

Los Tratados para evitar la doble imposición en los Impuestos sobre la Renta. Especial referencia al Tratado con Francia.

Roberto GARCIA CAIRO
Economista, Abogado y miembro de la A.E.A.F.

El incremento de residentes extranjeros en España y viceversa, experimentado durante los últimos años, y la esperada unificación de criterios fiscales entre los países de la C.E.E. a partir de 1993, hacen aconsejable una actualización de la legislación vigente sobre la materia que justifique una serie de estudios, el primero de los cuales creemos conveniente dedicarlo a nuestro país vecino: Francia.

1. PLANTEAMIENTO.

Los residentes en España están sujetos al Impuesto por OBLIGACION PERSONAL, de forma que deberán declarar la totalidad de sus rentas, con independencia del lugar donde se hubieran producido. Mientras que los no residentes en España están sujetos al Impuesto por OBLIGACION REAL, y deberán declarar la totalidad de las rentas producidas en territorio español, o bien aquéllas que sean satisfechas por residente español.

estudios

Según las normas españolas, son residentes en territorio español las personas que permanecen en el mismo por más de 183 días al año, de manera continua o discontinua. Sin embargo, no se tienen en cuenta las ausencias cuando, por las circunstancias en que se realicen, pueda inducirse que no tendrán una duración superior a tres años.

Vamos a suponer que el sujeto pasivo no ha residido en España en 1989 más de 183 días (es residente francés desde el 1 de julio del mismo año) y que su ausencia tendrá una duración superior a tres años (dicha ausencia se producirá por un período mínimo de cinco años), por lo que quedará sujeto a la OBLIGACION REAL DE CONTRIBUIR por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por dicho ejercicio.

Cuando el sujeto pasivo debe contribuir por OBLIGACION REAL, deberá designar una persona física o jurídica para que le represente ante la Hacienda Pública española. El representante puede ser el pagador de los rendimientos o bien otra persona, siendo su responsabilidad solidaria respecto al pago de las cuotas del Impuesto.

2. EL CONVENIO ENTRE ESPAÑA Y FRANCIA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION.

Vista la obligación real de contribuir, y dado que se trata de un residente francés, le será de aplicación lo establecido por el Convenio entre España y Francia para evitar la doble imposición, que establece, respecto de los rendimientos que vamos a examinar, lo siguiente:

2.1. Rendimientos derivados del trabajo personal.

El número 1 del artículo 15 del Convenio dispone que: “los sueldos, salarios y remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante por razón de empleo, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado contratante”; es decir, que los rendimientos obtenidos por un residente del territorio en el que desempeña el empleo que los produce, sólo se someterán a imposición en éste.

Posibilidades que podemos distinguir:

estudios

Nacionalidad	Residencia	Ejercicio del empleo	Imposición
Española	Francia	Francia	FRANCIA
Francesa	España	España	ESPAÑA
Española	España	Francia	ESPAÑA O FRANCIA
Española	Francia	España	función de determina-
Francesa	España	Francia	das circunstancias, reco-
Francesa	Francia	España	gidas en el mencionado art. 15 del Convenio.

2.2. Rendimientos percibidos como Consejero.

El núm. 1 del artículo 16 del Convenio, establece que “las participaciones, dietas de asistencia y retribuciones similares que un residente de un Estado contratante obtiene como miembro de un Consejo de Administración..., de una Sociedad del otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en este otro Estado”.

Es decir, que los rendimientos percibidos como Consejero de una Sociedad se someterán a imposición en el territorio en que resida la Sociedad que los satisface.

De esta forma, un español residente en Francia, deberá tributar en España por los rendimientos que perciba como Consejero de la Sociedad española, y en Francia, por los percibidos de la Sociedad francesa.

En el ejemplo que nos ocupa, supuesto que el sujeto pasivo es un residente francés que obtiene los rendimientos de una Sociedad española, deberá tributar en España por los mismos. En nuestro territorio, el régimen aplicable consiste en gravar las rentas así obtenidas de acuerdo con lo dispuesto por la Ley 5/1983, de 29 de junio, con el tipo general del 25 por ciento de los rendimientos íntegros obtenidos (tipo establecido por Real Decreto-Ley 5/89, en vigor a partir de 8-7-89).

2.3. Dividendos percibidos.

A efectos del Convenio, debemos entender por “dividendos”, “los rendimientos de las acciones, de las acciones o bonos de disfrute, de las partes de minas, de las cédulas de fundador o de otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como las rentas



estudios

de otras participaciones sociales asimiladas a los rendimientos de las acciones por la legislación fiscal del Estado en que resida la Sociedad que las distribuya”.

A tenor de lo dispuesto por el art. 10 del Convenio, los dividendos percibidos por un residente francés, pagados por sociedad española, tendrán el siguiente tratamiento fiscal:

- 1.º Pueden someterse a imposición en Francia, circunstancia que, lógicamente, depende de la normativa fiscal de aquel país.
- 2.º Pueden someterse a imposición en España, pero con el siguiente límite:
 - a) El 15 por ciento del importe bruto de los dividendos, en general.
 - b) El 10 por ciento del importe bruto de los dividendos, cuando el beneficiario o perceptor sea una Sociedad española que posee, directamente, al menos el 25 por ciento del capital social, de la Sociedad española que los abona.

Es por ello que los dividendos percibidos por residente francés, persona física con participación inferior al 25 por ciento, pagados por Sociedad española, que deberían someterse al tipo general reseñado del 25 por ciento del importe bruto de los dividendos percibidos, se someten, por efectos del Convenio, al tipo del 15 por ciento.

2.4. Intereses.

A efectos del Convenio, el concepto “intereses” comprende “los rendimientos de la Deuda Pública, de los bonos u obligaciones, con o sin garantía hipotecaria y con derecho o no a participar en beneficios, y de los créditos de cualquier clase, así como cualquier otra renta que la legislación fiscal del Estado de donde procedan los intereses, asimile a los rendimientos de las cantidades dadas a préstamo”.

El Convenio establece, en su artículo 11, que:

- a) Los intereses procedentes de un Estado, pagados a un residente del otro Estado, pueden someterse a imposición en este último; es decir,



estudios

en el Estado del que sea residente el perceptor.

- b) Pero también podrán someterse a imposición en el Estado del que procedan (de acuerdo con su legislación), pero a un tipo máximo del 10 por ciento del importe de los intereses.

Luego, los intereses que perciba un residente francés, siendo español el pagador, en principio deberían tributar al tipo general, ya mencionado, del 25 por ciento, mas por efecto del Convenio, éste se reduce al 10 por ciento.

Debe tenerse en cuenta que, como excepción, los intereses de la Deuda Pública española pueden someterse a imposición por el Estado español conforme a su legislación, sin ninguna limitación.

Quedan exceptuados del régimen anterior, a tenor de lo establecido por la Ley 14/1985 de régimen fiscal de determinados activos financieros (así como el R.D. 2.027/1985 que la desarrolla), los rendimientos obtenidos de depósitos en moneda extranjera y de las cuentas extranjeras en pesetas, satisfechos a un no residente en España, cuyo tratamiento es el siguiente:

a) *Cuentas extranjeras en pesetas* (o “pesetas convertibles”)

- No existe retención.
- Devengan intereses los depósitos que no excedan de 10 millones de pesetas.

b) *Depósitos en moneda extranjera* (o “divisas”)

- No existe retención.
- No existe limitación alguna en la cuantía del depósito a efectos del devengo de intereses.

2.5. El capital inmobiliario.

La expresión “bienes inmuebles” debe definirse, según el Convenio, atendiendo a la legislación fiscal del Estado en que se encuentren los bienes situados.

Respecto al capital inmobiliario, debemos distinguir:



estudios

a) *Las rentas de los bienes inmuebles, arrendados o subarrendados.*

En virtud de lo dispuesto por el art. 6 del Convenio, las rentas procedentes de tales bienes pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que tales bienes están situados.

En el supuesto de referencia, dado que los bienes están situados en España, los rendimientos obtenidos serán gravados en nuestro territorio, al tipo general del 25 por ciento (sin que exista límite establecido por el Convenio) sobre el importe íntegro que por todos los conceptos reciba el arrendatario (o subarrendatario), sin deducir gastos.

b) *Las rentas de los bienes inmuebles, urbanos, que no se encuentran arrendados o subarrendados.*

En nuestro caso, y tratándose de un inmueble urbano, utilizado por el propietario, cedido o vacío, deberá computarse como ingreso la cantidad que resulte de aplicar el 25 por ciento del valor catastral. Si el inmueble no tiene asignado dicho valor por la Administración, deberá tomarse el 25 por ciento del precio de adquisición. Sobre el rendimiento así obtenido, deberá aplicarse el tipo general del 25 por ciento.

c) *Ganancias derivadas de la enajenación de bienes inmuebles.*

Tales ganancias pueden someterse a imposición en el Estado en que estén sitos los bienes, en virtud de lo dispuesto en el artículo 13 del Convenio.

Supuesto que en el caso de referencia el inmueble se encuentra en España, y es enajenado por un residente francés, procede la aplicación de la legislación española, que nos permitirá examinar, a través de la aplicación de las normas generales para su determinación, si se ha producido un incremento de patrimonio.

Caso de que existiera ese incremento de patrimonio, se aplicaría el tipo del 35 por ciento sobre el mismo, a tenor de lo establecido en la Ley 5/1983, de 29 de junio, según redacción dada por el Real Decreto-Ley de Prórroga de los Presupuestos Generales del Estado para 1990.

estudios

2.6. Recapitulación.

- a) Rendimientos derivados del trabajo personal, de un residente francés, que ejerce el empleo en Francia: sólo tributan en Francia.
- b) Rendimientos percibidos por residente francés, como Consejero de entidad española: sólo tributan en España, al tipo de gravamen del 25 por ciento, de los rendimientos íntegros obtenidos.
- c) Dividendos percibidos por residente francés, pagados por entidad española: pueden someterse a imposición en Francia y en España. En España se someterán a imposición, en su caso, al tipo máximo del 15 por ciento.
- d) Intereses por residente francés, procedentes de España: pueden someterse a imposición en Francia y en España. Pero, en España, se someterán a un tipo máximo del 10 por ciento del importe total de los intereses. Se exceptúan los depósitos en moneda extranjera y de las cuentas extranjeras en pesetas, cuyos rendimientos no se ven sometidos a retención.
- e) Rendimientos derivados del capital inmobiliario, obtenidos por un residente francés, de un inmueble sito en España: tales rendimientos sólo serán gravados en España. Si derivan del arriendo o subarriendo, el tipo aplicable será el general del 25 por ciento. En caso contrario tributará al tipo del 25 por ciento, aplicable sobre el 2 por ciento del valor catastral del inmueble. Si derivan de la enajenación del inmueble, se aplicará el tipo del 35 por ciento sobre el incremento de patrimonio que, en su caso, se produzca.

2.7. Norma de cierre: el método para evitar la doble imposición.

- 2.7.1. Supuesto que los intereses y dividendos percibidos por un residente francés, siendo abonados los primeros y repartidos los segundos, por entidad española, pueden ser gravados en ambos países, es necesario arbitrar un sistema que impida la duplici-

estudios

dad impositiva.

Dado que en nuestro territorio van a ser gravados tales rendimientos, con los tipos que ya hemos reseñado, el Convenio hispano-francés establece, en su artículo 25, que la doble imposición se evitará, en Francia, de la siguiente forma:

1. Respecto a aquellas rentas que han soportado el impuesto español, Francia concede a sus residentes un "crédito fiscal" equivalente al impuesto exigido en España.
2. Este "crédito fiscal" no puede ser superior al impuesto exigido en Francia sobre tales rentas. Es decir, en definitiva se permite la reducción en el impuesto francés, del soportado en España, siempre que éste no sea superior al que correspondería pagar en suelo francés.

2.7.2. Merecen nuestra atención dos cuestiones estrechamente ligadas al tratamiento fiscal de los intereses y dividendos, hecho que justifica que sean examinadas aquí.

a) *La efectividad de los límites.*

Vistos anteriormente los límites a que se somete la imposición de los intereses satisfechos (10 por ciento), y los dividendos pagados (15 por ciento), por un residente español a un residente francés, debe advertirse que para que los mismos se apliquen será preciso formular la petición a las autoridades fiscales españolas.

b) *La solicitud de reducción.*

La solicitud reseñada en el párrafo anterior se hará, necesariamente, en el modelo de formulario EE-RF, REDUCCION, formulario que se facilitará por las autoridades fiscales francesas.

Cumplimentado el formulario por el beneficiario, y extendida la diligencia que figura en el mismo por la Oficina fiscal de Francia, remitirá 2 ejemplares, en español, a la persona o entidad residente en España deudora de tales rentas. Esta entidad, al abonar los dividendos o intereses, efectuará la retención del Impuesto español, aplicando los límites del

estudios

Convenio, acompañando a la declaración-liquidación tributaria (Mod. 210) uno de los ejemplares citados, el segundo ejemplar en idioma español será conservado por la persona o entidad deudora residente en España; los otros 2 ejemplares del formulario quedarán, uno en poder del beneficiario, y otro de la autoridad fiscal francesa.

c) *La solicitud de devolución.*

Si no se ha usado el procedimiento de “reducción”, descrito en el párrafo anterior, el impuesto se habrá retenido según las normas de la legislación interna española, y la aplicación del límite que el Convenio establece deberá efectuarse por devolución del exceso de impuesto retenido.

La solicitud se hará en el modelo EE-RF, DEVOLUCION, que facilitarán también las autoridades fiscales francesas.

Cumplimentado el formulario y certificada la residencia por Oficina fiscal de Francia, el ejemplar en español se remitirá por el beneficiario o perceptor, o su representante, a la Delegación de Hacienda del domicilio del pagador de las rentas; un ejemplar del formulario en francés, será para las autoridades fiscales de Francia, y otro en francés para el propio beneficiario.

A la solicitud deberá acompañarse certificación expedida por la persona o entidad obligada a retener el impuesto, en la que consta la fecha y el número de la carta de pago del ingreso, en que estuviere comprendida la retención efectuada al beneficiario.

La solicitud se formulará en la Delegación de Hacienda respectiva, en el plazo de un año, que empezará a contarse:

- * en el caso de los dividendos, transcurridos dos meses desde el día en que fueron exigibles.
- * en el caso de los intereses, a partir del último día del primer mes, siguiente al trimestre natural en que dichos intereses fueron exigibles.

En una misma petición de devolución podrán incluirse varias rentas (dividendos o intereses), siempre que todas hayan sido

estudios

satisfechas por la misma persona o entidad, dentro del plazo de 1 año.

3. OBLIGACIONES FORMALES.

Nota.— Las obligaciones formales del pagador de los rendimientos son idénticas en todos los casos, por lo que realizaremos un tratamiento unitario de la cuestión.

El devengo del Impuesto, en el caso de obtención de rentas en territorio español o satisfechas por entidad española, siendo el perceptor un no residente, coincide con su obtención. De esta forma, cuantas veces se produzca el cobro o la obtención, se produce el devengo del Impuesto.

El devengo produce la obligación de formular la declaración e ingreso de la cuota correspondiente. En cuanto a la declaración, debemos distinguir:

a) *Régimen general.*

- Se presentará dentro de los 25 días naturales siguientes, contados desde la fecha en que sean exigibles, o la del cobro, si ésta es anterior.
- Se hará en el Modelo 210.
- Está obligado a hacerla el representante, o en su defecto, el pagador.
- Se presentará en la Delegación de Hacienda del representante.
- Tratándose de pagos en moneda extranjera, la liquidación se realizará aplicando el cambio “vendedor” al cierre inmediato anterior a la fecha de presentación.
- Esta declaración será siempre previa a la solicitud de envío de fondos al exterior, salvo en ciertos supuestos especiales no aplicables al caso.

estudios

b) Régimen especial.

Se establecen unos supuestos en los cuales es posible presentar declaraciones globales de carácter trimestral, articulándose dos modalidades:

1. Declaraciones trimestrales automáticas.

Para los supuestos de pago de dividendos e intereses, cuando se den las siguientes circunstancias:

- Que sean rendimientos de títulos de cotización calificada en Bolsas españolas.
- Que asuma el pagador la condición de representante.
- Que sea transferido al exterior el importe neto, una vez deducido el importe del Impuesto.

Formalidades:

- Presentación en los mismos plazos que las declaraciones trimestrales por retenciones (Mod. 110); o sea, dentro de los 25 primeros días naturales de abril, julio, octubre y enero.
- Se utilizará el Mod. 210, establecido por la Resolución de 17 de febrero de 1984, de la Dirección General de Tributos (aprueba un modelo expreso, para las declaraciones globales). Existe un modelo para los países con los que se ha suscrito Convenio para evitar la doble imposición, y otro para los demás países.
- En caso de utilizar el modelo que corresponda a país con el que exista Convenio, deberá adjuntarse certificado de residencia del perceptor.

2. Declaraciones trimestrales previa solicitud.

Fuera de los casos enumerados, para utilizar la declaración trimestral será necesaria la previa automatización de la Dirección General de Tributos.



estudios

La Dirección General debe resolver de forma expresa, y dicha resolución no es susceptible de recurso alguno.

NORMATIVA UTILIZADA.

- Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (R.D. 2.384/1981, de 3 de agosto).
- Ley 5/1983, de 29 de junio, de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria.
- Convenio entre España y Francia para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio (B.O.E. de 7 de mayo de 1975).
- Orden de 28 de abril de 1978, sobre aplicación de determinados artículos del Convenio entre España y Francia, para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio.
- Orden de 29 de julio de 1983, por la que se dictan normas sobre declaración de las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente por personas o entidades no residentes en España.
- Orden contemplada por la Resolución de 17 de febrero de 1984, de la Dirección General de Tributos, sobre presentación de declaraciones globales respecto de rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente por no residente; por la Resolución de 12 de marzo de 1984; y por la de 4 de marzo de 1986.
- Ley 14/1985, de régimen fiscal de determinados activos financieros, y Real Decreto 2.027/1985, que la desarrolla.
- Real Decreto-Ley 5/1989, de 7 de julio, sobre medidas financieras y fiscales urgentes.
- Real Decreto-Ley 7/1989, de prórroga de los Presupuestos Generales del Estado para 1990.