
estudios

LOS IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y EL PATRIMONIO DE LOS NO RESIDENTES: UN ANALISIS DOCTRINAL^(*)

Joan Francesc PONT I CLEMENTE
Profesor Titular de Derecho Tributario (UB)
y miembro de la AEDAF

Hasta fechas recientes, la imposición sobre la renta y el patrimonio de los llamados *no residentes* se ha desarrollado huérfana de una legislación comprensible y, todavía hoy, entremezclada sin orden ni concierto en las diversas leyes reguladoras de la imposición de los *residentes*. El presente trabajo quiere ser una contribución al *análisis sistemático* de la *tributación real* (como contrapuesta a *tributación personal*) de las rentas y de los patrimonios en España. Nótese, de entrada, que en mi estudio no haré referencia a la llamada por la Ley obligación real, que constituye una expresión desafortunada, dado que toda obligación implica un vínculo personal, sino que definiré diversos impuestos reales, es decir, tributos que aunque tengan por referencia última a una persona –lo cual ocurre con todos los tributos–, giran, se configuran primordialmente sobre la cosa gravada (las rentas o los patrimonios circunscritos a un territorio) y no sobre la persona.

— I —

LOS IMPUESTOS REALES SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS Y SOBRE SOCIEDADES: ¿HACIA UN IMPUESTO UNICO SOBRE LA RENTA DE LOS NO RESIDENTES?

1. INTRODUCCION.

1.1. Concepto.

Al lado del impuesto personal sobre la renta de las personas físicas y del impuesto personal sobre sociedades, existen desde un punto de vista doctrinal dos impuestos distintos que gravan las rentas obtenidas en España por los no residentes, que tienen su propia sistemática y que pueden denominarse como *impuesto real sobre la renta de las personas físicas* e *impuesto real sobre las sociedades*. Su regulación es prácticamente uniforme por lo que cabe hablar de un *impuesto único sobre las rentas de los no residentes* o impuesto real sobre la renta. Sus rasgos característicos son los siguientes:

(*) Charla impartida durante las Jornadas de Estudio sobre la tributación de los no residentes, celebradas en Barcelona en mayo de 1992.

== estudios ==

- es un impuesto *directo*, puesto que la carga tributaria recae sobre el propio sujeto pasivo.
- de naturaleza *real*, porque el eje de estructuración primordial del tributo son unas determinadas rentas configuradas en los límites de un territorio y no la persona que las obtiene.
- *proporcional*, porque la prestación tributaria consiste en una alícuota pura y simple de la renta gravada, siempre igual con independencia de su cuantía.
- *objetivo con algunos ribetes de subjetividad*, dado que si bien contempla algunas medidas de adecuación del tributo a las circunstancias concretas de cada sujeto pasivo, éstas carecen de relevancia cuando las rentas se obtienen sin establecimiento permanente y sólo juegan un cierto papel en relación a los establecimientos permanentes.
- *de estructura dual*, al configurarse en dos modalidades ciertamente distintas: una que contempla rentas individualizadas gravadas *separadamente por cada devengo total o parcial de renta*, y otra que considera conjuntamente *la totalidad de las rentas imputables a un establecimiento permanente*.

Resumiendo lo expuesto, puede definirse el impuesto real sobre la renta como un impuesto de carácter directo, esencialmente objetivo y proporcional, de naturaleza real, que grava las rentas obtenidas en España por las personas físicas o jurídicas no residentes, con o sin la mediación de un establecimiento permanente.

1.2. Fuentes.

El impuesto real sobre la renta se rige por la Ley 18/1991, de 6 de junio del IRPF, y por la Ley 61/1978, de 27 de diciembre modificada por la primera de las citadas, aunque sin perjuicio de lo dispuesto en los Tratados y Convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno. Para las personas residentes en Estados con Convenio, prevalece sobre el Derecho interno el contenido del Tratado, en virtud del cual se asigna la potestad tributaria sobre una determinada materia imponible a uno de los Estados contratantes o a ambos, pero fijándole a uno de ellos un límite máximo. De esta forma, sólo si el Convenio lo permite, puede un Estado contratante gravar una determinada renta o, en su caso, hacerlo hasta un nivel preestablecido.

En materia de fuentes la situación dista mucho de ser la adecuada y la exigida por el principio constitucional de seguridad jurídica. Se producen situaciones de difícil comprensión por el contribuyente como la pervivencia del vetusto Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (R.D. 2631/1982, de 15 de octubre), técnicamente derogado en muchos de sus preceptos, pero que se aplica en ciertas cuestiones no sólo al Impuesto sobre Sociedades sino también al IRPF, como, por ejemplo en materia de establecimientos permanentes, y, de otro lado, la promulgación del nuevo Reglamento del IRPF, cuyo título VII dedicado a la *obligación real de contribuir* está encabezado por el artículo 69 que declara aplicables las normas que siguen a los sujetos pasivos del IRPF y, *cuando proceda*, a los del Impuesto sobre Sociedades. ¿Dónde queda el artículo noveno de la Ley General Tributaria?

En realidad, la explicación radica en que para la Administración (y como resultado, para el legislador), en la práctica, existe un sólo impuesto sobre la renta de los no residentes, lo que justifica adicionalmente el presente análisis.

2. EL HECHO IMPONIBLE.

El hecho imponible en este impuesto de naturaleza real lo constituye la obtención por una persona física o jurídica no residente de rendimientos o incrementos de patrimonio producidos en territorio español. No se trata aquí, por tanto, de globalizar las rentas de una misma persona, sino de aislar la parte de esas rentas obtenidas en territorio español.

2.1. Elemento objetivo.

En la configuración del hecho imponible adquieren singular relieve junto al aspecto material del elemento objetivo los aspectos espacial y temporal.

2.1.1. Aspecto material.

La delimitación del aspecto material es objeto de particular atención en el artículo 70 del Reglamento del IRPF, igualmente aplicable a ambos impuestos sobre la renta de las personas físicas y jurídicas, dedicado a precisar qué es lo que se consideran rendimientos e incrementos o disminuciones patrimoniales producidos en territorio español, según la siguiente enumeración:

a) Los rendimientos de actividades empresariales o profesionales obtenidos mediante establecimiento permanente situado en territorio español. En materia de calificación del *establecimiento permanente* se remite a lo prevenido en la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

b) Los rendimientos de actividades empresariales obtenidos sin mediación de establecimiento permanente cuando las actividades se realicen en territorio español. No obstante, no se considerarán obtenidos o producidos en territorio español los rendimientos derivados de la instalación o montaje de maquinaria o instalaciones importadas en territorio español cuando la instalación o el montaje se realicen por el proveedor de la maquinaria o instalaciones y su importe no exceda del 20% del precio de adquisición de los elementos importados.

c) Los rendimientos derivados de prestaciones de servicios tales como la realización de estudios, proyectos, asistencia técnica, apoyo a la gestión, así como de servicios profesionales, cuando la prestación se realice o se utilice en territorio español. Se entenderán utilizadas en territorio español las prestaciones que sirvan a actividades empresariales o profesionales realizadas en territorio español o se refieran a bienes situados en el mismo.

estudios

d) Los rendimientos del trabajo dependiente cuando el trabajo se preste en territorio español.

e) Los rendimientos obtenidos en relación con la actuación personal de artistas y deportistas en territorio español, aun cuando se atribuyan a persona o entidad distinta del artista o deportista.

f) Los dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en fondos propios de entidades, públicas o privadas, residentes en España.

g) Los intereses, cánones y otros rendimientos del capital mobiliario, satisfechos por personas o entidades, públicas o privadas, residentes en España o por establecimientos permanentes situados en territorio español, o que retribuyan prestaciones de capital utilizadas en territorio español. No obstante, no tendrán la consideración de rentas obtenidas en territorio español los rendimientos de los depósitos y operaciones que cumplan análogas funciones, en moneda extranjera y de las cuentas extranjeras en pesetas que se satisfagan a personas o entidades no residentes en España, salvo que el pago se realice a un establecimiento permanente, por el Banco de España y Bancos, Cajas de Ahorro, Cajas Rurales y Cooperativas de Crédito y demás establecimientos con funciones delegadas del mismo.

h) Los rendimientos derivados, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a los mismos.

i) Los incrementos de patrimonio derivados de valores emitidos por personas o entidades, públicas o privadas, residentes en España.

j) Los incrementos de patrimonio derivados, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a los mismos. En particular, los incrementos de patrimonio derivados de derechos o participaciones en una sociedad o entidad, residente o no, cuyo activo esté constituido principalmente por bienes inmuebles situados en territorio español; y los incrementos de patrimonio derivados de la enajenación de derechos o participaciones en una sociedad o entidad, residente o no, que atribuyan a su titular el derecho de disfrute sobre bienes inmuebles situados en territorio español.

k) Los incrementos de patrimonio derivados de otros bienes muebles situados en territorio español o de derechos que deban cumplirse o se ejerciten en dicho territorio.

En efecto, como en el impuesto personal, están sujetos al impuesto real los incrementos y disminuciones de patrimonio entendidos como las variaciones en el valor del patrimonio del sujeto pasivo que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél.

Sin embargo, en el impuesto real sobre la renta de las personas físicas (en la modalidad de gravamen sobre las *rentas obtenidas sin establecimiento permanente*) se excluye la aplicación de la no sujeción de los incrementos de patrimonio que se pongan de manifiesto como consecuencia de transmisiones onerosas cuando el importe global de éstas durante el año natural no supere 500.000 pesetas, y

tampoco rige la referencia a la no estimación de incremento o disminución de patrimonio en los supuestos de división de la cosa común, en la disolución de la sociedad de gananciales o en la extinción del régimen económico matrimonial de participación, en la disolución de comunidades de bienes y en los supuestos de reducción de capital.

Se entenderán asimismo obtenidos o producidos en territorio español los rendimientos satisfechos por empresarios individuales o profesionales residentes en territorio español, personas jurídicas o entidades, públicas o privadas, residentes en dicho territorio y establecimientos permanentes situados en territorio español, aunque esta norma no será aplicable cuando se trate de los siguientes rendimientos:

a) Los satisfechos por razón de actividades empresariales, distintas de las mencionadas a continuación, cuando aquéllas se realicen íntegramente en el extranjero. En particular, se entenderán incluidos los satisfechos por razón de compraventas internacionales de mercancías, incluidas las comisiones de mediación en las mismas, así como los gastos accesorios y conexos.

b) Los satisfechos por razón de los servicios o prestaciones de realización de estudios, proyectos, asistencia técnica, apoyo a la gestión y profesionales, cuando dichos servicios o prestaciones se realicen íntegramente fuera del territorio español y estén directamente vinculados a actividades empresariales o profesionales del pagador realizadas en el extranjero, salvo que se refieran a bienes situados en territorio español.

c) Los satisfechos a personas o entidades no residentes por establecimientos permanentes situados en el extranjero, con cargo a los mismos, cuando las prestaciones correspondientes estén directamente vinculadas con la actividad del establecimiento permanente en el extranjero.

En forma verdaderamente asistemática, porque ha de deducirse de retazos sueltos de la normativa, la Ley regula algunos *hechos imponibles* peculiares del impuesto real:

a) A los establecimientos permanentes radicados en España se les permite en el artículo 13.n) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aplicable por remisión al IRPF, deducir la parte que racionalmente pueda imputarse a dicho establecimiento de los gastos de dirección y generales de administración de la *matriz*. Pues bien, como contrapartida a dicha deducibilidad para el establecimiento permanente (con antecedente en la Ley 5/1983, de 29 de junio), se establece la sujeción como renta obtenida por la *casa central* sin establecimiento permanente de la cuantía de tales gastos. Cuando la matriz del establecimiento resida en un país con Convenio no estará sujeto al impuesto por este concepto.

b) A efectos exclusivos del IRPF, al establecerse como fecha del devengo el 31 de diciembre, el artículo 16.2.2ª.b) de la Ley, especifica la sujeción al impuesto real del rendimiento *estimado* (del 2 por 100 de su valor a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio) de los bienes inmuebles urbanos (salvo los terrenos no edificadas) de uso propio.

estudios

c) Finalmente, se configura como hecho imponible del impuesto real (tras el intento frustrado de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1991), en el párrafo segundo del artículo 19.2 de la Ley del IRPF y en el nuevo art. 23.4 de la Ley del IS, *la transferencia al extranjero de las rentas obtenidas por no residentes a través de un establecimiento permanente*.

Esta es una novedad en nuestro Derecho, importada fundamentalmente de los Estados Unidos, metida con calzador en el ordenamiento casi a hurtadillas mediante dos simples líneas incorporadas a las leyes respectivas en los artículos dedicados a la "deuda tributaria" y que resulta de difícil encaje con la falta de personalidad jurídica del establecimiento permanente. La sujeción se refiere sólo a los residentes en países sin Convenio o en aquellos países cuyo Convenio lo prevé expresamente (Canadá, Suecia y Estados Unidos), no hallándose sujetos ni los residentes en los demás países con Convenio, ni en ninguno de los Estados de la Comunidad Europea (estos últimos en virtud de la no sujeción expresa regulada en el artículo 22 de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre).

2.1.2. Aspecto espacial.

El impuesto real grava, única y exclusivamente, rentas producidas en territorio español. He aquí cómo se colocan en primer plano los rendimientos en sí mismos, con independencia de la persona no residente que los perciba. La referencia a la producción de las rentas en territorio español como requisito imprescindible para la sujeción al impuesto real afecta al aspecto material en cuanto que el territorio resulte ser un elemento esencial de la acotación del objeto del impuesto y afecta al aspecto espacial en razón a que determina la eficacia de la norma tributaria en el espacio. Esta doble función del territorio excusa de repetir aquí lo ya analizado extensamente al tratarse el aspecto material.

2.1.3. Aspecto temporal.

En el IRPF:

El devengo del impuesto real sobre la renta de las personas físicas se entiende producido:

- a) Tratándose de rendimientos, cuando resulten exigibles o en la fecha del cobro, si fuera anterior.
- b) Cuando se trate de rendimientos de bienes inmuebles de uso propio, el último día del año natural.
- c) Tratándose de incrementos de patrimonio, cuando tenga lugar la alteración patrimonial.

Para las rentas obtenidas mediante establecimiento permanente ha de entenderse que el devengo del impuesto real se produce el 31 de diciembre de cada año para

el período impositivo constituido por el año natural, con idénticas regulación y excepciones a las previstas para el impuesto personal en los artículos 93 y 94 de la Ley del IRPF.

En el IS:

El devengo del impuesto real sobre la renta de las sociedades se produce —a tenor del artículo 21 de la Ley del IS—:

— para las rentas obtenidas sin establecimiento permanente, aunque la Ley todavía se refiere a "cuando se solicite la autorización correspondiente para retirar del territorio nacional los rendimientos gravados" ha de entenderse que es el momento de la transferencia al exterior.

— para las rentas obtenidas mediante establecimiento permanente, el último día del período impositivo o el de cese de la actividad.

2.1.4. Aspecto cuantitativo.

Cuyo estudio se remite al de la base imponible.

2.2. Elemento subjetivo.

El elemento subjetivo del hecho imponible, constituido por la relación existente entre el elemento objetivo del hecho imponible y *alguien* unido o vinculado al mismo, sujeto a gravamen, se identifica en el impuesto real con la persona física o jurídica no residente en territorio español que, sin embargo, obtenga rendimientos o incrementos de patrimonio obtenidos en el mismo.

Resulta particularmente relevante a efectos de la configuración del hecho imponible el lugar de residencia de la citada persona, debiendo distinguirse cuatro supuestos fundamentales:

a) *Residencia en otro Estado miembro de la Comunidad Europea:* de un lado, la propia Ley del Impuesto (en el IRPF) o las Leyes de Presupuestos para 1992 y 1993 (en el IS) establecen la no sujeción (descrita, sin embargo, como exención) de los intereses e incrementos de patrimonio derivados de bienes muebles pertenecientes a residentes en otros Estados de la CEE, en las condiciones que más adelante se verán; y, de otro, todos los países comunitarios, salvo, por el momento, Grecia e Irlanda, han firmado con España un Convenio para evitar la doble imposición, Convenios que, en ocasiones, limitan la potestad tributaria del Estado español impidiéndole gravar ciertas rentas, lo que afecta la configuración del hecho imponible y por ello se señala aquí, o fijando un tope máximo de tributación, como se estudiará al analizar el tipo de gravamen. Así, por ejemplo, los Convenios impiden, por regla general, gravar en España las rentas obtenidas por la prestación de servicios profesionales u otras actividades de carácter independiente realizadas

estudios

en España, sin disponer en ella de una *base fija* (término equivalente a *establecimiento permanente* en nuestro Derecho) por residentes en los Estados contratantes.

b) *Residencia en otros países con Convenio*: para los que resulta aplicable la observación anterior relativa a la limitación de la potestad tributaria que implica, en ocasiones, la no sujeción de determinadas rentas al impuesto real español, a pesar de lo regulado en el Derecho interno.

c) *Residencia en países o territorios considerados como paraísos fiscales*: en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, se señalan los países o territorios que han de considerarse con carácter de *paraísos fiscales*, en relación a los intereses e incrementos derivados de la Deuda Pública obtenidos por no residentes o de bienes muebles en general obtenidos por residentes en países miembros de la CEE. A los residentes en estos territorios o países no se les aplica la previsión de que dichas rentas se entienden no obtenidas en España. Los llamados *paraísos fiscales* son los siguientes:

- | | |
|---------------------------------|---|
| 1. Principado de Andorra | 2. Antilla Neerlandesas |
| 3. Aruba | 4. Emirato del Estado de Bahrein |
| 5. Sultanato de Brunei | 6. República de Chipre |
| 7. Emiratos Arabes Unidos | 8. Gibraltar |
| 9. Hong-Kong | 10. Anguilla |
| 11. Antigua y Barbuda | 12. Las Bahamas |
| 13. Barbados | 14. Bermuda |
| 15. Islas Caimanes | 16. Islas Cook |
| 17. República de Dominica | 18. Granada |
| 19. Fiji | 20. Islas de Guernesey y de Jersey
(Islas del Canal) |
| 21. Jamaica | 22. República de Malta |
| 23. Islas Malvinas | 24. Isla de Man |
| 25. Islas Marianas | 26. Mauricio |
| 27. Montserrat | 28. República de Naurú |
| 29. Islas Salomon | 30. San Vicente y las Granadinas |
| 31. Santa Lucía | 32. República de Trinidad y Tobago |
| 33. Islas Turks y Caicos | 34. República de Vanuatu |
| 35. Islas Vírgenes Británicas | 36. Islas Vírgenes de Estados Unidos
de América |
| 37. Reino Hachemita de Jordania | 38. República de Libanesa |
| 39. República de Liberia | 40. Principado de Liechtenstein |
| 41. Gran Ducado de Luxemburgo | 42. Macao |
| 43. Principado de Mónaco | 44. Sultanato de Omán |
| 45. República de Panamá | 46. República de San Marino |
| 47. República de Seychelles | 48. República de Singapur |

En relación a Luxemburgo, está incluido en la lista, aunque sólo por lo que respecta a las rentas percibidas por las Sociedades a que se refiere el párrafo 1 del Protocolo anexo al Convenio para evitar la doble imposición de 3 de junio de

1986. Estas Sociedades son los *holdings* definidos en la legislación especial luxemburguesa contenida en la Ley de 31 de julio de 1929 o norma que, en su caso, la haya sustituido. Para conocer, pues, el tratamiento en Derecho tributario español de los intereses pagados a una entidad luxemburguesa resulta necesario saber si en aquel país tiene o no la consideración de *holding*. Si la respuesta es afirmativa, deberá liquidarse el impuesto ordinariamente al tipo del 10% (para las excepciones, *vid.* art. 11 del Convenio). Si la respuesta es negativa, no existirá sujeción al tributo.

Un aspecto que debe ser valorado críticamente es la deslegalización de la regulación del hecho imponible que se produce como resultado de la atribución al Gobierno de la facultad de aprobar y modificar la lista de *paraísos fiscales*.

d) *Otros países sin Convenio*: a los residentes en estos países se les aplica pura y simplemente el Derecho interno español a los efectos del impuesto real sobre la renta.

2.3. Supuestos de no sujeción.

Bajo la rúbrica *supuestos especiales de exención: rentas no obtenidas en España*, el artículo 17 de la Ley del IRPF y, aunque sin título, el coincidente artículo 70 de la Ley de Presupuestos para 1992 y 1993 en relación al IS regulan un conjunto de verdaderos supuestos de no sujeción, como se deduce de la segunda parte del propio título y de que cuando esta norma fue aprobada por primera vez (en el Real Decreto-Ley 5/1990, de 20 de diciembre, de medidas fiscales urgentes) no se hiciera para nada mención en ella del término *exención*.

En efecto, cuando el legislador califica determinadas rentas como no obtenidas en España está incidiendo, como se ha visto, en la descripción normativa de los aspectos material y espacial del elemento objetivo del hecho imponible, de tal modo que la concurrencia o no concurrencia de las circunstancias de espacio configuradoras del hecho imponible determinará la sujeción o no sujeción al tributo. Que donde la norma original no calificaba, la vigente añadida que lo regulado constituye una exención no empece que la verdadera naturaleza jurídica de la institución descrita sea la de supuesto de no sujeción, particularmente claro en este caso, dado que el objeto del tributo son las rentas *producidas* en territorio español y la excepción delimita rentas no *obtenidas* en España. Esta es la enumeración legal:

a) Los intereses e incrementos de patrimonio derivados de bienes muebles *estarán exentos* en España, cuando correspondan a personas físicas o jurídicas no sujetas por obligación personal de contribuir que tengan su residencia habitual en otros Estados miembros de la Comunidad Económica Europea y no operen a través de establecimiento permanente en España. Esta norma no será de aplicación, salvo lo establecido en Convenios o Tratados Internacionales, a los incrementos de patrimonio derivados de la transmisión de acciones, participaciones u otros derechos en una sociedad, persona jurídica o entidad cuando el activo de dicha

estudios

sociedad, persona jurídica o entidad consista principalmente, directa o indirectamente, en bienes inmuebles situados en territorio español, y cuando durante el período de doce meses precedente a la transmisión, el sujeto pasivo, su cónyuge o personas vinculadas con aquél por parentesco hasta el tercer grado inclusive hayan participado, directa o indirectamente, en al menos el 25 por 100 del capital o patrimonio de dicha sociedad, persona jurídica o entidad.

b) Los intereses e incrementos de patrimonio derivados de la Deuda Pública, obtenidos por personas físicas o jurídicas no residentes que no operen a través de establecimiento permanente en España, no se considerarán obtenidos o producidos en España.

Los dos supuestos anteriores no incluyen los intereses o incrementos de patrimonio obtenidos a través de los países o territorios considerados *paraísos fiscales*.

c) Los rendimientos del capital mobiliario e incrementos o disminuciones de patrimonio derivados de valores emitidos en España por personas físicas o jurídicas no residentes sin mediación de establecimiento permanente, no se considerarán obtenidos o producidos en territorio español, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al inversor titular de los valores, cualquiera que sea el lugar de residencia de las instituciones financieras que actúen como agentes de pagos o medien en la emisión o transmisión de los valores.

No obstante, cuando el titular de los valores sea un residente o un establecimiento permanente en España, tales rendimientos o incrementos de patrimonio quedarán sujetos al Impuesto (personal, en el primer caso, y real, en el segundo) y, si procede, al sistema de retención a cuenta, que se practicará por la entidad financiera residente que, de acuerdo con la normativa vigente de control de cambios, actúe como depositaria de los valores.

d) No se considerarán rendimientos o incrementos de patrimonio obtenidos en España tampoco los procedentes del arrendamiento o cesión de contenedores o de buques y aeronaves a casco desnudo, utilizados en la navegación marítima o aérea internacional.

2.4. El régimen de transparencia fiscal en relación a socios no residentes.

La Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, no contempló la posibilidad de que existieran socios no residentes de sociedades transparentes, y tanto el artículo 30.1 del Reglamento del IRPF como el 336 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, prohibieron la opción por la transparencia voluntaria de aquellas sociedades que los tuvieran. Sin embargo, el legislador se quedó a mitad de camino por falta de previsión, ya que al no establecer, la Ley, una expresa salvedad, las sociedades sometidas obligatoriamente a transparencia fiscal (las de cartera y mera tenencia de bienes que reunieran determinados requisitos), era evidente que podían tener socios residentes y no residentes. Así tuvo que reconocerlo

la contestación a una consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 27 de octubre de 1983, que arbitró, en sede notoriamente impropia, la "solución" de considerar los rendimientos atribuidos al socio como rendimientos obtenidos directamente por el mismo, rendimientos que sólo podían ser tratados, en el caso de entidades no residentes, como rentas obtenidas en España a través de un establecimiento permanente. Esta insólita y censurable situación de provisionalidad legislativa perduró hasta la promulgación del Real Decreto-Ley 7/1989, de 29 de diciembre, cuyo artículo 21 dio nueva redacción al artículo 23 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, estableciendo en la letra a) del párrafo 3, el tipo de gravamen del 25 por 100 para los rendimientos imputados en régimen de transparencia a sociedades no residentes, haciendo lo propio el artículo 12 del mismo Real Decreto-Ley con las personas físicas no residentes para las que estableció idéntico tipo de gravamen (ambas medidas confirmadas por los artículos 16 y 7 de la Ley 5/1990, de 29 de junio, y repetidas en la Ley de Presupuestos para 1991 y en el R.D.L. 5/1990, de 20 de diciembre). Sin embargo, –como tuve ocasión de comentar en el nº 10 de esta Revista– la práctica administrativa seguida hasta 1989 y el criterio legislativo introducido en 1990 eran aplicables exclusivamente, a los Estados con los que España no tiene suscrito Convenio de doble imposición y a aquéllos cuyo Convenio, como en el caso de Luxemburgo, remiten la cuestión a las disposiciones de la legislación interna española, pues, al no contemplar los Convenios de doble imposición, ordinariamente, la atribución de rendimientos por transparencia fiscal, sólo cabe clasificar esta figura en el capítulo de "otras rentas" para las que rige el precepto contenido, por ejemplo, en el artículo 21 del Convenio con Suiza, consistente en que "las rentas de un residente de un Estado contratante no mencionadas expresamente en los artículos anteriores, sólo pueden someterse a imposición en este Estado".

A partir de los ejercicios cerrados desde el 1 de enero de 1992, se modifica dramáticamente el régimen de transparencia fiscal. En efecto, la imputación de rentas propia de este régimen se restringe en la Ley exclusivamente a los socios residentes. Para los socios no residentes, o más exactamente para la porción del resultado de la Sociedad atribuible a los socios no residentes se excluye el régimen de transparencia y se mantiene el régimen ordinario de tributación.

Se establece, en consecuencia, que las sociedades en régimen de transparencia no tributarán por el Impuesto sobre Sociedades por la parte de base imponible imputable a los socios personas físicas o jurídicas residentes en territorio español. Los dividendos o distribuciones de beneficios que correspondan a socios residentes y procedan de períodos impositivos durante los cuales la Sociedad se hallase en régimen de transparencia no tributarán por este impuesto.

No se aclara qué ocurrirá con las distribuciones de beneficios producidas tras la entrada en vigor de la Ley, correspondientes a socios no residentes y provenientes de períodos en los que la sociedad se hallara en régimen de transparencia. En efecto de previsión al respecto, es obvio que tales distribuciones de beneficios se hallarán sometidas al régimen ordinario.

Los dividendos o distribuciones equivalentes acordados que correspondan a los socios no residentes, tributarán en tal concepto de conformidad con las normas

== estudios ==

generales sobre tributación de no residentes y los Convenios de doble imposición suscritos por España.

A nadie se le escapa las dificultades fiscales y mercantiles que la nueva normativa generará, al carecer verdaderamente de justificación jurídica. La discriminación entre el beneficio imputable a los socios residentes y el imputable a los socios no residentes no deja de ser una contradicción más derivada de un régimen, el de transparencia, calificado por la doctrina como un extraño injerto. En lugar de rectificar, se opta por incrementar tales contradicciones.

No debe olvidarse, finalmente, que el artículo 24 de la Ley 12/1991, de 29 de abril, mantiene para las *Agrupaciones de Interés Económico* (A.I.E.) el régimen de transparencia fiscal, sin limitaciones respecto a la imputación de pérdidas. Tratándose de socios no residentes en territorio español las bases imponibles se considerarán obtenidas en España si, conforme a lo dispuesto en la letra a) del artículo 7º de la Ley del Impuesto sobre Sociedades o del respectivo Convenio para evitar la doble imposición internacional, resultare que la actividad realizada por dichos socios a través de la A.I.E. determina la existencia de un establecimiento permanente en territorio español. Las bases imponibles se gravarán, en su caso, de acuerdo con las normas en vigor para las rentas de los establecimientos permanentes aunque la distribución efectiva de los resultados así gravados no dará lugar a ninguna otra imposición.

2.5. Régimen fiscal aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes de la Comunidad Europea¹.

El Título II de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, incorpora a la normativa española la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, en cumplimiento de las obligaciones contraídas por España en su adhesión a las Comunidades Europeas.

La citada Directiva fue adoptada por el Consejo de la CEE al considerar que las disposiciones fiscales por las que se rigen las relaciones entre sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes varían de un Estado miembro a otro y son, generalmente, menos favorables que las que se aplican a las relaciones entre sociedades matrices y filiales de un mismo Estado miembro. De esta forma la cooperación entre sociedades de Estados miembros diferentes queda en desventaja con relación a la cooperación entre sociedades de un mismo Estado miembro, siendo conveniente eliminar dicha situación mediante el establecimiento de un régimen común, facilitando de este modo los grupos de sociedades a escala comunitaria.

En concreto la Directiva se refiere a la distribución de beneficios entre sociedades matrices y filiales residentes en diferentes Estados miembros, con la finalidad de normalizar las técnicas para evitar la doble imposición.

¹ Con mi agradecimiento a María Dolores TORREGROSA, compañera de mi Departamento universitario, por sus esclarecedoras notas sobre esta cuestión.

Por otra parte, en aras de la neutralidad fiscal, se establece como principio general que los beneficios distribuidos por una sociedad filial a su sociedad matriz estarán exentos de retención en origen.

La Ley regula la tributación de las distribuciones de beneficios recibidas por sociedades residentes en España de sus sociedades filiales residentes en otros Estados miembros de la CEE, así como de las distribuciones de beneficios efectuadas por sociedades residentes en España a sus sociedades matrices residentes en otros Estados miembros de la CEE.

Para que proceda la aplicación del régimen fiscal establecido en la Ley es necesario que concurren determinados requisitos:

a) Que ambas sociedades estén sujetas y no exentas a alguno de los tributos que gravan los beneficios de las entidades jurídicas en los Estados miembros de la CEE, mencionados en el artículo 2.c) de la Directiva 90/435/CEE.

b) Que la distribución del beneficio no sea consecuencia de la liquidación de la sociedad filial (art. 4 Directiva).

c) Que ambas sociedades revistan alguna de las formas previstas en el Anexo de la Directiva 90/435/CEE. En el caso de España estas sociedades son: sociedad anónima, sociedad comanditaria por acciones, sociedad de responsabilidad limitada, así como las entidades de derecho público que operen en régimen de derecho privado. No obstante, según el artículo 23, el Ministerio de Economía y Hacienda podrá declarar, a condición de reciprocidad, la aplicación de esta normativa a sociedades que revistan una forma jurídica diferente a la señalada en el Anexo.

De acuerdo con la delimitación descrita, la regulación no será de aplicación cuando las sociedades tengan su residencia fuera de la Comunidad. Según el artículo 17.3 de la Ley, la residencia se determinará con arreglo a la legislación del Estado miembro que corresponda, sin perjuicio de lo establecido en los Convenios para evitar la doble imposición. Por su parte, la Directiva señala que el término "sociedad de un Estado miembro" designa toda sociedad que con arreglo a la legislación fiscal de un Estado miembro, se considere que tiene su domicilio fiscal en dicho Estado y que, a tenor de un Convenio en materia de doble imposición, celebrado con un Estado tercero, no se considera que tiene su domicilio fiscal fuera de la Comunidad.

De otro lado, según dispone el artículo 17.2 de la Ley, tendrá la consideración de sociedad matriz aquella entidad que posea en el capital de otra sociedad una participación directa de, al menos, el 25 por 100. Esta última sociedad tendrá la consideración de sociedad filial.

La relación matriz-filial se define en función del dominio exclusivamente directo, y mediante acuerdos bilaterales podrá sustituirse el criterio de participación en el capital por el de posesión de derechos de voto.

De acuerdo con la facultad establecida en el artículo 3.2 de la Directiva, la normativa española ha optado por exigir que la mencionada participación se haya mantenido de forma ininterrumpida durante los dos años anteriores al día en que

estudios

sea exigible el beneficio que se distribuya. Se trata de una medida cautelar dirigida a evitar que una sociedad adquiera, poco tiempo antes del pago del dividendo, la participación necesaria para beneficiarse de este régimen fiscal.

a) Tributación de la sociedad matriz.

De las dos posibilidades que ofrecía la Directiva respecto de los beneficios distribuidos por una sociedad filial a su sociedad matriz, esto es, exonerar de gravamen dichos beneficios o gravarlos, el legislador español ha optado por esta última.

Los artículos 18 y 19 de la Ley regulan la tributación de los beneficios que percibe una sociedad matriz española de sus filiales comunitarias, con una forma similar a la que se señala en la Ley 18/1991 (Disposición Adicional 5ª).

La sociedad matriz integrará en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades:

- a) Los beneficios líquidos recibidos de la sociedad filial a título de socio.
- b) El impuesto sobre los beneficios efectivamente pagados por la sociedad filial, en la parte correspondiente a los beneficios distribuidos a la sociedad matriz.
- c) En su caso, la retención practicada dentro de los límites previstos en la propia Directiva. Esta retención a cuenta soportada en el país de origen se refiere a las excepciones previstas en el artículo 5 de la Directiva y que afectan temporalmente a la República Helénica, la República Federal de Alemania y la República Portuguesa.

De la cuota íntegra del Impuesto se deducen los conceptos b) y c) anteriores, con el límite resultante de aplicar el tipo de gravamen del Impuesto a la parte de base imponible más arriba definida.

El exceso sobre dicho límite no tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible.

Finalmente, de conformidad con el artículo 6 de la Directiva, los beneficios percibidos por la sociedad matriz no estarán sujetos a retención a cuenta del Impuesto sobre Sociedades.

En cuanto a las obligaciones formales, la Ley establece que la sociedad deberá mencionar en la memoria anual el importe del beneficio recibido de la sociedad filial, así como el importe de la depreciación de la participación derivada de la distribución de beneficios. Si bien, esto último sólo deberá reflejarse cuando el importe de la depreciación por distribución de beneficios corresponda a beneficios obtenidos por la sociedad filial con anterioridad a la adquisición de la participación. Ambas menciones se reproducirán en las memorias de todos los ejercicios en que se posean valores representativos del capital social de la sociedad filial, aun cuando el importe de la participación fuere inferior al 25 por 100. Entre las indicaciones que debe contener la memoria, el Plan General Contable incluye los dividendos percibidos en el ejercicio por las sociedades matrices, así como la referencia a la participación que se posee en el capital social de la filial. También, aunque de forma menos explícita, el Texto Refundido de la Ley de Sociedades

Anónimas, se refiere a la inclusión de estos conceptos en la memoria. El incumplimiento de las obligaciones contables tendrá la consideración de infracción tributaria simple, sancionable con una multa de 250.000 a 5.000.000 de pesetas, por cada dato omitido.

b) *Tributación de los beneficios distribuidos por la sociedad filial.*

Los beneficios distribuidos por una sociedad filial a su sociedad matriz *estarán exentos de la obligación real de contribuir y no sujetos a retención.*

Es decir, los rendimientos que obtiene la filial quedan sujetos a tributación conforme a la legislación interna, pero los dividendos que obtiene la sociedad residente en otro Estado miembro se excluyen de tributación.

Esta regulación puede asimilarse a la contenida en la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, en relación con los intereses e incrementos de patrimonio derivados de bienes muebles que correspondan a personas jurídicas o entidades no sujetas por obligación personal de contribuir, residentes de otros Estados miembros de la Comunidad, y que no operen a través de establecimiento permanente en España. Dichas rentas no se consideran obtenidas o producidas en España, aunque la Ley de Presupuestos Generales para 1992 (así como su homóloga para 1993) da nueva redacción al art. 23 de la LIS, estableciendo la exención para las mismas en vez de su no sujeción.

Igualmente, las rentas obtenidas a través del establecimiento permanente por una entidad que tenga su residencia en la Comunidad, como ya se ha mencionado más arriba, no tributarán por su transferencia al extranjero. Sólo tributarán por el Impuesto de Sociedades al generarse.

c) *Inaplicabilidad del Régimen Fiscal.*

Como medida de cautela para evitar fraudes y abusos se establece que el régimen fiscal descrito *no se aplicará cuando la mayoría de los derechos de voto de la sociedad matriz se ostente, directa o indirectamente, por personas físicas o jurídicas que no residan en Estados miembros de la Comunidad, excepto cuando la matriz realice efectivamente una actividad empresarial directamente relacionada con la actividad empresarial desarrollada por la sociedad filial o tenga por objeto la dirección y gestión de la sociedad mediante la adecuada organización de medios materiales y personales o pruebe que se ha constituido por motivos económicos válidos y no para disfrutar indebidamente del régimen previsto en la Ley.*

Tampoco será de aplicación cuando la sociedad matriz o la sociedad filial tengan su residencia fiscal en un territorio considerado por la Administración española como paraíso fiscal.

estudios

3. SUJETO PASIVO.

3.1. Delimitación legal.

En el IRPF:

El artículo 11.1.b) de la Ley del IRPF considera sujetos pasivos del impuesto real a las personas físicas que no tengan su residencia habitual en territorio español pero que obtengan rendimientos o incrementos de patrimonio producidos en el mismo, con el sentido que esta última expresión tiene en el propio artículo 11 de la Ley del IRPF, en los artículos 17 de la misma norma y 70 del Reglamento, así como en los Convenios para evitar la doble imposición internacional cuando resulten aplicables.

En el IS:

El artículo 4.b) de la Ley del IS considera sujetos pasivos a las entidades que sin ser residentes en territorio español obtengan rendimientos o incrementos de patrimonio en dicho territorio o perciban rendimientos satisfechos por una persona o entidad residente en el mismo.

3.2. Representación.

El sometimiento a gravamen de rentas obtenidas o percibidas por personas no residentes en España, plantea el problema de la conexión o vinculación entre la Hacienda pública y el sujeto pasivo, toda vez que no existe un domicilio habitual que sirva como punto de referencia. De aquí que sea obligatorio, en estos casos, designar un representante. El representante deberá ser una persona física o jurídica con domicilio en España. El sujeto pasivo o su representante están obligados a poner en conocimiento de la Administración el nombramiento, debidamente acreditado, en el plazo de dos meses a partir de la fecha del mismo².

A efectos del impuesto real, se consideran representantes de los sujetos pasivos que actúan mediante establecimiento permanente —y, por tanto, debe interpretarse que no resulta necesario su nombramiento y comunicación a la Administración—, quienes figuren como tales en el Registro Mercantil o, en su defecto, quienes figuren facultados para contratar en nombre de los mismos, salvo que tales personas no estén domiciliadas en territorio español.

2. La disposición transitoria primera de la Ley del IRPF dispone que "los sujetos pasivos no residentes en territorio español dispondrán de plazo hasta el 31 de diciembre de 1991 para designar el representante a que se refieren los artículos 22 de esta Ley y 10 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades".

4. RESPONSABLES.

Los artículos 19.3 de la Ley del IRPF y 23.6 de la Ley del IS establecen textualmente 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 encomendado o a las rentas que haya satisfecho". Nótese que, contrariamente a lo regulado en el artículo 17.3 de la Ley 5/1983, de 19 de junio, el representante no tiene, por el simple hecho de serlo, la condición de responsable.

Con independencia de cual fuera en definitiva la práctica habitual, el esquema derivado de la Ley 5/1983, de 29 de junio, era el siguiente:

- el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los no residentes correspondía, en primer lugar, al *representante*.
- sólo *en defecto de representante*, tales obligaciones correspondían al pagador, por lo que si existía representante nombrado fehacientemente ante la Hacienda pública, ningún deber le quedaba al pagador.
- el representante del art. 46 de la LGT devenía aquí en responsable por mandato de la citada Ley 5/1983.
- esta responsabilidad correspondía al representante o al pagador, *según proceda*, y la conjunción disyuntiva *o*, reforzada por la expresión *según proceda* implicaba que si correspondía al representante por haber sido nombrado se excluía al pagador.

En la vigente Ley del Impuesto se ha modificado el modelo teórico que resulta ser el siguiente:

- el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los no residentes corresponde al sujeto pasivo, quien actuará ordinariamente a través del representante que está obligado a tener, aunque la Orden de 31 de enero de 1992 permite la presentación de declaraciones directamente por el propio sujeto pasivo.
- No obstante lo anterior, la citada Orden de 31 de enero de 1992 *permite* a las personas definidas como responsables solidarios por el artículo 19.3 de la Ley la presentación de declaraciones tributarias y el ingreso de la deuda por cuenta del sujeto pasivo. Debe interpretarse lógicamente que si alguno de los responsables cumple la obligación tributaria exonera de ella a los demás responsables y al sujeto pasivo.
- En cualquier forma, el representante por el simple hecho de serlo (si no es además gestor, depositario o pagador) no resulta ser responsable.
- De todas maneras, la Orden reiteradamente citada de 31 de enero de 1992 se decanta claramente hacia el cumplimiento de la obligación tributaria por el pagador/responsable, supuesto para el que parecen pensadas las declaraciones trimestrales, incluso mediante soporte magnético.

estudios

— Y, finalmente, a pesar de que el depositario/gestor o el pagador son responsables solidarios, lo que hace innecesario que se practique por la Administración un acto administrativo de derivación de responsabilidad, sí que es preciso que "la Administración, antes de dirigir la acción contra los responsables solidarios, en cualquier momento del procedimiento, les requiera para que efectúen el pago" (Resolución del T.E.A.C. de 24 de abril de 1980), lo que implicará la apertura de un período voluntario de pago.

5. BASE IMPONIBLE.

5.1. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.

La base imponible del Impuesto real en relación a los rendimientos que las personas físicas obtengan sin mediación de establecimiento permanente, está constituida por la cuantía íntegra devengada.

Los casos de prestaciones de servicios, asistencia técnica, gastos de instalación o montaje derivados de contratos de ingeniería y, en general, de actividades empresariales o profesionales realizadas en España sin mediación de establecimiento permanente podrán deducirse de la cuantía íntegra devengada las siguientes partidas:

a) Sueldos, salarios y cargas sociales del personal desplazado a España, o contratado en territorio español, empleado directamente en las actividades productoras de los ingresos, siempre y cuando se justifique o garantice debidamente el ingreso del impuesto o de los pagos a cuenta correspondientes a los rendimientos del trabajo satisfechos.

b) Materiales importados para su incorporación definitiva a las obras o trabajos realizados en territorio español, por el importe declarado a efectos de la liquidación de derechos arancelarios o del Impuesto sobre el Valor Añadido.

c) Aprovisionamientos realizados en territorio español de materiales para su incorporación definitiva a las obras o trabajos realizados en el mismo, siempre que las facturas hayan sido expedidas con los requisitos formales exigidos por las normas reguladoras del deber de expedir y entregar facturas que incumbe a los empresarios y profesionales.

En relación exclusivamente a las personas físicas, la determinación de los incrementos de patrimonio requiere la aplicación a cada alteración patrimonial que se produzca de las normas que correspondan de los artículos 44 a 49 de la Ley del IRPF relativos al impuesto personal, con las salvedades que se han hecho notar en la descripción del hecho imponible.

También a efectos sólo de las personas físicas, la determinación del rendimiento de los bienes inmuebles sigue las reglas del artículo 34 de la Ley del IRPF, lo que hace particular referencia al cálculo del *rendimiento* de los inmuebles urbanos no

arrendados, excluido el suelo no edificado, establecido en el 2 por 100 del valor por el que dichos inmuebles se hallen computados o debieran computarse a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio.

Los sujetos pasivos del impuesto real que obtengan rentas sin mediación de establecimiento permanente no tendrán derecho a compensación de ningún tipo en relación con las mismas.

Para un caso particular, la normativa precisa que se entenderá por rendimientos derivados de operaciones de reaseguro, los importes brutos satisfechos por este concepto al asegurador no residente una vez deducido el importe de las comisiones e indemnizaciones recibidas de éste.

5.2. Rentas obtenidas mediante establecimiento permanente.

En este caso, al igual que en el impuesto personal, la base imponible la constituye el importe de la renta en el período de la imposición, determinada conforme a las reglas aplicables en el impuesto personal a los rendimientos de las actividades empresariales o profesionales (en el IRPF) o al rendimiento neto (en el IS).

6. TIPOS IMPOSITIVOS.

El artículo 19 de la Ley del IRPF y el coincidente art. 70 de las Leyes de Presupuestos para 1992 y 1993, recoge los tipos de gravamen aplicables en el impuesto real, los cuales resultarán aplicables salvo disposición en contrario de un Convenio de doble imposición. El tipo es siempre proporcional, marginándose cualquier intento de progresividad.

6.1. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente (países sin Convenio).

Los tipos de gravamen son los siguientes:

- a) Con carácter general, el 25 por 100.
- b) En el caso de incrementos de patrimonio, el 35 por 100.
- c) Las pensiones y los haberes pasivos que no superen la cuantía anual de 1.500.000 pesetas, percibidos por personas no residentes en España, cualquiera que sea la persona que haya generado el derecho a su percepción, serán gravados al tipo del 8 por 100.
- d) En relación a los gastos generales de la casa matriz imputados como propios de un establecimiento permanente sito en España (*cfr.* art. 13 *n* de la Ley del Impuesto sobre Sociedades), en cuanto que se consideran como renta obtenida por la casa central sin mediación de establecimiento permanente, la Ley establece un tipo de gravamen del 14 por 100. Para las sociedades, rige el mismo tipo del

estudios

14 por 100 para los importes satisfechos a su sociedad matriz o dominante por sociedades españolas vinculadas, en contraprestación de los servicios de apoyo de gestión recibidos en tanto figuren establecidos contractualmente.

e) Los rendimientos del trabajo de personas físicas no residentes en territorio español, siempre que no sean sujetos pasivos del impuesto personal, que presten sus servicios en las Misiones Diplomáticas y representaciones extranjeras cuando no procediere la aplicación de normas específicas derivadas de los Tratados Internacionales de los que España sea parte, se gravarán al 8 por 100.

f) Cuando se trate de rendimientos derivados de operaciones de reaseguro, el 4 por 100, aunque los rendimientos de capital satisfechos a los aseguradores no residentes tributarán, en todo caso, al tipo general.

6.2. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente (países con Convenio).

Los Convenios de doble imposición, al distribuir la potestad tributaria entre los Estados firmantes, puede atribuir a uno de ellos la facultad de gravar una determinada renta hasta un tipo de gravamen fijado en el propio Convenio que actúa como límite máximo de tributación en ese Estado. Por ejemplo, aunque los dividendos pagados por una sociedad española a un accionista que sea persona física y resida en Austria están sujetos al tipo general del 25 por 100, el artículo 10.2.b) del Convenio con Austria establece como tipo de gravamen máximo el 15 por 100, por lo que la citada distribución de dividendos tributará por este último porcentaje.

6.3. Rentas obtenidas mediante un establecimiento permanente.

Tratándose de rendimientos o incrementos de patrimonio obtenidos por no residentes a través de un establecimiento permanente, se aplicará el tipo de gravamen del 35 por 100. Los Convenios de doble imposición autorizan a los Estados contratantes a gravar las rentas de los establecimientos permanentes radicados en los mismos, por lo que resulta indiferente a estos efectos que la persona física propietaria del establecimiento resida en un Estado con o sin Convenio.

6.4. La llamada imposición complementaria sobre las rentas del establecimiento permanente.

Como se ha visto más arriba, los artículos 19.2 de la Ley del IRPF y el nuevo apartado 4 del art. 23 de la Ley del IS, así como el 72 del Reglamento del IRPF establecen que las cuantías transferidas al extranjero con cargo a las rentas obtenidas por un establecimiento permanente (debe entenderse que vinculado a una persona física residente en un país sin Convenio o en los Estados Unidos de América) tributarán

al tipo general aplicable a las rentas obtenidas por no residentes sin mediación de establecimiento permanente, es decir, al 25 por 100. Si el sujeto pasivo reside en Canadá o Suecia, el tipo de gravamen se verá reducido por el respectivo Convenio al 15 por 100. Recuérdese que la normativa interna para los países de la CEE y los demás Convenios proscriben esta imposición *complementaria*.

7. DEUDA TRIBUTARIA.

7.1. Cuota íntegra.

La *cuota íntegra* es el resultado de aplicar el tipo impositivo que corresponda a tenor de la Ley o del Convenio de doble imposición aplicable sobre la base imponible.

7.2. Cuota líquida.

La *cuota líquida* se obtiene practicando sobre la cuota íntegra las deducciones autorizadas por la Ley.

En el IRPF:

De la cuota del Impuesto real correspondiente a rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, sólo podrá deducirse la deducción por donativos regulada en el artículo 78.6 de la Ley.

Para las rentas obtenidas mediante establecimiento permanente, se faculta a los sujetos pasivos para que practiquen, en los mismos términos y condiciones reguladas para el impuesto personal, las siguientes deducciones: por incentivos y estímulos a la inversión empresarial, por donativos, por dividendos percibidos de sociedades y por rendimientos o incrementos de patrimonio obtenidos por establecimientos permanentes situados en Ceuta y Melilla y sus dependencias.

En el IS:

Las sociedades que operen en España sin establecimiento permanente no podrán practicarse deducciones de la cuota, mientras que quienes lo hagan mediante establecimiento permanente podrán aplicar las relativas a la doble imposición inter-societaria.

7.3. Cuota diferencial.

En cualquier caso, los sujetos pasivos deducirán de la cuota líquida la cuantía de los anticipos tributarios realizados y, en concreto:

— estudios —

a) Las *retenciones* que les hayan practicado y los *ingresos a cuenta*, sin perjuicio de lo establecido en la Ley 14/1985, de 29 de mayo, de Régimen Fiscal de determinados activos financieros.

b) La peculiar *retención* del 10 por 100 del precio total acordado en las transmisiones de bienes inmuebles situados en España realizadas por un sujeto pasivo no residente sin mediación de establecimiento permanente.

c) Los *pagos fraccionados* que, en su caso, haya realizado el sujeto pasivo por el ejercicio mediante un establecimiento permanente de una actividad empresarial o profesional, o los pagos a cuenta, en su caso, realizados por las personas jurídicas con establecimiento permanente.

La *cuota diferencial* será el resultado de minorar la cuota líquida en las cuantías anteriores. El resultado puede ser positivo (expresión de una deuda a ingresar al Tesoro), cero o negativo (siendo este último caso en el que procede el reembolso al sujeto pasivo de las sumas ingresadas en exceso).

8. GESTION Y LIQUIDACION.

8.1. Declaración.

La iniciación del procedimiento de gestión se realiza ordinariamente mediante una declaración tributaria, que están obligados a presentar y suscribir los sujetos pasivos del impuesto real, existiendo un tratamiento radicalmente diferenciado para los supuestos de existencia o inexistencia de establecimiento permanente.

8.1.1. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.

Obligados.— Deben presentar declaración, con carácter general, los sujetos pasivos que operen en España sin mediación de establecimiento permanente. No están obligados a presentar esta declaración quienes obtengan intereses de Deuda del Estado en Anotaciones sujetas al procedimiento regulado en el Real Decreto 1285/1991, de 2 de agosto.

El artículo 1º.2 de la Orden de 31 de enero de 1992 faculta a *efectuar el ingreso de la deuda* (y, por tanto, a realizar la declaración tributaria) a los responsables del tributo (es decir, al depositario o gestor de los bienes o derechos de los no residentes sin establecimiento permanente y al pagador de los rendimientos). Debe entenderse, por tanto, que el sujeto pasivo y, en su caso, su representante, quedan liberados

del deber de declarar si el depositario o gestor de los bienes o derechos o el pagador han cumplido este trámite o, lo que es igual, que el legislador ha previsto la sujeción alternativa al deber de declarar del sujeto pasivo, del gestor/depositario y del pagador.

Lugar.— Las declaraciones han de presentarse ante la Delegación de la A.E.A.T. correspondiente al domicilio fiscal del representante del sujeto pasivo. Si quien presenta la declaración es el gestor/depositario o el pagador, es su domicilio el que rige a la hora de determinar la Delegación competente. Finalmente, en el caso de incrementos de patrimonio derivados de bienes inmuebles, las declaraciones se deben presentar ante la Delegación correspondiente al lugar en que éstos estén situados, lo que constituye una excepción destacable al principio general del domicilio del representante o del pagador.

Aunque el lugar de presentación de las declaraciones sean las Delegaciones de la A.E.A.T., la simultaneidad de la declaración y el pago hace que las declaraciones se cursen a través de las entidades colaboradoras del Tesoro encargadas de la recaudación, como se verá más adelante. Sólo las declaraciones sin cuota a ingresar han de presentarse directamente en la Dependencia de Gestión de la Delegación de la A.E.A.T. competente.

Plazo.— Las declaraciones se presentarán en el plazo de un mes a partir de la fecha de devengo de la renta. Para los rendimientos derivados de bienes inmuebles de uso propio por personas físicas, para los cuales el artículo 16.2.2º de la Ley del IRPF prevé el devengo el último día del año natural, su declaración se aparea en el tiempo a la del Impuesto sobre el Patrimonio.

Cuando se trate de incrementos de patrimonio derivados de transmisiones onerosas de bienes inmuebles, las declaraciones se presentarán dentro de los tres meses siguientes al plazo de un mes contado desde la fecha de la transmisión, término este último que el artículo 73.3 del Reglamento reserva para el ingreso de la peculiar retención del diez por ciento del precio total acordado que se estudiará más adelante.

Declaraciones trimestrales alternativas.— La declaración podrá efectuarse con carácter trimestral cuando la presentación la realice el representante, el depositario/gestor o el pagador, y no se trate de alguno de los siguientes casos: incrementos de patrimonio, ingresos con deducción de ciertos gastos (en los términos del artículo 71.2 del Reglamento), rendimientos derivados de bienes inmuebles de uso propio y rendimientos obtenidos a través de los países o territorios definidos reglamentariamente como *paraísos fiscales*.

== estudios ==

Las declaraciones trimestrales deberán presentarse dentro de los veinte primeros días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero y comprenderán los rendimientos devengados en el trimestre natural anterior.

Forma.— Las declaraciones deben presentarse mediante el impreso aprobado por el Ministerio de Economía y Hacienda, que, en la actualidad, es el llamado *modelo 210* contenido en el Anexo I de la Orden de 31 de enero de 1992.

Dicho modelo de declaración consta de cuatro impresos y un sobre. El primero de los impresos (carátula, en el argot administrativo) deberá cumplimentarse en todos los casos. De los tres siguientes, sólo se cumplimentará uno de carácter general (*210 A*), otro para ingresos con deducción de ciertos gastos (*210 B*) y un tercero para incrementos de patrimonio (*210 C*). Cada impreso consta de tres ejemplares: "para la Administración", "para el representante-sujeto pasivo" y "para el responsable solidario". El documento de ingreso o de solicitud de devolución consta de cuatro ejemplares: "para la Administración", "para el representante-sujeto pasivo", "para el responsable solidario" y "para la entidad colaboradora-proceso de datos".

Cuando se apliquen tipos de gravamen inferiores a los establecidos en la Ley correspondiente (IRPF, IS) o se invoque exención, (o, debe entenderse, no sujeción) por razón de la residencia del sujeto pasivo, se adjuntará el correspondiente certificado de residencia expedido por las autoridades fiscales competentes del país de residencia. Estos certificados tendrán un plazo de validez de seis meses a partir de la fecha de expedición. Cuando la causa invocada venga determinada por la aplicación de un Convenio de doble imposición deberá constar en el certificado expresamente que el sujeto pasivo es residente en el sentido definido en el Convenio. Si las declaraciones se presentan por quienes la Ley considera como responsables solidarios (el depositario/gestor o el pagador) y no por el sujeto pasivo o su representante, bastará con que ellos conserven a disposición de la Administración tributaria los documentos anteriores durante el período de prescripción del impuesto.

En el caso de que se consignent en la declaración anticipos tributarios, se adjuntará el documento justificativo correspondiente.

Procedimiento.— Con carácter general se presentará un modelo de declaración *210* por cada renta devengada. Cuando la declaración se efectúe con carácter trimestral, podrá comprender una o varias rentas correspondientes a uno o varios sujetos pasivos.

Como se ha visto, realizar las declaraciones caso por caso o trimestrales es una opción de quien las presenta. Si se elige la presentación de declaración trimestral es aparentemente voluntario hacerlo mediante soporte magnético pero, en realidad, la Orden de 31 de enero de 1992 hace obligatoria la presentación en soporte magnético de aquellas declaraciones trimestrales que contengan 25 o más perceptores o cuando concorra cualquiera de las siguientes condiciones: que se hubiera optado por presentar cualquier otra declaración o comunicación a la

Administración tributaria mediante soporte magnético, o que los registros o soportes contables cuyo examen procede para comprobar la exactitud y veracidad de la declaración se lleven por medio de equipos electrónicos de proceso de datos.

La presentación de soporte magnético se efectuará necesariamente en la Dependencia de Gestión de la Delegación de la A.E.A.T. correspondiente, previa exhibición en el caso de que resulte a ingresar del ejemplar para el representante-sujeto pasivo o para el responsable solidario del documento de ingreso debidamente validado por la entidad colaboradora en que se haya efectuado el ingreso. El soporte se presentará acompañado del impreso-carátula.

Cuando en un período de liquidación concurren perceptores con cuota diferencial a ingresar o cero y perceptores con cuota diferencial a devolver, se presentarán dos declaraciones separadas: una, comprensiva de los perceptores con las cuotas a ingresar y cero, y otra, de los perceptores con las cuotas a devolver.

8.1.2. Rentas obtenidas por mediación de establecimiento permanente.

Norma general.— La declaración de las rentas obtenidas en España por los sujetos pasivos del impuesto real a través de un establecimiento permanente, se realizará en la misma forma y plazos previstos para los sujetos pasivos del impuesto personal.

Establecimientos permanentes con actividad esporádica.— Las rentas obtenidas a través de un establecimiento permanente con actividad esporádica se declararán por cada devengo o por el conjunto de rentas del ejercicio imputables a dicho establecimiento, según la opción por uno u otro régimen que haya efectuado el sujeto pasivo.

Establecimientos permanentes que no cierran ciclo mercantil.— Los establecimientos permanentes que no cierran ciclo mercantil están obligados a presentar declaración ajustada al modelo aprobado para los sujetos pasivos del impuesto personal.

8.1.3. Transferencia al exterior de las rentas de un establecimiento permanente.

En los supuestos de la llamada *imposición complementaria* sobre las rentas de un establecimiento permanente, que se produce cuando se transfieren al extranjero rentas obtenidas por un sujeto pasivo a través de un establecimiento permanente, se utilizará el modelo de declaración aprobado para los no residentes sin establecimiento permanente (es decir, el comúnmente llamado 210). El plazo para la presentación será de un mes, a contar desde la fecha de la transferencia al extranjero de las rentas.

estudios

8.2. Otras obligaciones y deberes formales.

El artículo 21 de la Ley extiende a los sujetos pasivos del impuesto real las obligaciones y deberes formales de los sujetos pasivos del impuesto personal, entre los que cabe citar, además de la obligación de declarar y de determinar la deuda tributaria correspondiente, los deberes de conservar los antecedentes documentales de las declaraciones durante el plazo de prescripción, de llevar la contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio si ejercen una actividad empresarial cuyo rendimiento se determine en régimen de estimación directa y de llevar, asimismo, los libros o registros que se establezcan reglamentariamente, en los casos de actividades empresariales o profesionales (ejercidas por personas físicas, en este caso).

9. RECAUDACION.

9.1. Modalidades de ingreso o formas de pago.

El ingreso de la deuda tributaria ha de realizarse en cualquier entidad colaboradora de la provincia en la que esté situada la Delegación de la A.E.A.T. ante la que deba presentarse la declaración-liquidación, siempre que ésta lleve adheridas las etiquetas identificativas del representante o del responsable solidario que efectúe la presentación de la misma, suministradas por el Ministerio de Economía y Hacienda.

Cuando no se disponga de dichas etiquetas, el ingreso deberá realizarse a través de la entidad de depósito que presta el servicio de caja en la Delegación de la A.E.A.T. que corresponda. En cualquier caso, cuando sea el propio sujeto pasivo (sin establecimiento permanente) quien realice el ingreso directamente, como requisito previo deberá dirigirse a la Dependencia de Gestión Tributaria de la correspondiente Delegación a efectos del diligenciado del documento de ingreso o devolución.

9.2. Retenciones en la adquisición de inmuebles a no residentes.

Como se ha visto más arriba, el artículo 19.1.b) de la Ley del IRPF y el art. 23.5 de la Ley del IS regula *ex novo* que en los supuestos de transmisiones de bienes inmuebles situados en España por sujetos pasivos que actúen sin establecimiento permanente, el adquirente vendrá obligado a retener e ingresar el 10 por 100 del precio acordado, en concepto de anticipo tributario (llamado por la norma *pago a cuenta*) relativo al impuesto real, salvo cuando se trate de bienes inmuebles adquiridos por personas físicas con más de 20 años de antelación a la fecha de transmisión y que no hayan sido objeto de mejoras durante ese tiempo. Para que resulte aplicable esta excepción, se exige que el sujeto pasivo haga constar expresamente en documento público (por tanto, normalmente en la propia escritura de compra-venta) que el inmueble no ha sido objeto de mejoras en el citado período

de 20 años. Al adquirente de bienes inmuebles situados en España se le atribuye la carga de comprobar la situación tributaria del vendedor a efectos del impuesto, exigiéndole que acredite —en los términos del artículo 73.2.a) del Reglamento— "su sujeción al régimen de obligación personal del impuesto mediante certificación expedida por el órgano competente de la Administración tributaria o mediante la exhibición de la declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al último período impositivo cuyo plazo de declaración hubiese vencido".

El obligado a retener deberá presentar declaración e ingresar el importe retenido en el Tesoro público a través de la entidad de depósito que preste el servicio de caja en la Delegación de la A.E.A.T. en cuyo ámbito territorial esté situado el inmueble, en el plazo de un mes a partir de la fecha de la transmisión, utilizando para ello el modelo aprobado por el Ministerio de Economía y Hacienda, que en la actualidad es el contenido en la Orden de 7 de enero de 1992 e identificado con el número 211. Consta de tres ejemplares: "para la Administración", "para el adquirente" y "para el no residente", utilizándose este último para justificar el pago del anticipo cuando presente declaración el sujeto pasivo por el posible incremento de patrimonio. El modelo consta asimismo de un anexo, que se cumplimentará en el caso de que haya más de un adquirente o más de un transmitente. Los arts. 19.3 de la Ley del IRPF y 23.6 de la Ley del IS establecen que el incumplimiento de la obligación de retener e ingresar implica que "los bienes transmitidos quedarán afectos al pago del impuesto", debiendo interpretarse, en principio, que el *impuesto* al que se refiere es el impuesto definitivo o total que pueda gravar el posible incremento de patrimonio y no el mero anticipo tributario.

Nótese cómo se introduce en nuestro Derecho un nuevo supuesto de retención, no ya sobre rendimientos del trabajo o del capital, sino sobre un presunto incremento de patrimonio; sin que se prevea la prueba en contrario de la existencia de incremento y la correlativa improcedencia de la retención. Censurable innovación del legislador, guiado por motivos recaudatorios, que no se para a pensar que no deben exigirse anticipos tributarios en aquellos supuestos de certeza de inexistencia de impuesto futuro.

9.3. Anticipos tributarios.

La obligación de realizar anticipos tributarios trimestrales o *pagos fraccionados* que los artículos 61 y siguientes del Reglamento establecen para los sujetos pasivos que ejerzan actividades empresariales o profesionales, resulta también de aplicación a los supuestos de empresarios o profesionales no residentes que actúen en España mediante establecimiento permanente.

Lo mismo ocurre con los pagos a cuenta del IS regulados en las anuales Leyes de Presupuestos.

estudios

10. INSPECCION, INFRACCIONES Y SANCIONES.

Son aplicables las normas reguladoras del impuesto de naturaleza personal. No aparece particularidad alguna específica del tributo de naturaleza real aplicable a los sujetos pasivos no residentes, habiendo quedado sin efecto, por la disposición adicional segunda del Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, las disposiciones sobre actuaciones de *comprobación preferente en materia de obligación real de contribuir*.

Con todo, debe señalarse un supuesto de infracción exclusivo de los no residentes, consistente en el incumplimiento del deber de nombrar un representante o del deber de comunicar su nombramiento en plazo a la Administración tributaria, y sancionable con multa de 25.000 a 2.000.000 de pesetas.

11. RECLAMACIONES.

En esta materia rige plenamente la normativa que para el conjunto del sistema contiene la Ley General Tributaria.

— II —

EL IMPUESTO REAL SOBRE EL PATRIMONIO DE LOS NO RESIDENTES

1. INTRODUCCION.

Al igual que los impuestos sobre la renta y sobre sociedades, también el Impuesto sobre el Patrimonio se escinde en dos figuras diferenciadas: el *impuesto personal* y el *impuesto real* sobre el patrimonio. Este último tiene por objeto los bienes y derechos vinculados al territorio español cuya titularidad corresponda a personas físicas no residentes.

Este gravamen, regulado ya en el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio, ha sido hasta ahora, quizás, uno de los más inaplicados de nuestro sistema tributario, razón por la cual se establece a partir de 1992 la obligatoriedad del nombramiento de representante por los sujetos pasivos no residentes, se tipifica como infracción sancionable con multa de 25.000 a 2.000.000 su incumplimiento y se establece la responsabilidad solidaria de los depositarios o gestores de los bienes sujetos.

2. HECHO IMPONIBLE.

El hecho imponible en este impuesto de naturaleza real lo constituye la titularidad en la fecha del devengo por una persona física no residente de los bienes y

derechos que estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español.

2.1. Elemento objetivo.

2.1.1. Aspecto material.

El aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible es la titularidad por el sujeto pasivo de bienes y derechos que estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español.

2.1.2. Aspecto espacial.

El aspecto espacial delimita el hecho imponible en el sentido de incluir en él sólo los bienes y derechos vinculados al territorio español.

2.1.3. Aspecto temporal.

El impuesto se devenga el 31 de diciembre de cada año.

2.1.4. Aspecto cualitativo.

Cuyo estudio se remite al de la base imponible.

2.2. Elemento subjetivo.

El elemento subjetivo del hecho imponible, constituido por la relación existente entre el elemento objetivo del hecho imponible y "alguien" unido o vinculado al mismo sujeto a gravamen, se identifica en el impuesto real con la persona física que ostenta la propiedad o titularidad de los bienes o derechos radicados o ejercitados en territorio español.

Cuando la citada persona sea residente en un Estado que haya sucrito un Convenio de doble imposición, la potestad tributaria del Estado español queda reducida a la parte del patrimonio situado en España constituida por bienes inmuebles o por bienes muebles que formen parte de un establecimiento permanente situado en España. En este sentido se pronuncia el artículo 22 del Modelo de Convenio de la OCDE aprobado en 1977:

"1. El patrimonio constituido por bienes inmuebles comprendidos en el artículo 6 que posea un residente de un Estado Contratante y que estén situados en el otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

estudios

2. El patrimonio constituido por bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado Contratante tenga en otro Estado Contratante, o por bienes muebles que pertenezcan a una base fija que un residente de un Estado Contratante disponga en el otro Estado Contratante para la prestación de trabajos independientes, puede someterse a imposición en este otro Estado.
3. El patrimonio constituido por buques o aeronaves explotadas en tráfico internacional o por embarcaciones utilizadas en la navegación interior, así como por bienes muebles afectos a la explotación de tales buques, aeronaves o embarcaciones, sólo puede someterse a imposición en el Estado Contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.
4. Todos los demás elementos del patrimonio de un residente de un Estado Contratante sólo pueden someterse a imposición en este Estado."

El criterio, pues, seguido en los Convenios es meridiano: el patrimonio de un residente en uno de los Estados contratantes *sólo* puede gravarse en este Estado, con las excepciones descritas, aunque, en estos últimos casos, el Estado de residencia deberá eliminar la doble imposición que se produzca en la forma prevista en el propio articulado del Convenio.

Excepcionalmente, el artículo 23 del Convenio con Austria establece que los bienes inmuebles y los bienes muebles pertenecientes a un establecimiento permanente *sólo pueden* gravarse en el Estado contratante en el que los bienes estén sitos.

2.3. Exenciones.

Están exentos de tributación en el Impuesto real los valores mobiliarios propiedad de residentes en otros países de la Comunidad Europea y los títulos de la Deuda Pública propiedad de no residentes (siempre y cuando no lo sean en un *paraíso fiscal*).

3. SUJETO PASIVO.

3.1. Delimitación legal.

El artículo 5.1.b) de la Ley considera sujeto pasivo del impuesto real a la persona física no residente en territorio español por los bienes y derechos de que sea titular, cuando los mismos estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español.

El concepto de "residencia habitual" se rige por los criterios establecidos en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Lo mismo ocurre con los representantes y funcionarios del Estado español en el extranjero y de organismos, instituciones o Estados extranjeros en España, quienes estarán sujetos al impuesto personal o al impuesto real sobre el patrimonio atendiendo a las mismas circunstancias

y condiciones que las establecidas para tales sujetos pasivos en las normas del IRPF.

3.2. Representación.

Los sujetos pasivos no residentes en territorio español vienen obligados por el artículo 6.1 de la Ley 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 nombramiento *debidamente acreditado* deberá comunicarse a la Administración en el plazo de dos meses desde la fecha en que se haya producido. Esta obligación puede ser cumplida por el sujeto pasivo o por el propio representante:

El incumplimiento de la obligación de nombrar representante o de comunicar el nombramiento a la Administración constituirá una infracción tributaria simple, sancionable con multa de 25.000 a 2.000.000 de pesetas.

3.3. Responsabilidad.

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.

4. BASE IMPONIBLE.

La base imponible está constituida por la diferencia entre el valor de los bienes y derechos de que sea titular el sujeto pasivo que radiquen en territorio español o puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en el mismo y las cargas y gravámenes que afecten a tales bienes y derechos, así como las deudas por capitales invertidos en los indicados bienes.

Las normas de valoración aplicables son las reguladas para el impuesto personal en el capítulo IV de la Ley.

5. BASE LIQUIDABLE.

En el impuesto real, coinciden la base imponible y la base liquidable pues la Ley excluye expresamente la aplicación en este supuesto del mínimo exento.

estudios

6. TIPOS IMPOSITIVOS.

El impuesto real se exige conforme a la misma escala aplicable para el impuesto personal:

Base liquidable hasta pesetas	Cuota íntegra	Resto Base liquidable hasta pesetas	Tipo aplicable (porcentaje)
0	0	25.000.000	0,20
25.000.000	50.000	25.000.000	0,30
50.000.000	125.000	50.000.000	0,50
100.000.000	375.000	100.000.000	0,90
200.000.000	1.275.000	200.000.000	1,30
400.000.000	3.875.000	400.000.000	1,70
800.000.000	10.675.000	800.000.000	2,10
1.600.000.000	27.475.000	en adelante	2,50

7. CUOTA Y DEUDA TRIBUTARIA.

La cuota tributaria es el resultado de aplicar sobre la base imponible la anterior escala de tipos de gravamen. No existe en el impuesto real límite conjunto con el IRPF. Por los bienes gravados constituidos por valores representativos del capital social de entidades jurídicas domiciliadas y con objeto social en Ceuta y Melilla o por establecimientos permanentes situados en estas plazas, resultará aplicable una bonificación del 50 por 100 de la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a los mencionados bienes o derechos.

8. GESTION, LIQUIDACION Y RECAUDACION.

Los sujetos pasivos del impuesto real —sin excepciones— están obligados a presentar declaración, a practicar autoliquidación y, en su caso, a ingresar la deuda tributaria, en el lugar, forma y plazos que se determinen por el Ministerio de Economía y Hacienda. La declaración se realizará en el mismo modelo de impreso que se utiliza para el impuesto personal, y que se presentará en la Delegación de la A.E.A.T. correspondiente al domicilio fiscal del representante del sujeto pasivo.

A pesar de que el Impuesto sobre el Patrimonio, en su conjunto, se halla cedido a las Comunidades Autónomas, el "punto de conexión" establecido es siempre la residencia del sujeto pasivo³ por lo que ha de concluirse que el impuesto real no ha sido cedido a ninguna Comunidad Autónoma, pues los no residentes en España

3. Art. 4 de la Ley 30/1983, de 28 de diciembre, reguladora de la cesión de tributos a las Comunidades Autónomas.

por definición "no residen" en ninguna Comunidad Autónoma, y permanece como una competencia residual del Estado.

9. INSPECCION, INFRACCIONES Y SANCIONES.

Son aplicables las normas de la Ley General Tributaria, amén de la consistente en no nombrar o no comunicar a la Administración el nombramiento de representante, sancionable con multa de 25.000 a 2.000.000 de pesetas.

10. RECLAMACIONES.

Al sujeto pasivo no residente le están abiertas las mismas vías de recurso que a los residentes.

— III —

EL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE BIENES INMUEBLES DE ENTIDADES NO RESIDENTES

Por motivos básicamente ligados a la persecución de la elusión fiscal mediante sociedades no residentes, el legislador incluye en la disposición adicional sexta de la Ley del IRPF la creación de un nuevo impuesto, llamado especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes. De nuevo, se atiende más a razones estrictamente recaudatorias, para tratar de evitar la mera tenencia de inmuebles por sociedades extranjeras, que al principio de capacidad económica. El nuevo impuesto supone, en cualquier caso, una flagrante sobreimposición añadida al Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Su desarrollo reglamentario se ha incluido, con acierto dudoso, en el artículo 74 del Reglamento del IRPF.

El hecho imponible del Impuesto Especial es la propiedad o posesión en España por cualquier título por parte de una entidad no residente de bienes inmuebles o derechos reales de goce o disfrute sobre los mismos. El impuesto se devenga el 31 de diciembre de cada año.

Se establecen diversos *supuestos de no sujeción*, excluyéndose del tributo a:

- a) Los Estados e Instituciones públicas extranjeras y organismos internacionales.
- b) Las Entidades que fueran residentes, con anterioridad a 4 de agosto de 1990, en países con los que España tenga firmado Convenio para evitar la doble imposición.
- c) Las Entidades que desarrollen en España, de modo continuado o habitual, explotaciones económicas diferenciadas de las de los inmuebles sujetos al Impuesto

estudios

Especial. Se considerará que existe una explotación económica diferenciable cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

i) Que el valor real del inmueble o inmuebles cuya propiedad o posesión ostente la entidad no residente o sobre los que recaigan los derechos reales de goce o disfrute no exceda de cinco veces el valor real de los elementos patrimoniales afectos a aquella explotación económica. A estos efectos, en los supuestos de inmuebles que parcialmente sirvan al objeto de la explotación se tomarán en cuenta la parte del inmueble que efectivamente se utilice en la misma. Cuando de conformidad con lo descrito no pueda considerarse que existe una explotación económica diferenciable, la base imponible del Impuesto Especial estará constituida únicamente por el valor catastral que corresponda a la parte de los bienes inmuebles no utilizados en la explotación económica.

ii) Que el volumen anual de operaciones de la explotación económica sea igual o superior a cuatro veces el valor catastral de los inmuebles.

iii) Que el volumen anual de operaciones de la explotación económica sea igual o superior a cien millones de pesetas.

d) Las Entidades que acrediten suficientemente ante la Administración tributaria, por el procedimiento que reglamentariamente se establezca, el origen de los recursos invertidos en España y la personalidad de los titulares directos o indirectos del capital social, asumiendo el compromiso de notificar cualquier alteración o modificación y las causas de ésta a las autoridades competentes.

Se considerará suficientemente acreditado el origen de los recursos invertidos en España cuando se justifique que la correspondiente inversión se ha efectuado y formalizado de acuerdo con la normativa vigente en materia de inversiones extranjeras, sin perjuicio de las informaciones complementarias que fuese necesario aportar.

La personalidad de los titulares directos o indirectos del capital social de la entidad se acreditará mediante comunicación auténtica del representante legal de la entidad no residente dirigida a la Administración Tributaria en la que se identifiquen las personas físicas que, directa o indirectamente, resulten titulares de su capital social o dispongan de la mayoría del mismo, con indicación de su nacionalidad, actual país de residencia y su domicilio permanente. En los supuestos en que la mayoría del capital social de la entidad no residente sea propiedad directa o indirecta, de personas jurídicas con más de cincuenta accionistas personas físicas o de sociedades cotizadas en mercados secundarios de valores oficialmente reconocidos, se identificará el centro último de decisión de dichas entidades y la persona o personas físicas responsables legalmente de la dirección de las mismas.

La entidad no residente solicitará de la Administración Tributaria la declaración de exención del Impuesto Especial identificando los inmuebles de su propiedad situados en España que pueden determinar el devengo del tributo, junto con los últimos recibos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles satisfechos por los mismos. A dicha solicitud se unirá copia autenticada de los instrumentos públicos y justificantes de la legal realización de la inversión en su día efectuada, así como

la oportuna identificación de los titulares directos o indirectos de su capital social según lo establecido en el párrafo anterior y asumiendo expresamente el compromiso de comunicar a la Administración, dentro de los tres meses siguientes a producirse, cualquier alteración o modificación y sus causas. La solicitud se tramitará ante la Dirección General de Tributos que, previas las comprobaciones o informes que estime oportunos, dictará resolución reconociendo o denegando la exención del Impuesto Especial. Contra dicha resolución podrán interponerse los recursos previstos en la normativa vigente. La declaración de exención no surtirá efectos en relación al impuesto devengado con anterioridad a su presentación.

La *base imponible* es el valor catastral de los inmuebles.

El *tipo de gravamen* es el 5 por 100, y podrá modificarse en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado.

La cuota del Impuesto tendrá la consideración de gasto deducible a efectos de la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

El plazo de ingreso del Impuesto, mediante autoliquidación, es el mes de enero siguiente a la fecha del devengo.

La falta de autoliquidación e ingreso por los sujetos pasivos del Impuesto en el plazo establecido dará lugar a su exigibilidad por el procedimiento de apremio sobre los bienes inmuebles de la sociedad, siendo título suficiente para su iniciación la certificación expedida por la Administración tributaria del vencimiento del plazo voluntario de ingreso sin haberse ingresado el Impuesto y de la cuantía del mismo.

Se trata, en resumen, de un impuesto-castigo, basado en la presunción de que todas las sociedades no residentes propietarias de inmuebles en España ocultan secretos inconfesables y que, salvo que *levanten el velo* que las cubre, por el procedimiento que se determine reglamentariamente, han de sufrir, como pena, no como tributo ciertamente, la sujeción a una obligación pecuniaria verdaderamente gravosa.