
estudios

LA VIGENTE NORMATIVA DE TRIBUTACION DE LOS NO RESIDENTES. SITUACION DESPUES DE LAS ULTIMAS MODIFICACIONES*

Fsc. Xavier Echeverria i Noci
D. en CC. Empresariales.
Miembro de la AEDAF

Sumario:

- 1 OBLIGACION REAL DE CONTRIBUIR.
 - 1.1. Definición de no residentes.
 - 1.2. Residencia y domicilio fiscal del no residente.
 - 1.3. Obligación real de contribuir.
2. LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICION (CDI).
 - 2.1. Los CDI. Su interpretación.
 - 2.2. Ambito objetivo.
 - 2.3. Definición y clases de establecimiento permanente.
 - 2.4. Países con los que España tiene suscrito CDI.
3. TRIBUTACION CON PERSONALIDAD JURIDICA.
 - 3.1. Con mediación de Establecimiento Permanente.
 - 3.1.1. Imposición sobre la Renta.
 - 3.1.1.1. Establecimiento Permanente con actividad continuada.
 - 3.1.1.1.1. Rentas sujetas.
 - 3.1.1.1.2. Deuda tributaria.
 - 3.1.1.1.3. Declaración del Impuesto.
 - 3.1.1.1.4. Obligaciones contables, registrales y formales.

* Conferencia desarrollada por el autor en las Jornadas de Estudio sobre Tributación de los no residentes (Barcelona, 1992).

estudios

- 3.1.1.2. Establecimiento Permanente con actividad esporádica.
 - 3.1.1.2.1. Rentas sujetas.
 - 3.1.1.2.2. Deuda tributaria.
 - 3.1.1.2.3. Declaración del Impuesto.
 - 3.1.1.2.4. Obligaciones contables, registrales y formales.
- 3.1.1.3. Establecimiento Permanente que no cierra un ciclo mercantil.
 - 3.1.1.3.1. Rentas sujetas.
 - 3.1.1.3.2. Deuda tributaria.
 - 3.1.1.3.3. Declaración del Impuesto.
 - 3.1.1.3.4. Obligaciones contables, registrales y formales.
- 3.1.2. Impuesto especial sobre bienes inmuebles.
- 3.2. Sin mediación de Establecimiento Permanente.
 - 3.2.1. Imposición sobre la renta.
 - 3.2.1.1. Rentas sujetas.
 - 3.2.1.2. Deuda tributaria.
 - 3.2.1.3. Declaración del Impuesto.
 - 3.2.1.4. Obligaciones contables, registrales y formales.
 - 3.2.2. Impuesto especial sobre bienes inmuebles.
- 4. TRIBUTACION CON PERSONALIDAD FISICA.
 - 4.1. Con mediación de Establecimiento Permanente.
 - 4.1.1. Imposición sobre la Renta.
 - 4.1.1.1. Rentas sujetas.
 - 4.1.1.2. Deuda tributaria.
 - 4.1.1.3. Declaración del Impuesto.
 - 4.1.1.4. Obligaciones contables, registrales y formales.
 - 4.1.2. Imposición sobre el Patrimonio.
 - 4.2. Sin mediación de Establecimiento Permanente.
 - 4.2.1. Imposición sobre la Renta.
 - 4.2.1.1. Rentas sujetas.
 - 4.2.1.2. Deuda tributaria.
 - 4.2.1.3. Declaración del Impuesto.
 - 4.2.1.4. Obligaciones contables, registrales y formales.
- 5. IMPOSICION INDIRECTA.
 - 5.1. Con mediación de Establecimiento Permanente.
 - 5.1.1. Imposición sobre el Valor Añadido.
 - 5.1.1.1. Naturaleza del Impuesto.
 - 5.1.1.2. Rentas Sujetas.
 - 5.1.1.3. Sujetos Pasivos.
 - 5.1.2. Transmisiones patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
 - 5.2. Sin mediación de Establecimiento Permanente.
 - 5.2.1. Imposiciones sobre el Valor Añadido.
 - 5.2.1.1. Naturaleza del Impuesto.
 - 5.2.1.2. Rentas Sujetas.
 - 5.2.1.3. Sujetos Pasivos.
 - 5.2.2. Transmisiones patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

1. OBLIGACION REAL DE CONTRIBUIR.

1.1. DEFINICION DE NO RESIDENTE.

Dado que el Modelo Convenio de Doble Imposición, en adelante M.C.D.I., realiza la definición de residente, y dado que los diferentes impuestos sobre la renta siguen el mismo criterio, se intentará definir, por exclusión, la figura del no residente a partir de la del residente.

Así pues el M.C.D.I. establece:

«Art. 4: Residente.

1. A los efectos de este Convenio, la expresión "residente de un Estado Contratante" significa toda persona que en virtud de la legislación de este Estado esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. Sin embargo, esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en este Estado exclusivamente por la renta que obtengan procedente de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio que posean en el mismo.

2. Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1 una persona física sea residente de ambos Estados Contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:

a) Esta persona será considerada residente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales).

b) Si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente del estado Contratante donde viva habitualmente.

c) Si viviera habitualmente en ambos Estados o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente del Estado del que sea nacional.

d) Si fuera nacional de ambos Estados o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los dos Estados Contratantes resolvería el caso de común acuerdo.

3. Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1 una persona que no sea una persona física sea residente de ambos Estados Contratantes, se considerará residente del estado en que se encuentre su sede de dirección efectiva.»

Los M.C.D.I. relativos a la definición de residente prestan un gran interés sobre ésta, dado que reviste gran importancia en tres casos:

estudios

- a) Para determinar el ámbito subjetivo de aplicación de un convenio.
- b) Para resolver los casos en que la doble imposición surja del hecho de la doble residencia.
- c) Para resolver los casos en que la doble imposición se produzca como consecuencia del gravamen en el Estado de la residencia y en el Estado de la fuente o situación.

En lo que se refiere a personas físicas, la Ley General Tributaria (en adelante L.G.T.) en su artículo 21 efectúa ya una primera consideración, salvo que la norma de cada tributo disponga lo contrario, del ámbito de aplicación de los tributos. Y más concretamente su apartado a) confirma que éstos serán de aplicación en donde radique la residencia efectiva cuando el gravamen sea de naturaleza personal. Así pues, en la Ley 18/1991, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante Ley del I.R.P.F.) en su art. 12, se ve clara la intención del legislador de no dejar, aparentemente, ningún sujeto pasivo sin residencia habitual. Así, si el sujeto pasivo no demuestra su permanencia en otro país por un período de 183 días será considerado residente en territorio español. Puede concurrir no obstante una segunda circunstancia, y ésta es, que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos. Pero, ¿qué se entiende por «núcleo principal» o «base de sus actividades»? No efectúa el legislador una concreción clara y subjetiva de estos términos, lo que hace que la interpretación de este punto sea difícil. Por último, el legislador traslada también la carga de la prueba al sujeto pasivo en el supuesto que, si no se demuestra lo contrario, cuando residan en territorio español el cónyuge del sujeto pasivo y los hijos menores de edad que dependan también de éste, la residencia del sujeto pasivo será española.

La Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante Ley del I.S.) concreta mucho más cuándo una persona jurídica es residente en España. Cuando se cumplan uno de los supuestos del art. 9, bien haberse constituido conforme a las leyes españolas o bien tener el domicilio social o la sede de dirección efectiva en territorio español, los sujetos pasivos serán residentes españoles.

El Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (en adelante Reglamento del I.S.) ampliando el concepto de sede de dirección efectiva, dice que se entenderá como tal el lugar donde estén centralizadas la gestión tributaria y la dirección de los negocios.

Por tanto, entenderemos como no residente aquellas personas, físicas o jurídicas, que no cumplan los requisitos señalados en el M.C.D.I. y particularizados en la legislación española.

Una vez aclarado el concepto de no residente queda por determinar el concepto de residencia habitual, extremo que se tratará en el siguiente punto.

1.2. RESIDENCIA Y DOMICILIO FISCAL DEL NO RESIDENTE.

La definición de domicilio fiscal la hemos de encontrar a partir de las normas fiscales propias de cada país, ya que el M.C.D.I. sólo efectúa la definición de no residente.

En este sentido la L.G.T., en sus artículos 45 y 46 realiza una primera definición sobre Domicilio Fiscal, efectuando en todo momento una distinción entre persona física y persona jurídica.

En referencia al art. 45, dice que los primeros, tendrán su domicilio fiscal en el de su residencia habitual. Pero, ¿qué sucede cuando el territorio donde radica el «núcleo principal» o la «base de sus actividades» (art. 12 Ley del I.R.P.F.) no coincide con el de la residencia habitual y consecuentemente con el domicilio fiscal (art. 45 L.G.T.)?

Si bien el espíritu de la norma es el de delimitar el ámbito espacial por el que se ha de concretar el impuesto, entendemos que si aparece la discrepancia anteriormente planteada, el domicilio fiscal será lo dispuesto en la Ley del I.R.P.F.

En las personas jurídicas, el domicilio social será aquél donde siempre estén centralizadas la gestión administrativa y la dirección de los negocios. En el supuesto que no fuera así, el domicilio fiscal será donde realmente estén radicados dicha gestión o dirección. Y este hecho viene corroborado en la Ley del I.S. (art. 8). Por su parte el Reglamento del I.S., efectúa una ampliación conceptual de «dirección efectiva» (art. 22) a la vez que estipula un criterio a seguir para el supuesto que no se cumplan todos los requisitos del anteriormente mencionado artículo 22 (artículo 23).

Por su parte el art. 46 hace referencia a aquellos sujetos pasivos residentes en el extranjero por más de seis meses de cada año natural vendrán obligados a nombrar un representante legal con domicilio en territorio español para sus obligaciones con la Hacienda Pública.

En este sentido tanto la Ley del I.R.P.F. (art. 22) como la del I.S. (art. 10) determinan que una vez efectuada la nominación del representante del no residente en España, habrá de ser comunicada a la Administración en un período no superior a dos meses dado que, en caso contrario, constituiría una infracción simple sancionable con una multa de 25.000 a 2.000.000 de pesetas.

El segundo párrafo del mencionado artículo de la LGT se reafirma en el hecho de que las personas jurídicas, en el supuesto de que no fueran residentes en España, tendrán su domicilio fiscal en el lugar donde radique la efectiva gestión administrativa y la dirección de sus negocios, conceptos ya aclarados anteriormente.

Vemos pues, que si bien es cierto que la Ley del I.S. hace una clara distinción entre residencia y domicilio fiscal, en la Ley del I.R.P.F. el domicilio fiscal sólo es relevante a efectos puramente administrativos (recibir notificaciones, obligaciones formales,...).

estudios

1.3. OBLIGACION REAL DE CONTRIBUIR.

La obligación real de contribuir, hasta la aprobación de la Ley 18/1991 y la publicación del Reglamento que la desarrolla, Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre (en adelante Reglamento del I.R.P.F.), aparecía disgregada y, normalmente, lo que aparecía regulado eran los conceptos de «obligación personal» y de «residencia», por lo que, a sensu contrario, esto es, por eliminación, se «regulaba» la «no residencia» y la «obligación real».

Si la Ley 44/1978 dedicaba cuatro artículos (4, 6, 8, 9) la nueva Ley del I.R.P.F., dedica el CAPITULO III DEL TITULO III a la Obligación real de contribuir (arts. del 16 al 20) y el Reglamento del I.R.P.F. dedica el TITULO VII al mismo concepto (arts. 69 al 75).

El Reglamento del I.R.P.F. efectúa una primera consideración en el art. 69 el cual dispone que la obligación real de contribuir «será de aplicación tanto a los sujetos pasivos del I.R.P.F. como, cuando proceda, a los del Impuesto sobre Sociedades».

Hecha esta primera consideración, el art. 16 de la Ley del I.R.P.F. efectúa una segunda cuando determina que en el caso de que se opere en España por medio de establecimiento permanente (art. 70 del Reglamento) se tributará por la totalidad de los rendimientos obtenidos por el establecimiento (y a ello se estará a lo establecido en el art. 70 del Reglamento del I.R.P.F.), háyanse obtenido en territorio español o extranjero. Para la consideración del concepto de establecimiento permanente se estará a lo dispuesto en el Impuesto sobre Sociedades.

Mientras que en este mismo artículo se hace una clasificación de las Rentas obtenidas en España por no residentes, en la Ley del I.R.P.F. (art. 17) se enumeran los supuestos especiales de exención de las no obtenidas en España.

Analizando profundamente el artículo 69 del Reglamento del I.R.P.F., se entiende por qué el legislador utiliza el término «cuando proceda». A saber:

Por una parte la Ley del I.R.P.F. (art. 16.2º.1) considera rendimientos sujetos a gravamen la totalidad de los rendimientos obtenidos por el establecimiento, háyanse obtenido en territorio español o extranjero.

El reglamento de la Ley del I.R.P.F. dispone que lo dispuesto en el título VII (Obligación real de contribuir) será de aplicación tanto a los sujetos pasivos del I.R.P.F. como, cuando proceda, a los del Impuesto sobre Sociedades (art. 69).

La Disposición adicional 5ª de la Ley del I.R.P.F. modifica determinados artículos de la Ley 61/78 del I.S. (arts. 4, 10, 5.11, 15, 16, 19, 23, 24, 25, 32).

Si nos centramos en la nueva redacción del art. 4 –El sujeto Pasivo–, vemos que en caso de estar sujetos por obligación real sólo serán por los «...rendimientos o incrementos de patrimonio producidos en territorio español».

Por último, el artículo 6.2 de la Ley del I.S. –Atribución de rentas–, concreta que aquellos sujetos pasivos por obligación real «...únicamente estarán sometidos al impuesto por el importe de los rendimientos e incrementos de patrimonio obtenidos en territorio español a que se refiere el art. 7 de esta Ley».

Se aprecia que aunque el legislador intenta homogeneizar la figura de Establecimiento Permanente para el I.R.P.F. y el I.S., no lo consigue. Como se acaba de ver, existe un problema de jerarquía normativa y ésta produce una diferencia en la regulación por uno u otro Impuesto. Así pues, en el caso del I.R.P.F. los sujetos pasivos por obligación real habrán de ser gravados por las rentas obtenidas tanto en territorio español como extranjero, mientras en el I.S. sólo habrán de tributar por ese mismo concepto por los rendimientos e incrementos de patrimonio obtenidos en territorio español.

La Ley, en sus artículos 18, 19 y 20 concreta la Base Imponible, la Deuda Tributaria y las Deducciones aplicables, respectivamente.

El Reglamento, en sus artículos del 71 al 74 relaciona las Partidas Deducibles, la Imposición complementaria sobre las Rentas, las Retenciones a practicar en la adquisición de inmuebles a no residentes y el Impuesto Especial sobre bienes inmuebles de Sociedades no residentes.

Por último, tanto la Ley (art. 21) como el Reglamento (art. 75) realizan una consideración sobre las obligaciones y deberes formales.

De los cambios introducidos por la nueva normativa y de la incidencia que los mismos tienen en la tributación de las personas físicas y jurídicas daremos cumplido repaso en esta exposición.

2. LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICION (C.D.I.).

2.1. LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICION. SU INTERPRETACION.

Los C.D.I. son «Tratados» que fijan las normas para el reparto de los impuestos en los que se limita la soberanía fiscal de cada Estado Contratante.

Se entiende por «tratado» lo establecido por la Convención de Viena, que en su artículo 2.1.a) reza:

«...un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el Derecho Internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos comunes y cualesquiera que sea su denominación particular.»

La Convención de Viena recoge así pues, como «tratados», no sólo los así nombrados sino también cualquier otro acuerdo entre dos estados (acuerdo, convenio, convención, carta, compromiso, concordato, pacto, protocolo...).

La interpretación de los C.D.I. se ha de enmarcar dentro de la doble naturaleza jurídica que presentan.

Por un lado forman parte del Derecho Internacional.

Por otro forman, una vez ratificados, parte del ordenamiento jurídico interno de los estados contratantes y así pues, pueden ser interpretados siguiendo las reglas generales de interpretación aplicables a las demás normas de derecho

estudios

interno, aunque no puede olvidarse de los comentarios al M.C.D.I. realizados por el Comité Fiscal de la O.C.D.E.

No obstante, la doctrina coincide en que al ser normas de Derecho Internacional, han de ser de aplicación, para su interpretación, las establecidas por la Convención de Viena en su artículo 31.1.:

«Un tratado deberá ser interpretado de buena fe, conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del Tratado en el contexto de éstos y teniendo en cuenta el objeto y el fin.»

Los C.D.I. contienen asimismo reglas específicas de interpretación. El artículo 3.2. del M.C.D.I. dice textualmente:

«Para la aplicación del Convenio por un Estado Contratante, cualquier expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que se le atribuya por la legislación de este Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio.»

Y así, el artículo 3.1 del Código Civil establece:

«Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas.»

La dualidad jurídica existente plantea un problema de jerarquía normativa. Según CASTAGNEDE y TOLEDANO:

«Los Convenios fiscales tienen un carácter ambiguo que se explica por su naturaleza y su objeto. Su naturaleza de tratados internacionales les confiere un valor jurídico superior generalmente al de la ley fiscal interna. Pero su objeto principal limitado a la eliminación de la doble imposición los mantiene en un lugar secundario en relación con las disposiciones fiscales internas.»

Pero esa problemática jerárquica parece dilucidada no sólo en el párrafo final transcrito del art. 96.1. de la Constitución en la que se pone de manifiesto la primacía del derecho de los tratados sobre el derecho interno, sino que además ha sido reconocida por toda la doctrina así como por la jurisprudencia de nuestros tribunales.

Las normas de los Convenios priman sobre nuestro ordenamiento jurídico interno y a ellos hay que atenerse para resolver los conflictos que las relaciones internacionales puedan plantear entre los estados contratantes.

2.2. AMBITO OBJETIVO

Es en el artículo 2 de M.C.D.I donde se delimita el ámbito objetivo de los C.D.I.:

«Art 2: Impuestos Incluidos:

1. El presente Convenio se aplica a los Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio exigibles por cada uno de los Estados Contratantes, de sus subdivisiones políticas o de sus entidades locales, cualquiera que sea el sistema de su exacción.

2. Se consideran Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio los que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o cualquier parte de los mismos, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles, los impuestos sobre el importe de sueldos o salarios pagados por las empresas, así como los impuestos sobre las plusvalías.

3. Los impuestos actuales a los que concretamente se aplica este Convenio son:

- a) (en el Estado A):.....
- b) (en el Estado B):.....

4. El Convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo y que se añadan a los actuales o les sustituyan. Al final de cada año las autoridades competentes de los Estados Contratantes se comunicarán mutuamente las modificaciones que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones fiscales.»

El apartado 1 de este artículo aclara que es indiferente para definir los impuestos comprendidos en un convenio la autoridad por cuenta de la cual se perciben los mismos.

Es indiferente también, el sistema de exacción tanto sean exigidos por ingreso directo o por retención en la fuente, como a través de impuestos complementarios o de recargos.

El apartado 3 efectúa la correspondencia entre los impuestos de cada país que son objeto del Convenio. Todos los convenios suscritos por España contienen este apartado 3º.

El último apartado de este artículo permite que los convenios tengan carácter permanente, evitando su inoperancia cuando una de las partes modifica su legislación fiscal objeto del convenio. Este mismo apartado obliga a los países contratantes a comunicarse mutuamente las modificaciones impositivas objeto del C.D.I.

2.3. DEFINICION Y CLASES DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.

La definición de Establecimiento Permanente la hemos de encontrar en el M.C.D.I. que señala:

estudios

«Artículo 5: Establecimiento Permanente:

1. A efectos del presente Convenio, la expresión "establecimiento permanente" significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

2. La expresión "establecimiento permanente" comprende, en especial:

- a) las sedes de dirección;
- b) las sucursales;
- c) las oficinas;
- d) las fábricas;
- e) los talleres;
- f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

3. Una obra de construcción, instalación o montaje sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses.

4. No obstante lo dispuesto anteriormente en este artículo, se considera que el término "establecimiento permanente" no incluye:

- a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
- b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;
- c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;
- d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa;
- e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio;
- f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin del ejercicio combinado de las actividades mencionadas en los apartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

5. No obstante lo dispuesto en los párrafos 1 y 2, cuando una persona –distinta de un agente que goce de un estatuto independiente, al cual se le aplica el párrafo 6– actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente en un Estado Contratante poderes que la faculden para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esta empresa tiene un establecimiento permanente en este Estado respecto de todas las actividades que esta persona realiza por cuenta de la empresa, a menos que las actividades de esta persona se limiten a las mencionadas en el párrafo 4 y que, de haber sido ejercidas por medio de un lugar fijo de negocios, no se hubiera considerado este lugar como un establecimiento permanente, de acuerdo con las disposiciones de este párrafo.

6. No se considera de una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado Contratante por el mero hecho de que realice sus Actividades por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente que goce de un estatuto independiente, siempre que estas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.

7. El hecho de que una sociedad residente de un Estado Contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado Contratante, o que realice actividades en este otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí sólo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.»

Sin lugar a dudas el centro de la tributación de no residentes radica en la calificación que se da al no residente sobre la consideración o no de Establecimiento Permanente.

Si realizamos un análisis de este art. 5º M.C.D.I., vemos que si bien el número 1 da una definición exhaustiva de establecimiento permanente, el 2º concreta, en una relación meramente enunciativa y no limitativa, supuestos en los que sí se constituye establecimiento permanente.

En el número 3 se hace mención expresa de una serie de supuestos en que no da un establecimiento permanente aunque para llevarlo a término sea necesario incurrir en alguno de los supuestos enunciados en el número 2.

Se entiende como «obra de construcción, instalación o montaje» no sólo la construcción de edificios, sino también las carreteras, puentes o canales, conducción, nivelaciones de terreno y dragados.

Si bien en los impuestos que gravan la renta (I.R.P.F. e I.S.) se hace mención en su Título Primero de que el ordenamiento jurídico que regulan será de aplicación sin perjuicio de lo dispuesto en los Tratados y Convenios Internacionales que hayan pasado a formar parte del Ordenamiento jurídico interno, surge la primera controversia cuando la definición de establecimiento permanente dada en los citados impuestos no es la que recoge el M.C.D.I.

El I.R.P.F. remite al I.S. en cuanto a la consideración de establecimiento permanente a efectos de determinar los rendimientos a incrementos de patrimonio obtenidos en España. Así, en el I.S. en su artículo 7º a) párrafo 2, se efectúa una ampliación de lo dispuesto en el M.C.D.I. añadiendo a tal definición las instalaciones, almacenes, tiendas y otros establecimientos, agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre u por cuenta del sujeto pasivo, explotaciones agrarias o cuando se realicen actividades profesionales o artísticas o posea otros lugares de trabajo en los que se realice toda o parte de su actividad.

Existe pues una clara diferencia entre una y otra norma dado que, si bien en el número 4 del M.C.D.I. se enumera un número determinado de actividades consideradas excepciones a la definición efectuada en el art. 51.1, aunque la

estudios

actividad sea ejercida mediante una instalación fija de negocios, éstas no quedan recogidas en el art. 7º del I.S.

La característica común de estas excepciones radica en que se trata, en general, de actividades preparatorias o auxiliares.

Pero, ¿qué se entiende por actividad preparatoria o auxiliar?

Según los comentarios al art. 5º del M.C.D.I., «el criterio decisivo consiste en determinar si las actividades de la instalación fija de negocios constituyen en sí mismas una parte esencial y significativa de las actividades del conjunto de la empresa».

En el número 5 se pone de manifiesto que, aunque la empresa no disponga de una instalación fija de negocios de acuerdo con el sentido de los números 1 y 2, si existe una persona que ostente y ejerza habitualmente poderes que le faculten para concluir contratos cuyo objeto sean las operaciones que constituyen las actividades propias de la empresa, cabrá la consideración de que existe establecimiento permanente. No obstante si cabe la consideración de establecimiento permanente de acuerdo con lo establecido en los números 1 y 2, con las reservas del número 4, no será necesario demostrar que el supuesto de la persona encargada está en el número 5.

Surge aquí una nueva discrepancia con el Ordenamiento jurídico interno. El I.S. no realiza en ningún momento y a partir de su art. 7º consideración alguna sobre el apoderado.

El número 6 puntualiza la consideración de cuándo una persona no constituirá establecimiento permanente de la empresa por cuya cuenta actúa. Esto sólo sucede si:

- a) es independiente de la empresa, tanto jurídica como económicamente;
- b) actúa dentro del marco ordinario de su actividad cuando obra por cuenta de la empresa.

Por último, el número 7 admite que la existencia de una filial no constituye por sí sola un elemento que implique que ésta es establecimiento permanente de la sociedad matriz. Sí lo será, en cambio, si concurren las circunstancias del número 5 y que son aplicables a cualquier otra sociedad que no tenga vinculación alguna con la sociedad matriz. O sea, si la filial no puede considerarse como Agente Independiente de acuerdo con el número 6 y si dispone de poderes y los ejerce de acuerdo con el número 5. Las consecuencias serán las mismas que para cualquier otra sociedad independiente de la sociedad matriz a la cual es aplicable el número 5.

Si bien nos referíamos al art. 7 del LIS para «clasificar» los establecimientos permanentes, es en el art. 306 del Reglamento del I.S. donde se efectúa una segunda «clasificación», pero esta vez atendiendo al tipo de actividad económica desarrollada.

Así pues, nos encontramos con:

- a) Establecimiento permanente con actividad continuada.
- b) Establecimiento permanente con actividad esporádica.
- c) Establecimiento permanente que no cierra un ciclo mercantil.

a) Establecimiento permanente con actividad continuada.

Se considerarán establecimientos permanentes con actividad continuada los relacionados en el art. 314 del Reglamento del I.S. siempre que cierren un ciclo mercantil (entendiendo por tal lo especificado en el art. 328 del Reglamento del I.S.) y siempre que se encuentren en alguno de los siguientes supuestos:

a) Que directamente o mediante Apoderado posean en territorio español una sede de dirección, sucursal, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, almacenes, tiendas u otros establecimientos, desde los que se desarrolle una explotación económica que cierre un ciclo mercantil.

b) Que dispongan en territorio español de agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.

c) Que posean en territorio español minas, canteras, pozos de petróleo o de gas, u otros lugares de trabajo en los que realicen toda o parte de su actividad.

d) Que posean en territorio español explotaciones agrarias, forestales, pecuarias o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales, siempre que efectivamente desarrollen las actividades correspondientes.

e) Que realicen de modo continuado o habitual en territorio español actividades profesionales o artísticas.

b) Establecimientos permanentes con actividad esporádica.

Es el art. 323 del Reglamento del I.S. donde se efectúa la consideración de este tipo de Establecimiento Permanente, siendo ésta la de aquellas entidades que no siendo residentes en territorio español realicen:

a) Obras de construcción, instalación o montaje de duración superior a doce meses.

b) Servicios de cualquier tipo en favor de terceros, durante más de ciento ochenta y tres días en un período anual, cuando no resulten realizados por una sucursal en España.

c) Explotaciones económicas de las contempladas en el artículo 314 de este Reglamento, desarrolladas o a desarrollar por un período no superior a tres años.

c) Establecimientos permanentes que no cierran un ciclo mercantil.

Por último, el artículo 328 del Reglamento del I.S. considera que no se cierra el ciclo mercantil cuando se destina los productos o servicios realizados en el

estudios

Establecimiento Permanente a su propio uso, sin que se produzca contraprestación alguna aparte de la cobertura de los gastos del mencionado establecimiento permanente.

Si se dedicase todo o parte de los productos o servicios a terceros distintos de la Entidad aunque fuesen Entidades vinculadas, ya no se hablaría de Establecimiento Permanente que no cierra ciclo mercantil, en cuyo caso sería de aplicación lo referente a establecimiento permanente con actividad continuada.

2.4. PAISES CON LOS QUE ESPAÑA TIENE SUSCRITO C.D.I.

<u>País</u>	<u>Fecha</u>	<u>Publicado B.O.</u>
Austria	20/12/66	06/01/68
Bélgica	24/09/70	27/10/72
Brasil	14/11/74	31/12/75
Bulgaria	06/03/90	14/06/91
Canadá	23/11/76	06/02/81
Checoslovaquia	08/05/80	14/07/81
Dinamarca	03/07/72	28/01/74
EE.UU.	22/02/90	22/12/90
Finlandia	15/11/67	11/12/68
Francia	27/06/73	07/05/75
Gran Bretaña e		
Irlanda del Norte	21/10/75	18/11/76
Hungría	09/07/84	24/11/87
Italia	08/09/77	22/12/80
Japón	13/02/74	02/12/74
Luxemburgo	03/06/86	04/08/87
Marruecos	10/07/78	22/05/85
Noruega	25/04/63	17/07/64
Países Bajos	16/06/71	16/10/72
Polonia	15/11/79	15/06/82
Portugal	29/05/68	31/03/70
R.F.D.A.	05/12/66	08/04/68
Rumania	24/05/79	02/10/80
Suecia	16/06/76	22/01/77
Suiza	26/04/66	03/03/67
Túnez	02/07/82	03/03/87
URSS	01/03/85	22/09/86

3. TRIBUTACION CON PERSONALIDAD JURIDICA.

3.1. CON MEDIACION DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.

3.1.1. Imposición sobre la Renta.

Las rentas obtenidas por una Sociedad No Residente que opera en España por medio de un establecimiento permanente tienen las mismas obligaciones que las obtenidas por Sociedades sujetas por obligación personal. Sólo cuando se trata de rentas obtenidas por una Sociedad No Residente que opera en España por medio de un establecimiento permanente de actividad esporádica, las obligaciones de la sociedad se ven disminuidas en sus aspectos contables y formales.

Las Sociedades No Residentes que obtienen rentas en España por medio de un establecimiento permanente de forma continuada, cierran o no un ciclo mercantil, tienen obligación de presentar declaración de sus resultados en los plazos y con los requisitos fijados para los sujetos pasivos por obligación personal (Arts. 288 al 291 del Reglamento del I.S.).

Art. 288: Declaración del Impuesto.

Art. 289: Plazo de Declaración.

Art. 290: Información contable. (P.G.C., D.F. 7ª)

Art. 291: Declaraciones incorrectas.

3.1.1.1. Establecimiento permanente con actividad continuada.

Su tributación aparece regulada en la Subsección 2ª de la Sección II del Reglamento del I.S., Arts. 314 a 332.

3.1.1.1.1. Rentas sujetas.

La determinación del «resultado» obtenido por el establecimiento permanente con Actividad Continuada está, en cierta forma, delimitado por lo establecido en el artículo 6.2 de la Ley del I.S., que dice «que los sujetos pasivos por obligación real, únicamente estarán sometidos al Impuesto por el importe de los rendimientos e incrementos de patrimonio obtenidos en territorio español a que se refiere el artículo 7º de esta Ley».

En este sentido, el artículo 7º mencionado efectúa una consideración sobre Rendimientos e Incrementos de Patrimonio obtenidos en España entre los que cabe destacar los obtenidos de las explotaciones económicas por medio de establecimiento permanente situado en territorio español (y a la consideración de establecimiento permanente estaremos a lo ya visto con relación a este impuesto en el anterior apartado 2.3.), a las contraprestaciones por toda clase de servicios, asistencia técnica, préstamos o cualquiera otra prestación de trabajo o capital realizada o utilizada en territorio español, a los rendimientos sobre los mismos, a

estudios

los rendimientos de valores mobiliarios emitidos por Sociedades residentes en España o por Sociedades Extranjeras con establecimiento permanente en España de dinero, bienes, derechos u otros activos mobiliarios invertidos o situados en España y a los incrementos de patrimonio derivados de toda clase de elementos patrimoniales situados en España.

3.1.1.1.2. Deuda tributaria.

Prevía a la determinación de la deuda tributaria es preceptivo determinar la base imponible. Así, el Art. 316 del Reglamento del I.S. señala que se determinará según lo dispuesto en el capítulo IV, Base Imponible, del título I del Reglamento del I.S., teniendo presente las salvedades referentes a los Gastos de Dirección y Generales de Administración (Art. 317 Reglamento del I.S.) y Compensación de Pérdidas (Art. 318 Reglamento del I.S.).

El Art. 320 del Reglamento del I.S. indica que la «determinación de la deuda tributaria se realizará de acuerdo a las disposiciones del régimen general», si bien es necesario tener en cuenta que en los párrafos siguientes del mencionado artículo, el legislador realiza una acotación sobre las deducciones que el establecimiento permanente puede practicar para determinar la deuda tributaria no pudiéndose ni trasladar deducciones y bonificaciones de otros establecimientos permanentes que hubiese en territorio español y correspondientes a la misma Entidad, ni acogerse a deducción por inversiones las realizadas en elementos destinados a otros establecimientos permanentes o que hayan de generar rentas imputables al mismo, ni a efectos del mantenimiento de creación de empleo, la contratación de personal proveniente del extranjero.

No obstante sí podrán deducirse de la cuota líquida las cantidades retenidas a ellos imputables y los pagos a cuenta realizados.

3.1.1.1.3. Declaración del Impuesto.

El período impositivo coincide con el ejercicio económico declarado por el establecimiento permanente sin que pueda exceder de doce meses, según dispone el Art. 319 del Reglamento del I.S., en todo caso, cuando no se diga lo contrario, coincidirá con el año natural. No obstante, en el supuesto de que no fuera así, el período impositivo habrá de comunicarse en el momento en que se formule la primera declaración por este impuesto.

Cuando se produce el cese de la actividad de un establecimiento permanente, es de aplicación el Art. 321: Declaración del impuesto (25 días a contar desde la fecha del cese, sin que pueda autorizarse su baja en el índice de entidades en tanto no haya sido presentada tal declaración).

3.1.1.1.4. Obligaciones contables, registrales y formales.

Estas obligaciones están recogidas en el Art. 322 del Reglamento del I.S., y básicamente se concretan en la obligación de llevar contabilidad separada referida a las operaciones que realicen y a los elementos patrimoniales que tuviesen afectos, de acuerdo con los principios y normas actualmente vigentes.

En el caso de que la entidad desee transferir los beneficios obtenidos en el período antes de la declaración (Arts. 288), deberá presentar otra declaración que permita la práctica de una liquidación provisional, como si se tratase de un dividendo a cuenta.

La obligación de declarar conlleva, evidentemente, la de autoliquidar el impuesto y hacer el ingreso correspondiente al Tesoro Público.

Independientemente de la obligación de declarar y tributar por los beneficios obtenidos, las entidades no residentes estarán sometidas al régimen general de retenciones por los rendimientos que perciban, asimismo estarán obligadas a practicar retenciones sobre los rendimientos del trabajo personal o del capital mobiliario que satisfagan. No estarán sometidas a retención las distribuciones de resultado realizadas en favor de la casa matriz.

3.1.1.2. *Establecimiento Permanente con actividad esporádica.*

Su tributación aparece regulada en la Subsección 3ª de la Sección II del Reglamento del I.S., Arts. 323 a 327.

3.1.1.2.1. Rentas sujetas.

Los establecimientos permanentes con actividad esporádica en territorio español podrán optar para tributar según lo preceptuado para:

a) las rentas obtenidas por los establecimientos permanentes con actividad continuada;

b) las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Este segundo supuesto será de obligatoria aplicación cuando el establecimiento permanente no dispusiere de contabilidad separada de las rentas obtenidas en territorio español, o no precisare de inscripción previa en el Registro Mercantil (Art. 324 del Reglamento del I.S.).

3.1.1.2.2. Deuda tributaria.

En el caso de optar por la primera posibilidad, debemos remitirnos a lo comentado en la rúbrica 3.1.1.1.2.

En el segundo caso, la cuota íntegra se determinará aplicando el tipo de gravamen al resultado de minorar los ingresos íntegros en el coeficiente de gastos

estudios

que corresponda, una vez deducidos los sueldos y salarios pagados en España, y debidamente declarados a efectos del I.R.P.F. (Art. 325.1. Reglamento del I.S.).

Serán aplicables las siguientes deducciones:

a) La bonificación que pudiera corresponder por rendimientos de préstamos y empréstitos que financien inversiones reales (Arts. 325.2 y 183 Reglamento del I.S.).

b) Retenciones practicadas sobre los rendimientos declarados.

No serán aplicables, en ningún caso, las normas de los convenios de doble imposición establecidas para los supuestos de rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. (Art. 325.3. Reglamento del I.S.).

3.1.1.2.3. Declaración del impuesto.

En cada caso serán aplicables las normas propias de cada opción:

a) De haber optado por la tributación conforme al sistema establecido para las rentas obtenidas por establecimientos permanentes con actividad continuada, ver el apartado 3.1.1.1.3.

b) De haber optado por la tributación conforme al sistema establecido para las rentas obtenidas sin establecimiento permanente, ver el apartado 3.2.1.3.

3.1.1.2.4. Obligaciones contables, registrales y formales.

Al igual que en el apartado anterior, en cuanto a las obligaciones contables, registrales y formales, debemos remitirnos a lo comentado en cada una de las rúbricas correlativas, ver apartados 3.1.1.1.4. y 3.2.1.4.

Deberán poseer justificantes de los ingresos obtenidos, transferencias dinerarias al extranjero y pagos realizados por este impuesto, así como de las retenciones practicadas y declaraciones relativas a ellas. (Art. 327.1. Reglamento del I.S.).

Además deberán inscribirse en el Índice de Entidades y declarar su domicilio fiscal en España, así como los cambios que pudieran experimentar. (Art. 327.2. Reglamento del I.S.).

3.1.1.3. *Establecimiento Permanente que no cierra un ciclo mercantil.*

Su tributación aparece regulada en la Subsección 4ª de la Sección II del Reglamento del I.S., Arts. 328 a 332.

3.1.1.3.1. Rentas sujetas.

No puede hablarse propiamente de rentas sujetas, ya que en este tipo de establecimiento permanente, la base para la tributación en ningún caso son únicamente las rentas obtenidas, sino que la base imponible se determinará:

1º) Aplicando el porcentaje que se señale por el Ministerio de Hacienda sobre los gastos del establecimiento permanente. Este porcentaje para el ejercicio de 1992 es del 15% (D.A. 2ª de 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).

2º) A la base así obtenida se adicionarán aquellos ingresos, por su cuantía íntegra, de carácter accesorio, como intereses o alquileres, que no constituyen su objeto esencial.

No obstante, serán de aplicación las normas generales relativas a los incrementos y disminuciones de patrimonio (Art. 329 Reglamento de I.S.).

3.1.1.3.2. Deuda Tributaria.

La cuota íntegra se determinará aplicando sobre la base imponible el tipo de gravamen general, no resultando deducibles las deducciones y bonificaciones reguladas en el régimen general. (Art. 330 Reglamento del I.S.).

Debe observarse que según el Art. 3º de la Ley 61/78, Ley del Impuesto sobre Sociedades, se conceptúa el hecho imponible como la obtención de la renta por el sujeto pasivo, entendiéndose como tal obtención los rendimientos de las explotaciones económicas de toda índole, los derivados de actividades profesionales o artísticas, los rendimientos derivados de cualquier elemento patrimonial que no se encuentre afecto a las actividades anteriormente mencionadas y los incrementos de patrimonio determinados de acuerdo con lo prevenido en la propia Ley.

Asimismo, el Art. 11 de la misma Ley –Base Imponible– determina que ésta la constituirá el importe de la renta en el período de la imposición.

Vemos pues que si el espíritu del Impuesto sobre Sociedades es gravar la obtención de beneficios, esta obtención se rentas, de ninguna manera puede ser cuantificada a través de los gastos producidos, máxime cuando al tratarse de este tipo de establecimiento permanente el volumen de ingresos, no de contraprestaciones, sólo puede ser para la cobertura de los gastos. Estamos en presencia de un establecimiento permanente cuya «base imponible legal» es negativa, y en cambio, la «base imponible reglamentaria» es siempre positiva.

Según GONZALEZ POVEDA, «debe condenarse toda práctica viciosa que trate de someter al Impuesto de Sociedades a una empresa no residente por el solo hecho de realizar un gasto en España».

3.1.1.3.3. Declaración del Impuesto.

Los establecimientos permanentes que no cierran un ciclo mercantil deberán presentar declaración conforme a las normas generales, si bien el ejercicio económico coincidirá con el que corresponda a la casa matriz. (Arts. 331 y 332 del reglamento del I.S.).

estudios

3.1.1.3.4. Obligaciones contables, registrales y formales.

Nada dice al respecto el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades que, como hemos visto, tan pormenorizadamente analiza cada uno de los supuestos de las obligaciones y formas de tributación de las rentas obtenidas por entidades jurídicas no residentes con establecimiento permanente.

3.1.2. Impuesto especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes. (Art. 74. R.I.R.P.F.)

Las entidades no residentes que sean propietarias o posean en España por cualquier título bienes inmuebles o derechos reales de disfrute sobre los mismos, tributarán por el denominado E.E.s/B.I.E.N.R.

El tipo del Impuesto Especial será del 5 por 100 y se aplicará sobre el valor catastral de los bienes inmuebles. Se devengará a 31 de diciembre de cada año y deberá ingresarse en el mes de enero siguiente.

Dispone el apartado 4 del Art. 74 del R.I.R.P.F. que el Impuesto Especial no será exigible, entre otras, a las entidades no residentes que:

«...»

c) Desarrollen en España de modo continuado o habitual, explotaciones económicas diferenciadas de las de los inmuebles sujetos al Impuesto especial.

d) Las entidades que acrediten suficientemente ante la Administración tributaria 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.»

La diferenciabilidad a que alude el párrafo c) transcrito, se considerará probada, según recoge el apartado 5 del propio Art. 74 del R.I.R.P.F., siempre que se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

«a) 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 tomará en cuenta la parte del inmueble que efectivamente se utilice en la misma.

Cuando de conformidad con lo dispuesto en esta letra 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.

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

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

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

La entidad no residente solicitará a 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.

No obstante, según dispone el art. 73 del reglamento del IRPF si se tratase de una transmisión de un bien inmueble situado en España efectuada por un no residente sin mediación de establecimiento permanente, el adquirente estará obligado a retener e ingresar, en un plazo no superior a un mes, el 10 por ciento sobre el precio total acordado, en concepto de pago a cuenta del impuesto correspondiente a aquél, exceptuando los supuestos enunciados en el mencionado artículo.

3.2. SIN MEDIACION DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.

3.2.1. Imposición sobre la renta.

Su tributación aparece regulada en la Sección III del reglamento del I.S., Arts. 333 a 346 y en lo que así no sea, le resultará de aplicación las normas contenidas en el Título I del presente Reglamento, así como las que desarrollen aspectos parciales del Impuesto sobre Sociedades (art. 346 del Reglamento del I.S.).

3.2.1.1. Rentas sujetas.

Estarán sometidas a tributación las rentas obtenidas en España, atribuidas a entidades no residentes.

A estos efectos se considerarán obtenidos en España los rendimientos y los incrementos y disminuciones de patrimonio a que se refiere el Art. 19 del Reglamento del I.S.:

a) Los rendimientos de las explotaciones económicas, sean cuales sean, obtenidos en territorio español por medio de un establecimiento permanente.

b) Las contraprestaciones por toda clase de servicios, asistencia técnica, préstamos o cualquier otra prestación de trabajo o capital realizada o utilizada en territorio español.

estudios

c) Los rendimientos de los inmuebles situados en España o de los derechos establecidos sobre los mismos.

d) Los rendimientos de valores mobiliarios emitidos por Sociedades residentes en España, o por Sociedades extranjeras con establecimiento permanente en España, de dinero, bienes, derechos u otros activos mobiliarios invertidos o situados en España.

e) Los incrementos de patrimonio derivados de toda clase de elementos patrimoniales situados en España.

Rentas no sujetas.

Hasta ahora hemos visto que el reglamento del I.S. para cada caso en concreto hace alusión a las rentas sujetas, pero en el caso de las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, el Reglamento dedica un extenso artículo, el 334, a la enumeración de aquellas rentas que no tendrán la consideración de rentas obtenidas en España. Así tanto los rendimientos que se abonen a personas no residentes en España por establecimientos permanentes situados en el extranjero cuando dichos rendimientos estén directamente vinculados a dicho establecimiento, como los rendimientos que se refieran a operaciones del tráfico mercantil internacional de la Entidad residente pagadora realizadas en extranjero por Entidades no residentes en territorio español –entendiéndose incluidos tanto las importaciones de mercancías como las comisiones satisfechas a Entidades no residentes en territorio español por las actividades de mediación realizadas en el extranjero y relacionadas con la preparación de contratos de compra-venta internacionales en tanto su importe resulte autorizado en virtud de la legislación actual, como los gastos de instalación y montaje de maquinaria e instalaciones importadas–, como 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 Entidades no residentes en España, salvo que el pago se realice a un establecimiento permanente por entidades financieras con funciones delegadas del mismo, se entenderán como rentas no sujetas.

3.2.1.2. Deuda tributaria.

Hemos comentado reiteradamente la necesidad previa de determinar los rendimientos netos y es así como se pronuncia el Art. 336 del Reglamento del I.S. indica que los rendimientos netos se determinarán aplicando sobre el importe de los ingresos íntegros minorados, en su caso, el importe de los sueldos y salarios satisfechos en España, los coeficientes que señale el Ministerio de Hacienda, coincidiendo en general con el regulado para los tipos de retención.

Serán requisitos indispensables para la admisibilidad de los gastos de personal,

a) que correspondan a retribuciones del personal directamente empleado en territorio español;

b) que los servicios prestados guarden relación directa y resulten necesarios para la obtención de los ingresos;

c) que no correspondan a servicios profesionales o de administración y gestión;

d) que se hayan practicado y declarado las retenciones reglamentarias a cuenta del IRPF.

Formarán parte de la base los incrementos de patrimonio que se determinarán como en el régimen general con la salvedad que al valor de adquisición no le resultará aplicable las normas sobre provisiones y actualizaciones (Art. 337 Reglamento del I.S.) ni lo preceptuado para las compensaciones de pérdidas (Art. 338 Reglamento del I.S.).

La *cuota íntegra* (Art. 340 del Reglamento del I.S.) se determinará aplicando el tipo de gravamen sobre el importe de los rendimientos netos.

El tipo de gravamen a que se refiere el párrafo anterior no es único, sino que varía según el origen de los rendimientos, así del Art. 70 de la Ley 31/1991, de 30 de diciembre de 1992 cabe destacar que:

«Las Entidades no residentes en territorio español que, sin mediación de establecimiento permanente en el mismo, obtengan rentas sometidas a tributación, resultarán gravadas de acuerdo con lo establecido en el artículo 17 de la Ley 5/1983, de 29 de junio.»

Los tipos de gravamen serán los siguientes:

«a) Con carácter general, el 25 por 100 de los rendimientos íntegros devengados.

En los casos de prestaciones de servicios, asistencia técnica, gastos de instalación o montaje derivados de contratos de ingeniería y, en general, de explotaciones económicas realizadas en España sin establecimiento permanente, el sujeto pasivo aplicará el tipo del 25 por 100 a la diferencia entre los ingresos y los gastos de personal y aprovisionamiento de materiales incorporados a las obras o trabajos.

b) Por el 14 por 100, cuando se trate de 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 y se correspondan con la utilización efectiva de dichos servicios.

El mismo criterio se aplicará en relación con los gastos generales imputados a que se refiere el artículo 13, letra n) de esta Ley, en cuanto a su consideración como renta obtenida por la casa matriz sin mediación de establecimiento permanente.

c) El 35 por 100, cuando se trate de incrementos de patrimonio determinados de acuerdo con las normas generales del Impuesto.

d) El 4 por 100, cuando se trate de rendimientos derivados de operaciones de reaseguro...

estudios

e) 1. No obstante lo dispuesto anteriormente en este mismo apartado, los intereses e incrementos de patrimonio derivados de bienes muebles estarán exentos en España cuando correspondan a personas jurídicas o entidades no residentes que tengan su residencia habitual en otros Estados miembros de la C.E.E. y no operen a través de establecimiento permanente en España.

Lo dispuesto en el párrafo anterior 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 en los siguientes casos:

- a) Cuando el activo de dicha Sociedad, persona jurídica o Entidad consista principalmente, directa o indirectamente, en bienes inmuebles situados en territorio español.
- b) Cuando el período de doce meses precedente a la transmisión, el sujeto pasivo haya participado, directa o indirectamente, en al menos el 25 por 100 del capital o patrimonio de dicha Sociedad, persona jurídica o Entidad.»

Del importe de la cuota íntegra únicamente será deducible el importe de las retenciones efectivamente practicadas sobre los ingresos a que afecte la declaración, así como el correspondiente a las bonificaciones a que tuviese derecho el sujeto pasivo.

Consecuentemente en los casos en que resultare aplicable un C.D.I. se estará a lo establecido en el mismo respecto de cada tipo de rentas. Particularizando en el Reglamento del I.S. el art. 342, establece que la entidad no residente ingresará la menor de las dos cuotas siguientes:

- a) La que resulte de la aplicación de las normas del convenio, en cuyo caso no podrá practicarse deducción alguna.
- b) La obtenida por aplicación de las normas contenidas en el Reglamento del I.S.

3.2.1.3. Declaración del Impuesto.

Este tipo de Entidades vendrán obligadas a presentar la declaración por este impuesto en el modelo simplificado que al efecto establezca el Ministerio de Hacienda, siendo el plazo de presentación de 25 días desde la fecha de devengo o cobro. Puntualiza además el art. 343 del Reglamento del I.S., que la declaración deberá presentarse para cada renta y en los casos que deba formularse varias declaraciones en relación a una misma operación deberán presentarse todas ellas en la Delegación o Administración de Hacienda donde se presentó la primera de ellas, sin perjuicio de los acuerdos de centralización de expedientes que puedan dictarse.

No obstante la Orden de 31 de enero de 1992, establece que el plazo de presentación de las declaraciones se presentarán con carácter general en el plazo de un mes a partir de la fecha del devengo de la renta, entendiéndose por tal:

- a) Si fuesen rendimientos, cuando resulten exigibles o en la fecha de cobro si fuera anterior.
- b) Cuando sean rendimientos inmobiliarios de uso propio, el último día del año natural.
- c) Si son alteraciones patrimoniales, cuando tengan lugar éstas.

Cuando se trate de variaciones patrimoniales derivadas de transmisiones onerosas de bienes inmuebles, independientemente que el obligado a retener deberá presentar declaración en el órgano competente de la Administración Tributaria del lugar de situación del inmueble e ingresar el importe retenido en el Tesoro Público, en el plazo de un mes a partir de la fecha de la transmisión, posteriormente se dispondrá, a partir del término del plazo establecido para el ingreso de la retención, de un plazo de tres meses para la presentación de la correspondiente declaración.

No obstante, dispone la propia Orden, si no se trata ni de incrementos de patrimonio, ni de ingresos con deducción de ciertos gastos (referidos al art. 72.dos del Reglamento del IRPF) ni de rendimientos de bienes inmuebles de uso propio ni de rendimientos obtenidos a través de los países o territorios a que se refiere el R.D. 1080/1991 de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refiere la Ley 17/91 de Medidas Urgentes Fiscales y la Ley 31/90 de Presupuestos Generales del Estado para 1991, podrá efectuarse la declaración con carácter trimestral cuando la presentación la realice el representante o alguna de las personas definidas como responsables solidarios del ingreso de la deuda tributaria.

3.2.1.4. Obligaciones contables, registrales y formales.

Con carácter general no deberán cumplir ninguna obligación contable, registral o formal salvo en el supuesto caso que hubieren de practicar retenciones (art. 341 del Reglamento del I.S.) en cuyo caso estarán obligadas a inscribirse en el Índice de Entidades y a llevar los registros de ingresos y gastos. (Art. 345 del Reglamento del I.S.).

3.2.2. Impuesto Especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes.

Dado que la normativa aplicable no hace distinción alguna sobre entidades no residentes con o sin establecimiento permanente, debemos entender que es de aplicación lo reseñado en el apartado 3.1.2.

estudios

4. TRIBUTACION CON PERSONALIDAD FISICA.

La tributación de los no residentes aparece regulada, como es preceptivo en la Ley del I.R.P.F. y en el Reglamento que la desarrolla. Esta normativa se ve complementada por 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.

4.1. CON MEDIACION DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.

4.1.1. Imposición sobre la Renta.

4.1.1.1. Rentas sujetas.

Determina el Art. 16 de la Ley del I.R.P.F. que los sujetos pasivos por obligación real de contribuir, cuando operen mediante establecimiento permanente, tributarán por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento, háyase obtenido en territorio español o extranjero.

En la misma línea se pronuncia el Art. 70 del Reglamento del I.R.P.F. al determinar que se considerarán rentas obtenidas o producidas en territorio español los rendimientos de actividades empresariales o profesionales obtenidos mediante establecimiento permanente situado en territorio español. Indicando que para la calificación del establecimiento permanente se estará a lo prevenido en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, debe por lo tanto interpretarse que para resolver cuestiones que no estén expresamente reguladas para las personas físicas en el I.R.P.F., deberá acudirse a lo preceptuado para personas jurídicas en el I.S.

En este sentido, tanto la Ley como el Reglamento del I.R.P.F., en los apartados que regulan la tributación de no residentes personas físicas, que obtienen rentas por mediación de establecimiento permanente, no hacen distinción alguna sobre:

- a) establecimientos permanentes con actividad continuada;
- b) establecimientos permanentes con actividad esporádica;
- c) establecimientos permanentes que no cierran un ciclo mercantil,

debiéndonos, por lo tanto, remitir a lo preceptuado en el I.S.

En cuanto a las rentas sujetas, debemos referirnos a la enunciación exhaustiva que hace el Art. 70 del Reglamento del I.R.P.F., teniendo presente la enunciación de los *Supuestos especiales de exención: rentas no sujetas* contenida en el Art. 17 de la Ley del I.R.P.F.

4.1.1.2. Deuda tributaria.

Dispone el Art. 18.6 de la Ley del I.R.P.F. que tratándose de rentas obtenidas por no residentes mediante un establecimiento permanente serán de aplicación

las reglas contenidas en la Sección 3ª del Capítulo I del Título V de la propia Ley, o más simplemente, lo dispuesto para la determinación de los rendimientos de actividades empresariales o profesionales (Arts. 40, 41, 42 y 43 de la Ley del I.R.P.F.).

Los tipos de gravamen están contenidos en el Art. 19 de la propia Ley:

«1. A la base determinada conforme al artículo anterior, se le aplicarán los siguientes tipos de gravamen:

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 150.000 ptas., 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.

...

f) Cuando se trate de rendimientos derivados de operaciones de reaseguro el 4 por 100.

...

2. Tratándose de rendimientos o incrementos de patrimonio obtenidos por no residentes a través de un establecimiento permanente, se aplicará el tipo del 35 por 100.»

De la deuda tributaria así determinada, los sujetos pasivos por obligación real de contribuir que operen en España mediante establecimiento permanente podrán practicar, en los mismos términos y condiciones previstos para los sujetos pasivos por obligación personal de contribuir, las deducciones contenidas en el Art. 20 de la Ley del I.R.P.F.:

«a) Por incentivos y estímulos a la inversión empresarial.

b) Por donativos.

c) Por dividendos percibidos de sociedades.

d) Por rendimientos o incrementos de patrimonio obtenidos por establecimientos permanentes situados en Ceuta y Melilla y sus dependencias.

e) Por retenciones u otros pagos a cuenta, sin perjuicio de lo establecido en la Ley 14/1985, de 29 de mayo, de Régimen Fiscal de Determinados Activos Financieros.»

4.1.1.3. Declaración del Impuesto.

La declaración de las rentas obtenidas en España por sujetos pasivos por obligación real a través de un establecimiento permanente se realizará en la misma

estudios

forma, plazos y modelos previstos para los sujetos pasivos por obligación personal de contribuir.

4.1.1.4. Obligaciones y deberes formales.

Las personas físicas no residentes en España que obtengan rentas sujetas por obligación real, están sometidas al cumplimiento de las obligaciones establecidas en el Título X de la propia Ley del I.R.P.F.

- a) Obligación de declarar (Art. 96).
- b) Autoliquidación (Art. 97).
- c) Retenciones y pagos a cuenta (Art. 98).

Asimismo, 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 el I.R.P.F. (Art. 22 de la Ley del I.R.P.F.).

4.1.2. Imposición sobre el Patrimonio.

La Ley del I.R.P.F. establece la tributación por obligación real de cualquier persona física no residente en territorio español.

Siendo el Impuesto sobre el Patrimonio un tributo de carácter directo que grava el patrimonio neto, las personas físicas no residentes tributarán por la totalidad del valor de los bienes y derechos de que sean titulares, cuando los mismos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español, en el bien entendido de que para la determinación de residencia habitual se estará a los criterios establecidos en las normas del I.R.P.F.

En estos supuestos de tributación real de contribuir, sólo serán deducibles las cargas y gravámenes que afecten a los bienes y derechos que radiquen en territorio español, así como las deudas por capitales invertidos en los indicados bienes.

4.2. SIN MEDIACION DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.

4.2.1. Imposición sobre la Renta.

4.2.1.1. Rentas sujetas.

El Art. 70 del Reglamento del I.R.P.F. determina que se considerarán rentas obtenidas o producidas en territorio español, los rendimientos de actividades empresariales obtenidos sin mediación de establecimiento permanente cuando las actividades se realicen en territorio español.

A continuación el mencionado Art. 70 del Reglamento del I.R.P.F. hace una enunciación de las rentas obtenidas en España por no residentes y, por lo tanto, sujetas a tributación por obligación real.

Dicha enunciación debe contemplarse teniendo en cuenta los *Supuestos especiales de exención: rentas no obtenidas en España*, contenidos en el Art. 17 de la Ley del I.R.P.F.

4.2.1.2. *Deuda tributaria.*

Con carácter general, la base imponible del Impuesto correspondiente a los rendimientos de las personas físicas sujetas por obligación real obtenidos sin mediación de establecimiento permanente estará constituida por la cuantía íntegra devengada (Art. 18 Ley del I.R.P.F. y Art. 71 R.D. 1841/1991, Reglamento I.R.P.F.).

En 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, dispone el Art. 71 del Reglamento del I.R.P.F. que serán Partidas deducibles en obligación real de contribuir sin establecimiento permanente:

« a) Sueldos, salarios y cargas sociales del personal desplazado a España, o contratado en territorio español, empleado directamente en las actividades productoras de ingresos siempre que los 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.»

Respecto a los incrementos de patrimonio, éstos se determinarán aplicando la norma general (Arts. 44 a 49 de la Ley del I.R.P.F.), con la particularidad de que están sujetos todos los incrementos netos de patrimonio, incluso los que no superen la cantidad de 500.000 pesetas anuales.

No será de aplicación el apartado 4 del Art. 44, esto es, se estimará que existe incremento de patrimonio aún los supuestos de división de la cosa común, en la disolución de la sociedad de gananciales, en la disolución de comunidades de bienes y en los supuestos de reducción de capital.

estudios

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

Sobre la base imponible determinada según los preceptos anteriormente expuestos, se aplicarán los siguientes tipos de gravamen, contenidos en el Art. 19 de la Ley del I.R.P.F.:

«a) Con carácter general, el 25 por 100.

b) En el caso de incrementos de patrimonio el 35 por 100.

Tratándose de transmisiones de bienes inmuebles situados en España por sujetos pasivos no residentes que actúen sin establecimiento permanente, el adquirente vendrá obligado a retener e ingresar el 10 por 100 del precio acordado en concepto de pago a cuenta del Impuesto correspondiente a aquéllos.

Los establecido en el párrafo anterior no será de aplicación cuando se trate de bienes inmuebles adquiridos con más de 20 años de antelación a la fecha de transmisión y que no hayan sido objeto de mejoras durante ese tiempo.

c) Las pensiones y los haberes pasivos que no superen la cuantía anual de 150.000 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) El 14 por 100 cuando se trate de los gastos generales imputados a que se refiere el artículo 13, letra n), de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre (gastos de dirección y los generales de administración), en cuanto a su consideración como renta obtenida por la casa central sin mediación de establecimiento permanente.

...

f) Cuando se trate de rendimientos derivados de operaciones de reaseguro el 4 por 100.

...

...

Cuando las rentas obtenidas se transfieran al extranjero, se aplicará adicionalmente, el 25 por 100.»

De la deuda tributaria así determinada, los sujetos pasivos por obligación real de contribuir que operen en España sin mediación de establecimiento permanente sólo se deducirán las retenciones que les hayan sido efectivamente practicadas y otros pagos a cuenta efectuados, sin perjuicio de lo establecido en la Ley 14/1985.

4.2.1.3. Declaración del Impuesto.

Cuando operen en España sin establecimiento permanente, los sujetos pasivos por obligación real, tributarán de forma separada por cada devengo total o parcial de renta sometida a gravamen.

En este sentido, el Art. 16.2.2ª de la Ley del I.R.P.F. y el apartado 1º.4.4. de la Orden de 31 de enero de 1992, por la que se dictan las normas de declaración de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre Sociedades y sobre el Patrimonio por obligación real, determinan que las rentas se entenderán devengadas:

« a) Tratándose de rendimientos, cuando resulten exigibles o en la fecha del cobro, si fuera anterior.

b) Cuando se trata 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.»

El plazo de presentación de declaraciones será, con carácter general, de un mes a partir de la fecha de devengo de la renta, excepto:

En el caso de rendimientos derivados de bienes inmuebles de uso propio, que será el establecido para la presentación de la declaración-liquidación del Impuesto sobre el Patrimonio para los sujetos pasivos por obligación personal.

En el caso de incrementos de patrimonio derivados de transmisiones onerosas de bienes inmuebles, las declaraciones se presentarán en el plazo de tres meses contados a partir del término del plazo establecido para el ingreso de la retención a que se refiere el Art. 73.3 del Reglamento del I.R.P.F. (un mes a partir de la fecha de transmisión), en este caso, el sujeto pasivo deberá declarar e ingresar el impuesto definitivo, compensando en la cuota el importe retenido por el adquirente

Podrán presentarse declaraciones trimestrales cuando la presentación la realice el representante o alguna de las personas definidas como responsables solidarios del ingreso de la deuda tributaria en el Art. 19.3. de la Ley del I.R.P.F.

No podrán presentarse declaraciones trimestrales en los siguientes casos:

a) Incrementos de patrimonio.

b) Ingresos con deducción de ciertos gastos a que se refiere el Art. 71.2. del Reglamento del I.R.P.F.

c) Rendimientos derivados de bienes inmuebles de uso propio.

d) Rendimientos obtenidos a través de los países o territorios conceptuados como «paraísos fiscales».

4.2.1.4. Obligaciones y deberes formales.

Al igual que las personas físicas no residentes que obtienen rentas mediante establecimiento permanente, las personas físicas no residentes que obtienen rentas sin mediación de establecimiento permanente están sometidas a las obligaciones contenidas en el Título X de la propia Ley del I.R.P.F.:

estudios

- a) Obligación de declarar (Art. 96).
- b) Autoliquidación (Art. 97).
- c) Retenciones y pagos a cuenta (Art. 98).

Asimismo, los sujetos pasivos no residentes en territorio español están 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 el I.R.P.F. (Art. 22 de la Ley del I.R.P.F.).

5. IMPOSICION INDIRECTA.

La imposición en España está sustentada sobre dos grandes impuestos: el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, englobando este último tras impuestos: Transmisiones Patrimoniales, Operaciones Societarias y Actos Jurídicos Documentados.

Este abanico de impuestos es excluyente, es decir, las operaciones gravadas por el I.V.A. no lo serán por el I.T.P., y dentro del I.T.P., los tres impuestos que lo componen, también son excluyentes.

La normativa de la imposición indirecta en España no hace distinción entre las normas aplicables a personas jurídicas y a personas físicas, motivo por el cual el análisis de la imposición indirecta relativa a los no residentes se hace de forma conjunta.

No siendo objeto del presente trabajo el análisis específico de estas figuras impositivas, debemos limitarnos a establecer una diferenciación de carácter subjetivo entre los mismos: De los arts. 1 y 3 del L.I.V.A. se desprende que éste grava el tráfico jurídico-mercantil que realizan los empresarios y profesionales, personas físicas o jurídicas, en el desarrollo de su actividad. Si tal y como dispone el Art. 3.3. de la L.I.V.A. «las operaciones sujetas a este Impuesto no estarán sujetas al I.T.P.», como complemento, el I.T.P. gravará las transmisiones a título oneroso realizadas por cualesquiera personas que no sean empresarios o profesionales.

5.1. CON MEDIACION DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.

5.1.1. Impuesto sobre el Valor Añadido.

La normativa que regula este impuesto está contenida en la Ley 30/1985, de 2 de Agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y en el R.D. 2028/1985, de 30 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que la desarrolla.

Esta normativa fue elaborada siguiendo los principios contenidos en la Sexta Directiva del Consejo de 17 de mayo de 1977 (77/388/CEE) en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: Base imponible uniforme.

5.1.1.1. Naturaleza del impuesto.

El I.V.A. es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios y profesionales, y las importaciones de bienes (Art. 1. L.I.V.A. 30).

5.1.1.2. Rentas sujetas.

Estarán sujetas las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en territorio peninsular español e islas Baleares, así como las importaciones en dichos territorios.

En la aplicación del Impuesto se tendrá en cuenta lo dispuesto en los Tratados Internacionales que formen parte del ordenamiento interno español (Art. 2. L.I.V.A.).

5.1.1.3. Sujetos pasivos.

Tienen la consideración de sujetos pasivos del impuesto, las personas físicas o jurídicas que desarrollen actividades empresariales o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al impuesto. (Art. 15 L.I.V.A.).

Este mismo artículo sólo contempla la posibilidad de la inversión del sujeto pasivo en el caso de que las operaciones sujetas a gravamen sean realizadas por personas o entidades «*no establecidas*», en este caso y sólo en éste, el empresario o profesional para quien se realicen las operaciones sujetas a gravamen será el sujeto pasivo.

La Ley 30/1985, en su Art. 13, hace especial referencia al concepto de «*establecimiento permanente*», así en su apartado 1 establece:

«1. Regla general.

1º) Los servicios se considerarán prestados en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste.

A los efectos de este Impuesto, se entenderá situada la sede de la actividad económica en el territorio donde el interesado centraliza la gestión y el ejercicio habitual de su actividad empresarial o profesional, siempre que, además carezca de establecimientos permanentes en otros territorios.

2º) Si el sujeto pasivo ejerce su actividad con habitualidad y simultáneamente en el territorio peninsular español, o Islas Baleares y en Canarias, Ceuta, Melilla o bien en el extranjero, se entenderán prestados los servicios donde radique el establecimiento permanente desde el que se realice la prestación de los mismos.»

Paralelamente el Reglamento del Impuesto, en su Art. 21 establece la conceptualización de establecimiento permanente a efectos de este Impuesto, con independencia de la conceptualización realizada para otros Impuestos, así, a efectos del Impuesto

estudios

sobre el Valor Añadido, se considerará establecimiento permanente cualquier lugar fijo de negocios donde el sujeto pasivo realice actividades empresariales o profesionales.

«En particular, tendrán esta consideración:

a) La sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, almacenes, tiendas y, en general, las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.

b) Las Minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales.

c) Las obras de construcción, instalación o montaje efectuadas por el sujeto pasivo cuya duración exceda de doce meses.

d) Las explotaciones agrarias, forestales o pecuarias.»

Definido el concepto de establecimiento permanente, y por lo tanto la consideración de persona o entidad establecida, en coherencia con lo establecido en el artículo 21 de la Sexta Directiva comunitaria, los no residentes que posean establecimiento permanente en España, los «*no residentes establecidos*», estarán obligados al pago del Impuesto en operaciones interiores por las entregas de bienes y prestaciones de servicio sujetas al mismo, téngase en cuenta que si un no residente tiene alquilado un local en territorio de aplicación IVA se considera que tiene establecimiento permanente y tributa por IVA (ver respuestas del Ministerio de Economía y Hacienda dada las diferentes consultas planteadas con fecha 22-05-86).

La tributación de los No Residentes con establecimiento permanente no plantea peculiaridad alguna, siendo reconducidos a la tributación de los residentes en España.

5.1.2. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

La normativa de este Impuesto está contenida en:

a) Ley 32/1980, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

b) Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

c) El Real Decreto 3494/1981 de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

y las Directivas del Consejo:



a) Directiva del Consejo 69/335/CEE, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan las concentraciones de capitales..

b) Directiva del Consejo 85/303/CEE, de 10 de junio de 1985, por la que se modifica la Directiva 69/335/CEE.

El Art. 6.1. del Texto Refundido del Impuesto establece que el impuesto se exigirá:

«A) Por las transmisiones patrimoniales onerosas de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieren situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español o en territorio extranjero, cuando, en éste último supuesto, el obligado al pago del impuesto tenga su residencia en España. No se exigirá el impuesto por las transmisiones patrimoniales de bienes y derechos de naturaleza inmobiliaria, sitos en territorio extranjero, y por las transmisiones patrimoniales de bienes o derechos, cualquiera que sea su naturaleza que, efectuadas en territorio extranjero, hubieren de surtir efectos fuera del territorio español.

B) Por las operaciones societarias realizadas por entidades en las que concurra cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que tengan en España la sede de dirección efectiva, entendiéndose como tal el lugar donde esté centralizada de hecho la gestión administrativa y la dirección de los negocios.

b) Que tengan en España su domicilio social siempre que la sede de dirección efectiva no se encuentre situada en un Estado Miembro de la CEE o, estándolo, dicho Estado no grava la operación societaria con un impuesto similar.

c) Que realicen en España operaciones de su tráfico, cuando su sede de dirección efectiva y su domicilio social no se encuentren situados en un Estado Miembro de la CEE o, estándolo, estos Estados no graven la operación societaria con un impuesto similar.

C) Por los actos jurídicos documentados que se formalicen en territorio nacional y por los que habiéndose formalizado en el extranjero surtan cualquier efecto, jurídico o económico, en España.

2. Lo dispuesto en este artículo se entenderá sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio Económico vigentes en los territorios históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra, respectivamente, y de lo dispuesto en los Tratados y Convenios Internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno.»

Sólo en el caso de operaciones societarias la condición de no residente es determinante para la no sujeción al impuesto, estando en este caso preceptuado en el Art. 2 de la Directiva del Consejo 69/335/CEE, que:

estudios

«1. Las operaciones sometidas al derecho de aportación son únicamente gravables en el Estado miembro sobre cuyo territorio se encuentra la sede de la dirección efectiva de la sociedad de capitales en el momento en que se produzcan estas operaciones.

2. Cuando la sede de dirección efectiva de una sociedad de capitales se encuentre en un tercer país y su sede estatutaria en un estado miembro, las operaciones sometidas al derecho de aportación son gravables en el Estado miembro en que se encuentre la sede estatutaria.

3. Cuando la sede estatutaria y la sede de la dirección efectiva de una sociedad de capitales se encuentra en un tercer país, la puesta a disposición de una sucursal situada en un estado miembro, de capitales invertidos o de capitales de explotación, puede ser sometida al impuesto en el Estado miembro en cuyo territorio la sucursal está situada.»

5.2. SIN MEDIACION DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.

5.2.1. Impuesto sobre el Valor Añadido.

Al analizar la tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido de los No Residentes con establecimiento permanente, que la Ley y el Reglamento del I.V.A. hacen alusión a los «*no establecidos*», debiendo entender, a efectos de este Impuesto, como no establecidos aquellas personas o Entidades No Residentes sin mediación de establecimiento permanente.

El Art. 51 de la L.I.V.A. y el 88 del Reglamento del Impuesto, en cumplimiento de lo dispuesto en la Octava Directiva del Consejo, de 6 de Diciembre de 1979, determinan que los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio peninsular español o las Islas Baleares, residentes en otros Estados Miembros de la CEE o en Canarias, Ceuta o Melilla, podrán ejercitar el derecho a la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido que hayan satisfecho, o, en su caso, les haya sido repercutido en territorio peninsular o las Islas Baleares.

Para que estas cuotas sean objeto de devolución, deberán cumplir ciertos requisitos:

- a) Que las cuotas a devolver sean deducibles.
- b) Que la devolución sea por un importe global de más de 25.000 pesetas o de 3.000 por todo el año.
- c) Que la solicitud se refiera al año o trimestre inmediatamente anterior, o por tiempo inferior si el período concluye el 31 de diciembre.

A tales efectos, las personas o entidades residentes en el extranjero deberán nombrar previamente un representante legal residente en España a cuyo cargo estará

Fsc. Xavier Echeverría i Noci

el cumplimiento de las obligaciones formales, el cual responderá solidariamente con el interesado en los casos de devolución improcedente.

El plazo para la presentación de las solicitudes será de seis meses a partir del último día a que se refieran.

Este mismo régimen de devolución es aplicable a las sucursales que exclusivamente prestan servicios a su matriz no situada en territorio de exigencia del IVA (ver respuesta del Ministerio de Economía y Hacienda a la consulta planteada con fecha 24 de Abril de 1986).

5.2.2. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Dado que la normativa aplicable al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados no hace distinción entre No Residentes con mediación de establecimiento permanente y No Residentes sin mediación de establecimiento permanente, hemos de remitirnos a los contenidos del epígrafe 5.1.2.