

Consideraciones acerca del régimen de “transparencia fiscal” ceñidas al supuesto de socios residentes en países con convenio para evitar la doble imposición internacional.

Joan-Francesc PONT CLEMENTE

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Miembro de la A.E.A.F

SUMARIO.— 1: Introducción.— 2: Efectos del forzado encaje de la “transparencia fiscal” en el sistema tributario.— 3: La desafortunada Instrucción de la Inspección Central, de 8 de marzo de 1989.— 4: Posible reacción de la Administración tributaria.— 5: La proyectada reforma del régimen de “transparencia fiscal”.

1. INTRODUCCION.

Los Convenios para evitar la doble imposición internacional son Tratados que delimitan la distribución de potestad tributaria entre los Estados contratantes. El Convenio no establece la tributación concreta de un rendimiento o de un patrimonio, sino que asigna a un Estado o a otro la capacidad de gravar una concreta materia imponible.

estudios

Puede también atribuir dicha potestad a ambos Estados fijando límites a uno de ellos. Pero en ningún caso el Convenio hace obligatorio para un Estado el establecimiento de un tributo, sólo le autoriza para ello. En consecuencia, si un Estado no está facultado por el Convenio para gravar impositivamente un determinado rendimiento o patrimonio, en el contexto del Convenio, no podrá hacerlo, ni siquiera bajo excusa de que en el otro Estado está libre de gravamen. El mismo razonamiento anterior es aplicable al supuesto en que un rendimiento o patrimonio no pueda ser gravado en un Estado, o exista una limitación en el tipo de gravamen, y en el otro Estado, autorizado para someterlo a gravamen, se le otorgue un tratamiento fiscal benévolo por uno u otro motivo. Esta última decisión pertenece a la soberanía del Estado en cuestión y no faculta al otro Estado contratante a no aplicar el Convenio.

A los efectos de este artículo, designaremos abreviadamente PCDI a aquellos Estados que han suscrito un Convenio con España para evitar la doble imposición internacional, salvo Luxemburgo, Bélgica, Túnez, la República Federal de Alemania y los Estados Unidos de América, dado que estos últimos Convenios presentan peculiaridades que no entraremos a detallar, ciñendo nuestro estudio al caso más general.

A la luz de lo anteriormente descrito, puede afirmarse que la no tributación en un PCDI de los rendimientos imputados a un residente en aquel país, por transparencia fiscal o la concesión a este residente de un régimen particular de tributación, no altera las reglas básicas del Convenio de asignación de la potestad tributaria y no permite a España modificar unilateralmente los términos del Convenio.

La afirmación anterior se trae a colación en relación a posiciones doctrinales que han llegado a la conclusión de que no existe base legal para gravar en España las rentas de una sociedad transparente española imputadas a un socio no residente, cuando es de aplicación un Convenio de doble imposición. Entre quienes sostienen esta opinión figura González Poveda en la obra *"Tributación de no residentes"* (La Ley, Madrid, 1989, págs. 308-310). Curiosamente, existe una Instrucción de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria de 8 de marzo de 1989 (por cierto extrañamente publicada con insólito retraso en *Ciss Comunicación* número 77, febrero de 1990), cuyo autor se desconoce, bien que es de notar la existencia de gran coincidencia, incluso literal, entre la obra referida y esa Instrucción, hasta el extremo que bien puede hablarse de plagio, salvo, claro está, que no se tratase de personas distintas.

La conclusión a la que llega González Poveda consistente en la no tributación en España de las rentas de la sociedad transparente, ni de los

estudios

socios no residentes que lo sean en un PCDI, tiene una significación especial, que ha de ser debidamente valorada por cuanto él mismo se muestra contrariado de tener que aceptar esta tesis a la que considera un absurdo “por ir contra toda lógica que un régimen como el de transparencia fiscal, pensado para evitar la elusión fiscal a través de sociedades interpuestas, conduzca, cuando existe un Convenio, a la exención total a la sociedad y sus socios” (*op. cit.*, pág. 310).

2. EFECTOS DEL FORZADO ENCAJE DE LA “TRANSPARENCIA” EN EL SISTEMA TRIBUTARIO.

Si bien se miran las cosas, ha de admitirse que el régimen de transparencia fiscal se introdujo como un injerto extraño e insuficientemente meditado (buena demostración de lo cual son los bandazos posteriores) en el sistema tributario español, en la reforma iniciada en 1977-78. La doctrina se hizo eco años atrás de esa atrevida penetración de la legislación fiscal a otras ramas jurídicas. Así, PONT MESTRES, en la primera edición de su libro sobre el IRPF, (Civitas, Madrid, 1980); y lo sigue reproduciendo en las ediciones posteriores, escribe: “La Ley, en un singular alarde, expresivo de la tendencia que siente hacia la imposición personal individual, rompe la coherencia jurídica hasta ahora mantenida en cuanto a los sujetos de derecho con personalidad, que hallaban su respectiva ubicación tributaria en los impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre sociedades, y erige en sujetos pasivos no a las personas jurídicas en su correspondiente tributo, sino a las personas físicas titulares de participaciones sociales en cuanto a las rentas obtenidas por determinadas sociedades. La norma es contundente al preceptuar que se imputarán a los socios y se integrarán en su correspondiente base imponible del IRPF o, en su caso, del de Sociedades, las bases imponibles positivas obtenidas por las sociedades que se indican aun cuando no hubieran sido objeto de distribución. Con ello se produce una especie de movimiento sísmico en el —hasta ahora— tranquilo y remansado ambiente societario en el que las normas jurídico-tributarias eran respetuosas con las normas jurídico-mercantiles y con los preceptos sociales estatutarios. Esa armonía se rompe aquí, en una especie de declaración de independencia del legislador tributario que, de esa suerte, inicia, por su cuenta, la penetración hacia áreas hasta ahora respetadas en base a la personalidad jurídica de cada ente” (7a. edición, pág. 71).



estudios

Esta larga cita adquiere actualidad aquí, en razón a que el caso concreto que se contempla y examina es uno más, de los múltiples existentes, en los que se producen resultados no queridos por el legislador, pero que son directa consecuencia de la aplicación de las normas, tal y como han sido redactadas. Uno de ellos es, precisamente, la exoneración de gravamen de las sociedades transparentes y de sus socios, cuando éstos residen en un país con Convenio de doble imposición clásico.

Y es que 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, 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 de mera tenencia de bienes que reunieran determinados requisitos), es evidente que pueden 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 pueden 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 ha perdurado hasta la promulgación del Real Decreto-Ley 7/1989, de 29 de diciembre, cuyo artículo 21 da 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 establece idéntico tipo de gravamen (ambas medidas confirmadas por los artículos 16 y 7 de la Ley 5/1990, de 29 de junio).

La práctica administrativa seguida hasta 1989 y el criterio legislativo introducido en 1990 son aplicables, sin embargo, exclusivamente, a los Estados con los que España no tiene suscrito Convenio de doble imposición y a aquéllos cuyo Convenio, como es el caso de Luxemburgo, remiten la cuestión a las disposiciones de la legislación interna española. Para la mayoría de Estados con Convenio, prevalece sobre el Derecho interno el contenido del Tratado, en virtud del cual se atribuye la potestad tribu-



estudios

taria sobre una determinada materia imponible a uno de los Estados contratantes o a ambos en una determinada proporción, según los casos. De esta forma, *sólo si un Convenio lo permite* puede un Estado contratante gravar una determinada renta.

En este contexto, 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".

3. LA DESAFORTUNADA INSTRUCCION DE LA INSPECCION CENTRAL DE 8 DE MARZO DE 1989.

Al modo como en ocasiones acostumbra a proceder la Administración tributaria, ésta, a través del Area de Servicios Especiales de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, dictó el escrito de 8 de marzo de 1989, en el que fija los criterios a seguir en las actuaciones de comprobación e investigación de los tributos sobre socios no residentes de entidades sometidas al régimen de transparencia fiscal. En estas instrucciones, se utiliza un argumento que no es de recibo, para sostener que, aun en el supuesto de existencia de un Convenio de doble imposición, "los socios no residentes de sociedades en régimen de transparencia fiscal estarán sometidos a tributación por obligación real en relación con las bases imponibles que les hayan sido imputadas en transparencia". El argumento con el que opera el escrito de referencia es triple: que la imputación de rendimientos no genera un supuesto de doble imposición; que las bases imputadas a los socios no pueden incluirse en el capítulo de los Convenios destinado a otras rentas porque se trata de rentas "sometidas plenamente a la soberanía fiscal española"; y, por el absurdo del resultado de que tales rentas puedan quedar exoneradas de gravamen (argumentos que, como puede verse, son idénticos a los utilizados por González Poveda). En realidad, la Instrucción olvida interesadamente la primacía del Tratado sobre el Derecho interno como norma delimitadora de la potestad tributaria de cada Estado contratante. La opinión de González Poveda en la obra antes citada es como sigue: "A nuestro juicio, el problema sólo puede encontrar una solución adecuada por dos vías: una, la renegociación de los

estudios

Convenios, que es una vía larga y difícil de solucionar la cuestión. Otra, la modificación de las normas reguladoras del régimen de transparencia de forma que contemplen sus efectos sobre los socios no residentes y conduzcan a una tributación racional de los resultados imputables a los socios" (pág. 310). Criterio que, ciertamente, contrasta con el que se mantiene en la referida Instrucción de 8 de marzo de 1989.

Por su parte, el profesor Albi Ibáñez y sus colaboradores, en la obra "*Tributación de los no residentes en España*" (Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1989, pág. 314), escriben en relación a este mismo problema: "En nuestra opinión, el tema no cuenta con solución. O, lo que es lo mismo, el régimen de transparencia fiscal no puede aplicarse cuando los socios son no residentes".

A idéntica conclusión llega la inspectora de Finanzas del Estado, Carmen ALVAREZ CAÑIBANO (en *Impuestos*, 1990, núm. 11), para quien en los casos de residentes en un PCDI, tanto las rentas imputadas en transparencia fiscal como los beneficios distribuidos quedan *exentos (sic)* por aplicación del artículo residual de "otras rentas", contenido en los Convenios que atribuyen la potestad de gravamen al país de residencia del sujeto pasivo.

A la luz de cuanto ha sido dicho y con apoyo de la doctrina citada, resalta, con claridad, la conclusión de que la imputación de rentas por transparencia fiscal a un socio residente en un PCDI no puede ser sometida a gravamen en España. Y esto, con independencia del criterio mantenido por la Administración tributaria contenido en la citada Instrucción de 8 de marzo de 1989, que a lo sumo, no pasa de ser la posición de una de las partes en el seno de la relación jurídico-tributaria, que, como es sabido, no tiene la última palabra en el tema de la discrepancia jurídica entre Administración y contribuyentes, ya que, como recuerda con frecuencia la jurisprudencia del Tribunal Supremo, la última palabra es la de la jurisdicción ordinaria.

4. POSIBLE REACCION DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA.

Como corolario, debe advertirse que la situación anterior, notoriamente beneficiosa para la sociedad transparente y para sus socios no residentes, dado que, ordinariamente, el Estado de residencia no gravará la imputación de rendimientos realizada en otro Estado, puede provocar una reacción de la Administración tributaria tendente a excluir a una sociedad determi-



estudios

nada del régimen de transparencia fiscal. Como quiera que este régimen es obligatorio, una pretensión así sólo podría prosperar en el supuesto de que la Administración probase que no se dan las circunstancias determinantes de la transparencia, recogidas en el artículo 12.2 de la Ley del IRPF, a saber: para las sociedades de cartera (aquéllas en las que más de la mitad de su activo está constituido por valores mobiliarios), y para las sociedades de mera tenencia de bienes (aquéllas en las que más de la mitad de su activo, estimado en valores reales, no esté afecto a actividades empresariales o profesionales), que se dé cualquiera de estas circunstancias: que más del 50 por 100 del capital social pertenezca a un grupo familiar o a diez o menos socios, siempre que ninguno de ellos sea persona jurídica de Derecho público. Los problemas más graves de interpretación se han producido en relación a las sociedades de mera tenencia de bienes, a la hora de determinar la afección o no de los bienes del activo a actividades empresariales o profesionales, sin que hasta ahora exista un claro deslinde sobre el tema, ni siquiera en el seno de la propia Administración tributaria.

5. LA PROYECTADA REFORMA DEL REGIMEN DE "TRANSPARENCIA FISCAL".

Ha venido a confirmar el criterio sostenido en estas notas la regulación propuesta para la "transparencia fiscal" en el Anteproyecto de Ley del IRPF de 19 de julio de 1990, en la que se adoptan medidas tendentes a evitar los efectos descritos de exoneración de gravamen. Así, el artículo 52.4 del Anteproyecto prevé que las sociedades transparentes 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*. En el mismo sentido se propone modificar la redacción del artículo 19 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

No siendo el Anteproyecto derecho vigente todavía, huelga dedicarle mayores comentarios, aunque sí conviene llamar la atención sobre dos aspectos concretos:

Primero: El Gobierno, al proponer la reforma de la transparencia fiscal en el sentido indicado, reconoce implícitamente la incorrección de la postura que había mantenido hasta el momento, claramente contraria al mandato de la Ley.



estudios

Segundo: La reforma propuesta introduce un factor de distorsión importante en las sociedades transparentes con socios residentes y no residentes al escindir la base imponible en dos partes: una sujeta y otra exenta, lo que lleva aparejados un sinfín de problemas, no sólo conceptuales, sino también prácticos (por ejemplo, de sobreimposición al socio residente, que ve disminuidos sus dividendos como resultado de la carga fiscal sobre la parte de base imponible del socio no residente). Habría de reflexionar mucho el legislador antes de introducir este precepto, como debería hacerlo sobre el propuesto nuevo artículo 19.5 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, de insospechadas consecuencias, según el cual las sociedades transparentes accionistas de otra sociedad transparente perderán este carácter y tributarán al tipo marginal máximo de la escala de IRPF: insólita norma, dudosamente justificable, y que se pretende introducir sin ni siquiera permitir a las sociedades afectadas disolverse libres de impuestos. Un nuevo bandazo en el tema de la “transparencia fiscal”.

