en contratos de muy diverso tipo. Sobre el mismo el profesor ALBIÑANA escribe: "Respecto al gestor hay que entender que sus funciones consisten en el ejercicio de los derechos y de las acciones correspondientes a los bienes y derechos del no-residente; a la selección de las inversiones a nombre y por cuenta del no-residente si se las hubiera cursado; compra y venta de toda clase de activos, etc.". Unos párrafos más adelante afirma: "Se podrá explicar o razonar esta novedad de la Ley tributaria considerando que en toda gestión (no así en todo depósito) concurren obligaciones de buena gestión entre las que estarán las de cumplimiento de las leyes españolas y, entre éstas, las tributarias. La propia gestión de negocios ajenos a que se refieren los arts. 1888 y siguientes del Código Civil, coloca al "gestor" de los bienes y derechos en el cumplimiento de tales obligaciones, sobre todo si las ha asumido voluntariamente con mandato (expreso) del no-residente. No es de sorprender que la Ley tributaria se ampare en estos contratos (como, por ejemplo, el depósito administrado de valores a que alude el art. 308 del Código de Comercio), para montar la expresada responsabilidad tributaria en su modalidad de solidaria (porque supone que en un determinado momento pudo el depositario o el gestor retener —o recobrar— el importe de la deuda tributaria, además de pedir la oportuna provisión de fondos a su mandante)"<sup>43</sup>. En definitiva, gestor puede entenderse como sinónimo de persona que administra bienes por cuenta de otra, haya o no representación. En cualquier caso, entendemos que estamos en presencia de un supuesto de responsabilidad oneroso en exceso ya que el depositario o gestor que satisface la deuda tributaria del no residente se va a encontrar en la práctica con graves dificultades para ejercer la acción de regreso correspondiente.

Por último, es oportuno señalar que el precepto en examen limita la responsabilidad solidaria del depositario o gestor a la parte de deuda tributaria que corresponda a los bienes o derechos depositados o cuya gestión tenga encomendada. Esto significa que estas personas no responden de la deuda tributaria correspondiente a otros bienes, cuya titularidad ostente el sujeto pasivo no residente, pero que ellos no tengan depositados o gestionen. Como estamos en presencia de un impuesto progresivo, el límite de esta responsabilidad vendrá determinado, a nuestro juicio, por el importe resultante de aplicar a la valoración de los bienes depositados o gestionados el tipo medio de gravamen, adicionado ese importe con la parte proporcional de otros posibles elementos de la deuda tributaria que puedan concurrir en cada caso.

43. "Ibidem", págs. 20-21. Sobre los términos examinados puede verse también: ARGILES GARCÉS DE MARCILLA, J. L.: "La deuda tributaria de las personas físicas no residentes y la responsabilidad tributaria", *ob. cit.*, págs. 180-181 y HERNÁN LACASA SALAS, J. y DEL PASO BENGÓA, J. M<sup>a</sup>: "La regularización fiscal y la nueva legislación de Renta y Patrimonio", *ob. cit.*, pág. 177.