La tributación de las personas físicas no residentes en España en la imposición sobre la Renta: Fundamento, evolución histórica y modelo vigente

Mª Mercedes CASTILLO SOLSONA

BIBLIOTECA VIRTUAL
MIGUEL DE CERVANTES

I S B N: 84--89727-64-3
Depósito Legal: S. 54-98

Servei de Publicacions
Universitat de Lleida

TESITEX, S.L.
c/. Melchor Cano, 15
Télf. 923 - 25 51 15
Fax 923 - 25 87 03
37007 SALAMANCA

ÍNDICE GENERAL

INTRODUCCION
PARTE PRIMERA PLANTEAMIENTO GENERAL SOBRE LA APLICACION ESPACIAL DE LAS LEYES FISCALES ESPAÑOLAS
I.- LA SOBERANIA FISCAL DEL ESTADO ESPAÑOL
A) NOCION
B) SUS LIMITES
1.- Límites derivados de la pertenencia del Estado español a la comunidad internacional
2.- Principios constitucionales tributarios de carácter material. La justicia tributaria
3.- Principios generales rectores de la aplicación de la ley fiscal. En especial, el principio de territorialidad de los tributos
II.- AMBITO ESPACIAL DE APLICACION DE LAS LEYES FISCALES
A) EFICACIA DE LA LEY EN EL ESPACIO Y EXTENSION DE LA LEY
B) LA EXTENSION ESPACIAL DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS
1.- Personalidad y territorialidad de las leyes
2.- Criterios de extensión espacial de las normas tributarias
3.- Residencia y territorialidad como criterios de extensión espacial de las normas tributarias españolas
III.- EL PROBLEMA DE LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL
A) CONCEPTO Y CAUSAS
B) LOS ORGANISMOS INTERNACIONALES Y LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL
1.- La Sociedad de Naciones y la Organización de las Naciones Unidas
2.- La OCDE
C) METODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION JURIDICA INTERNACIONAL
1.- Método de exención o reparto
2.- Método de imputación o crédito
3.- La cláusula de imputación de impuestos no pagados
D) MEDIDAS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION JURIDICA INTERNACIONAL
1.- Medidas unilaterales
2.- Medidas bilaterales y multilaterales
PARTE SEGUNDA EVOLUCION HISTORICA
I.- INTRODUCCION
II.- TRIBUTACION DE LAS RENTAS OBTENIDAS POR LAS PERSONAS FISICAS NO RESIDENTES CON ANTERIORIDAD A LA PROMULGACION DE LA LEY 44/1978, DE 8 DE SEPTIEMBRE, DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS
A) ANTECEDENTES DE LA IMPOSICION PERSONAL SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS EN ESPAÑA
1.- De la Contribución extraordinaria de Guerra al Impuesto de Cédulas personales
2.- El Repartimiento General de Utilidades
3.- Los Proyectos del primer tercio del S.XX. En particular, el Proyecto de

reforma del Impuesto de Cédulas Personales de 1910 y el Proyecto del Impuesto de Rentas y Ganancias de 1926
4.- Valoración
B) LA CONTRIBUCION GENERAL SOBRE LA RENTA
1.- Su regulación por las Leyes de 20 de diciembre de 1932 y de 16 de diciembre de 1954
2.- Valoración
C) EL IMPUESTO GENERAL SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS
1.- Caracterización general
2.- Tratamiento tributario de las rentas obtenidas por personas físicas no residentes
3.- Valoración
III.- LA REFORMA DE 1978 Y LA TRIBUTACION DE LAS RENTAS OBTENIDAS POR LAS PERSONAS FISICAS NO RESIDENTES
A) CARACTERIZACION GENERAL
B) TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LAS RENTAS OBTENIDAS POR PERSONAS FISICAS NO RESIDENTES
C) VALORACION DEL MODELO DE TRIBUTACION DE LAS PERSONAS FISICAS NO RESIDENTES EN LA LEY 44/1978
IV.- LEY 5/1983, DE 29 DE JUNIO, DE MEDIDAS URGENTES EN MATERIA PRESUPUESTARIA, FINANCIERA Y TRIBUTARIA
A) INTRODUCCION
B) TRIBUTACION DE LAS RENTAS OBTENIDAS POR MEDIO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE
C) TRIBUTACION DE LAS RENTAS OBTENIDAS SIN MEDIACION DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE
D) VALORACION DEL TRATAMIENTO FISCAL DE LAS RENTAS OBTENIDAS POR PERSONAS FISICAS NO RESIDENTES EN LA LEY 5/1983
PARTE TERCERA TRIBUTACION DE LAS PERSONAS FISICAS NO RESIDENTES EN ESPAÑA
I.- OBJETIVOS DE LA LEY 18/1991, DE 6 DE JUNIO, EN MATERIA DE TRIBUTACION DE NO RESIDENTES
II.- AMBITO ESPACIAL DE APLICACION DEL REGIMEN DE TRIBUTACION DE LAS RENTAS OBTENIDAS POR PERSONAS FISICAS NO RESIDENTES EN LA LEY 18/1991, DE 6 DE JUNIO
A) EL TERRITORIO ESPAÑOL
B) REGIMENES ESPECIALES POR RAZON DEL TERRITORIO
1.- El Concierto Económico con el País Vasco
2.- El régimen de Convenio con la Comunidad Foral de Navarra
C) REPERCUSION DE LOS TRATADOS Y CONVENIOS INTERNACIONALES SUSCRITOS POR ESPAÑA
1.- Caracterización general de los Tratados internacionales
2.- Los Convenios de doble imposición sobre la renta y el patrimonio
III.- EJES DEL SISTEMA DE TRIBUTACION DE LAS PERSONAS FISICAS NO RESIDENTES EN LA LEGISLACION INTERNA ESPAÑOLA
A) LA RESIDENCIA HABITUAL
1.- Caracterización general
2.- Definición positiva en la Ley 18/1991

3.- Residencia habitual y obligación personal de contribuir
B) EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE
1.- Su trascendencia
2.- Teorías sobre la caracterización del establecimiento permanente
3.- Definición positiva
IV.- PERSONAS FISICAS NO RESIDENTES
A) DEFINICION
B) LA EXENCION SUBJETIVA EN FAVOR DE LOS EMPRESARIOS DE NAVEGACION MARITIMA O AEREA INTERNACIONAL
C) SOCIOS PERSONAS FISICAS NO RESIDENTES DE SOCIEDADES TRANSPARENTES
D) PERSONAS FISICAS NO RESIDENTES Y OBLIGACION REAL DE CONTRIBUIR
1.- Regla general
2.- Supuesto especial de sujeción a la obligación real: funcionarios extranjeros e internacionales que residan en España por razón de su cargo
V.- RENTAS SUJETAS Y RENTAS NO SUJETAS POR OBLIGACION REAL DE CONTRIBUIR
A) RENTAS SUJETAS
1.- Planteamiento general
2.- Criterios de sujeción al IRPF por obligación real
3.- Sistematización de las rentas sujetas al IRPF español por obligación real
B) RENTAS NO SUJETAS
1.- Consideraciones generales
2.- Enunciación
C) CARACTERIZACION GENERAL DEL SISTEMA DE TRIBUTACION, EN LA LEY 18/1991, DE LAS RENTAS SUJETAS AL IRPF POR OBLIGACION REAL
VI.- TRIBUTACION DE LAS RENTAS OBTENIDAS POR LAS PERSONAS FISICAS NO RESIDENTES MEDIANTE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL MARCO DE LA OBLIGACION REAL DE CONTRIBUIR
A) HECHO IMPONIBLE
1.- Planteamiento general. El establecimiento permanente de personas físicas
2.- Elemento objetivo
3.- Elemento subjetivo
B) El IMPUESTO ADICIONAL SOBRE LOS BENEFICIOS DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE TRANSFERIDOS AL EXTRANJERO
C) LA BASE IMPONIBLE
1.- Planteamiento general
2.- Regímenes de determinación de la base imponible
3.- Imputación temporal de ingresos y gastos
4.- Compensación de pérdidas
D) LA DEUDA TRIBUTARIA
1.- Planteamiento general
2.- Cuota íntegra
3.- Cuota líquida
VII.- TRIBUTACION DE LAS RENTAS OBTENIDAS POR LAS PERSONAS FISICAS NO RESIDENTES SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL

MARCO DE LA OBLIGACION REAL DE CONTRIBUIR
A) HECHO IMPONIBLE
1.- Planteamiento general
2.- Elemento objetivo
3.- Elemento subjetivo
B) RENTAS EXENTAS
1.- Antecedentes
2.- Supuestos de exención objetiva del art. 17 de la Ley 18/1991
C) BASE IMPONIBLE
1.- Planteamiento general
2.- Rendimientos
3.- Incrementos de patrimonio
4.- Compensación de pérdidas
D) DEUDA TRIBUTARIA
1.- Cuota íntegra
2.- Cuota líquida
VIII.- LA GESTION DEL IMPUESTO
A) DOMICILIO FISCAL DE LAS PERSONAS FISICAS NO RESIDENTES
B) DECLARACION Y LIQUIDACION DEL IMPUESTO
1.- Planteamiento general
2.- Declaraciones-liquidaciones
C) INFORMACION SOBRE LOS SUJETOS PASIVOS NO RESIDENTES
D) OBLIGACIONES TRIBUTARIAS A CUENTA DE LA PRINCIPAL: RETENCIONES, INGRESOS A CUENTA Y PAGOS A CUENTA
1.- Retenciones e ingresos a cuenta
E) DEVOLUCION DE INGRESOS INDEBIDOS
1.- Planteamiento general
2.- La devolución de retenciones excesivas sobre rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente
F) GARANTIAS EN FAVOR DE LA ADMINISTRACION
1.- El representante del no residente
2.- Responsables solidarios
CONCLUSIONES
BIBLIOGRAFIA

INTRODUCCION

La promulgación de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ha supuesto, entre otras cosas, la definitiva consagración del modelo de tributación de las personas físicas no residentes en España que había tenido su punto de arranque en la Ley 5/1983, de 29 de junio, de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria.

El objetivo fundamental del presente trabajo ha sido, desde un principio, el de determinar los rasgos más característicos de este modelo a través de la sistematización y análisis del contenido de los preceptos que la vigente normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas dedica a la materia.

Sin embargo, a la hora de abordar el tema que constituye el objeto de estas páginas se puso de manifiesto la oportunidad, y aun mejor, la conveniencia que el estudio de la legislación positiva vigente estuviese precedido, de un lado, por el estudio de diversos aspectos relacionados con el mismo e incardinados en la conocida como "Parte General" del Derecho Financiero, y, de otro, por el examen de la evolución que la tributación de las rentas obtenidas por personas físicas no residentes en España ha experimentado en nuestra legislación fiscal.

Esta circunstancia ha determinado que nuestro trabajo se estructure en tres grandes partes, distribuidas, cada una de ellas, en varios capítulos.

En la Parte Primera, de carácter introductorio, tras un examen de la noción de soberanía fiscal y sus límites -con particular referencia, por lo que respecta a estos últimos, a las singularidades que algunos de los principios constitucionales financieros de carácter material, como los de capacidad económica y progresividad, presentan en sede de tributación de personas físicas no residentes, así como a la formulación del principio de territorialidad de los tributos- se procede a analizar el ámbito espacial de aplicación de las leyes fiscales españolas, con particular mención de los criterios de extensión espacial de las normas tributarias españolas, tema éste que da pie a un sucinto examen del problema de la doble imposición internacional.

En la Parte Segunda, se analiza la evolución, hasta la promulgación de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del tratamiento tributario de las personas físicas no residentes en España al hilo de los momentos más significativos del desarrollo, en nuestro país, de la imposición personal sobre la Renta. Para ello se procede a fraccionar la mencionada evolución en tres grandes bloques:

- Antecedentes de la Ley 44/1978, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Tratamiento de las rentas obtenidas por las personas físicas no residentes en el marco de la Ley 44/1978, y
- Tributación de las mismas tras la promulgación de la Ley 5/1983, de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria.

Finalmente, en la Parte Tercera, se procede al estudio sistemático de la legislación vigente en sede de tributación de personas físicas no residentes fruto de la Ley 18/1991, de 6 de junio. En este estudio destacan los siguientes grandes grupos de cuestiones:

a) El ámbito espacial de aplicación del modelo de tributación de aquéllas, con especial referencia a la repercusión que, en el mismo, tienen los Tratados y Convenios internacionales, en particular los Convenios de Doble Imposición internacional sobre la Renta, suscritos por España;

b) Los ejes del sistema de tributación de las personas físicas no residentes sobre los

que se asienta la legislación interna española, a saber: la residencia habitual, que permite formular la noción de persona física no residente, y el establecimiento permanente, noción con base en la cual surgen las dos modalidades de tributación de las personas físicas no residentes: con y sin establecimiento permanente;

c) El examen, por separado, de la tributación de las rentas obtenidas, en nuestro país, por personas físicas no residentes operando por medio de establecimiento permanente y de las obtenidas por personas físicas no residentes sin mediación del mismo, poniendo de manifiesto sus diferencias y haciendo mención, cuando resulta oportuno, de la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades; y

d) el análisis de los principales rasgos del procedimiento de gestión del IRPF en sede de rentas obtenidas por personas físicas no residentes.

En suma, la presente Tesis doctoral constituye una investigación sistemática y analítica de un tema que permite indagar en cuestiones esenciales de la Parte General y la Parte Especial del Derecho Financiero, para obtener, como resultado, una visión del estadio evolutivo en el que se halla la tributación de las rentas obtenidas por personas físicas no residentes en España.

Una última advertencia: esta Tesis Doctoral fue sometida a la consideración del Tribunal el 12 de enero de 1995. No obstante, como quiera que entre esta fecha y enero de 1997, momento en el que la entregamos para su inclusión en el CD han tenido lugar diversas variaciones en la tributación de los no residentes hemos creído conveniente incluirlas.

BIBLIOTECA VIRTUAL MIGUEL DE CERVANTES

PARTE PRIMERA

PLANTEAMIENTO GENERAL SOBRE LA APLICACION ESPACIAL DE LAS LEYES FISCALES ESPAÑOLAS

BIBLIOTECA VIRTUAL MIGUEL DE CERVANTES

I.- LA SOBERANIA FISCAL DEL ESTADO ESPAÑOL

A) NOCION

La soberanía política de los Estados[1], que se proyecta tanto hacia el interior de los mismos como en sus relaciones con los demás Estados miembros de la Comunidad internacional, presenta diversas manifestaciones. Entre éstas, la doctrina, tradicionalmente, ha destacado el poder tributario[2].

La noción de poder tributario es un concepto esencialmente político que sirve de base a la facultad estatal de obligar a los ciudadanos al pago de los tributos. En un Estado de Derecho, este poder, que en un origen deriva del *imperium* en su significado de mandar con autoridad, se ejerce a través de las "potestades" atribuidas a los entes públicos por el ordenamiento jurídico[3].

Así pues, el poder tributario, junto con los de dictar leyes, administrar justicia, acuñar moneda y declarar la guerra o hacer la paz ha venido conformado el núcleo identificador de la soberanía política. El indudable nexo que, desde siempre, ha existido entre las nociones de soberanía y poder tributario[4] continua reflejándose en los trabajos de buena parte de la doctrina jurídico-financiera[5]. Sin embargo, ello no es obstáculo para que un sector doctrinal considere que la noción de soberanía, en tanto que fundamento del poder ejercitado por el Estado dentro de sus fronteras y, en particular, del poder tributario, ha entrado en crisis[6].

Sin embargo, en lo que todos los autores están de acuerdo es en reconocer la indudable vigencia que el principio de soberanía estatal tiene en el ámbito del Derecho internacional. En este sentido, PASTOR RIDRUEJO, tras señalar que la soberanía del Estado constituye un factor determinante en la actual configuración de la sociedad internacional tanto desde una perspectiva política como jurídica, subraya que el propio Tribunal de La Haya ha acogido la tesis que todo el Derecho internacional reposa en el principio

---

[1] .- Aun conscientes de la dificultad de proponer un concepto de soberanía, cuyo análisis excede del propósito de estas páginas, nos parece oportuno transcribir la definición que de la misma da BUHLER. Para este autor, la soberanía es la *"facultad total y exclusiva de un Estado de mandar a través de la propia voluntad manifestada frente a los demás Estados en la competencia única que le asiste para realizar actos legislativos, ejecutivos y judiciales dentro de su ámbito de poder territorial"*. BUHLER, O.: "Principios de Derecho internacional tributario", versión castellana de Fernando Cervera Torrejón, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968, pág. 173.

[2] .- El poder tributario aparece definido por CAZORLA PRIETO como "la posibilidad de decisión-acción propia de determinados órganos integrantes de la estructura del Estado en sentido amplio, en virtud de la cual pueden, a través de los cauces normativos oportunos, establecer tributos como medio de financiación de sus actividades ". CAZORLA PRIETO, L.M.: "Poder Tributario y Estado contemporáneo", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1981, pág. 96.

[3] .- LASARTE ALVAREZ, J.: "Poder tributario (Artículo 2º)", en *"Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma"* (Libro-homenaje al Prof. Dr. D. Fernando SAINZ DE BUJANDA), Instituto de Estudios Fiscales, Vol. I, Madrid, 1991, pág. 36.

[4] .- *Vid* . SAINZ DE BUJANDA, F.: "Organización política y Derecho financiero", en *"Hacienda y derecho"*, Tomo I, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1975, págs. 246 y ss.

[5] .- Por todos, FERREIRO LAPATZA, para quien "*el poder financiero no es más que una manifestación del poder soberano"* . FERREIRO LAPATZA, J.J.: "Curso de Derecho financiero español", Marcial Pons, 17ª edición. Revisada y puesta al día, Madrid, 1995, pág. 81.

[6] .- En este sentido, RODRIGUEZ BEREIJO, A.: "Introducción al estudio del Derecho financiero", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1976, págs. 213 y ss. y CAZORLA PRIETO, L.M.: "Poder tributario y Estado contemporáneo", *op. cit* ., págs. 52 y ss.

fundamental de la soberanía estatal[7]. En la misma linea, y ya en el marco de la doctrina jurídico-financiera, son varios los autores que sostienen que, en la actualidad, el concepto de soberanía sólo tiene verdadero sentido en el ámbito del Derecho internacional[8].

Con base en lo anterior, y teniendo en cuenta que el gravamen de las rentas obtenidas por no residentes supone, necesariamente, la proyección hacia el exterior del poder tributario estatal, parece apropiado -cualquiera que sea la postura que se mantenga en torno a los actuales perfiles de la noción de soberanía estatal- utilizar la expresión *soberanía fiscal del Estado español* para designar el fundamento último de la tributación, en nuestro país, de aquellas rentas. Y ello, por supuesto, siempre que tales rentas deban quedar sometidas a gravamen en España porque así lo declare nuestra legislación interna o los Convenios internacionales de doble imposición sobre la Renta y el Patrimonio suscritos por nuestro país, con primacía, caso de existir, de estos últimos.

B) SUS LIMITES

En una primera aproximación, parece claro que el fundamento jurídico último del *ius impositionis* del Estado debe buscarse en el poder tributario que aquél ostenta. El poder tributario puede conceptuarse como el conjunto de competencias constitucionales y potestades administrativas de que gozan los entes públicos territoriales para establecer un sistema de ingresos y gastos con el que satisfacer los fines y las necesidades públicas[9].

Sin embargo, debe tenerse en cuenta que el poder tributario del Estado -en nuestro caso, del Estado español- no es omnímodo sino que está sometido a diversos límites. Estos límites pueden clasificarse en tres grupos:

1.- Los directamente derivados del texto constitucional y referidos a la materia financiera. En este grupo se incluyen los principios acogidos en los párrafos 1 y 3 del art. 31 de nuestra vigente Ley fundamental.

2.- Los contenidos en los principios generales que rigen la aplicación del ordenamiento tributario interno, tanto en el tiempo como en el espacio, y

3.- los dimanantes de la pertenencia del Estado a la Comunidad Internacional[10].

En sede de tributación de las rentas obtenidas por no residentes, y de entre las limitaciones que acaban de enunciarse, adquieren especial significación las siguientes:. Aquéllas que son consecuencia de la pertenencia de España a la Comunidad internacional.. Las derivadas de nuestros principios constitucionales de carácter material, y. las reguladoras del ámbito espacial de aplicación de las normas tributarias.

1.- Límites derivados de la pertenencia del Estado español a la comunidad internacional

---

[7] .- PASTOR RIDRUEJO, J.A.: "Curso de Derecho internacional público y organizaciones internacionales", tercera edición, Tecnos, Madrid, 1989, pág. 279.

[8] .- Así, RODRIGUEZ BEREIJO señala que, en el Derecho moderno, el concepto de soberanía queda normalmente relegado *"al terreno del Derecho internacional, que es justamente el ámbito donde en los momentos actuales puede hablarse de concurrencia entre diversos ordenamientos estatales"*. RODRIGUEZ BEREIJO, A.: "Introducción al estudio del Derecho financiero", *op. cit* ., pág. 211. Por su parte, CAZORLA PRIETO advierte que en el marco del Estado contemporáneo *"(...) a la soberanía (...) se la considera estrictamente como una cualidad política del Estado con proyección segura hacia el exterior y potencial hacia el interior"*. CAZORLA PRIETO, L.M.: "Poder tributario y Estado contemporáneo", *op. cit* ., pág. 62.

[9] .- MARTIN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C.: "Curso de Derecho financiero y tributario", sexta edición. Revisada y puesta al día, Tecnos, Madrid, 1995, pág. 236.

[10] .- *Ibídem*, págs. 229 a 232.

En este punto, se está haciendo referencia, fundamentalmente, a la figura de los tratados internacionales. La concurrencia de los poderes financieros de los distintos Estados integrantes de la comunidad internacional puede dar lugar a la aparición de problemas como la doble imposición y la evasión fiscal internacional.

La solución a estos problemas puede afrontarse:

. bien a través de normas de Derecho Tributario interno, constitutivas del denominado *Derecho tributario internacional*. Son ejemplos de estas normas los arts. 82 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, de nuestro IRPF[11] y 29 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del IS[12];

. bien por medio de normas de carácter convencional tales como los tratados internacionales. Estas normas, pertenecientes al *Derecho internacional tributario*, condicionan y limitan el poder impositivo de los Estados.

La creciente internacionalización de las economías de los diversos Estados que forman la Comunidad internacional se manifiesta en la progresiva importancia que la figura de los Tratados internacionales ha ido adquiriendo en el Derecho fiscal. En relación con la recepción, por parte de nuestro ordenamiento jurídico, de las disposiciones de naturaleza fiscal contenidas en los Tratados y Convenios internacionales suscritos por España, el art. 13 de la LGT dispone que:

> "*Las cláusulas de naturaleza tributaria contenidas en acuerdos o tratados internacionales carecerán de eficacia en tanto no sean éstos ratificados con arreglo al ordenamiento jurídico nacional* ".

Así pues, el sistema de recepción, en el ordenamiento interno español, de las

---

[11] .- Art. 82 de la Ley 18/1991: "*1. En el caso de obligación personal de contribuir, cuando entre los ingresos del sujeto pasivo figuren rendimientos o incrementos de patrimonio obtenidos y gravados en el extranjero, se deducirá de la cuota líquida la menor de las cantidades siguientes:*

a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de carácter personal sobre dichos rendimientos o incrementos de patrimonio.

b) El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero.

2. A estos efectos, el tipo medio efectivo de gravamen será el resultado de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la cuota líquida por la base liquidable. El tipo medio efectivo de gravamen se expresará con dos decimales ".

[12] .- Art. 29 de la Ley 43/1995: "*1. En el caso de obligación personal de contribuir, cuando en la base imponible del sujeto pasivo se integren rentas obtenidas y gravadas en el extranjero se deducirá de la cuota íntegra la menor de las dos cantidades siguientes:*

a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto.

No se deducirán los impuestos no pagados en virtud de exención, bonificación o cualquier otro beneficio fiscal.

Siendo de aplicación un convenio para evitar la doble imposición, la deducción no podrá exceder del impuesto que corresponda según el mismo.

b) El importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español.

2. El importe del impuesto satisfecho en el extranjero se incluirá en la renta a los efectos previstos en el apartado anterior e, igualmente, formará parte de la base imponible, aun cuando no fuese plenamente deducible.

3. Cuando el sujeto pasivo haya obtenido en el período impositivo varias rentas del extranjero, la deducción se realizará agrupando las procedentes de un mismo país salvo las rentas de establecimientos permanentes, que se computarán aisladamente por cada uno de los mismos.

4. Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra podrán deducirse en el períodos impositivos que concluyan en los siete años inmediatos y sucesivos ".

disposiciones contenidas en los Tratados internacionales, sistema conocido como de recepción automática, requiere, únicamente, su publicación oficial. Esta, según prevé el art. 1.5 del CC, deberá llevarse a cabo, de forma íntegra, en el BOE.

El que acaba de describirse es también el procedimiento utilizado en el caso de los Tratados que inciden en la materia fiscal, cuya válida celebración, por imperativo del principio de legalidad, está condicionada a la autorización previa por las Cortes Generales, con base en lo preceptuado en los párrafos c, d y e del art. 94.1 CE[13]. Esta previa autorización del órgano legislativo no se concreta en la aprobación de una ley sino en un procedimiento especial previsto por el art. 74.2 del propio texto constitucional[14].

En relación con los Tratados y convenios internacionales que, en la actualidad, limitan la soberanía fiscal del Estado español, GONZALEZ POVEDA[15] estima que los mismos pueden clasificarse en dos grupos:

a) Tratados bilaterales y multilaterales de índole diversa en los que se incluyen cláusulas de naturaleza fiscal.

b) Convenios fiscales. Dentro de este grupo destacan los Convenios para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y los Convenios relativos a las empresas de navegación marítima y aérea**.**

2.- Principios constitucionales tributarios de carácter material. La justicia tributaria

a) Caracterización general

En nuestros días, es de general aceptación la tesis que considera a la justicia el fundamento último del poder normativo del Estado en materia tributaria. Así, NEUMARK[16] sostiene que los impuestos deben cumplir diversas finalidades básicas, entre las que se inscribe una de carácter ético: la de plasmar, en el campo tributario, el valor justicia.

En la misma línea, y atendiendo a la concreción positiva de aquel valor, puede afirmarse que, en la medida en que las Constituciones deben reflejar la idea de justicia que una comunidad organizada políticamente profesa en un momento histórico determinado, es

---

[13] .- Art. 94.1 CE: "*1. La prestación del consentimiento del Estado para obligarse por medio de tratados o convenios requerirá la previa autorización de las Cortes Generales, en los siguientes casos* : (...)

c) Tratados o convenios que afecten (...) a los derechos y deberes fundamentales establecidos en el Título I.

d) Tratados o convenios que impliquen obligaciones financieras para la Hacienda Pública.

e) Tratados o convenios que supongan modificación o derogación de alguna ley o exijan medidas legislativas para su ejecución ".

La mención efectuada en el apartado c) a los derechos y deberes del Título I afecta al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos previsto en el art. 31.1 CE. Por su parte, el apartado d) "*tratados o convenios que impliquen obligaciones financieras para la Hacienda Pública* " hace referencia a compromisos que impliquen la realización de gasto público. Finalmente, la previsión acogida en el apartado e) tiene por finalidad velar por la observancia del principio de reserva de ley.

[14] .- Art. 74.2 CE: "Las decisiones de las Cortes Generales previstas en los artículos 94.1, 145.2 y 158.2, se adoptarán por mayoría de cada una de las Cámaras. En el primer caso, el procedimiento se iniciará por el Congreso, y en los otros dos, por el Senado. En ambos casos, si no hubiera acuerdo entre Senado y Congreso, se intentará obtener por una Comisión Mixta compuesta de igual número de diputados y senadores. La Comisión presentará un texto que será votado por ambas Cámaras. Si no se aprueba en la forma establecida, decidirá el Congreso por mayoría absoluta ".

[15] .- GONZALEZ POVEDA, V.: "Tributación de no residentes", 2ª edición actualizada, La Ley, Madrid, 1993, pág. 17.

[16] .- NEUMARK, F.: "Principios de la imposición", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, pág. 75.

lógico que los principios que rigen la materia tributaria, en cuanto forman parte del ordenamiento constitucional, se hagan eco de aquel valor[17]. Así lo hace nuestra vigente Norma fundamental al declarar, en su art. 31.1, que:

> *"Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio".*

En este precepto, el legislador constitucional sienta la exigencia que nuestro sistema tributario se inspire en un ideal de justicia al tiempo que aporta los criterios en los que debe concretarse aquel ideal y que aparecen representados por los principios de capacidad económica, generalidad, igualdad, progresividad y su límite, la no confiscatoriedad. Globalmente considerados, y con independencia de la significación individual de cada uno de ellos, estos principios constituyen un *sistema* de reglas para el reparto de la carga fiscal, condicionándose mutuamente con el fin de conseguir un orden tributario justo fundado en los valores constitucionales.

Así, se observa una íntima conexión entre los principios de generalidad e igualdad, cuya formulación conjunta puede resumirse en los siguientes términos: todos deben soportar en igual forma las cargas derivadas de los tributos sin que deban existir privilegios ni tratos diferenciados[18]. No obstante, esta conceptuación se ve matizada por los principios de capacidad económica y progresividad.

El principio de capacidad económica presenta, como es conocido, una doble significación[19]. De un lado, es la razón que justifica el hecho mismo de tributar: se debe porque se posee aptitud para contribuir. De otro, determina la medida o proporción de cada contribución individual de los sujetos obligados al sostenimiento de los gastos públicos: se debe en función de la capacidad económica de la que se disfruta, dato que ha de tener su reflejo en los elementos que determinan la cuantificación del tributo. A estas dos vertientes del principio, la doctrina las denomina capacidad económica absoluta y capacidad económica relativa.

Por su parte, el principio de progresividad, íntimamente relacionado con el de igualdad, constituye una clara toma de posición acerca de la forma de entender la noción de justicia tributaria. Y ello por cuanto implica considerar que el sistema tributario en su conjunto no ha de permanecer neutral sino que, por el contrario, debe perseguir una finalidad redistributiva de la renta[20], si bien con el límite de la interdicción de la confiscatoriedad recogido en el art. 31.1 *in fine* de la Constitución.

b) Su plasmación en el tratamiento tributario de los no residentes

Los principios recogidos en el art. 31.1 CE, informadores del ordenamiento tributario en su conjunto, tienen su puntual reflejo en el tratamiento que la legislación española

---

[17] .- FERREIRO LAPATZA, J.J.: "Curso de Derecho financiero español", *op. cit* ., pág. 328.

[18] .- *Ibídem*, pág. 329.

[19] .- RODRIGUEZ BEREIJO, A.: "El sistema tributario en la Constitución. (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)", Revista Española de Derecho Constitucional, núm. 36, 1992, pág. 43.

[20] .- Así lo reconoce el TC en el FJ 4º, *in fine*, de su Sentencia 27/1981, de 20 de julio (Boletín de Jurisprudencia Constitucional núm. 6, octubre de 1981). En esta resolución, el TC señala que el sistema tributario justo *"no puede separarse, en ningún caso, del principio de progresividad ni del principio de igualdad"*.
La igualdad que se reclama "no puede ser, a estos efectos, simplemente reconducida a los términos del artículo 14 de la Constitución: una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido este principio. Precisamente la que se realiza mediante la progresividad global del sistema tributario en que alienta la aspiración a la redistribución de la renta ".

dispensa a las rentas obtenidas por no residentes. Pero en sede de tributación de no residentes se advierte que, si bien los principios de generalidad e igualdad presentan las mismas características que en el gravamen de las rentas obtenidas por no residentes, no ocurre lo mismo con los de capacidad económica y progresividad.

b.1) Principios de generalidad e igualdad

Por lo que respecta al postulado de generalidad, cabe afirmar que la utilización por el art. 31.1 CE del pronombre *todos* supone el reconocimiento de la existencia, con las matizaciones derivadas de los restantes principios jurídico-tributarios, de una obligación general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Se trata de una obligación dirigida a quienquiera que tenga una vinculación con España, ya sea por residir en territorio español -en cuyo caso tributará por la totalidad de su renta mundial-, ya sea por obtener rendimientos o incrementos de patrimonio en nuestro país, aun sin residir en él. En este segundo caso, únicamente tributará por tales rendimientos, y todo ello con independencia de su condición de ciudadano español o extranjero.

Esta formulación constitucional del principio de generalidad supone un requerimiento dirigido al legislador para que tipifique como hecho imponible todo acto, hecho o negocio jurídico que sea indicativo de capacidad económica[21]. Por lo tanto, en principio, debe quedar sometido a gravamen en España todo rendimiento obtenido en nuestro territorio.

Sin embargo, una de las consecuencias de la transformación del Estado liberal en un Estado de carácter intervencionista ha sido la utilización del sistema tributario con fines de política fiscal. Es en el contexto de esta nueva función del sistema tributario que deben ser entendidas las exenciones contenidas en los núms. 1, 2 y 4 del art. 17 de la Ley 18/1991, del IRPF[22] así como las previstas en las letras a), b), c) y d) del art. 46.1 de la Ley 43/1995, del IS[23], a las que, de lo contrario, cabría conceptuar como una quiebra injustificada del principio

[21] .- MARTIN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C.: "Curso de Derecho financiero y tributario", *op. cit* ., pág. 124.

[22] .- Los núms. 1, 2 y 4 del art. 17 de la Ley 18/1991 decretan la exención, respectivamente, de:. Los intereses e incrementos de patrimonio derivados de bienes muebles, obtenidos sin mediación de establecimiento permanente, por residentes en los Estados miembros de la CEE distintos de España, siempre que aquéllos no se obtengan a través de paraísos fiscales;. los rendimientos e incrementos de patrimonio derivados de la Deuda Pública, obtenidos por personas físicas no residentes que no operen a través de establecimiento permanente en España siempre que los mismos no se obtengan a través de paraísos fiscales y. los rendimientos del capital mobiliario e incrementos de patrimonio derivados de valores emitidos en España por personas físicas o jurídicas no residentes sin mediación de establecimiento permanente, cualquiera que sea el lugar de residencia de las instituciones financieras que actúen como agentes de pagos o medien en la emisión o transmisión de los valores.

[23] .- Las letras a), b), c), d) y f) del art. 46.1 de la Ley 43/1995 decretan la exención, respectivamente, de:. Los intereses e incrementos de patrimonio derivados de bienes muebles, obtenidos sin mediación de establecimiento permanente, por entidades residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea distinto de España, siempre que tales rendimientos no se obtengan a través de paraísos fiscales;. los rendimientos e incrementos de patrimonio derivados de la Deuda Pública, obtenidos por entidades no residentes que no operen a través de establecimiento permanente en España siempre que los mismos no se obtengan a través de paraísos fiscales;. los rendimientos del capital mobiliario e incrementos de patrimonio derivados de valores emitidos en España por personas físicas o jurídicas no residentes sin mediación de establecimiento permanente, cualquiera que sea el lugar de residencia de las instituciones financieras que actúen como agentes de pago o medien en la emisión o transmisión de los valores;. los rendimientos de las cuentas de no residentes, que se satisfagan a entidades no residentes en territorio español, salvo que el pago se realice a un establecimiento permanente situado en España, por el Banco de España, Bancos, Cajas de Ahorro, Cajas Rurales, Cooperativas de Crédito y demás entidades registradas y. los beneficios distribuidos por las sociedades filiales residentes en España a sus sociedades matrices residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea cuando concurran los requisitos previstos en las letras a'), b') y c') de la letra f) del art. 46.1 de la Ley 43/1995, del IS.

de generalidad.

Relacionado con lo anterior, cabe también señalar que las diferencias que pueden observarse entre el tratamiento tributario previsto para las rentas obtenidas por residentes y el dispensado a las rentas obtenidas por no residentes tampoco suponen una vulneración del principio de igualdad. Y ello por cuanto, según reiterada jurisprudencia del TC, el referido principio no veda cualquier desigualdad sino sólo aquélla que, como afirma el FJ 6.2 de la STC 8/1986, de 21 de enero[24], "*carezca de una justificación objetiva y razonable* ". Es decir, cualquier desigualdad que pueda ser calificada como discriminatoria, noción esta última que el FJ 6º de la STC 209/1988, de 10 de noviembre[25] conceptúa en el sentido de que "*debe haber una razonable relación de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida*".

Por lo tanto, no se vulnerará el principio de igualdad cuando se trate de forma igual a los supuestos iguales y desigual a los desiguales, guardando la debida proporcionalidad[26]. En este sentido, LOZANO SERRANO[27] estima que no sólo es posible que se admitan ciertas diferencias de trato sino que el logro del principio de igualdad puede imponer en determinadas ocasiones un tratamiento formalmente desigual, idea ésta que enlaza nuevamente con la concepción del sistema tributario como instrumento de política fiscal.

b.2) Principios de capacidad económica y de progresividad

A propósito de los principios de capacidad económica y progresividad es cuando se plantean mayores diferencias entre el gravamen de las rentas obtenidas por residentes y no residentes. La obtención de una renta por parte de un no residente revela a la Administración fiscal española la existencia de una aptitud abstracta para tributar y, en este sentido, la capacidad económica constituye el fundamento o razón última del nacimiento de la obligación de contribuir de los no residentes, al igual que ocurre con la de los residentes.

Pero, en el caso de los no residentes en nuestro país, la Administración fiscal española sólo posee un conocimiento parcial de cuál es su verdadera capacidad económica dado que aquéllos, a diferencia de los residentes, no tributan en nuestro país por su renta mundial sino únicamente por los rendimientos que obtengan en territorio español, con arreglo a la denominada obligación real de contribuir. La consecuencia es, pues, que la capacidad

---

[24] .- Boletín de Jurisprudencia Constitucional núm. 58, febrero de 1986.

[25] .- Boletín de Jurisprudencia Constitucional núm. 92, diciembre de 1988.

[26] .- Acerca del alcance del principio de igualdad ante la Ley, el TC ha elaborado una matizada doctrina cuyos rasgos esenciales resume en su STC 214/1994, de 14 de julio (BOE de 18 de agosto de 1994), F.J. 8.B), reiterando la línea jurisprudencial sentada en su STC 76/1990, F.J. 9º.A): "*a) no toda desigualdad de trato en la Ley supone una infracción del art. 14 CE, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable; b) el principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hechos se apliquen iguales consecuencias jurídicas debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional; c) el principio de igualdad no prohibe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados; d) por último, para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y propocionadas a dicho fin de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos".*

[27] .- LOZANO SERRANO, C.: "Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario", Civitas, Madrid, 1990, pág. 28.

económica del sujeto pasivo no residente -cuyo verdadero alcance se desconoce- no podrá tomarse como medida de su contribución, de tal manera que los elementos cuantificadores de la obligación real de contribuir sólo reflejarán de manera aproximada la concreta aptitud para tributar de aquél.

Las ideas que acaban de exponerse extienden también su influencia al ámbito de la progresividad. Esta, como se ha visto, constituye una medida de la igualdad y determina que el sistema tributario español en su conjunto asuma, como uno de sus objetivos, la redistribución de la renta. Pero si la aplicación de tipos progresivos, con la consiguiente finalidad redistributiva, es justificable en sede de personas físicas residentes, plenamente integradas en nuestro sistema económico y cuya capacidad contributiva global, en principio, es conocida, no lo es tanto en el supuesto de las no residentes, cuyos vínculos con nuestro país pueden ser muy escasos**.**

3.- Principios generales rectores de la aplicación de la ley fiscal. En especial, el principio de territorialidad de los tributos

Además de por los principios constitucionales que acaban de examinarse, la soberanía fiscal del Estado español se halla también limitada por los postulados generales que rigen la aplicación de nuestro ordenamiento, tanto espacial como temporalmente. En efecto, la soberanía fiscal de un Estado no puede ejercitarse sobre una realidad social acontecida en una época lejana o que haya tenido lugar en el territorio de otro Estado, salvo que exista algún vínculo con alguno de los sujetos intervinientes[28].

Atendiendo al aspecto espacial, la noción de soberanía tributaria, a la que puede conceptuarse como el poder de establecer un sistema impositivo autónomo respecto de otros susceptibles de entrar en concurrencia con él, supone, *prima facie*, el derecho exclusivo de cada Estado a ejercer el poder tributario dentro de su territorio. Esta circunstancia, sin embargo, no le impide tomar en consideración los presupuestos de hecho efectuados en el extranjero, siempre, por supuesto, que tengan una vinculación con el territorio del Estado de que se trate.

Todo lo anterior lleva a la formulación del denominado "*principio de la territorialidad de los impuestos* " que adquiere una particular relevancia en el ámbito de la fiscalidad internacional.

[28] .- MARTIN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C.: "Curso de Derecho financiero y tributario", *op. cit* ., pág. 229.

II.- AMBITO ESPACIAL DE APLICACION DE LAS LEYES FISCALES

A) EFICACIA DE LA LEY EN EL ESPACIO Y EXTENSION DE LA LEY

Dos son las disposiciones que la Ley General Tributaria -en adelante, LGT- dedica a la regulación del ámbito espacial de aplicación de las normas tributarias españolas[29]: el art. 21[30], en el que se establece el criterio general y a cuyo examen dedicaremos las páginas que siguen, y el art. 22[31], en el que se prevén posibles modificaciones a aquel precepto, fruto de su aplicación a extranjeros.

De la exégesis del art. 21 de la LGT se desprende la necesidad, evidenciada por la doctrina, de realizar dos tareas diferentes pero, a la vez, complementarias. Estas tareas, a las que ya se refirió en su día BERLIR[32], son:

. por una parte, delimitar el espacio físico en el que las leyes fiscales españolas producen sus efectos, es decir, su eficacia espacial, y

. por otra, determinar qué relaciones sociales regula la norma teniendo en cuenta que éstas pueden realizarse totalmente o sólo en parte dentro del territorio nacional o bien que en ellas puede intervenir un súbdito de otro Estado. Es decir, lo que se conoce como extensión espacial de las normas tributarias.

En relación con la eficacia espacial de las leyes fiscales españolas debe tenerse en cuenta que los Estados aparecen formados por comunidades humanas que ejercen su señorío en un determinado territorio. Este señorío se manifiesta en un conjunto de facultades -entre ellas, la potestad de establecer tributos-, mientras que el territorio, como concepto jurídico, es

---

[29] .- A propósito del significado que deba darse a la expresión *"ámbito de aplicación de las leyes tributarias* " cabe concluir que más que al espacio físico en el que las normas contenidas en la ley producen sus efectos se está haciendo referencia al espacio en el que han de realizarse los diferentes hechos imponibles de cada tributo quedando, en consecuencia, obligado el sujeto pasivo señalado en cada caso. FERREIRO LAPATZA, J.J.: "Impuestos especiales" en "Comentarios a las leyes tributarias y financieras", tomo XII, Edersa, Madrid, 1983, pág. 9.

[30] .- Art. 21 LGT: "*Las normas tributarias obligarán en el territorio nacional. Salvo lo dispuesto por la Ley en cada caso, los tributos se aplicarán conforme a los siguientes principios:*

a) El de residencia efectiva de las personas naturales cuando el gravamen sea de naturaleza personal.

b) El de territorialidad en los demás tributos y en especial cuando tenga por objeto el producto, el patrimonio, las explotaciones económicas o el tráfico de bienes".

[31] .- Art. 22 LGT: "*El ámbito de aplicación de las Leyes tributarias españolas, en cuanto se refieran a los actos realizados por extranjeros, a los rendimientos o utilidades por éstos percibidos, o a los bienes y valores que les pertenezcan, podrá ser modificado por Decreto a propuesta del Ministro de Hacienda:*

a) Por requerirlo la aplicación de acuerdos internacionales celebrados por nuestro país o a los que España se haya adherido.

b) Por resultar procedente de la aplicación del principio de reciprocidad internacional ".

[32] .- "El problema de la eficacia de la ley en el espacio, o sea, de la determinación del espacio sobre el que la ley produce efectos en cuanto tal, no debe confundirse (como no es raro que suceda) con el problema de la extensión de la ley, es decir, de la determinación de los hechos que la ley de un Estado puede regular cuando los mismos se realicen total o parcialmente fuera de su territorio o por obra de súbditos de otro Estado; entre los dos problemas existe la misma diferencia que ya hemos visto, al hablar de la eficacia de la ley en el tiempo, entre el problema de la determinación del momento en que una ley comienza o deja de tener vigor y el de la determinación de las relaciones jurídicas reguladas por una ley durante su período de vigencia ". BERLIRI, A.: "Principios de Derecho Tributario", Vol. I, Traducción, Estudio preliminar y Notas por F. Vicente-Arche Domingo, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964, págs. 151 y 152.

el marco espacial en el que se hace efectiva aquella potestad.

Esta idea se plasma en el inciso primero del art. 21 de la LGT, que comienza decretando que: "*Las normas tributarias obligarán en el territorio nacional* (...)".

De este precepto se desprenden dos consecuencias: de un lado, la vigencia generalizada de la ley dentro del territorio nacional respecto de los supuestos previstos en ella y la consiguiente obligatoriedad para los Tribunales de conocer y, en su caso, aplicar la norma correspondiente. De otro, la inserción de dicha norma dentro del ordenamiento jurídico con los efectos que se derivan de su consideración unitaria a los fines de una interpretación sistemática del Derecho[33].

Por su parte, GONZALEZ GARCIA[34] hace hincapié en el hecho que el art. 21, inciso primero, de la LGT reafirma la idea que sólo el Estado español puede legislar en el marco del territorio nacional como lógico corolario del concepto de soberanía. Y todo ello sin olvidar que el poder legislativo de los Estados presenta limitaciones derivadas tanto de los principios recogidos en los diferentes textos constitucionales como de los propios del Derecho internacional.

En definitiva, se sienta la regla que las normas tributarias españolas, al igual que toda otra norma jurídica estatal, obligan, en principio, en todo el territorio nacional[35]. La fijación de los límites de nuestro territorio se efectuará al tratar acerca del ámbito espacial de aplicación de las Leyes 18/1991, del IRPF, y 43/1995, del IS.

Cuestión distinta de la anterior es la determinación de los supuestos de hecho que pueden ser regulados por la ley de un Estado cuando se realicen total o parcialmente fuera de su territorio o en el mismo por residentes de otro Estado. A este extremo pasamos a referirnos a continuación.

B) LA EXTENSION ESPACIAL DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

1.- Personalidad y territorialidad de las leyes

Como ya se ha apuntado, el Estado, como forma de organización de las sociedades políticas, presenta una doble caracterización, personal y territorial, ya que, salvo excepciones muy puntuales, su señorío recae, a la vez, sobre un conjunto de individuos -sus súbditos o nacionales- y sobre un determinado territorio. Este doble carácter se refleja en la circunstancia, puesta de manifiesto por la doctrina internacionalista, que dos son, en general, los posibles principios de sujeción a las leyes emanadas de la organización estatal: el principio personal y el territorial.

---

[33] .- PEREZ DE AYALA, J.L. y GONZALEZ GARCIA, E.: "Curso de Derecho tributario", Tomo I, 4ª edición, Ed. de Derecho financiero, Madrid, 1986, pág. 80.

[34] .- GONZALEZ GARCIA, E.: "Comentario al art. 21 de la LGT", en "Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras", dirigidos por Narciso AMOROS RICA, Tomo I, (Ley General Tributaria: arts. 1 a 89), Edersa, Madrid, 1982, págs. 157-158.

[35] .- Y no sólo en él, ya que como observa CORTES DOMINGUEZ, nuestras normas tributarias obligan también fuera del territorio nacional, por ejemplo a los residentes en España cuando se encuentran en el extranjero. CORTES DOMINGUEZ, M.: "Ordenamiento tributario español" I, cuarta edición, Civitas, Madrid, 1985, pág. 110.

Por otra parte, debe tenerse en cuenta que las leyes tributarias españolas se aplican, asimismo, en los buques y aeronaves españolas cuando sobrevuelen o naveguen fuera del territorio nacional mientras que, por el contrario, las leyes fiscales españolas no se aplicarán en las zonas francas. BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M.T.: "Compendio de Derecho financiero", *op cit* ., pág. 114.

De conformidad con el principio de territorialidad, y siguiendo los planteamientos estatutarios[36], las normas dictadas por un Estado se dirigen a regular los hechos, referentes a bienes, acaecidos en su territorio con el efecto que tales normas sólo tengan vigencia dentro del mismo. En cambio, según el principio o criterio personal, las normas reguladoras de determinadas materias tienen como destinatarios a sus súbditos y pueden alcanzar a situaciones producidas fuera de su ámbito territorial, es decir, cabe la posibilidad que se apliquen más allá de sus fronteras.

Varios han sido los puntos de conexión con arreglo a los que, en sede de Derecho internacional privado, se ha plasmado la ley personal[37]. Así, hasta el S. XIX y en el marco del movimiento estatutario, el punto de conexión determinante de la ley personal era el domicilio, pero el C.C. francés de 1804 sustituyó la "*lex domicilii* " por el criterio de la nacionalidad.

Este hecho, aun siendo fruto más de una evolución que de una auténtica ruptura con la situación anterior, constituyó el punto de arranque del predominio del criterio de la nacionalidad. A pesar de ello, el punto de conexión domiciliar se ha mantenido con valor general dentro de los sistemas de Derecho internacional privado del círculo anglosajón así como en diversos Estados de América, Asia y Africa.

La situación que acaba de describirse provocó una conocida polémica entre los partidarios de la ley nacional y los de la "*lex domicilii* "[38]. Esta polémica ha motivado la adopción de un tercer punto de conexión: el de la ley de la residencia habitual, entendiendo por tal el lugar en el que socialmente queda integrada la persona, su centro-vida.

Con la adopción de este criterio, caracterizado por su condición de vínculo de hecho entre la persona y su medio social, se trata de eludir los inconvenientes de excesivo formalismo propios de la nacionalidad y del domicilio. Por otra parte, se pone de manifiesto que la fórmula elegida para encarnar el principio de personalidad puede basarse no sólo en nexos políticos -caso de la nacionalidad- sino también territoriales.

En nuestro país, los principios de personalidad y de territorialidad presentan ámbitos bien definidos de actuación. Así, el principio de personalidad rige en aquellas materias en las que prima la consideración individualizada del ciudadano, es decir, aquéllas que constituyen lo que podría definirse como su "*estatuto jurídico esencial* ", recogido en el art. 9 de nuestro C.C. Por el contrario, las leyes penales, las de policía y las de seguridad pública se rigen por el principio de territorialidad obligando, tal y como preceptúa el art. 8.1 del C.C., "*a todos los que se hallen en territorio español* ".

Por lo que respecta a las normas fiscales, se advierte que tienen un carácter

---

[36] .- Se conoce por doctrinas estatutarias el conjunto de reglas doctrinales elaboradas en los siglos XIII al XVIII por juristas de distintos países para la resolución de los conflictos de leyes. MIAJA DE LA MUELA, A.: "Derecho internacional privado" I (Introducción y parte general)", novena edición revisada, Ediciones Atlas, Madrid, 1985, pág. 111.

[37] .- Un análisis de la evolución histórica del domicilio y la nacionalidad como puntos de conexión determinantes de la ley aplicable, puede verse en GONZALEZ CAMPOS, J.D. y otros: "Derecho internacional privado", Parte especial, 5ª adición revisada, ediciones Beramar, Madrid, 1.993, en especial págs. 43 y 44. También en DEPARTAMENTO DE DERECHO INTERNACIONAL PRIVADO DE LA UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID. CATEDRA DE DERECHO INTERNACIONAL PUBLICO Y PRIVADO DE LA UNIVERSIDAD DE OVIEDO: "Derecho Civil Internacional", vol. II de Derecho Internacional privado, obra dirigida por el Prof. M. AGUILAR NAVARRO, Madrid, 1975, págs. 48 y 49.

[38] .- Los términos de la controversia son planteados por BENTWICH para quien la nacionalidad proporciona una ley previsible, pero frecuentemente inapropiada en materia de estatuto personal. El domicilio, por su parte, facilita una ley apropiada pero frecuentemente imprevisible. BENTWICH, citado por DEPARTAMENTO DE DERECHO INTERNACIONAL PRIVADO DE LA UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID. CATEDRA DE DERECHO INTERNACIONAL PUBLICO Y PRIVADO DE LA UNIVERSIDAD DE OVIEDO: "Derecho Civil Internacional", *op. cit* ., pág. 50.

eminentemente territorial en el sentido del art. 8.1 del C.C. por cuanto los tributos únicamente son exigibles cuando existe una conexión entre su presupuesto de hecho y el territorio del Estado que los ha establecido. No obstante, y sin perjuicio de esta afirmación, no es menos cierto que cabe diferenciar aquel principio del denominado criterio territorial o real de sujeción al impuesto, que encuentra su verdadero significado por oposición al criterio personal. Ambos constituyen los postulados a través de los cuales puede articularse la extensión espacial de las normas tributarias, en cuyo fundamento se halla, en todo caso, el ya aludido principio de la territorialidad de los impuestos**.**

2.- Criterios de extensión espacial de las normas tributarias

Tal y como se ha puesto de manifiesto en el anterior epígrafe, también en sede de Derecho tributario se alude a la personalidad y a la territorialidad. Y aunque estas nociones no se empleen en el sentido de mecanismo de resolución de conflictos de leyes, característico del Derecho internacional privado, es indudable que existe alguna analogía entre aquellos principios y los de personalidad y de territorialidad conceptuados como criterios técnico-jurídicos de imposición.

En efecto, en virtud del criterio impositivo personal, también denominado principio de universalidad, un sujeto pasivo es sometido a gravamen por su renta mundial o global. Esta circunstancia da lugar a que las normas fiscales de un Estado puedan extenderse a presupuestos de hecho acaecidos fuera de su territorio. Y, precisamente, como ya se ha señalado al examinar las características que el Derecho internacional privado atribuye a la ley personal, uno de sus principales rasgos es la posibilidad de su aplicación fuera de las fronteras del Estado de que se trate.

El principio impositivo personal, fundado en una cualidad del sujeto y que puede, a su vez, expresarse a través de diversos criterios, requiere que la persona se encuentre en una determinada relación con el Estado que pretende el gravamen mundial de su renta (*world wide income*). Este principio es adoptado por países con economías muy desarrolladas, caracterizados por su condición de exportadores de capital.

Frente al criterio personal, se sitúa el denominado criterio territorial, real o del país de la fuente. Con arreglo a este criterio, y en defecto de una conexión de tipo personal o subjetivo entre el presupuesto de hecho y el territorio del Estado de que se trate, éste grava toda la riqueza que se origina dentro de su ámbito espacial. El criterio territorial goza de las preferencias de los países en vías de desarrollo y, en general, de los importadores de capital[39], dado que, al igual que les sucede a los países exportadores de capital con el criterio personal, el criterio real o del país de la fuente les permite obtener mayores ingresos fiscales.

Tenemos, por lo tanto, que, con arreglo al criterio personal, es una cualidad de la persona el elemento determinante de la extensión del gravamen, mientras que, en el caso del criterio territorial, es la riqueza, en sí misma considerada, el dato que el Estado toma en cuenta al establecer el impuesto. Sin embargo, habitualmente, los Estados contemporáneos, a

[39] .- Tal es el caso de los integrantes del llamado Grupo Andino. Dos son las principales consecuencias de la adopción, por parte de estos Estados, del criterio real o del país de la fuente de la renta: de una parte, el reconocimiento al Estado de una exclusiva potestad tributaria respecto de las rentas originadas en su territorio, lo que se traduce en la imposibilidad que aquél pueda gravar rentas obtenidas fuera del mismo, cualquiera que sea la cualidad personal de su sujeto perceptor. Por otra parte, la referida exclusividad va a suponer que las rentas gravadas por el Estado de la fuente no podrán tomarse en cuenta por otro ni aun para obtener una alícuota más alta dentro de la progresividad sobre el ingreso global que resultaría de la suma de las rentas obtenidas en diferentes países por personas naturales. ATCHABAHIAN, A.: "El Grupo Andino y su enfoque de la doble tributación internacional", Hacienda Pública Española, núm. 32, 1975, pág. 126.

la hora de delimitar el campo de aplicación del conjunto de su sistema tributario, no acuden a uno solo de aquellos criterios sino que combinan ambos.

Al igual que sucedió en el ámbito del Derecho internacional privado, también, en un principio, la nacionalidad fue considerada, por parte del Derecho tributario, como el paradigma de la ley personal. No obstante, la nacionalidad ha sido paulatinamente sustituida por la residencia, de tal manera que, en nuestros días y en tanto que criterio de sujeción a la soberanía fiscal de los Estados, aquélla sólo es acogida, entre los países más desarrollados, por los E.E.U.U. A pesar de ello, la nacionalidad conserva su importancia como medio de resolución de conflictos de dualidad de residencias, así como para la aplicación del principio de no discriminación.

En la actualidad, la residencia es el criterio más utilizado por la práctica totalidad de los sistemas fiscales de los países desarrollados exportadores de capital. Este criterio suele definirse en función de circunstancias tales como la permanencia en el territorio del Estado durante un determinado período del año fiscal, la posesión en aquel territorio de una vivienda con carácter permanente o la existencia en el mismo de un centro de intereses vitales ya sean familiares, sociales o económicos.

Varias han sido las razones que han influido en la sustitución del principio de la nacionalidad por el de la residencia. Así, de una parte, debe tenerse en cuenta que las normas tributarias tienen que redactarse de manera que se dificulte el fraude y, en este sentido, el criterio de la nacionalidad es uno de los que más fácilmente posibilitan la evasión fiscal. Por el contrario, con la utilización del criterio fundado en la vecindad verdadera, que no tiene por qué coincidir con la jurídica, obtenida por medio de la residencia efectiva o habitual, cabe someter a tributación las rentas de determinadas personas que, de lo contrario, escaparían con facilidad al control de la Administración financiera.

Además, quienes tienen una determinada relación con un Estado -por ser residentes en el mismo, obtener rentas en su territorio o mantener relaciones económicas en aquél- participan en la economía del país de forma análoga a como lo hacen sus nacionales. En efecto, todos estos sujetos dan lugar a determinadas actuaciones públicas a cuya financiación deben contribuir en la misma medida en que lo hacen los nacionales, ya que si bien parece claro que no deben recibir un trato fiscal más desfavorable que éstos tampoco deben disfrutar de uno que sea más favorable.

Se advierte, pues, que, de conformidad con el criterio de la residencia, es el vínculo económico con el Estado, más que el político, característico de la nacionalidad, el que adquiere relevancia. La utilización del criterio de la residencia habitual da lugar, pues, a una suerte de *ciudadanía fiscal*, según expresión de BÜHLER[40], de caracteres distintos a la nacionalidad.

El deber de contribuir surge, pues, por la vinculación del sujeto a un determinado ámbito económico, vinculación basada en el territorio, el cual, en el criterio de la residencia, desempeña un papel más determinante que en el criterio de la nacionalidad. Esta circunstancia lleva a un sector de la doctrina (SAINZ DE BUJANDA, FERREIRO, SAINZ DE VICUÑA y ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA) a conceptuar a la residencia habitual como una manifestación del principio de territorialidad y no como una concreción del principio de personalidad.

No obstante, el criterio de la residencia habitual también plantea problemas derivados de la variedad de reglas empleadas por las leyes fiscales de los distintos Estados a la hora de definir la residencia. Así, por ejemplo, un Estado puede considerar que una persona es residente en su territorio si permanece en él por más de 183 días, al tiempo que otro Estado

[40] .- BUHLER, O.: "Principios de Derecho internacional tributario", *op. cit* ., pág. 216.

puede entender que la misma persona es residente en su territorio por el hecho de tener en él el centro de sus intereses económicos. Estas situaciones generan conflictos de doble residencia que se resuelven mediante el establecimiento, en los Convenios de doble imposición, de un orden de prioridad entre los criterios definidores de la residencia**.**

3.- Residencia y territorialidad como criterios de extensión espacial de las normas tributarias españolas

El art. 21 de la LGT, tras establecer que "*las normas tributarias obligarán en el territorio nacional* ", procede a distinguir entre impuestos personales[41] e impuestos reales[42], decretando que:

"(...) *Salvo lo dispuesto por la Ley en cada caso, los tributos se aplicarán conforme a los siguientes principios:*

El de residencia efectiva de las personas naturales cuando el gravamen sea de naturaleza personal.

El de territorialidad en los demás tributos y en especial cuando tengan por objeto el producto, el patrimonio, las explotaciones económicas o el tráfico de bienes ".

El primer comentario que suscita este precepto es la conveniencia de precisar el significado del principio de territorialidad al que hace referencia el art. 21.b). En primer lugar, debe traerse a colación la necesidad de distinguir entre el "principio de la territorialidad de los impuestos", en tanto que fundamento jurídico y límite de la extensión espacial de los tributos, y el llamado "criterio territorial" de sujeción al Impuesto, que encuentra su verdadero sentido en contraposición al criterio personal[43].

A propósito de la interpretación del art. 21 de la LGT, BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH[44] estiman que es posible sustentar una de estas dos opiniones:

- o bien entender que la expresión "*territorialidad* " puede obedecer a dos acepciones, una en sentido amplio -la del primer párrafo- y otra restringida -la del apartado b),

- o bien considerar que, cuando en el apartado b) se habla de principio de territorialidad, se está aludiendo al que se ha denominado criterio de realidad o del país de la fuente, contrapunto del criterio de la personalidad, al que se consideraría acogido en el párrafo a) del mismo art. 21.

En realidad, las dos opciones propuestas por los profesores de Alicante son perfectamente conjugables. En efecto, parece claro que la territorialidad como principio de

---

[41] .- Los impuestos personales pueden ser definidos como aquéllos que tienen como fundamento un presupuesto objetivo que sólo puede concebirse por referencia a una persona determinada, de tal suerte que ésta actúa como elemento constitutivo del propio presupuesto. SAINZ DE BUJANDA, F.: "Lecciones de Derecho financiero", novena edición, Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Sección de publicaciones, Madrid, 1991, págs. 175 y 176.

[42] .- Estos impuestos pueden ser definidos como aquéllos que tienen por fundamento un presupuesto objetivo cuya intrínseca naturaleza se determina con independencia del elemento personal de la relación tributaria. SAINZ DE BUJANDA, F.: "Lecciones de Derecho financiero", *op. cit* ., pág. 175. A propósito de la especificación del art. 21.b) de la LGT: "(...) *en los demás tributos y en especial cuando tengan por objeto el producto, el patrimonio, las explotaciones económicas o el tráfico de bienes* ", la misma tiene tan solo un sentido ejemplificador sin que la eventual existencia de un tributo que no tuviera por objeto una de las manifestaciones de riqueza allí enumeradas pudiera quedar fuera del ámbito de "*los demás tributos* ". CORTES DOMINGUEZ, M.: "Ordenamiento tributario español", *op. cit* ., pág. 116.

[43] .- BORRAS RODRIGUEZ, A.: "La doble imposición: problemas jurídico-internacionales", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, pág. 20.

[44] .- BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M.T.: "Compendio de Derecho Financiero", *op. cit* ., pág. 115.

eficacia espacial de las normas fiscales y fundamento jurídico de la tributación -acepción amplia del inciso primero del art. 21 de la LGT- debe diferenciarse de la territorialidad como criterio de extensión espacial, característico, en principio, de los denominados impuestos reales y opuesto al criterio de la personalidad -acepción restringida acogida en el art. 21.b) de la LGT. De lo contrario, debería llegarse a la conclusión de SAINZ DE VICUÑA[45], quien, tras mostrarse en desacuerdo con diversos aspectos del art. 21 de la LGT, señala que el párrafo b) de este precepto es igualmente criticable "*ya que la "territorialidad de los tributos" es expresión sin contenido, por ser el Derecho Tributario un Derecho territorial en razón a su propio fundamento económico* ".

A propósito de esta cuestión, GONZALEZ GARCIA[46] señala que la ley fiscal puede vincular un presupuesto de hecho a un sujeto fundándose en la nacionalidad, domicilio o residencia de éste (criterios de vinculación propios de los impuestos personales) o puede hacerlo atendiendo al lugar de situación de las fuentes productoras de renta (criterio de vinculación propio de los impuestos de producto). Por esta razón, el autor concluye que la diferencia entre unos y otros criterios no se encuentra en el principio de territorialidad, base común de todos ellos, sino en el carácter de los criterios de vinculación utilizados: subjetivo en los impuestos personales y objetivo en los reales e indirectos. En el mismo sentido, SAINZ DE BUJANDA[47] opina que no es adecuado contraponer el criterio de la territorialidad al de la residencia, por cuanto éste es una de las manifestaciones más claras del primero[48].

Sin embargo, los planteamientos de SAINZ DE BUJANDA son objeto de matización por parte de CORTES DOMINGUEZ quien, tras advertir que nuestro sistema tributario ha querido consagrar el principio de la "*vecindad de hecho* ", pone de manifiesto que ser residente en un país es una cualidad de la persona que le acompaña siempre[49]. La opinión de CORTES DOMINGUEZ es acogida por MARTIN QUERALT y LOZANO SERRANO[50],

---

[45] .- SAINZ DE VICUÑA y BARROSO, A.: "El ámbito territorial de las normas fiscales", en *"Estudios de Derecho Tributario"*, Volumen I, Instituto de Estudios Fiscales, 1979, pág. 496.

[46] .- GONZALEZ GARCIA, E.: "Comentario al art. 21 de la LGT", en *"Estudios de Derecho Tributario"*, *op. cit* ., págs. 165-166.

[47] .- En la misma línea que el profesor de Madrid se inscribe FERREIRO, quien comentando el art. 21 de la LGT subraya que "a pesar de su dicción engañosa (...) sienta como único principio a seguir el de la territorialidad. Lo que ocurre es que la relación con el territorio se establecerá en el caso a) por medio de la persona que realiza el hecho a través de su residencia en el territorio nacional ". FERREIRO LAPATZA, J.J.: "Curso de Derecho financiero español", op. cit ., pág. 76. Por su parte, SAINZ DE VICUÑA considera también inadecuado contraponer el principio de residencia con el de territorialidad, por cuanto "precisamente la residencia supone una aplicación de la territorialidad (...) ya que supone una vinculación permanente con un cierto territorio y es precisamente tal vinculación la que motiva la sujeción personal al Fisco (...). El hecho de acudir a la "residencia", y no a la nacionalidad para determinar la sujeción a los impuestos personales, deriva precisamente de que la situación o ubicación "permanente" de la persona no le es indiferente al legislador, sino determinante de la sujeción a su soberanía fiscal ". SAINZ DE VICUÑA y BARROSO, A.: "El ámbito territorial de las normas fiscales", op. cit ., pág. 495. En el mismo sentido que los anteriores, ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA entiende que el art. 21 "incurre en cierta confusión al reservar el principio de territorialidad para los "demás tributos", pues en el caso de los gravámenes de naturaleza personal también rige el principio de territorialidad pero en función de la residencia efectiva de las personas naturales ". ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.: "Sistema tributario español y comparado", segunda edición, Tecnos, Madrid, 1992, pág. 108.

[48] .- SAINZ DE BUJANDA, F.: "Lecciones de Derecho Financiero", *op. cit.*, pág. 56.

[49] .- "Se es residente -afirma CORTES-, como se tiene una determinada nacionalidad, es decir, cuando se cumplen los requisitos que el ordenamiento jurídico ha fijado para otorgar esa calificación (...). Lo único que ocurre es que para fijar la residencia se atiende al territorio donde se reside. Pero esto no es exclusivo de la residencia ; normalmente, la nacionalidad se adquiere por el nacimiento en un determinado territorio ". CORTES DOMINGUEZ, M.: "Ordenamiento tributario español", op. cit ., pág. 115.

[50] .- MARTIN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C.: "Curso de Derecho financiero y tributario", *op. cit* ., págs. 192 y 193.

GONZALEZ POVEDA[51] y DE JUAN Y PEÑALOSA[52], para quien, la residencia "*es una cualidad de la persona -física o jurídica- no una circunstancia del lugar: se es residente* (*no se tiene una residencia*)". Por su parte, en las últimas ediciones de sus"Lecciones", incluso el propio SAINZ DE BUJANDA, aun manteniendoque la contraposición entre los principios de residencia efectivay territorialidad, consagrada en el art. 21 de la LGT, no es técnicamentecorrecta, se hace eco de la postura sostenida por aquellas autore[53].

Con base en lo expuesto, puede afirmarse que, siendo la residencia y la territorialidad dos criterios distintos, aquélla es, al igual que la nacionalidad, una de las manifestaciones del criterio personal de sujeción a los impuestos[54]. Y ello, por dos órdenes de razones:

. de una parte, porque, al igual que la nacionalidad, la residencia se caracteriza por ser una cualidad del sujeto que le acompaña allí donde vaya. Y ello, siempre, por supuesto, que se cumplan los requisitos exigidos para el mantenimiento de aquella residencia, generalmente concretados en la permanencia en el territorio del Estado de que se trate durante un determinado período de tiempo;

. de otra, porque, en virtud del criterio de la residencia, la ley fiscal de un Estado puede afectar a hechos o relaciones acaecidos en el territorio de un Estado diferente al de residencia del sujeto. Y, precisamente, una de las características del principio de personalidad es, tal y como se ha puesto de manifiesto más arriba, la posibilidad que las leyes de un Estado -en nuestro caso, las leyes de carácter fiscal- puedan alcanzar a situaciones jurídicas producidas más allá de sus fronteras[55].

BIBLIOTECA VIRTUAL

---

[51] .- GONZALEZ POVEDA, V.: "Tributación de no residentes", *op. cit* ., pág. 14.

[52] .- DE JUAN y PEÑALOSA, J.L.: "La residencia y el domicilio en la Ley General Tributaria", Crónica Tributaria, núm. 50/1984, pág. 165.

[53] .- SAINZ DE BUJANDA considera esclarecedor el parecer según el cual la residencia efectiva es una cualidad del sujeto pasivo que va íntimamente asociada a su *status* personal por cuanto con ella "*se pone de manifiesto la posibilidad de que el criterio de sujeción personal se vincule por la Ley tributaria, en ciertos impuestos, a la vecindad de los sujetos* ". SAINZ DE BUJANDA, F.: "Lecciones de Derecho financiero", *op. cit* ., pág. 56.

[54] .- En este sentido, DE JUAN PEÑALOSA advierte que, con base en los criterios de sometimiento a la soberanía fiscal, los Estados pueden dividirse en dos grupos:

a) El de aquellos que atienden a la nacionalidad o residencia del sujeto, manifestaciones del que DE JUAN denomina "criterio personal" y

b) el de países que gravan los hechos producidos en el territorio nacional o país de la fuente, calificado por DE JUAN como "*criterio real* ". DE JUAN PEÑALOSA, J.L.: "La residencia y el domicilio en la Ley General Tributaria", *op. cit* ., pág. 166.

En la misma línea, aunque empleando una terminología diferente, se pronuncian ALBI IBAÑEZ, RODRIGUEZ ONDARZA y RUBIO GUERRERO para quienes "*dos son los principios básicos de asignación impositiva que cuentan con una aceptación general por parte de la doctrina fiscal: de un lado, el principio del país principal de sujeción fiscal (p.p.s.f.) que, a su vez, admite dos modalidades fundamentales* : *la de la residencia y la de la nacionalidad* ; *y, de otro, el principio de la fuente o de la territorialidad. En líneas generales, el principio del p.p.s.f., implica la tributación de toda la renta mundial de un residente, o nacional, de un país determinado con independencia de la localización de la fuente de renta y, el principio de territorialidad se basa en la sujeción a gravamen de las personas nacionales o extranjeras que obtienen rentas de fuentes localizadas en un país* ". ALBI IBAÑEZ, E., RODRIGUEZ ONDARZA, J.A. y RUBIO GUERRERO, J.J.: "Tributación de los no residentes en España (Aspectos internacionales del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades)", Instituto de Estudios Fiscales, Monografía nº 73, Madrid, 1989, pág. 21.

[55] .- De hecho, como apuntan PEREZ DE AYALA y GONZALEZ, al optar por la residencia habitual o efectiva como criterio aplicativo de los tributos de naturaleza personal "*nuestro Derecho viene a sumarse a una práctica internacional absolutamente generalizada, que partiendo de una concepción abstracta del domicilio y a través de sucesivas aproximaciones a un concepto más real del mismo, ha desembocado en la noción de residencia* ". PEREZ DE AYALA, J.L. y GONZALEZ, E.: "Curso de Derecho tributario", *op. cit.*, pág. 85.

Por lo tanto, cabe concluir que el art. 21 de la LGT, al margen de sus deficiencias[56], actúa acertadamente cuando afirma que dos son los criterios técnicos que, en España, dan lugar al nacimiento de las obligaciones tributarias: la residencia y la territorialidad. No obstante, debe tenerse presente que tanto uno como otro criterio se asientan en una vinculación con el territorio y que la distinción entre ambos no es tan nítida como la existente entre la nacionalidad y la territorialidad.

En general, las leyes reguladoras de los distintos impuestos se atienen a los principios fijados en el art. 21 de la LGT[57]. Pero, tal y como acontece en la práctica totalidad de los sistemas fiscales, en el seno de varias de las figuras integrantes del sistema impositivo español se conjugan el principio de residencia con el de territorialidad en sentido estricto. Así, tanto por lo que respecta al IRPF como al IS se observa que la conjunción de aquellos dos criterios de sujeción se traduce en la existencia de dos formas de tributación: tributación por obligación personal y tributación por obligación real de contribuir.

La tributación por obligación personal, fundada en el criterio de la residencia, implica que las personas físicas y entidades residentes en España queden sometidas al Impuesto español por la totalidad de su renta mundial. En cambio, la tributación por obligación real[58], basada en el criterio real o del país de la fuente de la renta, supone que las personas físicas y entidades no residentes en España queden únicamente sujetas al Impuesto español por las rentas que hayan obtenido en nuestro territorio.

Precisamente, el estudio del modelo de tributación de las personas físicas y entidades no residentes en España es el objeto de este trabajo. Pero antes de abordarlo, parece oportuno referirse, si quiera brevemente, a la principal consecuencia que se deriva de la utilización, por los distintos Estados, de diferentes criterios de sujeción a sus impuestos: la doble imposición internacional.

---

[56] .- En este sentido, DE LUIS indica que, desde la perspectiva actual, el art. 21 de la LGT precisa de tres tipos de modificaciones: de sistemática, de contenido y de adaptación a la actual estructura política. DE LUIS, F.: "La aplicación en el espacio de las normas tributarias", *op. cit* ., pág. 95.

[57] .- Estos principios sólo se aplicarán en defecto de los contemplados por las leyes propias de cada tributo ("*salvo lo dispuesto por la Ley en cada caso* "). Esto ha llevado a la doctrina a sostener que el art. 21 de la LGT no tiene vocación de regla general y prioritaria sino un carácter subsidiario. Por todos, BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M.T.: "Compendio de Derecho financiero", *op. cit* ., pág. 114.

Relacionado con lo anterior, y aun teniendo en cuenta aquel carácter subsidiario, la mayor parte de los autores subrayan la conveniencia de proceder a la reforma de diversos de los aspectos técnicos del art. 21. Entre estos aspectos destacan los siguientes:

a) el hecho de circunscribir el criterio de la residencia efectiva a las personas físicas supone desconocer que este criterio se aplica también a las personas jurídicas; b) el criterio de la residencia efectiva recibe en el art. 45 de la propia LGT la denominación de residencia habitual. Esta denominación es utilizada, además, en las leyes reguladoras de los distintos tributos y la conclusión a extraer es que, quizás, fuese conveniente unificar la terminología y, por último, c) debe tenerse en cuenta que, en el caso de los impuestos personales, junto a la residencia efectiva se ha venido aplicando otro criterio: el de territorialidad en sentido estricto. Con arreglo a este criterio, se sujetan a tributación en España las rentas obtenidas en nuestro territorio por personas o entidades no residentes. Sobre este extremo volveremos más adelante ya que hace referencia, directamente, al objeto de este trabajo.

[58] .- Expresión que FERREIRO considera desafortunada, por cuanto toda obligación implica un vínculo personal, una relación jurídica constituida, en virtud de ciertos hechos, entre dos o más personas. Por esta razón, FERREIRO concluye que *"la expresión "obligación real" no obedece, pues, a una clara razón de lógica jurídica sino, únicamente a una tradición que no es fiel a sus orígenes, ni aporta ventaja alguna con su mantenimiento, sino que, por el contrario, induce a confusión dentro del lenguaje común y ordinario (...). La diferencia entre la obligación de los residentes y la de los no residentes estriba, únicamente, en el diferente criterio de sujeción que se maneja en uno y otro caso".*
FERREIRO LAPATZA, J.J., LASARTE ALVAREZ, J., MARTIN QUERALT, J. y PALAO TABOADA, C.: "Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", Civitas, Madrid, 1983, pág. 66.

III.- EL PROBLEMA DE LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL

A) CONCEPTO Y CAUSAS

La doble imposición internacional puede ser definida como *"aquella situación por la cual una misma renta o un mismo bien resulta sujeto a imposición en dos o más países, por la totalidad o parte de su importe, durante un mismo período imponible (si se trata de impuesto* s *periódicos) y por una misma causa* "[59]. Este fenómeno, además de afectar a la justicia de la imposición, dificulta los movimientos de capitales y de personas y las inversiones, al tiempo que favorece la elusión fiscal.

La definición transcrita hace referencia a la doble imposición internacional en sentido amplio. Pero cuando a aquélla se le añade el requisito de la identidad del sujeto contribuyente nos hallamos ante la conocida como doble imposición jurídica internacional, que ha devenido la doble imposición por antonomasia y a la que puede conceptuarse como "*el resultado de la percepción de impuestos semejantes en dos* (*o varios*) *Estados, de un mismo contribuyente, sobre la misma materia imponible y por un mismo período de tiempo"*[60].

---

[59] .- Varias son las notas que caracterizan a la doble imposición internacional y que permiten distinguirla de otras figuras afines con las que, en principio, podría confundirse:

A) Se trata de un fenómeno específicamente internacional, dado que supone la concurrencia de dos o más soberanías fiscales. Esta circunstancia permite diferenciar a la doble imposición internacional de la superposición de impuestos en el interior de un país.

B) Unicamente tiene lugar en sede de impuestos, no en relación con las demás figuras tributarias.

C) Debe distinguirse de aquellos casos en los que los impuestos que se pueden considerar en concurrencia son satisfechos por diferentes conceptos. BORRAS RODRIGUEZ, A.: "La doble imposición: problemas jurídico-internacionales", *op. cit* ., págs. 24, 25 y 30.

[60] .- VV.AA.: "Doble imposición internacional", Introducción de José Luis De Juan, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1972, pág. 51.

La doble imposición jurídica puede existir en tres casos:

- Cuando los dos o más Estados graven a una misma persona por su renta y patrimonio totales (sujeción fiscal integral concurrente).

- Cuando una persona, residente de un Estado, obtenga rentas o posea elementos del patrimonio en el otro Estado y los dos graven estas rentas o patrimonio.

- Cuando los dos Estados graven a una misma persona, no residente ni en uno ni en otro de los Estados, por las rentas provenientes o por el patrimonio que posea en un Estado. Este puede ser el caso de un no residente que tenga un establecimiento permanente o una base fija en un Estado por medio de los cuales obtenga rentas o posea patrimonio en el otro Estado (sujeción fiscal parcial concurrente). "Comentarios a los artículos 23 A y 23 B relativos a los métodos para evitar la doble imposición", en OCDE: "Modelo de Convenio de doble imposición sobre la renta y el patrimonio - 1977", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1978, pág. 187 y "*Commentaries sur les articles 23 A et 23 B concernant les méthodes pour éliminer les doubles impositions* ", en OCDE: "*Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune* ", version abrégée, Paris, septembre 1992, pág. 193.

Diferente de la doble imposición jurídica es la doble imposición económica que supone el gravamen de dos personas diferentes por la misma renta o patrimonio. Como supuestos de doble imposición económica pueden señalarse los siguientes:

A) Cuando se grava el beneficio obtenido por una sociedad residente de un Estado que, al distribuirse al socio residente en otro, se vuelve a gravar en la persona de este socio.

B) En los procesos de ajuste de los beneficios derivados de transacciones entre empresas vinculadas a residentes en distintos Estados realizados por la Administración fiscal de uno de ellos, cuando tal ajuste no es seguido por otro de signo contrario, así como

C) el supuesto que la ley fiscal de un Estado no admita como deducible, en una sociedad sometida a su jurisdicción fiscal, un gasto que ha sido computado como ingreso en otra sociedad residente en un Estado

Por lo que respecta a las causas de la doble imposición jurídica internacional, debe señalarse que ésta tiene su origen en la adopción, por parte de los distintos Estados, de diferentes criterios de sujeción a su soberanía fiscal[61] e, incluso, a la elección por aquéllos de manifestaciones distintas de un mismo criterio[62]. Todo ello, unido a las cada vez más intensas relaciones económicas interestatales, ha determinado la aparición de un fenómeno como la doble imposición, cuya evitación se ha convertido en una de los principales preocupaciones del Derecho fiscal internacional[63].

B) LOS ORGANISMOS INTERNACIONALES Y LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL

A la hora de afrontar el problema de la doble imposición, las aportaciones efectuadas por los Organismos internacionales se han revelado, tradicionalmente, como muy valiosas. Sin dejar de reconocer la indudable importancia de los trabajos llevados a cabo, en materia de doble imposición internacional, por parte de instituciones tales como la *"International Law Association"*, el *"Institut de Droit Intertational"* y la Cámara de Comercio Internacional, nos centraremos en la labor desarrollada por la Sociedad de Naciones, la Organización de las Naciones Unidas (ONU) y la Organización de Cooperación y de Desarrollo Económico (OCDE)**.**

BIBLIOTECA VIRTUAL MIGUEL DE CERVANTES

1.- La Sociedad de Naciones y la Organización de las Naciones Unidas

En apretado resumen, deben destacarse, en primer lugar, los trabajos que, en el seno de la Sociedad de Naciones, desarrollaron el Comité financiero, durante el período 1921-1928[64] y el Comité Fiscal, a partir de 1929. Bajo los auspicios de este último, en cuyas

---

distinto. GONZALEZ POVEDA, V.: "Tributación de no residentes", 2ª edición actualizada, *op. cit* ., pág. 42.

[61] .- Estos criterios son, de una parte, el del "*país de la fuente o país de origen de la renta* ", denominado también criterio territorial o real, acogido por los países en vías de desarrollo, y, de otra, el "*personal o universal* " propugnado por los países desarrollados, exportadores de capital.

[62] .- Por lo que respecta al criterio personal, los diferentes países pueden optar bien por el vínculo de la nacionalidad bien por el de la residencia que, a su vez, puede ser definida con arreglo a distintos criterios. Así, en el caso de las personas físicas, puede atenderse a la permanencia efectiva durante un cierto tiempo en el territorio nacional, la simple estancia con intención de permanecer, la posesión de una vivienda permanente o el centro de intereses vitales. En el supuesto de las personas jurídicas, predominan el criterio del lugar de constitución o domicilio y el de la sede de dirección efectiva. Pero también entre los países que siguen el criterio real es posible que surjan problemas en cuanto a la determinación del lugar de obtención de la renta: lugar donde se abona, lugar en el que reside el pagador de la misma o lugar donde se realizan las actividades que la han generado. CEREZO FERNANDEZ, M.: "Doble imposición internacional e inversiones extranjeras", en *"XX Semana de Estudios de Derecho financiero"*, *op. cit* ., págs. 856 y 857. En el mismo sentido, DEL ARCO RUETE, L.: "Doble imposición internacional y Derecho tributario español", Escuela de Inspección Financiera, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1977, pág. 47.

[63] .- El principio de evitación de la doble imposición internacional es, junto con los de no discriminación, reciprocidad y cortesía internacionales, así como asistencia técnica administrativa, uno de los principios básicos de la fiscalidad internacional, constituyendo todos ellos una especie de "*consensus minimum fiscal* " para la mayoría de los Estados. GONZALEZ POVEDA, V.: "Tributación de no residentes", 2ª edición actualizada, *op. cit* ., pág. 19.

[64] .- Durante este período, el mencionado Comité fomentó la labor de los diversos grupos de expertos que fueron sucediéndose en el tiempo: a) El de expertos economistas, integrado por Bruins, Einaudi, Seligman y Sir Josiah Stamp y cuyo informe data de 1923; b) los Comités de expertos técnicos, y c) la Reunión general de expertos gubernamentales, que presentó su informe en 1928. En este informe se reconoció la imposibilidad de elaborar un

reuniones participaron los Profesores españoles FLORES DE LEMUS y VIÑUALES[65], se confeccionaron los "Modelos de Convenio" de Méjico (1943) y de Londres (1946). Con la elaboración del "Modelo de Convenio" de 1946 finalizó la actividad del Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones, tomando su relevo la Comisión Fiscal del Consejo Económico y Social de la ONU, cuya actividad fue más bien escasa.

Esta circunstancia lleva a BORRAS RODRIGUEZ[66] a reputar al Comité Fiscal de la Organización Europea de Cooperación Económica (OECE), creado en 1956, como el verdadero sucesor del Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones. En la década de los años 60, la OECE dio paso a la OCDE, creada en virtud de un Convenio firmado en diciembre de 1960 y cuyo Tratado constitutivo entró en vigor en septiembre de 1961**.**

2.- La OCDE

La cada vez más estrecha interdependencia económica entre los Estados miembros de la OCDE, unida a la necesidad de armonizar sus normas relativas a la doble imposición internacional, propiciaron la aparición, en 1963, del "Proyecto de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio" de la OCDE. Por otra parte, la elaboración de este "Proyecto de Convenio" se vio también favorecida por el hecho que los Estados que participaron en su negociación eran países económicamente desarrollados entre los que existía una cierta homogeneidad fiscal.

La trascendencia del "Proyecto de Convenio" de 1963 se evidencia en el elevado número de Convenios bilaterales para evitar la doble imposición concluidos con arreglo a su estructura, tanto entre Estados miembros y no miembros de la OCDE como, incluso, entre países no pertenecientes a esta Organización. Juntamente con el "Proyecto de Convenio" se redactaron unos "Comentarios" al mismo, tendentes a facilitar la interpretación y aplicación de los Convenios bilaterales que pudiesen celebrarse con arreglo a aquel "Proyecto"[67].

No obstante, las transformaciones operadas en los sistemas impositivos de los diferentes Estados, el incremento de las relaciones fiscales internacionales así como la creciente complejidad organizativa de las empresas con proyección internacional pusieron de manifiesto la conveniencia de revisar el "Proyecto de Convenio" de 1963. Esta tarea fue encomendada al Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, cuyos trabajos dieron como fruto

---

único Convenio utilizable por todos los Estados, razón por la cual se presentaron una serie de *"Modelos de Convenio"* en los que se procuró no utilizar plenamente ni el criterio de la fuente ni el del domicilio, sino una mezcla de ambos. BORRAS RODRIGUEZ, A.: "La doble imposición: problemas jurídico-internacionales", *op. cit* ., págs. 109 a 113.

[65] .- Un análisis de la labor de FLORES DE LEMUS en el campo de la fiscalidad internacional puede verse en FERNANDEZ PEREZ, J.M.: "La proyección internacional de Flores de Lemus: Su participación en los trabajos de la Sociedad de Naciones", Hacienda Pública Española, núm. 91, 1984, págs. 377 a 410. A propósito de los trabajos de VIÑUALES, *vid* . VIÑUALES, A.: "Informe sobre la Legislación Fiscal y los procedimientos de imputación parcial de beneficios de las empresas con actividades en varios países", reproducido en Hacienda Pública Española, núm. 46/1977, págs. 177 a 210, así como DEL ARCO RUETE, L.: "Comentarios al informe del profesor Viñuales sobre Régimen Fiscal de las Empresas operando en varios países", Hacienda Pública Española, núm. 46/1977, págs. 169 a 176.

[66] .- BORRAS RODRIGUEZ, A.: "La doble imposición: problemas jurídico-internacionales", *op. cit* ., págs. 140 y 141.

[67] .- Aunque no constituyen fuente del Derecho internacional en sentido estricto, los *"Comentarios"* tanto al "*Proyecto de Convenio* " de 1963 como a los "*Modelos de Convenio* " de 1977 y 1992 han contribuido de forma notable a unificar la interpretación, a nivel internacional, de las cláusulas oscuras o conflictivas de los Convenios bilaterales. GONZALEZ POVEDA, V.: "Nuevo Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición en Renta y Patrimonio", Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, XLIII/225-226, mayo-agosto 1993, págs. 741 y 742.

el denominado "Modelo de Convenio de doble imposición sobre la Renta y el Patrimonio" de 1977. Paralelamente al "Modelo de Convenio" se elaboraron unos "Comentarios" al mismo en los que se tomó en consideración la experiencia adquirida por los Estados a la hora de negociar sus Convenios bilaterales o de ponerlos en práctica.

La estructura y los principios del "Modelo de Convenio" de 1977 no diferían, sustancialmente, de los del "Proyecto de Convenio" de 1963. Sin embargo, parece oportuno destacar el cambio de denominación operado consistente en la sustitución de la expresión "Proyecto de Convenio" por la de "Modelo de Convenio", introduciéndose así un matiz de permanencia. Aparte del cambio de denominación, el "Modelo de Convenio" de 1977 introdujo las siguientes modificaciones en relación con el "Proyecto" de 1963:

a) se formularon definiciones de validez universal tendentes a evitar conflictos de calificación;

b) se revisó el artículo relativo a la imposición de los dividendos y a las reglas de imputación o de reimputación de beneficios a los establecimientos permanentes o a las empresas asociadas;

c) se mejoró el texto de los artículos referentes al procedimiento amistoso y al principio de no discriminación; y

d) se consiguió un mayor grado de acuerdo entre los países miembros de la OCDE, reduciendo las derogaciones y reservas que se habían formulado a determinadas disposiciones del "Proyecto de Convenio" de 1963.

A partir de mediados de la década de los ochenta, diversos estudios elaborados en el seno de la propia OCDE evidenciaron la conveniencia de proceder a la actualización del "Modelo de Convenio" de 1977. Fruto de esta necesidad surgió el "Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio" de 1992. Este nuevo "Modelo" introdujo muy pocas modificaciones[68] en el de 1977, siendo, en cambio, más numerosas las innovaciones introducidas en los "Comentarios" al "Modelo" de 1977 por parte de los "Comentarios" al "Modelo" de 1992[69].

---

[68] .- Como variaciones más importantes cabe resaltar las siguientes:

- En el art. 12 del "*Modelo* " de 1992 se excluyen de la definición de *"Modelo"* las remuneraciones pagadas por el uso o el derecho de uso de equipos industriales, comerciales o científicos. Estas remuneraciones dejan de ser consideradas cánones y pasan a conceptuarse como beneficios empresariales.

- El apartado 2.a) del art. 15 del "*Modelo de Convenio* " de 1977 establecía el gravamen exclusivo en el Estado de residencia de las rentas del trabajo dependiente siempre que el trabajador que ejerciese un empleo en el otro Estado no permaneciese en este último un total de más de 183 días en uno o varios períodos. En cambio, el apartado 2.a) del art. 15 del "*Modelo de Convenio* " de 1992 introduce una modificación consistente en entender que las remuneraciones que un residente en un Estado contratante perciba en el Estado en el que desarrolle un trabajo dependiente no serán objeto de gravamen en su Estado de residencia si aquél no permanece en el otro Estado más de 183 días durante "*cualquier período de 12 meses que comience o termine durante el año fiscal considerado* ".

- Por otra parte, el art. 24 del "Modelo " de 1992 enuncia el principio general de no discriminación determinando que: "Los nacionales de un Estado contratante no serán sometidos en el otro Estado contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo, que sean distintos o más gravosos que aquellos a los que están o pueden estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, **en particular en cuanto a la residencia** . No obstante lo dispuesto en el artículo 1 (Ambito subjetivo), la presente disposición se aplica también a las personas que no sean residentes de uno o de ambos Estados contratantes ". El inciso "en particular, en relación con la residencia " no figuraba en el "Modelo " de 1977 y con él se trata de clarificar la aplicación de la cláusula de no discriminación en los casos en que las leyes fiscales no dan el mismo trato a los residentes y a los no residentes.

[69] .- En efecto, los "*Comentarios* " al "*Modelo de Convenio* " de 1992 introducen, respecto de los relativos al "*Modelo de Convenio* " de 1977, amplias modificaciones en los siguientes artículos: 1 (ámbito de aplicación personal), 3 (definiciones generales), 4 (residencia), 5 (establecimiento permanente), 7 (beneficios empresariales), 9 (empresas asociadas), 10 (dividendos), 11 (intereses), 12 (cánones), 15 (trabajos

C) METODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION JURIDICA INTERNACIONAL

Dos son, fundamentalmente, los métodos para evitar la doble imposición internacional: el método de exención o de reparto, también conocido como método de división de la materia imponible, y el método de imputación o crédito, denominado también sistema de división del Impuesto. A su vez, cada uno de estos sistemas presenta dos modalidades: exención integral y exención con progresividad, por una parte, e imputación integral e imputación ordinaria, por otra**.**

1.- Método de exención o reparto

De conformidad con este sistema, acogido en el art. 23 A del "Modelo" de 1992, el Estado de residencia del sujeto pasivo renuncia, mediante Convenio, a la competencia que le atribuye su legislación interna para gravar las rentas procedentes del Estado de la fuente, de manera que éstas sólo quedan sujetas a tributación en este segundo Estado. El método de exención presenta, a su vez, dos modalidades: la exención integral y la exención con progresividad.

En la exención integral, la renta percibida en el Estado de la fuente no es tenida en cuenta por el Estado de residencia a la hora de calcular el tipo de gravamen aplicable al resto de la renta obtenida por el contribuyente[70].En cambio, en la exención con progresividad[71], el Estadode residencia toma en consideración las rentas obtenidas en el Estado de lafuente, si bien, únicamente, a los efectos de calcular el tipo impositivo. Unavez calculado, este tipo se aplica solamente a las rentas percibidas en el Estado de residencia y no a las obtenidas en el país de la fuente[72]**.**

2.- Método de imputación o crédito

Este método, conocido en la terminología anglosajona como "*tax credit* ", es definido por el art. 23 B del *"Modelo"* de 1992 como aquél en el que el Estado de residencia calcula la cantidad a satisfacer por el contribuyente tomando como base el importe de la totalidad de su

---

dependientes), 17 (artistas y deportistas), 18 (pensiones), 23 (métodos para evitar la doble imposición), 24 (no discriminación) y 25 (procedimiento amistoso).

[70] .- Al método de exención integral se refiere el art. 23 A.1 de los "Modelos de Convenio " de 1977 y 1992 al afirmar que: "Cuando un residente de un Estado Contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, de acuerdo con lo dispuesto en el presente Convenio, pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante, el primer Estado dejará exentas estas rentas o este patrimonio, sin perjuicio de lo dispuesto en los párrafos 2 y 3".

[71] .- Al método de exención con progresividad se refiere el art. 23 A.3 de los "Modelos de Convenio " de 1977 y 1992: "Cuando, de conformidad con cualquier disposición del Convenio, las rentas obtenidas por un residente de un Estado Contratante o el patrimonio que posea estén exentos de impuestos en este Estado, éste puede, no obstante, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas o patrimonio de este residente".

[72] .- A juicio de DEL ARCO RUETE, si se reconoce la existencia de un mayor grado de equidad en los impuestos progresivos, respecto de los meramente proporcionales, a la hora de distribuir la carga tributaria, deberá concluirse que el método de exención con progresividad es más perfecto que el de exención integral. Y ello por cuanto no permite, al menos a nivel del Estado de residencia, una discriminación en el trato fiscal por razón del origen de las rentas. DEL ARCO RUETE, L.: "Doble imposición internacional y Derecho tributario español", *op. cit* ., pág. 290.

renta mundial y practicando sobre la cuota una deducción igual al montante del impuesto o impuestos satisfechos en el extranjero[73]. La diferencia fundamental entre los métodos de exención y de imputación radica, pues, en que el primero actúa sobre la base mientras que el de imputación lo hace sobre la cuota.

El método de imputación es defendido por los países industrializados, exportadores de capital. Estos países sostienen que este método es más equitativo desde el punto de vista del país de residencia, dado que, cualquiera que sea el origen de las rentas, se consigue una igualdad de trato fiscal entre todos los residentes de un país.

En cambio, el sistema de imputación es atacado por los países en vías de desarrollo, importadores de capital. Estos países argumentan que este método anula la eficacia de los incentivos fiscales que establecen al objeto de atraer a las inversiones extranjeras. Y ello por cuanto toda medida de trato fiscal favorable adoptada por un país importador de capital queda invalidada por el incremento correspondiente del Impuesto exigido por el país exportador.

Al igual que sucedía con el método de exención o de reparto, el de imputación o crédito presenta, a su vez, dos variantes:. la imputación integral, en cuya virtud el Estado de residencia acepta deducir, sin limitación alguna, el importe total del impuesto efectivamente pagado en el otro Estado y. la imputación ordinaria, conocida también como imputación parcial o limitada. De conformidad con este método, la deducción por razón de impuestos satisfechos en el extranjero no podrá ser superior a la parte de impuesto devengado en el Estado de residencia que, proporcionalmente, corresponda a las rentas procedentes del extranjero**.**

3.- La cláusula de imputación de impuestos no pagados

Al definir el método de imputación o crédito, se ha puesto de manifiesto que su principal inconveniente es el de anular la eficacia de los incentivos fiscales que los países en vías de desarrollo acostumbran a prever al objeto de atraer inversiones extranjeras. Los intentos para obviar este inconveniente han llevado a la formulación del sistema de imputación de impuestos no pagados, conocido internacionalmente con el nombre de "*tax sparing* " o "*matching credit* ".

En virtud de esta cláusula, que puede establecerse por ley interna o negociarse a través de convenios de doble imposición, el país de residencia se compromete a deducir de las cuotas correspondientes a los contribuyentes sometidos a tributación por todas sus rentas:. tanto los impuestos efectivamente pagados en el extranjero. como las cuotas que deberían haber satisfecho en el país de la fuente de la renta pero que, de hecho, no han pagado por

[73] .- Al método de imputación se refiere el art. 23 B del *"Modelo"* de Convenio de la OCDE, a cuyo tenor: "*1. Cuando un residente de un Estado Contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante el primer Estado deducirá :*

a) del impuesto que perciba sobre las rentas de este residente, un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en este otro Estado; y

b) del impuesto que perciba sobre el patrimonio de este residente, un importe igual al impuesto sobre el patrimonio pagado en este otro Estado.

Sin embargo, en uno y otro caso, esta deducción no podrá exceder de la parte del impuesto sobre la renta o sobre el patrimonio, calculado antes de la deducción, correspondiente, según el caso, a las rentas o al patrimonio que pueden someterse a imposición en este otro Estado Contratante.

2. Cuando, de conformidad con cualquier disposición del Convenio, las rentas percibidas por un residente de un Estado Contratante o el patrimonio que posea estén exentos de impuestos en este Estado, éste puede, sin embargo, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas o patrimonio de este residente ".

haberse beneficiado de exenciones, bonificaciones u otras modalidades de desgravación[74].

Por lo que respecta a la postura adoptada por nuestra legislación interna, se observa que, tratándose del método de imputación o crédito, la cantidad a deducir será el importe efectivo de los impuestos satisfechos en el extranjero[75]. No se contempla, por lo tanto, la posibilidad de deducción de los impuestos que el sujeto pasivo no haya pagado en el extranjero como consecuencia de haberse beneficiado de una exención o bonificación fiscal[76].

En los convenios de doble imposición suscritos por nuestro país, la postura española en relación con la cláusula del "*tax sparing* " fue, en un principio, la de conseguir esta estipulación para los rendimientos obtenidos en nuestro país por residentes de los otros Estados contratantes sin que España hiciese una concesión semejante respecto de los rendimientos obtenidos en el otro Estado contratante. Esta actitud obedeció, sin duda, al hecho que nuestro país comenzó tratando con países más industrializados que él. Pero cuando procedió a negociar con Estados con un nivel inferior de desarrollo económico, la cláusula de imputación de impuestos no pagados empezó a figurar en algunos convenios con carácter recíproco, no siendo, sin embargo, su alcance el mismo en todos ellos.

D) MEDIDAS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION JURIDICA INTERNACIONAL

Estas medidas se configuran como el cauce más adecuado para la aplicación de los métodos destinados a evitar la doble imposición jurídica internacional[77]. Pueden tener un carácter unilateral, bilateral o multilateral**.**

1.- Medidas unilaterales

Se trata de disposiciones promulgadas por cada Estado, integrantes, por lo tanto, del Derecho tributario internacional[78], y que tienen por objeto impedir la doble imposición de las rentas obtenidas por los sujetos sometidos a su poder tributario. La ventaja de estas medidas estriba en la facilidad de su procedimiento de adopción; sus inconvenientes derivan de su alcance limitado, dado que, generalmente, se hallan supeditadas a la reciprocidad.

Por lo tanto, puede concluirse que, con frecuencia, las medidas unilaterales no solucionan el problema de la doble imposición sino que únicamente sirven para atenuarlo, siendo sus resultados menos efectivos que los derivados de los Convenios internacionales[79]. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que, en ausencia de Convenio, estas medidas son los únicos medios válidos para eludir la doble imposición.

En España, son medidas unilaterales las contenidas en los arts. 82.1.a) de la Ley

---

[74] .- La propuesta de incluir en los Convenios de doble imposición cláusulas de imputación de impuestos no pagados fue anunciada, por primera vez, por parte de los EEUU, en la reunión de Ministros de Hacienda celebrada en Río de Janeiro en 1954. DE LUIS, F.: "La cláusula de imputación de impuestos no pagados en los Convenios para evitar la doble imposición internacional", en *"Estudios de doble imposición internacional"*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, págs. 289 y 294.

[75] .- En este sentido se pronuncian tanto el art. 82.1.a) de la Ley 18/1991, del IRPF, como el art. 29.1.a.) de la Ley 43/1995, del IS.

[76] .- Así lo determina, de forma expresa, el párrafo segundo del art. 29.1.a) de la Ley 43/1995, del IS: "No se deducirán los impuestos no pagados en virtud de exención, bonificación o cualquier otro beneficio fiscal ".

[77] .- CHECA GONZALEZ, C.: "Medidas y métodos para evitar la doble imposición internacional", Impuestos, La Ley, Tomo II/1988, pág. 206.

[78] .- SAINZ DE BUJANDA, F.: "Lecciones de Derecho financiero", *op. cit* ., pág. 57.

[79] .- BORRAS RODRIGUEZ, A.: "La doble imposición: problemas jurídico-internacionales", *op. cit* ., pág. 173.

18/1991, del IRPF[80] y 29.1.a) de la Ley 43/1995, del IS[81].

2.- Medidas bilaterales y multilaterales

En nuestros días, los Tratados internacionales[82] son los instrumentos más frecuentemente utilizados por los Estados para fomentar la cooperación internacional y reglamentar sus intereses. Y entre estos intereses sobresale el de hacer frente al problema de la doble imposición internacional de la manera más eficaz. Al margen de otras posibles clasificaciones[83],y atendiendo al número de partes contratantes, los tratados pueden clasificarse en tratados bilaterales, concertados entre dos sujetos internacionales, y tratados multilaterales o plurilaterales en los que participan más de dos sujetos[84].

En el ámbito fiscal, existe un claro predominio de los acuerdos de carácter bilateral que se plasman, fundamentalmente, en los denominados "Convenios de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio". La finalidad esencial de estos "Convenios" es la de evitar la doble imposición internacional, constituyendo, de acuerdo con la terminología de SAINZ DE BUJANDA[85], normas de Derecho internacional tributario.

---

[80] .- Art. 82.1.a) de la Ley 18/1991: "En el caso de obligación personal de contribuir, cuando entre los ingresos del sujeto pasivo figuren rendimientos o incrementos de patrimonio obtenidos y gravados en el extranjero, se deducirá de la cuota líquida la menor de las cantidades siguientes:

a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de carácter personal sobre dichos rendimientos o incrementos de patrimonio.

[81] .- Art. 29.1.a de la Ley 43/1995: "*En el caso de obligación personal de contribuir, cuando en la base imponible del sujeto pasivo se integren rentas obtenidas y gravadas en el extranjero se deducirá de la cuota íntegra la menor de las dos cantidades siguientes:*

a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto.

No se deducirán los impuestos no pagados en virtud de exención, bonificación o cualquier otro beneficio fiscal.

Siendo de aplicación un convenio para evitar la doble imposición, la deducción no podrá exceder del impuesto que corresponda según el mismo ".

[82] .- La Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, de 23 de mayo de 1969, los define en su art. 2º,1,a) señalando que: "*Se entiende por Tratado 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 cualquiera que sea su denominación particular* ".

[83] .- Varias son las clasificaciones que pueden efectuarse de los Tratados internacionales:

a) Atendiendo a la *materia objeto del Tratado*, los hay de carácter Político, Económico, Cultural, Humanitario, etc.

b) Por su *función en el plano de la creación de obligaciones*,se habla de Tratados-contrato, que prevén entre los contratantes un intercambio de prestaciones, y Tratados-ley, que intentan crear una norma de carácter general aplicable a toda la Comunidad Internacional o parte de ella.

c) Por la *índole de los sujetos que participan*, cabe diferenciar entre Tratados entre Estados, Tratados entre Estados y otros sujetos de Derecho Internacional y Tratados entre otros sujetos del Derecho Internacional.

d) Por su *duración*, se distinguen entre Tratados con un plazo de duración determinado, pasado el cual se extinguen, y los de duración indeterminada, salvo denuncia.

e) Por la *forma de conclusión*, puede distinguirse entre Tratados en forma solemne y Tratados concluidos en forma simplificada. DIEZ DE VELASCO, M.: "Instituciones de Derecho internacional público", Tomo I, novena edición, Tecnos, Madrid, 1993, pág. 126.

[84] .- En el seno de los Tratados multilaterales, cabe, a su vez, distinguir entre *Tratados generales*, que son aquéllos que, por su naturaleza, tienen vocación a la universalidad y *Tratados restringidos* que son los que deben limitarse a un número determinado de Estados. Con arreglo a otra clasificación, los Tratados multilaterales pueden ser también *abiertos* y *cerrados* . Los abiertos son aquéllos de los que se puede llegar a ser Parte aunque no se haya participado en su proceso de formación; en cambio, los cerrados quedan restringidos a los participantes originarios en este proceso. *Ibídem*, págs. 125 y 126.

[85] .- SAINZ DE BUJANDA, F.: "Lecciones de Derecho financiero", *op. cit* ., pág. 57.

Los Tratados multilaterales, aunque ofrecen mayores ventajas respecto de los de carácter bilateral, no son de aplicación generalizada en nuestra materia debido a que exigen una previa armonización entre los distintos sistemas fiscales tendente a facilitar su conclusión[86]. No obstante, en la práctica, los tratados bilaterales suscritos entre los distintos Estados no suelen ser muy diferentes unos de otros. Y muchas veces sucede que o bien se repiten en todos ellos algunas cláusulas o bien todo el convenio se adapta, en líneas generales, a un convenio tipo como el "Modelo" de la OCDE.

La consecuencia que se deriva de esta situación es que, a través de acuerdos de carácter bilateral confeccionados con arreglo a un convenio tipo, se consigue, en realidad, un resultado muy similar al que se lograría con un Convenio de carácter multilateral. No obstante, debe tenerse en cuenta que entre los Convenios multilaterales y los "Modelos de Convenio" es posible advertir sensibles diferencias[87]. Estas se manifiestan tanto en la forma de negociación de unos y otros como en la circunstancia que los Convenios multilaterales son obligatorios para los Estados parte mientras que el "Modelo de Convenio" tiene únicamente un carácter orientativo para los Estados que lo adopten como pauta en las negociaciones de sus respectivos Convenios bilaterales.

BIBLIOTECA VIRTUAL

[86] .- Y ello, a pesar de que los trabajos de la Unión Europea en materia fiscal giran en torno a la armonización y de que el tránsito de los convenios bilaterales a los multilaterales ha sido una tradicional aspiración de la OCDE. Así lo ponen de manifiesto, entre otros, BORRAS RODRIGUEZ, A.: "Los Convenios internacionales para evitar la doble imposición desde el punto de vista de la teoría general de los tratados internacionales", en *"Estudios de doble imposición internacional"*, *op. cit* ., págs. 33 y 34, y CALLE SAIZ, R.: "Hacia convenios multilaterales para evitar la doble imposición internacional", en *"Estudios de doble imposición internacional"*, *op. cit* ., págs. 77 a 108.

[87] .- BORRAS RODRIGUEZ, A.: "Los Convenios internacionales para evitar la doble imposición desde el punto de vista de la teoría general de los tratados internacionales" en *Estudios de doble imposición internacional*, *op. cit* ., pág. 36.

PARTE SEGUNDA

EVOLUCION HISTORICA

BIBLIOTECA VIRTUAL MIGUEL DE CERVANTES

I.- INTRODUCCION

El tratamiento tributario de los no residentes comenzó a adquirir una especial relevancia a partir de la década de los años sesenta[88]. Sin embargo, lo cierto es que ya en textos legales anteriores a la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 1964 es posible encontrar referencias a aquella tributación. Por este motivo, parece oportuno abordar el examen de la evolución del gravamen de las rentas obtenidas por personas físicas no residentes al hilo de los momentos más significativos del desarrollo, en nuestro país, de la imposición personal sobre las mismas.

Para llevar a cabo este análisis ha parecido conveniente dividir la referida evolución en tres períodos:

a) El tratamiento tributario de las rentas obtenidas por las personas físicas no residentes en los textos legales que antecedieron a la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del IRPF.

b) La tributación de las personas físicas no residentes con posterioridad a la reforma fiscal de 1978 y

c) el gravamen de las rentas obtenidas por no residentes tras la promulgación de la Ley 5/1983, de 29 de junio, de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria.

BIBLIOTECA VIRTUAL MIGUEL DE CERVANTES

[88] .- Esta relevancia se puso de manifiesto, da una parte, en los preceptos que la legislación interna española -representada, fundamentalmente, por la Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario y los Reales Decretos 3358/1967, de 23 de diciembre y 3359/1967, de & por los que se aprobaron, respectivamente, los Impuestos generales sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre la Renta de las Sociedades y demás Entidades jurídicas- dedicó al tema. Y, de otra, en el inicio de la formalización, por parte de nuestro país, de una red de Convenios de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio. En este sentido, debe recordarse que el primero de los Convenios suscritos por nuestro país, con Francia, data de enero de 1963.

II.- TRIBUTACION DE LAS RENTAS OBTENIDAS POR LAS PERSONAS FISICAS NO RESIDENTES CON ANTERIORIDAD A LA PROMULGACION DE LA LEY 44/1978, DE 8 DE SEPTIEMBRE, DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS

A) ANTECEDENTES DE LA IMPOSICION PERSONAL SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS EN ESPAÑA

1.- De la Contribución extraordinaria de Guerra al Impuesto de Cédulas personales

La definitiva consagración, en nuestro país, de la imposición personal sobre la renta de las personas físicas tuvo lugar por Ley de 20 de diciembre de 1932[89], reguladora de la *Contribución general sobre la Renta*. Pero, con anterioridad a la promulgación de esta Ley, se habían sucedido varias tentativas de introducción, en nuestro sistema tributario, de figuras impositivas que tenían por objeto el gravamen de la renta de las personas físicas.

Estos intentos se iniciaron con la implantación, por Real Decreto de la Suprema Junta Central y Gubernativa del Reino de 12 de enero de 1810, de la denominada *Contribución Extraordinaria de Guerra*. Con ella, se pretendió gravar las rentas de todos los españoles residentes en la Península e Islas adyacentes. El criterio de sujeción a la Contribución era, pues, el de la nacionalidad, matizado por la exigencia que el nacional español *residiese* en España, expresión que debía entenderse en el sentido de que tuviese su domicilio en territorio español. No quedaban, por lo tanto, sujetos a la Contribución ni los extranjeros -tuviesen o no su domicilio en España- ni los españoles que no tuviesen su domicilio en territorio español.

En el contexto de la Reforma Mon-Santillán de 1845 se produjo una nueva tentativa de instauración de una modalidad de imposición personal sobre la renta: la *Contribución general de inquilinatos*. Esta figura gravitaba sobre los alquileres pagados por los contribuyentes, considerados como signos externos de renta personal. Eran sujetos pasivos de esta Contribución todas aquellas personas que satisfacían un alquiler de las características descritas en la Ley de 23 de mayo de 1845, ya fuesen ciudadanos españoles, ya extranjeros[90].

Sin embargo, ni la Contribución extraordinaria de Guerra ni la Contribución de inquilinatos llegaron a alcanzar vigencia efectiva.

El *Impuesto de Cédulas Personales* fue creado como recurso municipal por Decreto de 23 de junio de 1874[91], determinándose, en su Base 1ª, que estaban sometidos al mismo "*todos los españoles y extranjeros residentes en España mayores de 14 años* ", es decir, todas las personas con domicilio en territorio español, ya fuesen nacionales, ya extranjeras. No obstante, tampoco este gravamen, cuya definitiva desaparición fue decretada por Ley de 19 de enero de 1943[92], evolucionó hacia un verdadero impuesto personal sobre la renta de las

[89] .- Gaceta de Madrid núm. 358, de 23 de diciembre de 1932.

[90] .- Con la Contribución de inquilinatos se trataba de posibilitar que coadyuvasen al levantamiento de las cargas públicas personas que no lo hacían por otros Impuestos, bien por tratarse de españoles cuyas fuentes de renta no estaban localizadas en nuestro territorio, bien por tratarse de extranjeros.

[91] .- Gaceta de Madrid núm. 179, de 28 de junio de 1874.

[92] .- BOE de 24 de enero de 1943.

personas físicas[93]. Y ello, a pesar de los numerosos ensayos efectuados, en este sentido, con anterioridad a la promulgación de la Contribución general sobre la Renta[94].

Pero antes de proceder al examen de los proyectos del primer tercio del S. XX en materia de imposición personal sobre la renta, creemos necesario referirnos a la figura del *Repartimiento General de Utilidades*, origen de la terminología obligación personal/obligación real de contribuir, vigente todavía en nuestros días**.**

2.- El Repartimiento General de Utilidades

Este tributo municipal, al que tampoco puede conceptuarse como un impuesto global sobre la renta[95], posee un notable valor, fundamentalmente, por dos motivos. De una parte, porque, salvando las lógicas diferencias, constituye un antecedente directo de las normas de determinación de la base imponible de la Contribución general sobre la Renta de 20 de diciembre de 1932. Y, de otra, más directamente relacionada con el objeto de estas páginas, porque el Repartimiento General fue la primera figura impositiva en la que se diferenció entre una parte "*personal* " y una parte "*real* ".

En efecto, tanto el Real Decreto de 11 de septiembre de 1918[96] como el Estatuto Municipal de 1924[97] preveían que el Repartimiento General constaba de dos partes, denominadas personal y real[98]. Estaban sujetas a la obligación de contribuir, en la parte personal del tributo: a) las personas naturales que tenían la condición de residentes en el Municipio en la fecha de la estimación, cualquiera que fuese su edad y sexo; b) las personas que, sin ser residentes en el Municipio, tuviesen en él casa abierta en aquella fecha, aunque estuviesen domiciliadas en otro término[99]. La base imponible de esta parte personal estaba constituida "*por el valor anual de todas las utilidades pertenecientes a la persona sujeta a la obligación de contribuir, cualquiera que sea el Municipio donde se obtengan, rebajando el importe de las cargas e intereses deducibles*"[100].

Por lo que respecta a la parte real del Repartimiento, estaban sujetas a la misma las personas naturales o jurídicas que obtuviesen rentas en un Municipio en el que no se hallasen domiciliadas o, en su defecto, en el que carecían de "*vivienda abierta* "[101]. Estas personas

---

[93] .- GOTA LOSADA conceptúa al Impuesto de Cédulas Personales como formando parte de una etapa transitoria en el camino de la instauración de la imposición personal sobre la renta en nuestro país. Este autor reputa al mencionado impuesto como susceptible de transformarse en un auténtico impuesto personal por más que, en sí mismo, no pueda ser considerado como tal, no sólo por su defectuosa determinación de la base, sino, principalmente, porque pretendía el gravamen de capitación por clases. GOTA LOSADA, A.: "Tratado del Impuesto sobre la Renta", Tomo I, o*p. cit.*, págs. 161 y 169.

[94] .- En relación con la paternidad de estos ensayos, existen dos posiciones claramente diferenciadas: A) La de quienes sostienen que todos ellos se deben a la labor "*paciente y silenciosa* " de FLORES DE LEMUS. FUENTES QUINTANA, E.: "La ideología de la reforma tributaria silenciosa", Hacienda Pública Española, núms. 42-43, 1976, págs. 105 a 144. B) La de quienes, como NAHARRO MORA, han señalado que en la elaboración de alguno de tales proyectos (vg.: el de Calvo Sotelo) el insigne Profesor apenas intervino. NAHARRO MORA, J.M.: "La Contribución sobre la Renta: sus repercusiones en el proceso económico y tributario nacional", en III Semana de Estudios de Derecho Financiero, Editorial Derecho Financiero, Madrid, 1955, págs. 130 y 131.

[95] .- Por todos, GOTA LOSADA, A.: "Tratado del Impuesto sobre la Renta", Tomo I, o*p. cit.*, pág. 164.

[96] .- Gaceta de Madrid, núm. 258, de 15 de septiembre de 1918.

[97] .- Gaceta de Madrid, núm. 60, de 9 de marzo de 1924.

[98] .- Arts. 27 del Real Decreto de 1918 y 462 del Estatuto Municipal de 1924.

[99] .- Arts. 28 del Real Decreto de 1918 y 463 del Estatuto Municipal de 1924.

[100] .- Art. 466 del Estatuto Municipal de 1924.

[101] .- Los arts. 36 del Real Decreto de 1918 y 471 del Estatuto Municipal determinaban que estaba sujeta a la obligación de contribuir, en la parte real del Repartimiento, "*toda persona natural o jurídica que obtenga en el*

únicamente podían ser gravadas por las rentas o rendimientos que obtuviesen en el término municipal[102].

3.- Los Proyectos del primer tercio del S.XX. En particular, el Proyecto de reforma del Impuesto de Cédulas Personales de 1910 y el Proyecto del Impuesto de Rentas y Ganancias de 1926

a) El Proyecto de reforma del Impuesto de Cédulas Personales de 1910

La sucesión de Proyectos de Ley con los que, a comienzos del presente siglo, se pretendió instaurar, en nuestro país, formas de imposición personal sobre la renta, comenzó con el "*Proyecto de Ley de reforma del Impuesto de cédulas personales* " de 21 de junio de 1910[103]. Este Proyecto, concebido con la pretensión de regular la imposición sobre la renta tanto de las personas físicas como de las jurídicas, procedía, en los Capítulos Primero y II de su Título III ("*De las cédulas graduadas* "), al examen de las que denominaba "*obligación personal* " y "*obligación real* " de contribuir.

En su art. 4º.1[104], el Proyecto determinaba qué personas físicas quedarían sometidas al Impuesto por obligación personal y, en su art. 6º[105], cuáles por obligación real. Por su parte,

---

término municipal del Ayuntamiento de la imposición alguna renta procedente de la posesión de inmuebles y derechos reales sobre los mismos o algún rendimiento de explotación agrícola, ganadera, minera, industrial o comercial ". "*La obligación de contribuir en la parte real de Repartimiento* -proseguían aquellos preceptos- *era independiente de la vecindad, domicilio o residencia del contribuyente* ".

[102] .- Arts. 36 del Real Decreto de 1918 y 473 del Estatuto Municipal.

[103] .- Gaceta de Madrid núm. 184, de 3 de julio de 1910.

[104] *.- Art. 4º: "Estarán obligados a tener cédula graduada los titulares de un líquido imponible, comprendidos en alguno de los números siguientes:*

1º Personas naturales, cualquiera que sea su edad y sexo. Son á saber:

A) Los españoles y extranjeros que hayan obtenido carta de naturaleza o ganado vecindad en cualquiera de los Municipios del Reino, con las excepciones siguientes:Primera. Los que no teniendo domicilio en ninguna de las provincias españolas, llevaren más de un año de residencia en el extranjero o en alguna colonia o posesión española.

Segunda. Los que aun conservando domicilio en alguna de las provincias españolas, residieren por razón de su cargo en el extranjero o en alguna colonia o posesión española.

No obstante las excepciones anteriores, estarán obligados a contribuir los españoles y extranjeros naturalizados, que por razón de su cargo residan en el extranjero, cuando por igual razón no estén sometidos a la tributación directa del Estado de su residencia.

B) Los extranjeros, aunque no estén naturalizados en España, que llevasen un año o más de residencia no interrumpida en alguna o algunas de las provincias españolas. No se entenderá interrumpida la residencia, para este efecto, por la ausencia temporal, cuando las circunstancias en que se realice, no deba inducirse la voluntad de ausentarse definitivamente.

C) Los extranjeros que no estuviesen naturalizados, cualquiera que sea el tiempo de su residencia en las provincias españolas, cuando durante ella ejerciesen en España industria, comercio, o profesión lucrativa, ó poseyeran en España bienes inmuebles de los que obtengan utilidades imponibles.

[105] .- Art. 6º: "*Sin consideración á su personalidad, nacionalidad, domicilio ó residencia, deberán obtener cédula graduada los titulares ó perceptores de líquidos imponibles procedentes de la posesión de inmuebles sitos en alguna ó en algunas de las provincias españolas; de las explotaciones agrícolas, ganaderas, mineras, industriales ó comerciales realizadas en las provincias españolas, incluso los dividendos procedentes de estas explotaciones y los intereses de capitales empleados en las mismas ó á cuya obligación estén afectos especial o genéricamente; de los intereses de la Deuda pública del Estado español y de las Corporaciones administrativas españolas, y de sueldos, pensiones, dotaciones, gratificaciones, dietas o remuneraciones no exentas por precepto de esta ley, pagadas por el Estado español ó por las Corporaciones administrativas españolas. Tratándose de empresas comerciales domiciliadas en el extranjero, no se entenderá que explotan negocios en España por el mero hecho de realizar transacciones con particulares ó empresas españolas, si no tienen en las*

en el art. 5º, se preveía la posibilidad que las disposiciones del art. 4º pudiesen verse alteradas, bien en virtud de lo previsto en los convenios internacionales que, eventualmente, pudiese suscribir nuestro país, bien con base en el principio de reciprocidad.

Del examen de los arts. 4º y 6º del Proyecto de 1910 se desprende que el criterio de sujeción al Impuesto por obligación personal era el de la residencia en territorio español, con la excepción de "*los españoles y extranjeros naturalizados, que por razón de su cargo residan en el extranjero, cuando por igual razón no estén sometidos á la tributación directa del Estado de su residencia* ". Estos, a pesar de no residir en nuestro país, quedarían sometidos al Impuesto de cédulas personales por obligación personal. Por su parte, "*los representantes de los Estados extranjeros, acreditados en España, y los empleados y servidores que les estuviesen asignados, siempre que sean extranjeros, y á condición de reciprocidad* ", así como "*cualesquiera otras personas o entidades declaradas exentas en el régimen internacional aceptado por el Estado español* ", quedarían exentos de la obligación personal de contribuir establecida en el art. 4º pero no de la obligación real prevista por el art. 6º.

Los sujetos pasivos por obligación real de contribuir quedarían sometidos al Impuesto en virtud de dos criterios: el de la obtención de rentas de cualquier tipo en territorio español y el del pago de "*sueldos, pensiones, dotaciones, gratificaciones, dietas o remuneraciones, no exentas* " por parte del Estado español y de las Corporaciones administrativas españolas[106]. Su régimen de tributación era similar al de los sujetos pasivos por obligación personal, con las siguientes particularidades: En consonancia con lo que constituye su esencia, el gravamen correspondiente a la obligación real de contribuir se limitaba a las rentas obtenidas en territorio español, siempre que su titular no estuviese, a su vez, sujeto al Impuesto por obligación personal de contribuir.

No era de aplicación a los sujetos pasivos por obligación real lo dispuesto en el art. 29 del Proyecto: "Los contribuyentes de *clase 5ª é inferiores, domiciliados en España y no comprendidos en la excepción del artículo anterior, que tuviesen tres ó mas hijos menores de doce años recibiendo instrucción en las Escuelas públicas, podrán obtener cédula de la clase inmediata inferior á la que por su título imponible les corresponda, y correspondiéndoles cédula de la clase 1ª la obtendrán común* ".

Finalmente, ante la imposibilidad de que se les gravase en el Municipio de su domicilio o, en caso de no tenerlo, en el de su residencia, el art. 32.2º del Proyecto preveía que las personas sujetas al Impuesto por obligación real serían gravadas "*en el Municipio en que radique la parte principal de los bienes ó de las explotaciones, ó en el domicilio del deudor que pague los intereses que constituyen el líquido imponible, según los casos* ".

Al Proyecto Cobián siguió, en 1913, el Proyecto Suárez Inclán[107].Las diferencias entre ambos Proyectos se cifraban en dos extremos:

a) la no utilización, por parte del Proyecto de 1913, de las expresiones "*obligación personal* " y "*obligación real* " de contribuir, aunque su respectiva caracterización era idéntica a la acogida en el Proyecto de 1910; y

b) la no previsión, en el Proyecto Suárez Inclán, de especialidad alguna en el

---

provincias del Reino sucursales ó almacenes establecidos ó comisionistas, factores ó mandatarios singulares para el ejercicio del comercio.

La obligación real de contribuir, establecida en este artículo, se entenderá limitada á la parte de líquido imponible, comprendida en el mismo, siempre que el titular no esté sujeto á la obligación personal de contribuir con arreglo á los preceptos de esta ley ".

[106] .- Estos dos criterios fueron acogidos por la Ley de 20 de diciembre de 1932, instauradora de la Contribución general sobre la Renta.

[107] .- Gaceta de Madrid núm. 299, de 26 de octubre de 1913.

tratamiento fiscal de quiénes estaban sujetos al Impuesto "*sin consideración á (...) su domicilio ó residencia* ".

Tras el Proyecto Suárez Inclán se presentaron a las Cámaras los Proyectos Bugallal, en 1919[108]; Cambó, en 1921 y Bergamín, en 1922[109]. A propósito del criterio de sujeción previsto en estos Proyectos, se observa que el de 1919 adoptó el de la residencia[110], mientras que los de 1921 y 1922 se inclinaron por el del domicilio[111]. Sin embargo, en ninguno de ellos se preveía un régimen fiscal específico de tributación de las rentas obtenidas por no residentes o no domiciliados en nuestro país.

b) El Proyecto de Impuesto sobre las Rentas y Ganancias de 1926

El art. 2º de este Proyecto[112], conocido también como Proyecto Calvo Sotelo, tras afirmar que se pretendía establecer un Impuesto anual sobre las rentas y ganancias de todas clases percibidas por las personas naturales y jurídicas[113], declaraba, en su punto 2, que "*las personas residentes en territorio español*[114] *están sujetas al impuesto por la totalidad de sus rentas y ganancias. Las no residentes lo están únicamente por las rentas y ganancias producidas en territorio español*"[115].

Pero esta regla general, al igual que sucedía en el Proyecto de 1910, presentaba dos

---

[108] .- Gaceta de Madrid núm. 324, de 20 de noviembre de 1919.

[109] .- Gaceta de Madrid núm. 109, de 19 de abril de 1922.

[110] .- Art. 4º: "*Estarán obligados a adquirir cédula personal todas las personas residentes en las provincias españolas que el día 1º de cada ejercicio económico hayan cumplido la edad de catorce años, sean o no titulares de algún líquido imponible (...).*

Deberán adquirir la cédula correspondiente los extranjeros no naturalizados residentes en España, aunque sea temporalmente, que ejerzan en España profesión, industria o comercio lucrativo o posean inmuebles de los que obtengan utilidades imponibles ".

[111] .- Artículo único: *"Se autoriza al Ministro de Hacienda para reformar el impuesto de Cédulas personales con arreglo a las siguientes bases:*

Primera: "Estarán sujetos al Impuesto de Cédulas personales:1º Todos los españoles y extranjeros de ambos sexos, mayores de catorce años, domiciliados en la Península, islas adyacentes y territorios de Africa, sujetos a la legislación peninsular.

2º Quienes, sin haber cumplido los catorce años, se hallen obligados por sí o representados por sus tutores o curadores al pago de cuotas de contribuciones directas o realicen actos para los cuales sea precisa la exhibición de la Cédula . (...)".

[112] .- Gaceta de Madrid núm. 352, de 18 de diciembre de 1926.

[113] .- La Exposición de Motivos del Proyecto de 1926 principiaba, al igual que las de los anteriores Proyectos, criticando la inexistencia, en el sistema tributario español de la época, de un Impuesto de naturaleza personal en el que pudiera reflejarse la capacidad económica del sujeto pasivo. Sin embargo, un punto esencial diferenciaba al nuevo Proyecto de aquéllos que le habían precedido: su propósito no era el de añadir un impuesto más a los ya existentes sobre el producto, ni establecer un impuesto complementario sobre la renta sino iniciar una evolución cuya meta fuese la de transformar los impuestos existentes "*en una contribución directa única, fundirlos en el impuesto sobre la renta personal* ", que pasaría a constituir la piedra angular de la imposición directa. Exposición de Motivos del Proyecto del Impuesto sobre las Rentas y las Ganancias de 1926. Gaceta de Madrid núm. 352, de 18 de diciembre de 1926, pág. 1537.

[114] .- El punto 3 del art. 2º del Proyecto de 1926 definía a las mismas señalando que: "Son residentes las personas naturales (...), domiciliadas en el Reino, y las naturales cuya permanencia en éste al comenzar el año imponible cuente, por lo menos, doce meses. La permanencia no se interrumpe ni la cualidad de residente se pierde por una ausencia menor de doce meses ".

[115] .- La elección de la residencia como criterio de sujeción al Impuesto se justifica por la Exposición de Motivos señalando que "*más que la nacionalidad es la residencia, el vínculo que liga tributariamente a los individuos con el Estado en cuya economía nutren su propia economía, y al amparo inmediato de cuyo orden jurídico viven y adquieren bienes materiales* "; por otra parte, "*la residencia es lo que determina la sujeción al impuesto sobre la renta global en las legislaciones extranjeras, y (...) la reciprocidad es en estas cuestiones pie forzado* ". Exposición de Motivos del Proyecto de Ley del Impuesto sobre Rentas y Ganancias de 1926, pág. 1538.

excepciones:

a) la de los españoles que desempeñasen un cargo oficial en el extranjero. Estos, en virtud del punto 4 del art. 2º, quedarían sujetos al Impuesto de la misma forma que los residentes en España, si bien las rentas obtenidas en su país de residencia estarían exentas de tributar en el nuestro, siempre que lo hiciesen en aquél por un Impuesto análogo al de Rentas y Ganancias;

b) la de los representantes de los Estados extranjeros acreditados en España así como sus empleados y servidores. Estos no tendrían la consideración de residentes en nuestro país a los efectos de tributar por la totalidad de sus rentas y ganancias, siempre que ostentasen la nacionalidad de su respectivo Estado y a condición de reciprocidad (punto 5 del art. 2).

En sede de tributación de no residentes, el Proyecto Calvo Sotelo introducía dos importantes novedades. De una parte, los no residentes únicamente estarían sometidos al Impuesto "*por las rentas y ganancias producidas en territorio español* ". Se establecía, pues, al menos formalmente, un único criterio de sujeción: el de la obtención de rentas en nuestro territorio. No se mencionaba el criterio del pago por parte del Estado español y de las Corporaciones administrativas españolas de "*sueldos, pensiones, dotaciones, gratificaciones, dietas o remuneraciones* ", criterio al que, como se ha visto, aludía, expresamente, el Proyecto Cobián.

Por otra parte, el Proyecto de 1926 preveía un régimen de tributación específico para las rentas obtenidas por no residentes. En virtud de este régimen, no les era de aplicación la liquidación complementaria sometida a una escala progresiva de tipos de gravamen, que el art. 7.2 instituía únicamente para las personas naturales residentes[116], sino sólo las liquidaciones parciales previstas en el art. 7.1[117] por las rentas y ganancias obtenidas en territorio español[118].

Se establecía, pues, para los no residentes un tratamiento fiscal de características más parecidas a las de un impuesto de producto que a las de un impuesto personal sobre la renta. En este sentido, la propia Exposición de Motivos del Proyecto argumentaba que "*el no residente no puede tributar por su renta personal, como unidad de conjunto; pero debe tributar, objetiva y proporcionalmente, por aquella fracción de sus rentas que se producen en España. En consecuencia, pues, los residentes en España (nacionales o extranjeros) y los españoles que por razón de su cargo residan en el extranjero, tributarán por la totalidad de sus rentas percibidas en España o fuera de España; los españoles y extranjeros no residentes en España, sólo por las que en nuestro territorio obtengan. Para los primeros, el impuesto será plenamente personal, y con razón, puesto que también es integral la protección que el Estado les presta (...) que tratándose de nacionales alcanza, no sólo a los intereses materiales que éstos poseen en territorio español, sino también a los que poseen en territorio extraño* "[119]**.**

4.- Valoración

[116] .- "Cuando se trate de personas naturales residentes en España o consideradas como tales, las cuotas parciales se adicionarán con una cuota complementaria que se determinará, aplicando a la totalidad de las rentas netas percibidas por cada persona, ya pertenezcan a una sola categoría o a más de una, y según su cuantía, una escala progresiva de tipos de gravamen ".

[117] .- "El impuesto sobre rentas y ganancias se exigirá por medio de liquidaciones parciales, una para cada categoría de renta, que se girarán aplicando al importe neto de la renta, beneficio o retribución un tipo fijo de gravamen ".

[118] .- Art. 2.2 en relación con el art. 7.2, interpretado, este último, a *sensu contrario* .

[119] .- Exposición de Motivos del Proyecto de Ley estableciendo el Impuesto sobre Rentas y Ganancias (Gaceta de Madrid núm. 352, de 18 de diciembre de 1926).

El examen de los antecedentes de la imposición personal sobre la renta en nuestro país permite observar la evolución experimentada por el criterio de sujeción a las distintas figuras impositivas. Este proceso evolutivo se extiende desde la nacionalidad, en la Contribución extraordinaria de Guerra, hasta la residencia, en los Proyectos de 1910 y 1926, pasando por el domicilio, en el Impuesto de Cédulas personales. Además, aquel examen permite fijar los orígenes de la polémica terminología "*obligación personal* "/"*obligación real* " de contribuir, todavía vigente.

Por otra parte, se advierte también el interés de textos como el Proyecto del Impuesto sobre las Rentas y Ganancias de 1926, en el que se aprecia un tratamiento fiscal de las rentas obtenidas por no residentes caracterizado por la no personalización del Impuesto y la aplicación de tipos de gravamen de carácter proporcional. Esta circunstancia determinaba que el gravamen de los no residentes presentase las características de un impuesto real y objetivo, diferenciándose de la tributación de las rentas obtenidas por residentes en territorio español.

Todo lo anterior permite entrever un deseo de formular un gravamen de las rentas obtenidas por las personas físicas no residentes acorde con las peculiares características de estos sujetos pasivos. No obstante, esta aspiración, a salvo las matizaciones a las que se aludirá al tratar del Impuesto general sobre la Renta de las Personas Físicas, no se haría realidad hasta la promulgación de la Ley 5/1983, de 29 de junio, de Medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria.

B) LA CONTRIBUCION GENERAL SOBRE LA RENTA

1.- Su regulación por las Leyes de 20 de diciembre de 1932 y de 16 de diciembre de 1954

Los sucesivos ensayos tendentes al establecimiento de un Impuesto personal sobre la renta de las personas físicas crearon unas condiciones favorables que dieron lugar a la instauración de la denominada *Contribución General sobre la Renta*, regulada por las Leyes de 20 de diciembre de 1932[120] y de 16 de diciembre de 1954. Esta figura impositiva acogióla distinción *"obligación personal* "/"*obligación real* " de contribuir[121].

---

[120] .- Gaceta de Madrid núm. 358, de 23 de diciembre de 1932.

[121] .- Se hallaban sujetas a la Contribución por obligación personal:

A) Las personas físicas con domicilio o residencia habitual por más de seis meses en el territorio de la República española. Quedaban exceptuados los representantes de los Estados extranjeros acreditados en España, a condición de reciprocidad, y las demás personas a quienes se otorgase la exención de la imposición personal en los Convenios internacionales suscritos por el Estado español. Estas personas quedaban, en su caso, sometidas a la Contribución por obligación real de contribuir.

B) Los empleados del Estado español que, aun teniendo su domicilio legal en el extranjero por razón de su cargo o empleo oficial, no estuviesen sometidos a análoga obligación de contribuir en el Estado de su residencia.

Junto a estos dos grupos de personas, la Ley de 20 de diciembre de 1932 incluía a los súbditos españoles que, aun teniendo en el extranjero su domicilio o residencia habitual, hubiesen sido declarados en rebeldía por las Autoridades competentes de la República. Este supuesto era el único de los tres que carecía de antecedentes y que no volvería a reproducirse en posteriores textos legales siendo, sin duda, producto de las especiales circunstancias políticas que nuestro país atravesaba en la época de promulgación de la Ley Carner.

Por lo que respecta a las personas sujetas a la Contribución general sobre la Renta por obligación real de contribuir, el art. 3º de la Ley Carner de 1932 preceptuaba que: "*Sin consideración a su nacionalidad, domicilio o residencia, estarán sujetos a esta contribución los titulares o perceptores de utilidades procedentes de la posesión de inmuebles sitos dentro del territorio de la República española; de las explotaciones agrícolas,*

Dos eran los criterios de sujeción a la Contribución por obligación real de contribuir, en la línea de lo previsto por el Proyecto Cobián[122]: el de la obtención de utilidades en territorio español y el del pago de "*sueldos, pensiones, dotaciones, gratificaciones, dietas o remuneraciones no exentas por precepto de esta Ley* " por parte del Estado español o de las Corporaciones administrativas españolas. Por lo que respecta al régimen de tributación por obligación real, puede afirmarse que, en esencia, era el mismo que el previsto para las rentas obtenidas por los sujetos pasivos por obligación personal, con las siguientes particularidades:

a) En consonancia con su naturaleza, en la obligación real de contribuir, la base imponible aparecía constituida por la suma de las "*utilidades* " producidas en territorio español o satisfechas por entidades públicas españolas y obtenidas por las personas físicas no residentes durante el período impositivo.

b) Las personas físicas sujetas a la Contribución por obligación real, a diferencia de las sometidas a la misma por obligación personal, no podían deducirse, a la hora de determinar la renta imponible, "*los intereses de las deudas personales del contribuyente, a excepción de las anualidades legalmente exigibles por alimentos* " (art. 6.8º de la Ley de 20 de diciembre de 1932). Sólo podían deducirse los intereses de las deudas que "*afectasen a bienes o rendimientos radicantes u obtenidos en territorio español y en cuantía que quedará suficientemente garantizada por el valor de aquellos bienes o rendimientos; siendo, además, necesario que los capitales prestados hubieran tenido aplicación dentro del propio territorio nacional* " (núm. 7º del art. 7º de la Ley de 16 de diciembre de 1954).

c) Calculada la renta imponible, no se tenían en cuenta las circunstancias personales de los sujetos pasivos por obligación real de contribuir. Sin embargo, la escala de gravamen aplicable a las rentas obtenidas por estos sujetos era la misma que la prevista para las obtenidas por los sujetos pasivos por obligación personal, con tipos de gravamen de carácter progresivo**.**

2.- Valoración

En la Contribución general sobre la Renta, el gravamen de las rentas obtenidas por personas físicas no residentes apenas difería del previsto para las rentas obtenidas por residentes en nuestro país. Se desaprovechó, pues, a nuestro juicio, la oportunidad de dotar de vigencia efectiva a las aportaciones de textos como el Proyecto del Impuesto de Rentas y Ganancias de 1926 que, como se ha visto, contemplaba un tratamiento fiscal diferenciado

---

ganaderas, mineras, industriales o comerciales realizadas en las provincias españolas; de los intereses de la Deuda Pública del Estado español y de las Corporaciones administrativas españolas, y de sueldos, pensiones, dotaciones, gratificaciones, dietas o remuneraciones no exentas por precepto de esta ley pagadas por el Estado español o por las Corporaciones administrativas españolas ".

[122] .- A propósito del criterio del pago se produjo una ampliación introducida, en su momento, por la Ley de 6 de febrero de 1943 y ratificada por la Ley reguladora de la Contribución general sobre la Renta de 16 de diciembre de 1954. Esta ampliación consistió en el hecho de que quedaban sujetas a la Contribución las personas naturales titulares o perceptoras no sólo de las utilidades "*pagadas por el Estado español o por las Corporaciones administrativas españolas* " -extremo éste ya contemplado en la Ley de 1932- sino también "*de las utilidades de cualquier naturaleza o clase pagadas por personas naturales o jurídicas domiciliadas en territorio español* ".

Por otra parte, y en relación también con el criterio del pago, el art. 26 de la Ley de 16 de diciembre de 1954 declaraba que las personas o entidades que satisficiesen o abonasen, a otra residente en el extranjero, utilidades o rendimientos sometidos a esta Contribución en cuantía superior a cien mil pesetas al año, estaban obligadas a declarar a la Administración dicho pago o abono así como a retener la cuota de la liquidación que procediese, siendo responsable del pago de dicha cuota en calidad de segundo contribuyente. En cambio, si las utilidades o rendimientos eran de cuantía inferior a cien mil pesetas debía mediar orden concreta de la Administración, en la que se precisara la cuota a retener.

para las rentas obtenidas por personas físicas residentes y no residentes.

Por otra parte, y a diferencia también del Proyecto de 1926, se preveía, formalmente, un doble criterio de sujeción, en pie de igualdad, a la Contribución por obligación real:

a) El de la obtención, propiamente dicha, de rendimientos en territorio español y

b) el del pago de rendimientos por parte del Estado español, las Corporaciones administrativas españolas y las personas naturales o jurídicas domiciliadas en territorio español, según versión de la Ley de 1954. Con base en este criterio, quedaba sometido a la Contribución general sobre la Renta española todo rendimiento satisfecho por una Entidad pública o privada domiciliada en territorio español, con independencia de su lugar de obtención, circunstancia ésta que podía originar una extensión territorial indebida del Impuesto español.

C) EL IMPUESTO GENERAL SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS

1.- Caracterización general

Esta figura impositiva aparecía regulada en los arts. 110 a 119 de la Ley de 11 de junio de 1964 y en el Decreto 3358/67, de 23 de diciembre[123], por el que se aprobó el Texto refundido de la Ley reguladora del Impuesto general sobre la Renta de las Personas Físicas. Del examen de estos textos, en lo relativo a la materia objeto de nuestro estudio, se observa, *prima facie*, el mantenimiento de la terminología "*obligación personal* "/"*obligación real* " de contribuir.

Con arreglo a la "*obligación personal* ", quedaban sujetas al Impuesto las personas físicas con domicilio o residencia habitual en territorio nacional[124] por "*todas las rentas, tanto si proceden de fuente nacionalcomo extranjera* ". Por domicilio o residencia habitual en España se entendía la permanencia por más de seis meses, durante el año natural, en el territorio español. Para el cómputo de estos seis meses no se descontaban las ausencias cuando, por las circunstancias en las que hubiesen tenido lugar, pudiera inducirse la voluntad de los interesados de no ausentarse definitivamente[125].

Sin embargo, al igual que sucedía en las figuras impositivas anteriormente examinadas, no quedaban sometidos al Impuesto general sobre la Renta de las Personas Físicas por obligación personal, aun tratándose de residentes en nuestro país, "*los representantes de los Estados extranjeros acreditados en España, a condición de reciprocidad, habida cuenta de la naturaleza de los impuestos extranjeros y no de su denominación* "[126]. Por el contrario, sí estaban sometidos al Impuesto español por obligación personal, a pesar de no residir en nuestro país, "*los empleados del Estado español que tuviesen domicilio legal en el extranjero por razón de su cargo o empleo oficial, salvo que, conforme a las leyes fiscales del país donde tengan su domicilio legal, sean gravados como residentes en él por impuesto de naturaleza análoga al regulado en esta Ley* "[127].

---

[123] .- B.O.E. núm. 67, de 18 de marzo de 1968.

[124] .- Art. 111.1.a) de la Ley de 41/64 y art. 7.a) del Decreto 3358/67, de 23 de diciembre.

[125] .- Art. 111.2 de la Ley 41/64 y art. 8.1. del Decreto 3358/67, de 23 de diciembre. Se mantenía, pues, a la hora de definir la residencia habitual en España la combinación del elemento objetivo -permanencia real o física en territorio español- con el subjetivo: voluntad de no ausentarse definitivamente de nuestro territorio.

[126] .- Párrafo 2º del art. 111.2 de la Ley 41/64 y art. 10.1 del Decreto 3.358/67.

[127] .- Párrafo 4º del Art. 111.2 de la Ley 41/64 y art. 8.2 del Decreto 3.358/67, de 23 de diciembre.

Por obligación real[128], afectante solamente "*a las rentas obtenidas en territorio español* ", quedaban sometidos al Impuesto general sobre la Renta de las Personas Físicas quiénes, sin tener su residencia habitual en nuestro territorio, obtuviesen ingresos en él[129], así como, eventualmente, los representantes de los Estados extranjeros acreditados en España, a condición de reciprocidad[130]. A continuación, pasaremos al examen del régimen de tributación previsto para las rentas obtenidas por personas físicas no residentes y aplicable en defecto de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio suscrito por nuestro país[131].

2.- Tratamiento tributario de las rentas obtenidas por personas físicas no residentes

Las personas físicas no residentes y los representantes de los Estados extranjeros acreditados en España -a condición de reciprocidad, en el caso de estos últimos- estaban sujetos al Impuesto por obligación real de contribuir, si obtenían ingresos en territorio español[132]. De la lectura de los arts. 111.1 y 3 de la Ley 41/64 y 7º y 9º del Decreto 3358/67 se desprende que, en el Impuesto general sobre la Renta de las Personas físicas, el *criterio de la obtención*, en territorio español, de rentas por parte de personas físicas no residentes se configuraba como el principal e incluso, al menos formalmente, como el único criterio de sujeción al Impuesto por obligación real[133]. Por su parte, el criterio del pago[134], al que, en la Contribución general sobre la Renta, se acogía en pie de igualdad junto con el de la obtención, pasaba a ocupar una posición subordinada respecto de este último, al que quedaba inequívocamente vinculado.

A la hora de determinar la base imponible, el tratamiento tributario de las rentas

---

[128] .- GARCIA AÑOVEROS, a propósito de la utilización de esta terminología por parte de las disposiciones reguladoras del Impuesto general sobre la Renta de las Personas Físicas, consideraba, al igual que SAINZ DE BUJANDA, que la expresión "*obligación real* " era desafortunada por cuanto los impuestos se concretan siempre en la existencia de una obligación personal sin que en ningún caso pueda hablarse de obligación real u obligación "*propter rem* "; la llamada "*obligación real* " es, en realidad, una obligación personal. "*Lo que sucede* -prosigue el mismo autor- *es que el impuesto a que pertenece es un impuesto real; pero esto no justifica la utilización de una terminología que se presta a la confusión y que no es usada en ninguno de los otros impuestos no personales de nuestro sistema* ". GARCIA AÑOVEROS, J.: "El Impuesto general sobre la Renta de las Personas Físicas", Civitas, Madrid, 1977, pág. 76.

[129] .- Arts. 111.1.b) y 111.5 de la Ley 41/64, de 11 de junio, y art. 7.b) del Decreto 3358/67, de 23 de diciembre.

[130] .- Art. 10.2 del Decreto 3358/67 en relación con el art. 10.1 del mismo texto legal.

[131] .- En 1967, España tenía suscritos Convenios de Doble Imposición con Alemania, Austria, Finlandia, Francia, Noruega, Suecia y Suiza.

[132] .- Arts. 111.1.b de la Ley 41/64 y 7.b del Decreto 3358/67.

[133] .- El criterio de la obtención, a su vez, comprendía las siguientes modalidades:

a) La de la *lex rei sitae*, con arreglo a la cual, quedaban sujetos al Impuesto español, por obligación real, los rendimientos de bienes inmuebles situados en territorio español o de bienes muebles utilizados en España; los derivados de actividades realizadas y del trabajo personal efectuado en territorio español así como las plusvalías, con excepción de títulos valores emitidos por empresas españolas.

b) La de la *ley del lugar de emisión*, caso de las plusvalías derivadas de la enajenación de los títulos valores emitidos por empresas españolas.

c) La de la *lex loci actus*, rector de las plusvalías resultantes de la enajenación en territorio español de valores mobiliarios emitidos por empresas extranjeras.

[134] .- Acogido en las letras d) y e) de los arts. 111.3 de la Ley 41/64 y 9º del Decreto 3358/67 que hacían referencia a las rentas de capital satisfechas por persona natural o jurídica residente o domiciliada en territorio español o por establecimiento permanente situado en el mismo, así como a los rendimientos de cualquier origen satisfechos por el Estado español, Corporaciones administrativas o cualquier persona, natural o jurídica, residente o domiciliada en territorio nacional.

obtenidas por personas físicas sujetas al Impuesto por obligación real, aun siguiendo, en líneas generales, el esquema previsto para las sometidas al mismo por obligación personal[135], presentaba las siguientes especialidades:

- En consonancia con lo que constituye la esencia de la tributación por obligación real de contribuir, la base imponible únicamente estaba integrada por las rentas obtenidas en territorio español.

- Por lo que respecta a los *gastos*, sólo podían deducirse algunos de los contemplados en el art. 17 del Real Decreto 3358/1967, en el que se incluían los deducibles en sede de obligación personal de contribuir. Por lo tanto, en las rentas obtenidas por los sujetos pasivos sometidos al Impuesto general por obligación real, los gastos deducibles eran, únicamente, los siguientes:

a) Los donativos a los que hacía referencia el art. 17.1 a)[136], así como los efectuados para la promoción de la educación física y del deporte, con carácter de aficionado, cuya aplicación se acreditase fehacientemente ante la Delegación Nacional de Educación Física y Deportes (art. 17.1.g).

b) Los recargos, derechos, tasas y arbitrios que afectasen a los ingresos computados, excepto los que tuviesen carácter sancionador o consideración de cuota tributaria estatal (art. 17.1.b).

c) Los intereses de deudas contraídas para financiar inversiones. Estos, tratándose de rendimientos obtenidos por sujetos pasivos no residentes, debían cumplir dos condiciones: 1.- Que los capitales recibidos en préstamo hubiesen sido invertidos en el territorio español y 2.- que las deudas afectasen a bienes radicados o rendimientos obtenidos en territorio español y su cuantía estuviese suficientemente garantizada por aquellos bienes o rendimientos (arts. 17.1.d y 17.3).

En punto a los regímenes de determinación de la base imponible, el último párrafo del art. 112.1 de la Ley 41/64 y el art. 19.3 del Decreto 3358/67 preceptuaban que, tratándose de contribuyentes por obligación real, no se aplicaría el régimen de determinación de la base imponible por signos externos de renta gastada[137]. Por su parte, la *base liquidable* coincidía con la imponible, por cuanto los sujetos pasivos no residentes no tenían derecho a la

[135] .- En este caso, para la determinación de la base imponible, se procedía a deducir de la suma de los ingresos que se consideraban obtenidos durante el período impositivo (importe de las bases imponibles de los impuestos a cuenta del general sobre la renta; plusvalías obtenidas en las enajenaciones de activos mobiliarios o inmobiliarios adquiridos por cualquier título -excepto el de sucesión hereditaria- con menos de 1 o 3 años de antelación, respectivamente, salvo cuando el producto de la enajenación se reinvirtiera dentro del mismo ejercicio y rendimientos procedentes de países extranjeros o de territorios españoles afectados por regímenes tributarios especiales) una serie de gastos enumerados en el art. 17.1 del Decreto 3358/67 (donativos; recargos, derechos, tasas y arbitrios, salvo que tuviesen un carácter sancionador o consideración de cuota tributaria estatal; anualidades por alimentos; intereses de deudas y primas o cuotas satisfechas por razón de contratos de seguro) que, de conformidad con lo preceptuado por el art. 17.4, debían estar documentalmente justificados.

[136] .- Es decir, las cantidades donadas al Estado, Provincias, Municipios, Asociaciones y Fundaciones benéficas, benéfico-docentes o asimiladas a estas dos últimas, Cruz Roja Española, o para fines docentes o de investigación científica, cuando la institución que las recibiese fuese de carácter público o, siendo de carácter privado, se acreditase de un modo fehaciente, ante el Protectorado del Gobierno en las fundaciones benéficas, o ante el Ministerio competente en los restantes casos, que las sumas recibidas se habían destinado de modo directo y afectado permanentemente al cumplimiento del fin benéfico, docente o de investigación para el que fueron entregadas.

[137] .- Para las rentas obtenidas por personas físicas sometidas al Impuesto por obligación personal, tres eran los regímenes de determinación de la base imponible aplicables: a) Por estimación de ingresos, con deducción de los gastos fiscalmente admisibles; b) Mediante signos externos que indicasen la renta gastada; y c) Por los Jurados Tributarios, con carácter subsidiario (art. 15 del Decreto 3358/67).

reducción por Patrimonio Familiar[138]. A la base liquidable se le aplicaba la misma escala de gravamen prevista para las rentas obtenidas por los sometidos al Impuesto por obligación personal de contribuir[139].

El período impositivo era el mismo que el fijado por el art. 24 del Decreto 3358/67 para las rentas obtenidas por las personas físicas sujetas al Impuesto por obligación personal. Con arreglo a este precepto, el período impositivo constaba de doce meses que debían coincidir, forzosamente, con el año natural, devengándose el Impuesto el día 31 de diciembre de cada año.

Obtenida la cuota íntegra, se procedía a efectuar las correspondientes desgravaciones de la misma, que se limitaban a la establecida para las rentas del trabajo personal por parte del art. 35 del Decreto 3358/67[140], y a la prevista, en los arts. 38 y 39 del Decreto, para las inversiones[141]. Practicadas las deducciones de la cuota del Impuesto general, sólo restaba, para determinar la deuda tributaria a satisfacer por el no residente, detraer las cuotas correspondientes a los impuestos a cuenta devengados durante el período impositivo[142].

3.- Valoración

Por lo que respecta a los criterios de sujeción por obligación real, el Impuesto general sobre la Renta de las Personas Físicas supuso un notable avance respecto de la Contribución general sobre la Renta, por cuanto preveía, con carácter general, un único criterio de sujeción al mismo: el de la obtención de rentas en territorio español. Así pues, para que los rendimientos satisfechos a personas físicas no residentes por parte de personas o Entidades públicas o privadas residentes o domiciliadas en territorio español estuviesen sometidos al Impuesto general, se precisaba que los mismos se hubiesen obtenido en nuestro territorio, con lo cual se evitaba la aplicación extraterritorial del Impuesto español.

De otra parte, dadas las características del sistema tributario instaurado por la Ley 41/1964 -tributación por impuestos de producto configurados con el carácter de "a cuenta" del General sobre la Renta de las Personas Físicas- y las peculiaridades de la renta obtenida por las personas físicas no residentes en nuestro país -reflejo, en la mayor parte de las

---

[138] .- Art. 30 del Decreto 3358/67, a *sensu contrario* .

[139] .- En relación con la escala de gravamen -de progresividad por tramos- prevista en el art. 33.1 del Decreto 3358/67, cabe efectuar las siguientes observaciones:

A) La cuota resultante de la aplicación de la misma tenía como límite máximo el 50 por 100 de la correspondiente base liquidable (párrafo 2º del art. 33.1).

B) Cuando la base liquidable del Impuesto general sobre la Renta de las Personas Físicas -que, en el caso de los sujetos pasivos no residentes, coincidía, como hemos visto, con la imponible- no excedía de 200.000 pesetas, sólo se exigían los impuestos a cuenta a los que, por su origen, estuviesen sujetas las rentas. Este límite se elevaba hasta 300.000 pesetas cuando las rentas del contribuyente, por separado o juntamente con las de su cónyuge, procedieran exclusivamente de trabajo personal, no computándose, a estos efectos, los rendimientos del patrimonio familiar (art. 33.4)

[140] .- Art. 35: "*1.- Se desgravarán las rentas de trabajo personal en la cuantía que determinen los siguientes porcentajes, aplicados sobre la parte de la base imponible que proporcionalmente corresponda a tales rentas:*

a) El 25 por 100 de la porción que no supere las 500.000 pesetas y, además, b) El 20 por 100 del exceso.

2. Los contribuyentes sujetos a la obligación real tendrán derecho a esta desgravación por las rentas de trabajo personal que hayan obtenido en territorio español ".

[141] .- A las personas sujetas al Impuesto general sobre la Renta de las Personas Físicas por obligación real de contribuir no les era, sin embargo, aplicable la desgravación por matrimonio e hijos recogida en el art. 36 del Decreto 3358/67 ni, coherentemente con la propia naturaleza de la obligación real, la referente a las cuotas pagadas en el extranjero por impuestos análogos.

[142] .- Art. 40 del Decreto 3358/67.

ocasiones, de una vinculación muy escasa con el mismo- sucedía que, en la práctica, los no residentes tributaban únicamente con arreglo a los impuestos de producto. La consecuencia de ello era que la tributación de las rentas obtenidas por las personas físicas no residentes se sustraía a los rasgos de personalidad y progresividad característicos del Impuesto general sobre la Renta de las Personas Físicas, en su modalidad de obligación personal de contribuir.

BIBLIOTECA VIRTUAL MIGUEL DE CERVANTES

III.- LA REFORMA DE 1978 Y LA TRIBUTACION DE LAS RENTAS OBTENIDAS POR LAS PERSONAS FISICAS NO RESIDENTES

A) CARACTERIZACION GENERAL

La Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas[143], desarrollada por el Real Decreto 2384/1981, de 3 de agosto, por el que se aprobó el texto del Reglamento del IRPF[144], reprodujo, en su art. 4º, la distinción "*obligación personal"/"obligación real* " de contribuir[145]. En la obligación personal de contribuir, las personas físicas con residencia habitual en territorio español[146], que no estuviesen integradas

---

[143] .- BOE de 11 de septiembre de 1978.

[144] .- BOE de 24, 26 y 27 de octubre de 1981.

[145] .- Comentando el art. 4º.1 de la Ley 44/1978, FERREIRO considera que la tradición seguida por nuestro Derecho positivo de denominar *obligación personal* al gravamen al que son sometidos los residentes en nuestro país y, en particular, la utilización de la expresión *obligación real* para designar al de los no residentes en el mismo es desafortunada por varias razones:

1.- Porque toda obligación supone un vínculo personal, una relación jurídica constituida en virtud de ciertos hechos entre dos o más personas, con arreglo a la cual, una, denominada *acreedor*, puede exigir de otra, denominada *deudor*, una determinada prestación.

2.- Por otra parte, el IRPF es siempre un impuesto personal que grava una manifestación de la riqueza que no puede ser pensada sin ponerla en relación con una determinada persona, circunstancia ésta que se produce, tanto en el supuesto de la *obligación personal* de contribuir como en el de la denominada *obligación real* . Así pues, la diferencia entre la obligación de contribuir de las personas físicas residentes y la de las no residentes estribaría, únicamente, en el distinto criterio de sujeción acogido en uno y otro caso.

En efecto, la norma general que determina la sujeción al IRPF aplica, en todo caso, el principio de territorialidad. Ahora bien, en el supuesto de las personas físicas residentes, la relación con el territorio se establece a través del sujeto pasivo, mediante su residencia en el mismo. En cambio, en el caso de las personas físicas no residentes, la relación con el territorio se establece a través de la fuente productora de rentas que se halla situada en el indicado territorio.

Quizá en ese argumento pueda encontrarse una justificación para la utilización de la expresión "*obligación real* " ya que con ella sólo se gravan determinadas rentas: las procedentes de fuentes situadas en territorio español. No obstante, FERREIRO concluye que esta leve semejanza con los impuestos reales, entre los que claramente no puede encuadrarse el IRPF, no justifica, en ningún caso, el empleo de la expresión "*obligación real* ". FERREIRO LAPATZA, J.J., LASARTE ALVAREZ, J., MARTIN QUERALT, J. y PALAO TABOADA, C.: "Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *op. cit.*, págs. 66 y 67. En el mismo sentido, MARTINEZ LAFUENTE, A.: "Notas sobre la tributación de los no residentes", Impuestos, La Ley, Tomo I, 1986, pág. 103.

[146] .- La noción de residencia habitual aparecía contenida en el art. 6 de la Ley 44/1978, estructurándose con base en la combinación de dos criterios:

a) Uno de carácter objetivo, fáctico, basado en la permanencia por más de ciento ochenta y tres días durante el año natural en territorio español (art. 6º.1).

b) Otro más subjetivo y de carácter residual afectante al sujeto pasivo que, aun habiéndose ausentado repetidamente del territorio español durante el año natural, no tuviese intención de abandonarlo. A propósito de este supuesto, el art. 6.2 de la Ley 44/1978 preveía que "*para computar el período de residencia no se tendrán en cuenta las ausencias cuando por las circunstancias en las que se realicen pueda inducirse que aquéllas no tendrán una duración superior a tres años* ".

Este segundo criterio, que remitía a la voluntad del sujeto pasivo, pretendía evitar que una persona eludiese su residencia fiscal en España mediante el simple expediente de sumar ausencias temporales sin tener, en realidad, el propósito de fijar su residencia fuera de nuestro territorio. Sin embargo, el art. 6.2 planteaba importantes problemas interpretativos derivados de la dificultad de probar la intención de la persona -"*pueda inducirse* "- al no fijarse unas circunstancias objetivas en las que el "*animus* " aludido en aquel precepto pudiera

en una unidad familiar, tributaban, según lo preceptuado por el art. 7.1 de la Ley 44/1978, "*por la totalidad de los rendimientos e incrementos de patrimonio que obtengan, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador* "[147].

Tratándose de personas físicas que, teniendo o no su residencia habitual en España, estuviesen integradas en una unidad familiar residente en el territorio español, el art. 17.1 del Reglamento de 1981 disponía que se acumulaban "*las rentas correspondientes a todos los miembros de la unidad familiar, cualquiera que sea el régimen económico del matrimonio* ". Por otra parte, quedaban también sujetas al Impuesto, por obligación personal, las personas de nacionalidad española que, aun no residiendo habitualmente en España, tuviesen su domicilio o residencia habitual en el extranjero, bien representado al Estado español, bien como miembros de Misiones diplomáticas u Oficinas consulares o formando parte de delegaciones españolas, o bien como funcionarios en activo ejerciendo en el extranjero un cargo o empleo oficial.

Por obligación real de contribuir, y en virtud de lo establecido por el art. 4.1 de la Ley 44/1978, quedaba sometida al Impuesto "*cualquier otra persona física* - distinta de las que tuviesen su residencia habitual en nuestro territorio- *que obtenga rendimientos o incrementos de patrimonio producidos en territorio español o satisfechos por una persona o entidad pública o privada residente en dicho territorio* ". Asimismo, estaban también sometidas al Impuesto por obligación real las personas a las que aludía el art. 9º[148].

B) TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LAS RENTAS OBTENIDAS POR PERSONAS FISICAS NO RESIDENTES

Los sujetos pasivos sometidos al Impuesto por obligación real de contribuir tributaban por "*el importe de los rendimientos o incrementos de patrimonio obtenidos en territorio español o por los satisfechos por una entidad pública o privada residente en el mismo* " (arts. 4.1.b de la Ley 44/1978 y 18 del Reglamento del IRPF de 1981). Dos eran, pues, los criterios de sujeción que, con carácter general y en pie de igualdad, preveía el legislador de 1978:

A.- El de la obtención de rendimientos o incrementos de patrimonio producidos en territorio español, denominado criterio de la obtención. Este era un criterio pacífico, plenamente acorde con la *ratio* de la obligación real de contribuir y tradicionalmente acogido por todos los textos a los que puede considerarse como antecedentes de la Ley 44/1978.

A propósito de este criterio, el único extremo censurable era que la Ley guardaba silencio acerca de los rendimientos e incrementos de patrimonio a los que debía considerarse producidos en territorio español. Esta laguna fue subsanada por el art. 19 del Reglamento del IRPF de 1981[149] que procedió a efectuar una enumeración de aquellos rendimientos[150]. Esta

---

manifestarse.

[147] .- El art. 16 del Reglamento del IRPF de 1981 matizaba los términos del art. 7.1 de la Ley 44/1978 al establecer que se gravaría a los sujetos pasivos por obligación personal de contribuir por la totalidad "de su renta". Con ello se salvaba la posible existencia de disminuciones patrimoniales que influyesen en la determinación de la renta gravable.

[148] .- En este precepto se hacía referencia a los súbditos extranjeros residentes en nuestro territorio por su condición de miembros de las Misiones diplomáticas o consulares acreditadas en España, y de los funcionarios internacionales o de funcionarios en activo que ejerciesen en nuestro país cargo o empleo oficial no diplomático ni consular. Estos, cuando no procediese la aplicación de normas específicas derivadas de los Tratados internacionales en los que España fuese parte, no se consideraban sometidos a la obligación personal, a título de reciprocidad, y sin perjuicio de su sometimiento al Impuesto por obligación real de contribuir.

[149] .- Art. 19 del Reglamento de 1981: "*(...) se consideran, en todo caso, rendimientos e incrementos o*

enumeración difería, no sólo de la llevada a cabo por el art. 9º del Texto Refundido del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas sino también de la prevista en la Ley 61/1978[151], de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, circunstancia ésta que

---

disminuciones patrimoniales producidos en territorio español:

a) Los rendimientos de explotaciones económicas de toda índole obtenidos por un establecimiento permanente situado en territorio español perteneciente a una persona física.

Para la calificación de "establecimiento permanente" se estará a lo dispuesto en el Impuesto sobre Sociedades .

b) Los rendimientos del trabajo personal y de las actividades profesionales o artísticas cuando dicho trabajo se preste o las actividades se realicen en territorio español.

c) Los rendimientos de valores mobiliarios emitidos por Entidades residentes en España, públicas o privadas, y las demás participaciones en beneficios de las indicadas Entidades.

d) Los rendimientos que provengan de préstamos, patentes, asistencia técnica o cualquier otra prestación del trabajo o capital realizada en territorio español a una persona o Entidad residente en el mismo o a un establecimiento permanente situado en dicho territorio.

e) Los rendimientos de los inmuebles situados en España y los derechos reales establecidos sobre los mismos.

f) Los rendimientos procedentes de cualquier bien mueble situado en España y, en general, de los derechos que hayan nacido, puedan ejercitarse o debieran cumplirse en su territorio.

g) Los incrementos o disminuciones patrimoniales que se deriven de bienes muebles o inmuebles situados en territorio español o de derechos que en él hayan nacido, puedan ejercitarse o debieran cumplirse y de título-valores emitidos por Empresas españolas o enajenados en España.

h) Cuando se trate de Sociedades extranjeras con establecimiento permanente en España, la parte del rendimiento total equivalente a la proporción en que se encuentre el capital fiscal atribuible al establecimiento permanente respecto al capital fiscal mundial de dicha Sociedad".

A propósito de este precepto, FERREIRO señala que, ante el carácter general de las previsiones contenidas en el art. 7.2 de la Ley 44/1978, el art. 19 del Reglamento trató de facilitar, por vía de ejemplo, la calificación de los rendimientos o incrementos de patrimonio que debían entenderse producidos en territorio español. Pero, dado el carácter puramente ejemplificativo de la enumeración transcrita, el autor considera que era posible entender gravados rendimientos e incrementos de patrimonio no incluidos en la lista, siempre que pudieran considerarse producidos en nuestro territorio. En cambio, podían no entenderse gravados -aunque el supuesto era dificilmente imaginable- rendimientos e incrementos incluidos en la lista si se probaba que, en realidad, no se habían producido en España, por lo cual, la expresión "*en todo caso* " no podía considerarse demasiado afortunada. FERREIRO LAPATZA, J.J., LASARTE ALVAREZ, J., MARTIN QUERALT, J. y PALAO TABOADA, C.: "Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *op, cit.*, págs. 82 y 83.

[150] .- Este hecho fue censurado por la doctrina que entendía que aquella determinación debía realizarse no por vía reglamentaria sino por una norma con rango de Ley.

[151] .- Art. 7 de la Ley 61/1978: "*Se considerarán, en todo caso, rendimientos e incrementos de patrimonio obtenidos en España los siguientes:*

a) Los rendimientos de las explotaciones económicas de toda índole, obtenidos por medio de establecimiento permanente situado en territorio español.

Se entenderá que una Sociedad realiza operaciones en España por medio de establecimiento permanente, cuando directamente o mediante apoderado posea en territorio español una sede de dirección, sucursal, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, almacenes, tiendas u otros establecimientos; obras de construcción, instalación o montaje, cuando su duración sea superior a doce meses, agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo, o cuando posean minas, canteras, pozos de petróleo o de gas, explotaciones agrarias, forestales, pecuarias o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales o realice actividades profesionales artísticas o posea otros lugares de trabajo en los que realice toda o parte de su actividad.

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

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

también fue censurada[152].

B.- El de la residencia, en territorio español, de la persona pagadora del rendimiento, conocido como criterio del pago.

La reaparición de este criterio, con idéntico alcance al que tenía en la Ley de 17 de diciembre de 1954, de la Contribución general sobre la Renta[153], suscitó las críticas de la doctrina[154]. Se consideraba que el sometimiento al IRPF español de todo rendimiento satisfecho por persona o entidad pública o privada residente en nuestro país, sea cual fuere su lugar de obtención, comportaba un retroceso en la evolución del tratamiento que nuestra legislación dispensaba a las rentas obtenidas por las personas físicas no residentes. La aplicación de este criterio produciría una extensión territorial indebida del Impuesto español, de consecuencias perturbadoras para nuestras transacciones comerciales con el exterior, y que terminaría por dar lugar a su no utilización en la práctica[155].

Frente a esta tesis, GONZALEZ POVEDA[156] estimaba que el criterio del pago no debía ser obviado, pues ello supondría privar de contenido al último párrafo del art. 4.1.b de la Ley 44/1978. Pero, consciente de los inconvenientes que se derivaban de la utilización de aquel criterio, proponía actuar de forma que no se extendiese indebidamente el ámbito del Impuesto mediante el gravamen de hechos imponibles que comportarían su aplicación extraterritorial[157]. En la obligación real de contribuir, la determinación de la base imponible

---

España ".

[152] .- Por todos, *vid.*
DE JUAN PEÑALOSA, J.L.: "Aspectos internacionales de la Reforma Fiscal 77/78: Un enfoque equivocado", Información Comercial Española, Boletín Semanal núm. 1825, 25 de marzo de 1982, pág. 1089.

[153] .- Como se ha tenido ocasión de poner de manifiesto más arriba, el art. 3º de la Ley de la Contribución general sobre la Renta de las Personas Físicas de 14 de diciembre de 1954 establecía un doble criterio de sujeción a la misma por obligación real: el de la obtención de utilidades procedentes de bienes situados en territorio español y el de la percepción de *"utilidades (...) pagadas por el Estado español o por las Corporaciones administrativas españolas,* ***así como (...) utilidades de cualquier naturaleza o clase pagadas por personas naturales o jurídicas domiciliadas en territorio español*** *"*.
En cambio, como también se ha visto, los arts. 111.1.b) y 111.3 de la Ley 41/1964 de Reforma del Sistema tributario y los arts. 7º.b y 9º del Decreto 3358/67 por el que se aprobó el Texto refundido de la Ley reguladora del Impuesto general sobre la Renta de las Personas Físicas preveían un criterio general de carácter principal -el de la obtención- y un criterio secundario: el del pago de rendimientos por parte de determinadas Entidades o personas físicas y jurídicas, siempre que tales rendimientos se hubiesen obtenido en territorio español.

[154] .- Por todos, DE JUAN PEÑALOSA, J.L.: "La Reforma Fiscal 77/78. Examen crítico de los aspectos internacionales de la Reforma", Información Comercial Española, núm. 590, 1982, págs. 70 a 72.

[155] .- Opiniones como la expresada se encontraron, sin duda, en la base de la matización efectuada por el art. 15 del Reglamento del Impuesto de Sociedades, aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre (B.O.E. de 21, 22, 23, 24, 25, 26 y 27 de octubre de 1982). Con arreglo a este precepto, los sujetos pasivos estaban sometidos al Impuesto por obligación real cuando, sin ser residentes en territorio español, obtuviesen rendimientos o cuando su patrimonio experimentase incrementos o disminuciones satisfechos por una persona o Entidad, tanto pública como privada, residente en territorio español "*salvo cuando, en este último caso, los rendimientos se abonen a personas no residentes en España por establecimientos permanentes situados en el extranjero, con cargo a los mismos y los trabajos, servicios o demás prestaciones por los que se abonen los rendimientos estén directamente vinculados a la actividad del establecimiento en el extranjero* ".

[156] .- GONZALEZ POVEDA, V.: "Tributación de no residentes", La Ley, Colección jurídica-profesional, Madrid, 1986, págs. 14 y 15.

[157] .- En parecidos términos se pronunciaba PEREZ RODILLA quien, tras reconocer que seguir estrictamente el criterio al que se refería el art. 4.1.b) *in fine* llevaría a extender extraterritorialmente el ámbito de nuestra soberanía fiscal, señalaba que, a pesar de ello "*conviene no olvidar que el criterio del pago está contemplado normativamente y que en base a él se someten a tributación determinados rendimientos según consultas emitidas por la Dirección General de Tributos. Quizás deba contemplarse este criterio como complementario, ya que, en determinados supuestos, es difícil de determinar si la renta se obtiene o produce en España y en base a la residencia del pagador puede dilucidarse su sujeción por obligación real* ". PEREZ RODILLA, G.: "Tributación de las personas y Entidades no residentes en territorio español", Gaceta Fiscal, núm. 32, abril 1986,

se efectuaba de manera prácticamente análoga a la establecida para la obligación personal. Tan sólo cabe apuntar algunas especialidades, entre las que destacan las referentes al régimen de transparencia fiscal. A propósito de este régimen, el art. 30.1 del Reglamento del IRPF de 1981 disponía que la opción por el mismo, prevista por el art. 29, sólo podía ser ejercitada por las Entidades con domicilio fiscal en territorio español, si concurrían las siguientes condiciones:

- que todos sus socios tuviesen también su residencia habitual en nuestro territorio y se hallasen sometidos al IRPF;

- que alguno de los socios fuese una Entidad sometida al régimen de transparencia, siempre que todos los socios o partícipes de ésta fuesen personas físicas que tuviesen su residencia habitual en territorio español y estuviesen sujetos al IRPF.

El período impositivo era, al igual que para los contribuyentes con residencia habitual en España, el año natural. Por su parte, el devengo del Impuesto se producía el 31 de diciembre, sin perjuicio de las previsiones contempladas en relación con los períodos impositivos inferiores al año natural (arts. 23 y 24 de la Ley 44/1978). A la base imponible correspondiente al período impositivo se le aplicaba la escala de tipos de gravamen progresivos del art. 28 de la Ley 44/1978, común a las personas físicas residentes y no residentes. La única particularidad aparecía constituida por el hecho que a los sujetos pasivos por obligación real no les era de aplicación -interpretando a *sensu contrario* los arts. 28.2 de la Ley 44/1978 y 116.1 del Reglamento de 1981- la limitación de la cuota íntegra prevista en estos artículos[158].

Por otra parte, a la cuota íntegra así obtenida únicamente le eran practicables, en sede de obligación real de contribuir, las deducciones por adquisición de valores públicos o privados de renta fija o variable con cotización calificada en Bolsa, el 15 por 100 de las cantidades donadas a instituciones benéficas o de utilidad pública y el importe de las retenciones y pagos a cuenta (art. 29 de la Ley 44/1978). Asimismo, a los sujetos pasivos no residentes que ejerciesen actividades empresariales o profesionales les eran también de aplicación los incentivos y estímulos a la inversión establecidos o que pudieran establecerse en la Ley del IS (arts. 119 y 126 del Reglamento del IRPF de 1981).

De la conjunción de los arts. 1 y 2 del Real Decreto 2781/1978, de 1 de diciembre[159], se desprendía que, en las rentas obtenidas por las personas físicas no residentes que operaban en España por medio de establecimiento permanente, las retenciones se practicaban de manera análoga a la prevista para las rentas obtenidas por residentes en territorio español. No obstante, esta situación cambió tras la promulgación del Real Decreto 1290/1980, de 20 de

---

pág. 97.

En este sentido, debe tenerse en cuenta que el art. 20 del Reglamento del IRPF de 1981 preveía que: "No se considerará que una persona o Entidad satisface un rendimiento cuando se limite a efectuar una simple mediación de pago. Se entenderá por simple mediación de pago, el abono de una cantidad, por cuenta y orden de un tercero ". La aclaración contenida en este precepto tenía su importancia si se piensa que el pago a un no residente podía efectuarse por una sucursal en el extranjero de un banco español o, incluso, por una sucursal en España de dicho banco pero por orden y cuenta de otro no residente. En estos supuestos, y con base en lo preceptuado por el art. 20 del Reglamento del IRPF de 1981, quedaba claro que la actuación de la entidad bancaria española debía reputarse, únicamente, como de mediación en el pago. ABELLA POBLET, E.: "Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", op. cit ., pág. 119.

[158] .- Art. 28.2 de la Ley 44/1978: "La cuota íntegra de este impuesto resultante por aplicación de la escala no podrá exceder, para los sujetos por obligación personal, del 40 por 100 de la base imponible ni conjuntamente con la cuota correspondiente al Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio del 55 por 100 de dicha base (...) ". Con posterioridad a su primera redacción, tanto la Ley 44/1978 como el Reglamento de 1981 modificaron los porcentajes que pasaron a ser, respectivamente, del 46 y del 70 por 100.

[159] .- B.O.E. de 2 de diciembre de 1978.

junio[160]. Este, al dar una nueva redacción al art. 147 del Reglamento del IRPF, estableció un tipo único de retención, para los no residentes, del 15 por 100 sobre el importe íntegro satisfecho.

Los arts. 11 de la Ley 44/1978 y 26 del Reglamento del IRPF de 1981 imponían a los sujetos pasivos no residentes en territorio español que, a su vez, no formasen parte de una unidad familiar residente en el mismo -con independencia de que obtuvieran rentas en nuestro territorio a través de establecimiento permanente o sin mediación de éste[161]-, la obligación de designar a "*una persona física o jurídica, con domicilio en España, para que les represente ante la Administración Tributaria en relación con sus obligaciones por este Impuesto* ", expresión esta última que debía entenderse referida tanto a las obligaciones de carácter material como a las de naturaleza formal[162]. La finalidad perseguida con la instauración de la figura del representante del no residente era la de garantizar que la peculiar situación de estos sujetos pasivos, fuera del alcance del poder coactivo del Estado español, no obstaría al cumplimiento de sus obligaciones tributarias en nuestro país[163].

El representante del no residente estaba obligado, de conformidad con lo dispuesto en el art. 163 del Reglamento del IRPF de 1981 *"a efectuar el ingreso del Impuesto y a cumplir las demás obligaciones tributarias que fueran exigibles a su representado, sin incurrir en responsabilidad personal respecto a la deuda tributaria, salvo que hubiese mediado provisión de fondos"*.

Buena parte de la doctrina sostuvo la nulidad de pleno derecho de la responsabilidad establecida por este precepto[164] mientras que algunos autores[165] entendían, con base en los núms. 1 y 2 del art. 37 de la LGT[166], que aquella responsabilidad tendría siempre un carácter subsidiario.

---

[160] .- B.O.E. de 3 de julio de 1980.

[161] .- En este punto, la regulación del IRPF difería de la contenida en el art. 10 de la Ley 61/1978, del IS -en su redacción vigente hasta el 31 de diciembre de 1991- que limitaba la obligación de nombrar representante a las Entidades no residentes sin establecimiento permanente.

[162] .- De hecho, ya el art. 46 de la LGT decretaba, con carácter general, que: "Los sujetos pasivos que residan en el extranjero durante más de seis meses de cada año natural vendrán obligados a designar un representante con domicilio en territorio español, a los efectos de sus relaciones con la Hacienda Pública ".

[163] .- Sin embargo, para DE JUAN PEÑALOSA, la obligación de designar un representante, no para casos específicos sino con carácter general, suponía un obstáculo para los posibles inversores extranjeros. Y ello por cuanto debían encontrar a alguien que estuviese dispuesto a ejercer aquella función al que, además, había que retribuir. DE JUAN PEÑALOSA, J.L.: "La Reforma Fiscal 77/78. Examen crítico de los aspectos internacionales de la Reforma", *op cit* ., pág. 76.

[164] .- Así, FERREIRO entendía que, si se aplicaba al ámbito jurídico-financiero la doctrina que podía considerarse como clásica en materia de representación, debía afirmarse que "*las actuaciones del representante frente a la Administración financiera sólo surten efecto exclusivo e inmediato en la persona del representado. El representante no es en ningún caso sujeto pasivo del tributo, ni como contribuyente, ni como sustituto, ni como responsable. Sólo la Ley podría variar el régimen general de la representación convirtiendo al representante, en ciertos casos, en sujeto pasivo responsable del tributo. Pero la Ley nada dice a este respecto y el art. 163 del Reglamento que convierte, en ciertos casos, al representante en sujeto pasivo responsable del tributo ha de reputarse, en este sentido, nulo de pleno derecho no debiendo aplicarse, en ningún caso, por la Administración* ". FERREIRO LAPATZA, J.J., LASARTE ALVAREZ, J., MARTIN QUERALT, J. y PALAO TABOADA, C.: "Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *op. cit* ., págs. 101 y 102.

[165] .- CARMONA FERNANDEZ, N.: "El pagador de rendimientos a no residentes: una figura polémica", Impuestos, La Ley, 1.988, Tomo II, pág. 95.

[166] .- El art. 37 de la LGT, en su redacción anterior a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la misma, preceptuaba que: "*1. La Ley podrá declarar responsables de la deuda tributaria, junto a los sujetos pasivos, a otras personas, solidaria o subsidiariamente.*

2. Salvo precepto expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria (...) ".

C) VALORACION DEL MODELO DE TRIBUTACION DE LAS PERSONAS FISICAS NO RESIDENTES EN LA LEY 44/1978

El que acaba de describirse era el modelo de tributación por obligación real de contribuir contemplado en la Ley 44/1978 y en el Reglamento del IRPF de 1981. Sin embargo, entre los más destacados representantes de la doctrina jurídico-financiera, pronto devino general el parecer que el gravamen de las rentas obtenidas por los sujetos pasivos no residentes en territorio español era uno de los aspectos peor tratados por la Reforma tributaria de1978[167].

Los causas de este hecho deben buscarse, de un lado, en la particular coyuntura política en que tuvo lugar la Reforma 1977-78, que obligó al legislador a centrar su atención en cuestiones de orden interno. De otra parte, debe tenerse también en cuenta que las relaciones económicas de nuestro país con el exterior no habían alcanzado, en los años setenta, el volumen que llegaron a tener en la década de los ochenta.

El legislador centró, pues, sus esfuerzos en el tratamiento fiscal de las rentas obtenidas por las personas físicas residentes, en el marco del proceso de adaptación de nuestro sistema tributario a las necesidades político-económicas del momento. La consecuencia de todo ello fue que el modelo de fiscalidad de las rentas obtenidas por las personas físicas no residentes en nuestro país presentaba una serie de deficiencias que podían resumirse en los siguientes puntos[168]:

1.- La no previsión de un tratamiento fiscal específico para aquellas rentas, fundado en postulados propios, distintos de los previstos para las rentas obtenidas por residentes y acorde con sus peculiaridades.

Tratándose de contribuyentes con residencia habitual en nuestro país -cuya capacidad económica es conocida por la Administración fiscal española que les grava por la totalidad de su renta mundial-, parece apropiado adoptar disposiciones tendentes a personalizar el gravamen aplicando, además, una escala de tipos de carácter progresivo. En cambio, no sucede lo mismo en el caso de las personas físicas no residentes, cuya renta total y circunstancias personales son ignoradas por nuestra Administración tributaria.

2.- La extraterritorialidad. Como ya se ha señalado, con base en los arts. 4.1.b) de la Ley 44/1978 y 18 del Reglamento del IRPF de 1981, a las personas físicas no residentes en España, no sólo se las gravaba por los rendimientos o incrementos de patrimonio obtenidos en territorio español sino también por todo rendimiento que les hubiese sido satisfecho por una persona o entidad pública o privada residente en nuestro país. Y ello con independencia del lugar de obtención de la renta, lo que podía llegar a comportar una aplicación extraterritorial del Impuesto español.

3.- La descoordinación existente entre las disposiciones reguladoras de la tributación de las rentas obtenidas por personas físicas no residentes en nuestro país y las reguladoras del gravamen de las obtenidas por Entidades no residentes en el mismo.

4.- Por último, la traba que, para la agilidad de nuestras relaciones económicas

---

[167] .- En este sentido, ALBI IBAÑEZ, E., RODRIGUEZ ONDARZA, J.A. y RUBIO GUERRERO, J.J.: "Tributación de los no residentes (Aspectos internacionales del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas)", *op. cit.*, pág. 45; y DE JUAN PEÑALOSA, J.L.: "La Reforma Fiscal 77/78: Examen crítico de los aspectos internacionales de la Reforma", op. cit., pág. 69; y "Aspectos internacionales de la Reforma Fiscal 77/78: Un enfoque equivocado", *op. cit.*, pág. 1087.

[168] .- CARBAJO VASCO, D.: "El tratamiento de los no residentes en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, núm. 216, 1991, págs. 1176 a 1179.

internacionales, suponía que los no residentes en España, que obtuviesen rentas en nuestro país, tuvieran que esperar al final del período impositivo para satisfacer el Impuesto y, consiguientemente, para poder transferir al exterior los rendimientos que hubiesen obtenido en territorio español.

Las carencias que acaban de apuntarse, unidas a la decidida internacionalización de nuestra economía, favorecida por los cambios políticos acaecidos, suscitaron una creciente atención, por parte de nuestra legislación, hacia las cuestiones relativas a la fiscalidad internacional, así como un afán revisionista del régimen que la Ley 44/1978 había instaurado en sede de tributación de no residentes. Un primer paso, en este proceso de reforma y en sede de personas físicas[169], lo constituyó la publicación del Real Decreto-ley 24/1982, de 29 de diciembre, de Medidas Urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria[170]. Este Real Decreto-ley, en su art. 16[171], introdujo varias modificaciones[172] que, meses más tarde,

---

[169] .- A propósito de las personas jurídicas, los cambios en el régimen de tributación por obligación real establecido en la Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades, se habían iniciado con la Orden de 26 de febrero de 1979 (B.O.E. núm. 52, de 1 de marzo) por la que se desarrollaba la Sección II "*Rendimientos satisfechos a Entidades no residentes* " del Real Decreto 357/1979, de 20 de febrero (B.O.E. núm. 51, de 28 de febrero) regulador del sistema de retenciones a cuenta del Impuesto sobre Sociedades.

Esta orden autorizaba a las Entidades no residentes a declarar, autoliquidar e ingresar el Impuesto por cada rendimiento percibido -aplicando las correspondientes deducciones y bonificaciones- sin ulteriores obligaciones derivadas de las percepción de tales rendimientos en los siguientes casos:

a) Cuando, tratándose de intereses, tributen al tipo del 24 por 100.

b) En los casos en que fuesen de aplicación los coeficientes a que se refería el número undécimo de la Orden Ministerial que facultaba a los contribuyentes no residentes para declarar como rendimiento neto el 20 por 100 de las cantidades satisfechas por arrendamiento de películas y el 50 por 100 en los demás casos.

Aunque la Orden señalaba que la liquidación del Impuesto, tratándose de personas jurídicas no residentes, continuaría produciéndose "*de acuerdo con el régimen general* ", lo cierto es que se renunciaba a la aplicación de este régimen -basado en el cómputo de ingresos y gastos reales- señalándose unos tipos de gravamen del 6,60 y del 16,50 por 100 sobre los ingresos brutos, según la clase de rendimientos obtenidos.

[170] .- BOE de 31 de diciembre de 1982.

[171] .- "*1. Las personas o Entidades no residentes en territorio español que obtengan rendimientos sometidos a tributación por obligación real por los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas o sobre Sociedades, sin mediación de establecimiento permanente en territorio español, limitarán su tributación, a partir de 1 de enero de 1983, a la aplicación de los siguientes tipos efectivos sobre las cuantías íntegras devengadas:*

a) El 16 por 100, con carácter general.

b) El 10 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 a la 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 n), de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, en cuanto a su consideración como renta obtenida por la casa matriz sin mediación de establecimiento permanente.

c) El 7 por 100 cuando se trate de rendimientos derivados del arrendamiento o utilización derivados del arrendamiento español de películas y producciones cinematográficas para su explotación comercial o su utilización en campañas publicitarias ".

[172] .- Los cambios introducidos por el Real Decreto-Ley 24/1982 tuvieron su origen en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades. Así, la Disposición Adicional 1ª de la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas (B.O.E. de 9 de junio de 1982) determinó que la redacción original del núm. 2 del art. 23 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades debiera ser modificada y sustituida por la siguiente: *"Cuando se trate de rendimientos obtenidos por Sociedades extranjeras que operen en España, sin establecimiento permanente, se exigirá un impuesto definitivo del 24 por 100 sobre el importe de los rendimientos netos, salvo que el sujeto pasivo se acoja el régimen general. En el primer caso, el Ministerio de Hacienda podrá establecer reglamentariamente coeficientes de rendimiento neto, atendiendo a la naturaleza de los mismos".*

Consecuencia directa de las disposiciones de este precepto fue el régimen tributario establecido, por parte del Reglamento del IS de 1982, para las Entidades no residentes en España. Este régimen tributario se caracterizaba por las siguientes notas:

serían confirmadas y ampliadas por las disposiciones del art. 17 de la Ley 5/1983, de 29 de junio, de Medidas Urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria[173].

BIBLIOTECA VIRTUAL MIGUEL DE CERVANTES

- Las rentas pasaban a someterse a gravamen con total independencia unas de otras (art. 303).

- Los rendimientos netos se determinaban aplicando los coeficientes señalados por el Ministerio de Hacienda sobre el importe de los ingresos íntegros minorados, en su caso, por el importe de los sueldos y salarios satisfechos en España. A las actividades que no tuviesen señalado un coeficiente específico se les asignaría, con carácter general, el que fuese preciso para que su tributación se limitase a la aplicación del tipo de retención (art. 336).

- La imposibilidad de aplicar las normas sobre compensación de pérdidas (art. 338).

- El devengo del Impuesto pasaba a entenderse producido en el momento en el que fuesen exigibles los ingresos por la Entidad no residente en territorio español (art. 339).

- La cuota íntegra se determinaba aplicando el tipo de gravamen del 24 por 100 sobre el importe de los rendimientos netos. Del importe de la misma sólo podrían deducirse las retenciones efectivamente practicadas sobre los ingresos y las bonificaciones a que tuviese derecho el sujeto pasivo (art. 340.1 y 3).

[173] .- BOE núm. 155, de 30 de junio de 1983.

IV.- LEY 5/1983, DE 29 DE JUNIO, DE MEDIDAS URGENTES EN MATERIA PRESUPUESTARIA, FINANCIERA Y TRIBUTARIA

A) INTRODUCCION

La Ley 5/1983, de 29 de junio, profundizó en la línea, ya trazada por el Real Decreto-ley 24/1982, de distinguir dos formas de tributación por obligación real de contribuir: la de las rentas obtenidas, en nuestro país, por personas físicas no residentes, a través de un establecimiento permanente y la de las obtenidas por aquéllas sin mediación de establecimiento permanente. Como quiera que el modelo de tributación de las rentas obtenidas por personas físicas no residentes previsto por la Ley 18/1991 es, en buena medida, deudor del instaurado por la Ley 5/1983, nos limitaremos, en este punto de la exposición, a señalar los rasgos más sobresalientes de este último.

B) TRIBUTACION DE LAS RENTAS OBTENIDAS POR MEDIO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

En este caso, el hecho imponible aparecía constituido por la obtención, por parte de una persona física no residente en nuestro país, de rendimientos empresariales o profesionales imputables a un establecimiento permanente situado en territorio español[174]. Ni las Leyes 5/1983 y 44/1978, ni el Reglamento del I.R.P.F. de 1981 contenían ninguna disposición específica en punto a la forma de determinación de la base imponible para los rendimientos del establecimiento permanente de personas físicas.

Así pues, había que acudir a las normas generales de determinación de la base imponible relativas a los rendimientos derivados de las actividades empresariales o profesionales desarrolladas por personas físicas residentes. Con arreglo a estas normas, el establecimiento permanente debía tributar por el rendimiento neto derivado de sus actividades, resultado de minorar los rendimientos íntegros del mismo con los gastos necesarios para su obtención.

En el supuesto de la obtención de rentas por medio de establecimiento permanente, cabía la posibilidad de proceder a la compensación de pérdidas prevista en el art. 21 de la Ley 44/1978[175]. Por otra parte, en el gravamen de estos rendimientos, el período impositivo coincidía con el año natural, devengándose el Impuesto el 31 de diciembre de cada año**.** Hasta la entrada en vigor del Real Decreto-ley 24/1982, los rendimientos obtenidos en España por

---

[174] .- El art. 4.1.b) de la Ley 44/1978 establecía que quedaría sometida al IRPF, por obligación real, cualquier persona física que, no teniendo su residencia habitual en territorio español, obtuviese rendimientos e incrementos de patrimonio producidos en el mismo. Por su parte, el art. 19.a) del Reglamento del IRPF de 1981 determinaba que: "(...) *se consideran, en todo caso, rendimientos e incrementos o disminuciones patrimoniales producidos en territorio español:*

a) Los rendimientos de explotaciones económicas de toda índole obtenidos por un establecimiento permanente situado en territorio español perteneciente a una persona física.

Para la calificación de "establecimiento permanente" se estará a lo dispuesto en el Impuesto sobre Sociedades ".

[175] .- Según este precepto, si, de conformidad con las normas aplicables para la determinación de la base imponible ésta resultase negativa, su importe podía ser compensado, dentro de los cinco ejercicios siguientes y en la cuantía que el sujeto pasivo estimase conveniente, con: a) los rendimientos netos positivos que se obtuviesen en aquellos cinco ejercicios o b) con los incrementos de patrimonio que se pusiesen de manifiesto en el mismo ejercicio o en los cinco siguientes.

personas físicas no residentes a través de un establecimiento permanente se sumaban a las demás rentas que el no residente hubiese podido obtener, con independencia de aquél, durante el período impositivo. Pero, a partir de la entrada en vigor del referido Real Decreto-ley, aquellos rendimientos pasaron a tributar independientemente de las demás rentas que la persona física no residente pudiese obtener al margen del establecimiento permanente, si bien con arreglo a la escala de tipos de gravamen progresivos del art. 28 de la Ley 44/1978.

Determinada así la cuota íntegra, a los rendimientos obtenidos por personas físicas no residentes a través de establecimiento permanente, únicamente les eran de aplicación, según lo dispuesto por el art. 29, algunas de la deducciones previstas, en este precepto, para las rentas sujetas al Impuesto por obligación personal. Concretamente, y atendiendo al art. 29 *in fine* de a Ley 44/1978, en su redacción originaria[176], las personas físicas no residentes que operaban en España por medio de establecimiento permanente, sólo podían practicar, en su cuota íntegra, las siguientes deducciones: el 15% de las inversiones realizadas en la adquisición de valores públicos o privados de renta fija o variable con cotización calificada en Bolsa, con las condiciones establecidas en el párrafo 2º del art. 29.f de la Ley 44/1978[177]; el 15% de los donativos efectuados por el sujeto pasivo y el importe de las retenciones practicadas.

Con posterioridad, el art. 29 fue modificado por el art. 44 de la Ley 21/1986, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1987[178]. De conformidad con este precepto, las deducciones, tratándose de contribuyentes por obligación real con establecimiento permanente, se limitaban a la derivada de la suscripción de valores de renta variable, siempre que cotizasen en Bolsas españolas, y al importe de las retenciones y pagos a cuenta.

Por otra parte, y a diferencia de lo que sucedía con el representante de la persona física no residente que operaba en nuestro país sin establecimiento permanente, el representante del no residente que lo hacía a través del mismo sólo incurría en responsabilidad personal, respecto de la deuda tributaria, si hubiese mediado provisión de fondos (art. 163 del Reglamento del IRPF de 1981). En cuanto al alcance de esta responsabilidad, dado que nada se decía al respecto y teniendo en cuenta las previsiones del art. 37.2 de la LGT *("Salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria")*, se llegaba a la conclusión de que se trataba de una responsabilidad de esta naturaleza.

La comprobación preferente fue, en principio, un procedimiento previsto, únicamente, para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Con él, se trataba de conjugar la agilidad que requieren las transacciones internacionacionales con la necesaria veracidad de las declaraciones presentadas por los contribuyentes.

No obstante, la Orden de 26 de mayo de 1986[179], en cuya virtud se ampliaron los supuestos de comprobación preferente establecidos en anteriores disposiciones para las rentas obtenidas sin establecimiento permanente, determinó, en su art. 19.1.c), que: "*Previamente a*

---

[176] .- "A los contribuyentes por obligación real no les serán de aplicación las deducciones contenidas en este artículo, salvo las previstas en el núm. 2 de la letra f) y las letras h) e i) del mismo ".

[177] .- A saber, que los referidos valores permanezcan en el patrimonio del adquirente durante un mínimo de 3 años a partir de la fecha de la adquisición y que el importe de la inversión no exceda del 25 por 100 de la base imponible.

[178] .- "En general, las deducciones contempladas en este artículo no serán de aplicación a los contribuyentes por obligación real, excepto cuando obtengan rendimientos por medio de establecimiento permanente en España, en cuyo caso les serán de aplicación las previstas en el apartado tres de la letra F) y en el apartado cuatro de la letra G) de este artículo ".

[179] .- BOE de 30 de mayo de 1986.

la transferencia al exterior de fondos originados por rendimientos o incrementos de patrimonio obtenidos por personas físicas o jurídicas no residentes en España, la Inspección de los Tributos deberá proceder a su comprobación, con carácter preferente, cuando las transferencias se refieran a: Desinversión o cancelación del expediente de inversión cuando se produzca el cese de actividades de un establecimiento permanente en España ".

C) TRIBUTACION DE LAS RENTAS OBTENIDAS SIN MEDIACION DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Tratándose de rentas obtenidas en España por personas físicas no residentes sin establecimiento permanente, el hecho imponible aparecía constituido por la obtención de rendimientos o incrementos de patrimonio no imputables a un establecimiento permanente situado en territorio español. La peculiaridad más notable de esta forma de gravamen era que la noción renta perdía su significado unitario -suma de los rendimientos e incrementos de patrimonio obtenidos por el sujeto pasivo durante el período impositivo- produciéndose el devengo del Impuesto por cada percepción aislada, total o parcial, de rendimientos e incrementos de patrimonio (art. 17.3 de la Ley 5/ 1983). Se acogía así, en sede de personas físicas no residentes, la fórmula decretada meses antes, para las entidades no residentes, por parte del art. 303 del Reglamento del IS de 1982[180].

Como regla general, la base imponible de los rendimientos obtenidos por las personas físicas no residentes que operaban en España sin establecimiento permanente estaba formada por el importe íntegro de cada uno de ellos, considerados por separado, con las excepciones previstas en el art. 17.2 de la Ley 5/1983[181]. En cambio, a los incrementos de patrimonio obtenidos por no residentes les eran de aplicación, según preceptuaba el art. 17.4 de la Ley 5/1983, las normas de cuantificación fijadas por la Ley 44/1978 para los obtenidos por obligación personal de contribuir. Por otra parte, en las rentas obtenidas por personas físicas no residentes sin establecimiento permanente, no cabía, por disposición del art. 17.5 de la Ley

---

[180] .- "Las rentas obtenidas en España por Entidades no residentes en territorio español, salvo que resulten imputables a un establecimiento permanente, se someterán a gravamen por este Impuesto con total separación unas de otras ".

[181] .- "*En los casos de prestaciones de servicios, asistencia técnica, gastos de instalación y montaje, derivados de contratos de ingeniería y, en general, de explotaciones económicas realizadas en España sin establecimiento permanente, el sujeto pasivo aplicará el tipo efectivo del 16 por 100 a la diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos de personal y aprovisionamiento de materiales incorporados a las obras o trabajos, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan* ".

Las condiciones a las que hacía referencia el art. 17.2 *in fine* de la Ley 5/1983 se detallaban en la Norma 4ª.1 de la Orden de 29 de julio de 1983, con arreglo a la cual: "*1. En los casos de prestaciones de servicios, asistencia técnica, obras de instalación y montaje derivados de contratos de ingeniería y, en general, de explotaciones económicas realizadas en España sin establecimiento permanente, el sujeto pasivo aplicará el tipo efectivo del 16 por 100 a la diferencia entre los ingresos íntegros y las siguientes partidas:*

a) Sueldos, salarios y cargas sociales del personal desplazado a España, o contratado en territorio español, empleado directamente en las actividades productoras de ingresos, siempre que se justifique o garantice debidamente, en la forma establecida en el artículo 56 del Reglamento General de Recaudación, el ingreso de las retenciones y pagos relativos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes a los rendimientos del trabajo personal 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 los derechos arancelarios.

c) Aprovisionamientos realizados en territorio español de materiales para su incorporación definitiva a las obras o trabajos realizados en territorio español, siempre que las facturas o documentos análogos hayan sido expedidos con los requisitos formales exigidos a efectos del Impuesto General sobre Tráfico de Empresas y conste en ellos los impuestos indirectos estatales repercutidos ".

5/1983, la compensación de pérdidas[182]. A las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, con excepción de los incrementos de patrimonio, dejó de aplicárseles, a partir de enero de 1983, la escala de tipos de gravamen progresivos del art. 28 de la Ley 44/1978. Estos rendimientos pasaron a tributar por unos tipos de gravamen de carácter proporcional[183], conocidos como tipos efectivos.

Esta denominación se derivaba del hecho que estos tipos se aplicaban sobre las cuantías íntegras devengadas de cada una de las clases de rendimientos, con la salvedad, ya apuntada, de las "*prestaciones de servicios, asistencia técnica, gastos de instalación y montaje derivados de contratos de ingeniería y, en general, de explotaciones económicas realizadas en España sin establecimiento permanente* ". En estos rendimientos, el tipo de gravamen se aplicaba a "*la diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos de personal y de aprovisionamiento de materiales incorporados a las obras o trabajos* (...)".

A consecuencia del establecimiento, por la Ley 5/1983, del sistema de tributación separada por cada devengo, total o parcial, de renta obtenida sin establecimiento permanente, la retención sobre estos rendimientos perdió su carácter de obligación a cuenta de un Impuesto cuyo devengo se producirá en un futuro. En la obligación real sin establecimiento permanente, las nociones de retención a cuenta y tributación definitiva acabaron equiparándose.

---

[182] .- No obstante, en relación con los incrementos y disminuciones de patrimonio, CAZORLA PRIETO sostenía que "*al separarse los incrementos de patrimonio del sistema del devengo separado propio de los rendimientos, es aplicable a aquéllos la compensación de las disminuciones patrimoniales que procedan conforme a las reglas generales del Impuesto* ". CAZORLA PRIETO, L.M.: "Tributación de las operaciones bursátiles realizadas por no residentes", en *"Estudios sobre tributación bursátil"*, Civitas, Madrid, 1987, pág. 189.

En el mismo sentido, GONZALEZ POVEDA entendía que la redacción de los núms. 1, 3 y 4 de la Ley 5/1983 permitía sostener que la tributación separada únicamente regía para los rendimientos obtenidos por las personas físicas no residentes sin mediación de establecimiento permanente y no para los incrementos de patrimonio. "*En consecuencia* -concluía- *de la literalidad del art. 17 de la Ley 5/1983, nada impide que en un período impositivo se compensen incrementos y pérdidas de patrimonio. Lo que no se puede aplicar en dos períodos distintos es la compensación de pérdidas, por prohibirlo expresamente el núm. 5 del art. 17 tan desafortunadamente redactado* ". GONZALEZ POVEDA, V.: "Tributación de no residentes", *op. cit.*, pág. 293.

Frente a esta tesis, PEREZ RODILLA estimaba que, aunque era cierto que la Ley 5/1983 enunciaba el principio de tributación separada únicamente para los rendimientos, en la citada Ley no se hacía ninguna referencia al período impositivo cuya definición sería necesaria para poder determinar los posibles incrementos y disminuciones patrimoniales susceptibles de compensación entre sí. Además, la Ley 5/1983 sólo hablaba literalmente de incrementos de patrimonio, no de incrementos y disminuciones patrimoniales, ni de alteraciones patrimoniales que sería necesario definir dentro de un hipotético período impositivo, a efectos de su posible compensación. PEREZ RODILLA, G.: "Régimen fiscal de los incrementos de patrimonio obtenidos por no residentes", Impuestos, La Ley, 1988, Tomo I, pág. 138.

[183] .- De conformidad con los arts. 16.1 del Real Decreto-Ley 24/1982, de 29 de diciembre de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria y 17.Uno de la Ley 5/1983, existía un tipo general de gravamen del 16 por 100 aplicable a los rendimientos del trabajo personal, del capital mobiliario e inmobiliario y de las actividades empresariales, profesionales, artísticas y deportivas.

Junto a este tipo general se preveían:

- Un tipo del 10 por 100, tratándose de importes satisfechos por Sociedades españolas vinculadas a su Sociedad matriz o dominante, en contraprestación de los servicios de apoyo a la gestión recibidos, en tanto figuren establecidos contractualmente y se correspondan con la utilización efectiva de dichos servicios. El mismo tipo se aplicaba en relación con los gastos generales imputados del art. 13,n) de la Ley 61/1978, con base en su consideración como renta obtenida por la casa matriz sin mediación de establecimiento permanente.

- Un tipo del 7 por 100, cuando se trate de rendimientos derivados del arrendamiento o utilización en territorio español de películas y producciones cinematográficas para su explotación comercial o su utilización en campañas publicitarias.

Todos estos tipos fueron objeto de modificación al alza a través de las sucesivas Leyes de Presupuestos y, cuando éstas no se aprobaban antes del 31 de diciembre del año de referencia, mediante Decretos-Leyes de Medidas Urgentes.

Por lo que respecta a la cuantía de las retenciones, debía acudirse a los tipos establecidos en el art. 16 del Real Decreto-ley 24/1982, de 29 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria[184]. Estos tipos fueron incrementándose en las sucesivas Leyes de Presupuestos Generales del Estado al compás de los incrementos experimentados por los tipos efectivos de gravamen previstos para las distintas clases de rendimientos.

En cuanto a las deducciones practicables, la redacción originaria del art. 29 de la Ley 44/1978 no distinguía entre las rentas obtenidas por medio de establecimiento permanente y las percibidas sin el concurso del mismo. Ahora bien, en la redacción dada a aquel precepto por el art. 44 de la Ley 21/1986, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1987[185], no se contemplaba la posibilidad que el no residente sin establecimiento permanente pudiese practicar deducción alguna, ni siquiera el importe de las retenciones[186].

Sin embargo, el art. 85 de la Ley 37/1988, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1989[187], añadió un nuevo párrafo al art. 29 de la Ley 44/1978. De conformidad con el mismo, "(...) *si durante el ejercicio, el sujeto pasivo pasase a tributar por obligación real, tendría derecho a la devolución del exceso de las retenciones practicadas sobre los rendimientos del trabajo personal, respecto del porcentaje establecido con carácter único y definitivo para esta categoría de rendimientos, cuando sean obtenidos por personas físicas no residentes* ".

La Orden de 29 de julio de 1983, por la que se dictaron normas sobre declaración de las rentas obtenidas sin establecimiento permanente[188],unificó el régimen de declaraciones de los no residentes. Con arreglo a esta Orden, las personas físicas y Entidades no residentes estaban obligadas a presentar una declaración, según el Modelo 210 que se adjuntaba, por cada rendimiento obtenido sin mediación de establecimiento permanente que se sujetase a un tipo efectivo distinto[189].

---

[184] .- BOE de 31 de diciembre de 1982.

[185] .- BOE de 24 de diciembre de 1986.

[186] .- Esta disposición, aunque suscitó las críticas de la doctrina, volvió a ser reiterada por el art. 91 de la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1988 (BOE de 24 de diciembre de 1987).

[187] .- BOE de 29 de diciembre de 1988.

[188] .- BOE de 13 de agosto de 1983.

[189] .- A pesar de que la regla general era la de presentar una declaración por cada rendimiento sometido a un tipo efectivo distinto, la Dirección General de Tributos, en su Resolución de 17 de febrero de 1984 (BOE de 9 de marzo de 1984), autorizó la presentación de declaraciones globales trimestrales en los siguientes supuestos:

1.- Tratándose de personas o Entidades que hubiesen de satisfacer dividendos o intereses a sujetos pasivos por obligación real del IRPF, siempre que no se tratase de establecimientos permanentes, cuando tuviesen lugar las siguientes circunstancias:

a) Que se tratara de rendimientos de títulos con cotización calificada en Bolsas españolas o de empréstitos emitidos en mercados extranjeros.

b) Que el pagador de los rendimientos asumiese la condición de representante de los no residentes y se comprometiese a realizar el ingreso del Impuesto correspondiente.

c) Que se transfiriese al exterior el importe neto resultante de la deducción del Impuesto a satisfacer del íntegro devengado.

Estas declaraciones debían presentarse trimestralmente en los plazos establecidos para el ingreso de las retenciones, cumplimentando un Modelo 210 por cada uno de los países con los que existiese convenio de doble imposición y otro por el conjunto de países o situaciones en que no resultase aplicable convenio alguno.

2.- Caso de los Bancos y Cajas de Ahorro con funciones delegadas del Banco de España que actuasen como gestores o depositarios de valores españoles cotizados o negociados en Bolsa, poseídos por personas o Entidades no residentes y no afectos patrimonialmente a establecimientos permanentes. Estos Bancos y Cajas de Ahorros tenían la consideración de representantes de los no residentes titulares de tales valores.

Aparte de estos dos supuestos, para los que no era precisa solicitud, no podían presentarse

La declaración debía presentarse en la Delegación de Hacienda del domicilio fiscal del representante[190], con anterioridad a la solicitud de transferencia de fondos al exterior. El plazo fijado para proceder a la presentación era de 25 días naturales, contados a partir de la fecha en que resultasen exigibles los ingresos por la persona o Entidad no residente en nuestro territorio, o de la fecha del cobro, si ésta fuese anterior[191].

A partir de enero de 1983, la responsabilidad del representante de las personas físicas no residentes que operaban en España sin establecimiento permanente pasó a existir en todo caso, hubiese o no mediado provisión de fondos, adquiriendo, además, el carácter de solidaria[192]. Esta responsabilidad se concretaba a las cuotas derivadas de los rendimientos, no de los incrementos de patrimonio, obtenidos en nuestro país por aquellas personas, sin que cupiese extenderla a los demás posibles elementos integrantes de la deuda tributaria enumerados en el art. 58.2 de la LGT[193]. En el régimen de la Ley 44/1978, el pagador de rendimientos a no residentes no tenía ningún tipo de responsabilidad en el caso de impago de la deuda tributaria por parte del no residente. Su única obligación era la de retener, tratándose de rendimientos en los que existiese tal obligación.

Esta situación cambió tras la promulgación de la Ley 5/1983, cuyo art. 17.3, tras preceptuar que los no residentes que operaban en España sin establecimiento permanente tributarían separadamente por cada devengo de renta, señalaba que esta tributación se haría "*a través del representante designado al efecto* ***o, en su defecto, del pagador*** *"*. Por su parte, el párrafo 2º del art. 17.3 determinaba que el pagador de rendimientos a no residentes, al igual que el representante, respondía solidariamente del ingreso de las cuotas relativas a los rendimientos cuya gestión, a efectos fiscales, tuviese encomendada o hubiese asumido.

En relación con las posibles diferencias entre la responsabilidad del representante y la del pagador de rendimientos al no residente, CARMONA FERNANDEZ sostenía que el representante formalmente designado, no el que tomase voluntariamente esta condición, se convertía en responsable solidario de primer grado. En cambio, el pagador sólo devendría responsable solidario, y de segundo grado, si, efectivamente, hubiese asumido la gestión, a efectos fiscales, del rendimiento o rendimientos[194]. No obstante, GONZALEZ POVEDA[195]

---

declaraciones globales sin autorización previa de la Dirección General de Tributos (Norma Tercera.1ª).

[190] .- Párrafo 2º de la Norma 6ª.2 de la Orden de 29 de junio de 1983.

[191] .- Sin embargo, el párrafo 2º del núm. 2 de la Norma 1ª de la Orden de 29 de julio de 1983 contenía una excepción, según la cual, cuando transcurridos los 25 días naturales a los que se refería el párrafo 1º, no se hubiese obtenido la autorización administrativa del contrato u operación generadores de la renta, el plazo se computaría desde la fecha en que se obtuviese tal autorización, siempre que no existiese paralización del expediente -tramitado por la Dirección General de Transacciones con el Exterior- por causas atribuibles a los administrados.

[192] .- En efecto, el art. 16.4 del Real Decreto-ley 24/1982, ratificado por el art. 17.3 de la Ley 5/1983 decretaba que: *"Los sujetos pasivos no residentes a los que se refiere el presente artículo (es decir, aquéllos que obtuviesen rentas sin mediación de establecimiento permanente) tributarán (...) a través del representante designado al efecto o, en su defecto, del pagador.*

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

[193] .- Art. 58.2 LGT, en su redacción anterior a la reforma llevada a cabo por Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la LGT: "*En su caso, también formarán parte de la deuda tributaria :*

a) Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, ya sean a favor del Tesoro o de otros entes públicos.

b) El interés de demora, que será el básico del Banco de España, vigente al tiempo de practicarse la liquidación.

c) El recargo por aplazamiento o prórroga.

d) El recargo de apremio.

e) Las sanciones pecuniarias ".

[194] .- El propio CARMONA lleva a cabo una clasificación de las situaciones en las que podía encontrarse el

advertía que si la responsabilidad del pagador sólo era exigible cuando el mismo asumiese la gestión del rendimiento, se corría el riesgo de que nunca aceptase voluntariamente esta responsabilidad, con lo cual, el precepto quedaría vacío de sentido.

Antes de su transferencia al exterior, determinadas rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente eran objeto de comprobación preferente por parte de la Administración, al objeto de verificar la correcta liquidación del Impuesto por parte del no residente. El catálogo de estas rentas se vio sucesivamente ampliado desde la introducción de este procedimiento por parte del art. 344 del Reglamento del IS hasta su enumeración definitiva por el art. 19.1 de la Orden de 26 de mayo de 1986[196], en cuya virtud, quedaban sometidos el procedimiento de comprobación preferente:. los rendimientos comprendidos en el art. 17.2 de la Ley 5/1983, a saber: prestaciones de servicios, asistencia técnica, gastos de instalación y montaje derivados de contratos de ingeniería y, en general, de explotaciones económicas realizadas en España sin establecimiento permanente;

. los incrementos de patrimonio;

. los rendimientos respecto de los cuales se invocase su no sujeción, exención o aplicación de tipos efectivos inferiores al establecido con carácter general, siempre que la transferencia al exterior superase la cifra de diez millones de pesetas o, cuando siendo inferior, el declarante no aportase justificación suficiente de su pretensión y

. las operaciones en las que se produjesen discrepancias o se apreciasen reparos sobre la aplicación de un convenio de doble imposición.

Por lo que respecta a la tramitación del procedimiento, el art. 19.3 de la Orden de 26 de mayo de 1986 determinaba que, transcurridos tres días a partir de la presentación por el representante del no residente de la declaración correspondiente a las rentas a comprobar, se daría traslado de la misma, sin realizar ingreso alguno, al Inspector-jefe, quien adoptaría las medidas oportunas para el inicio de las actuaciones de comprobación. En el plazo de un mes, a contar desde el cuarto día en que hubiese tenido lugar la presentación de la declaración, la Administración, si estimaba la declaración correcta, debía emitir informe; si discrepaba de la misma debía incoar las actas que procediesen, las cuales se tramitaban con arreglo a lo dispuesto en el Reglamento General de la Inspección de los Tributos[197].

Eran órganos encargados de llevar a cabo las actuaciones de comprobación

---

pagador de rendimientos al no residente:

- Representante de éste, designado expresamente. En este caso, resultaría responsable solidario de primer grado dado que coincidirían en la misma persona ambas figuras jurídicas.

- Responsable solidario de segundo grado cuando, en defecto de representante designado formalmente, hubiese asumido la gestión, a efectos fiscales, de los rendimientos que satisficiese al no residente.

- Puro retenedor indirecto del impuesto personal, si no apareciese como representante ni asumiese la gestión fiscal de los rendimientos abonados y sólo si éstos fueran susceptibles de retención. CARMONA FERNANDEZ, N.: "El pagador de rendimientos a no residentes: una figura polémica", *op. cit* ., págs. 96 a 98.

[195] .- GONZALEZ POVEDA, V.: "Tributación de no residentes", 2ª edición, La Ley, Madrid, 1989, pág. 334.

[196] .- BOE de 30 de mayo de 1986. Con anterioridad a esta disposición, desarrolladora del Reglamento General de la Inspección de los Tributos en el ámbito de competencias de la Dirección General de la Inspección Financiera y Tributaria, la Norma 3ª de la Orden de 29 de julio de 1983 ya había procedido a ampliar, con efectos tanto para personas jurídicas como físicas, los primitivos supuestos contenidos en el art. 344 del Reglamento del IS de 1982.

[197] .- A propósito del procedimiento de comprobación preferente, CARMONA FERNANDEZ señalaba que, aun resultando de una gran practicidad por cuanto permitía agilizar al máximo las verificaciones fiscales requeridas por las transferencias al exterior de las rentas obtenidas por no residentes, se trataba de un procedimiento plagado de singularidades. En efecto, adolecía de evidentes deficiencias de encaje en las coordenadas generales del procedimiento inspector, en particular, en lo referente a las actas que debían incoarse en el caso que la Administración discrepase con la calificación "propuesta" por el interesado. CARMONA FERNANDEZ, N.: "El pagador de rendimientos a no residentes: una figura polémica", *op. cit* ., págs. 118 y 119.

preferente[198]:

1.- la Unidad de Inspección designada por el Inspector Regional para comprobar, en el ámbito de las Delegaciones de Hacienda, las transacciones de capitales y rentas efectuadas por personas y entidades no residentes, y

2.- la Unidad de Fiscalidad Internacional, en los siguientes casos: a) transferencias al exterior de capitales y rentas satisfechos por personas o entidades incluidas en el ámbito de la competencia de la Oficina Nacional de Inspección, con excepción de las incluidas en el ámbito de la Dependencia de la Oficina Nacional de Inspección de Barcelona; b) cuando se tratase de empresas que realizasen actividades comprendidas en la Ley 21/1974, de 27 de junio, sobre investigación y explotación de hidrocarburos y c) cuando así lo acordase el Director General de Inspección, atendiendo a la importancia y complejidad de las transacciones.

D) VALORACION DEL TRATAMIENTO FISCAL DE LAS RENTAS OBTENIDAS POR PERSONAS FISICAS NO RESIDENTES EN LA LEY 5/1983

La Ley 5/1983, de 29 de junio, supuso el punto de arranque de un nuevo tratamiento de las rentas obtenidas por no residentes en España, basado en la distinción entre las percibidas por medio de establecimiento permanente y las obtenidas sin el concurso del mismo. De conformidad con este sistema de gravamen, las rentas obtenidas por medio de establecimiento permanente continuaban tributando con arreglo al régimen previsto por la Ley 44/1978.

En cambio, era en el régimen de tributación de las rentas obtenidas sin establecimiento permanente donde se introdujeron las principales innovaciones: tributación operación por operación, devengo instantáneo del Impuesto, objetividad del mismo y tipo de gravamen proporcional. Merced a estas novedades, la nueva regulación era, según opinión unánime de la doctrina, mucho más adecuada a las características de aquellas rentas que la contenida en la Ley 44/1978.

Sin embargo, las previsiones de la Ley 5/1983 no constituyeron la solución a todas las cuestiones planteadas. En este sentido, pueden señalarse como principales deficiencias del sistema de tributación de las rentas obtenidas por las personas físicas no residentes institutido por la Ley 5/1983[199], las siguientes: El régimen de la Ley 5/1983 no acabó de sustituir al de la Ley 44/1978 sino que más bien se superpuso al mismo. Además, con posterioridad a la promulgación de la Ley 5/1983, comenzaron a sucederse disposiciones particulares[200],

---

[198] .- Instrucción 5ª de la Circular de 27 de octubre de 1986.

[199] .- CARBAJO VASCO, D.: "El tratamiento de los no residentes en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *op. cit.*, págs. 1180 y 1181.

[200] .- Además de las ya mencionadas Ordenes de 6 de junio de 1983, de 29 de julio de 1983 y de 26 de mayo de 1986; de las Resoluciones de la Dirección General de Tributos de 17 de febrero de 1984, sobre presentación de declaraciones globales respecto de rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente por no residentes, de 4 de marzo de 1986, sobre presentación de declaraciones respecto de rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente por no residentes, y de 21 de julio de 1986 sobre la misma cuestión; y de la Circular de 27 de octubre de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, sobre actuaciones de comprobación preferente, varias fueron las disposiciones normativas que, tras la promulgación de la Ley 5/1983, incidieron en el tratamiento tributario de las personas físicas no residentes. Entre tales disposiciones cabe destacar las siguientes:

- Orden de 3 de febrero de 1987, sobre valores emitidos por Organismos Internacionales (B.O.E, de 9 de febrero).

dictadas al margen del modelo general, con la finalidad de hacer frente a problemas específicos. Estas dos circunstancias dieron lugar a que el conjunto normativo regulador del gravamen de las rentas obtenidas por no residentes en nuestro país tuviese un carácter disperso, con los consiguientes problemas de descoordinación entre sus elementos integrantes.

Persistían problemas como el de la posible aplicación extraterritorial de nuestro IRPF. En efecto, en virtud de las previsiones del art. 4.1.b) de la Ley 44/1978, que seguía vigente, susbsistía como criterio de sujeción al IRPF, por obligación real, el del pago de rendimientos a una persona física no residente por parte de una persona o entidad pública o privada residente en territorio español.

Continuaban existiendo diferencias entre el tratamiento fiscal dispensado a las rentas obtenidas por personas físicas no residentes y el previsto para las obtenidas por entidades no residentes[201].

- Orden de 25 de mayo de 1987, sobre inversiones españolas en el extranjero (B.O.E. de 12 de junio).

- Orden de 10 de mayo de 1988 sobre cobros y pagos exteriores relacionados con exportaciones (B.O.E. de 19 de mayo).

- Real Decreto-Ley 1/1989, de 22 de marzo, por el que se regulaba el tratamiento tributario de los derechos de suscripción y de las Letras del Tesoro para no residentes (B.O.E. de 23 de marzo).

- Real Decreto-Ley 5/1989, de 7 de julio, sobre medidas financieras y fiscales urgentes (B.O.E de 8 de julio).

- Real Decreto-Ley 7/1989, de 29 de diciembre, sobre medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria (B.O.E. de 30 de diciembre de 1989 y de 10 de enero de 1990).

- Real Decreto-Ley 5/1990, de 20 de diciembre, de Medidas Fiscales Urgentes (B.O.E. de 21 y 28 de diciembre de 1990).

- Las sucesivas Leyes de Presupuestos Generales del Estado.

[201] .- Estas diferencias, según MAROTO SAEZ, se plasmaban en los siguientes puntos:

1.- Rentas no sujetas.

2.- El alcance del criterio de la utilización, que no era el mismo para los sujetos pasivos personas físicas que para los sujetos pasivos personas jurídicas.

3.- Incrementos de patrimonio.

4.- Las deducciones a practicar en la cuota de los establecimientos permanentes constituidos en España por personas físicas o jurídicas residentes en el extranjero.

Por otra parte, se fue haciendo cada vez más patente la necesidad de que el sistema fiscal español se adaptase al creciente número de transacciones entre residentes y no residentes, así como a la nueva situación que habría de derivarse de la libre circulación de capitales y de la creación de un Mercado Unico Europeo.

BIBLIOTECA VIRTUAL MIGUEL DE CERVANTES

5.- Por último, existían también diferencias en punto al cese en la actividad de un establecimiento permanente y al de la residencia de una persona física. MAROTO SAEZ, A.: "Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Sociedades. Diferencias para una reflexión en tributación de no residentes", Impuestos, La Ley, Tomo II/1991, págs. 69 a 80.

PARTE TERCERA

TRIBUTACION DE LAS PERSONAS FISICAS NO RESIDENTES EN ESPAÑA

BIBLIOTECA VIRTUAL MIGUEL DE CERVANTES

I.- OBJETIVOS DE LA LEY 18/1991, DE 6 DE JUNIO, EN MATERIA DE TRIBUTACION DE NO RESIDENTES

El profundo interés que las cuestiones relativas a la fiscalidad internacional despertaron en los distintos sectores implicados en la reforma de la imposición sobre la renta de las personas físicas se advierte tanto en el *"Informe sobre la reforma de la imposición personal sobre la Renta y el Patrimonio"* de 1990[202] como en las Exposiciones de Motivos del Proyecto de Ley del IRPF de 1990[203] y de la Ley 18/1991, de 6 de junio, reguladora del Impuesto[204].

Así, el "*Informe* " del Ministerio de Economía y Hacienda subrayó que una de las fuerzas impulsoras de la propuesta de reforma del IRPF que se propugnaba era, precisamente, el proceso de construcción de un Mercado Unico europeo, con la consiguiente libertad de circulación de factores productivos[205]. En el mismo sentido se pronunciaron las Exposiciones de Motivos del Proyecto del IRPF de 1990 y de la Ley 18/ 1991, al afirmar que "*la reforma de la imposición personal se inscribe en el marco de un proceso de consenso social, con vistas a la integración de la economía española en el Mercado Unico de 1993* ". Para ello, se pretendía adaptar nuestro IRPF "*a las necesidades que el tiempo, los cambios sociales y el entorno internacional imponen* ".

Al objeto de alcanzar estas finalidades, el "*Informe* " de 1990[206]entendía que era necesario:

1.- Eliminar fenómenos de extraterritorialidad, acomodando nuestra normativa y, en particular, el concepto fiscal de residente a las orientaciones de la OCDE, de manera que "*al clásico criterio de los 183 días se añadirán los de residencia familiar o centro de intereses,*

---

[202] .- MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA: "Informe sobre la reforma de la imposición personal sobre la renta y el patrimonio", Madrid, junio 1990.

[203] .- Boletín Oficial de las Cortes Generales núm. 34-1, de 4 de agosto de 1990.

[204] .- BOE de 7 de junio de 1991.

[205] .- MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA: "Informe sobre la reforma de la imposición personal sobre la Renta y el Patrimonio", *op. cit.*, pág. 12.

En efecto, con la firma, el 17 de febrero de 1985, del Acta Unica Europea, los Estados integrantes de la CEE se comprometieron a lograr, con la fecha límite del 31 de diciembre de 1992, la plena integración de los mercados de capitales y de los servicios financieros en todo el territorio de la Comunidad. La libertad de movimientos de capitales, que conllevaba la supresión de los controles de cambios y la posibilidad que los residentes de los distintos Estados miembros de la Unión Europea realizasen transacciones entre sí, sin necesidad de contar con autorización administrativa, se incorporó al Derecho Comunitario derivado por medio de la Directiva 88/361, de 24 de junio de 1988 (DOCE, L 178, de 8 de julio de 1988) liberalizadora de la circulación de capitales.

El art. 6.1 de esta Directiva fijaba, como fecha de entrada en vigor de la misma, a más tardar la del 1 de julio de 1990. No obstante, el art. 6.2 autorizaba a España, Irlanda, Grecia y Portugal a "*mantener temporalmente restricciones a los movimientos de capitales enumerados en el Anexo IV, en las condiciones y plazos previstos en este Anexo"*, lo que suponía conceder a estos países, con el fin de proteger sus sistemas monetarios considerados más débiles, un período suplementario que culminó el 31 de diciembre de 1992.

Por otra parte, el párrafo 2º del mismo art. 6.2 prevé que, si antes de la expiración de este período suplementario, la República Portuguesa o la República Helénica considerasen que no están en condiciones de proceder a la liberalización de los movimientos de capitales enumerados en las listas III y IV del Anexo IV, la Comisión, sobre la base de un examen de la situación económica y financiera del Estado que lo solicite, *"propondrá al Consejo una prórroga del plazo fijado para la liberalización de todos o de un parte de los movimientos de capitales de que se trate" que "no podrá ser superior a tres años"*.

[206] .- MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA: "Informe sobre la Reforma de la imposición personal sobre la Renta y el Patrimonio", *op. cit* ., págs. 51 y 52.

como determinantes de la sujeción por obligación personal ". Por su parte, las Exposiciones de Motivos del Proyecto del IRPF de 1990 y de la Ley 18/1991 destacaron, como uno de los principales aspectos de la Reforma, el establecimiento de una noción de residencia habitual que permitiese atraer hacia la tributación por obligación personal a personas que, con la formulación que se derogaba, habían escapado al ámbito del Impuesto, a pesar de ser auténticos residentes.

2.- Tener en cuenta la creciente internacionalización de las relaciones económicas, adaptando la legislación española a los previsibles efectos del Mercado Unico y a la proliferación de "*paraísos fiscales* ". Para ello, el "*Informe* " entendía que era aconsejable "*exonerar de tributación los intereses y ganancias de capital procedentes de bienes muebles obtenidos en España por residentes en otros países miembros de la C.E.E* ", gracias a lo cual, "*se mantendrían los flujos inversores extranjeros sin interferencias fiscales* "[207].

Junto a estas motivaciones, relacionadas con el contenido de la tributación de las rentas obtenidas por no residentes en España, puede apuntarse otra, de índole formal: el deseo de dotar a las normas reguladoras de aquel gravamen de una adecuada sistemática. Frente a la dispersión normativa característica de la regulación posterior a la Ley 5/1983, se aspiró a aunar, en unos pocos preceptos, todas las disposiciones aplicables a las rentas obtenidas por personas físicas no residentes que no fuesen, a su vez, residentes en alguno de los países con los que el nuestro tuviese suscrito Convenio de doble imposición[208].

BIBLIOTECA VIRTUAL
MIGUEL DE CERVANTES

[207] .- Esta exoneración se llevó a cabo por parte del art. 2º.3.3 del Real Decreto-ley 5/1990, de 20 de diciembre, de Medidas Fiscales Urgentes (BOE de 21 y 28 de diciembre de 1990). Las previsiones contenidas en este precepto fueron reproducidas por el art. 17.1 del Proyecto del IRPF de 1990 y su homónimo de la Ley 18/1991, cuya Exposición de Motivos estimaba que uno de los principales aspectos de la Reforma era "*el nuevo tratamiento dado a los intereses e incrementos de patrimonio resultantes de bienes muebles cuya titularidad se ostenta por no residentes, en un horizonte comunitario de libre circulación de capitales* ".

[208] .- En este sentido, el art. 16.1 de la Ley 18/1991 determina que: "Los sujetos pasivos por obligación real de contribuir estarán sometidos al Impuesto en los términos previstos en este Capítulo, sin perjuicio de lo dispuesto en los Tratados y Convenios Internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno ".

II.- AMBITO ESPACIAL DE APLICACION DEL REGIMEN DE TRIBUTACION DE LAS RENTAS OBTENIDAS POR PERSONAS FISICAS NO RESIDENTES EN LA LEY 18/1991, DE 6 DE JUNIO

A) EL TERRITORIO ESPAÑOL

El art. 3.1 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF determina que:

"*El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se aplicará en todo el territorio español* ".

Este precepto, fiel trasunto del inciso primero del art. 21 de la LGT[209],no precisa cuáles son los límites geográficos del territorio español, a los efectos de la aplicación de nuestro IRPF. Por lo tanto, a la hora de determinar cuál es el espacio físico en el que el Estado español despliega su soberanía fiscal, deberá acudirse, en primer lugar, a las disposiciones y doctrina propias del Derecho internacional público[210].

Según la doctrina internacionalista, cabe distinguir, en nuestro territorio, dos categorías de espacios: aquéllos sobre los que el Estado español ostenta un señorío pleno y exclusivo y aquéllos sobre los que únicamente ejercita competencias particulares. Dentro de la primera categoría se incluyen: la superficie terrestre[211], las aguas interiores[212], el mar territorial[213] y el espacio aéreo suprayacente[214]. Por su parte, los territorios sobre los que el

---

[209] .- Art. 21 LGT: "Las normas tributarias obligarán en el territorio nacional ".

[210] .- Comentando este extremo, SOPENA GIL indica que este reenvío a otras disciplinas es lo que, sin duda, ha determinado la escasa atención que los estudiosos del Derecho Financiero y Tributario han prestado a la delimitación del territorio en el que las leyes fiscales despliegan su eficacia. SOPENA GIL, J.: "La eficacia de las leyes tributarias en el espacio" en *"Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma"* (Libro-homenaje al Profesor Dr. D. Fernando SAINZ DE BUJANDA) vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, pág. 326.

En el mismo sentido se manifiesta DE LUIS para quien el tema de la eficacia en el espacio de las leyes fiscales "no es un problema específico del Derecho tributario; es el problema general de la eficacia espacial de las normas, de la definición del ámbito territorial dentro del cual el Estado puede exigir su cumplimiento ". DE LUIS, F.: "La aplicación en el espacio de las normas tributarias" (Revisión de los artículos 21 y 22 de la LGT), Crónica Tributaria núm. 50/1984, pág. 96.

[211] .- La superficie terrestre comprende la España peninsular -cuyas fronteras con Francia, Portugal, Gibraltar y Andorra se encuentran descritas en diversos acuerdos recogidos por DIEZ DE VELASCO en sus "Instituciones de Derecho Internacional público", Tomo I, novena edición, Tecnos, Madrid, 1993, págs. 326 y 327-, las Islas Baleares, las Islas Canarias y los enclaves de Ceuta y Melilla.

[212] .- En relación con las aguas interiores, a las que el art. 5 núm. 1 de la Convención de Ginebra sobre el mar territorial de 29 de abril 1958 define como "*las aguas situadas en el interior de la línea de base del mar territorial* ", el Estado ribereño ejercerá sus competencias, en principio, sin limitaciones, al igual que lo hace sobre su superficie terrestre. Dentro de la categoría de aguas interiores se comprenden los puertos, los lagos, los ríos no internacionales, las radas que no formen parte del mar territorial y las bahías cuyas costas pertenezcan a un solo Estado, siempre que la distancia entre las líneas de bajamar de los puntos naturales de entrada de una bahía no exceda de veinticuatro millas. *Ibídem*, págs. 292 y 293.

[213] .- España, siguiendo una tendencia mundialmente generalizada, ha reglamentado su mar territorial por medio de la Ley 10/1977, de 4 de enero (BOE de 8 de enero de 1977) y lo ha hecho con arreglo a los siguientes términos: A) "*La soberanía del Estado español se extiende fuera de su territorio y de sus aguas interiores al mar territorial adyacente a sus costas* ". Esta soberanía se ejerce "*sobre la columna de agua, el lecho, el subsuelo y los recursos de ese mar* (...)" (art. 1º). B) *"El límite interior viene determinado por la línea de bajamar escorada y, en su caso, por las líneas de base rectas que sean establecidas por el Gobierno"* (art. 2º). C) Respecto al *límite exterior* "*estará determinado por una línea trazada de modo que los puntos que la*

Estado español ejercita competencias particulares aparecen constituidos por la Plataforma Continental y la Zona Económica Exclusiva[215].

Estos son los límites geográficos del territorio español desde el punto de vista del Derecho internacional público. Se impone ahora regresar al ámbito tributario al objeto de fijar el espacio en el que la Ley reguladora del IRPF despliega su eficacia.

Atendiendo a lo dispuesto por los arts. 21 de la LGT y 3.1 de la Ley 18/1991, del IRPF, se llega a la conclusión de que la soberanía fiscal del Estado español se extiende, indiscutiblemente, a su superficie terrestre, aguas interiores, mar territorial y espacio aéreo suprayacente, zonas sobre las que, como ya se ha señalado, ostenta un señorío pleno y exclusivo. Estas previsiones, trasladadas al ámbito del IRPF, determinan que las disposiciones de la Ley 18/1991 -y, dentro de ellas, las que regulan el régimen tributario de las rentas obtenidas por no residentes- sean de aplicación en las mencionadas zonas, sin perjuicio de lo establecido por los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio

---

constituyen se encuentren a una distancia de doce millas náuticas de los puntos más próximos de las líneas de base " (art. 3º). D) "*La delimitación del mar territorial respecto a los países vecinos y a aquéllos que se encuentren frente a las costas españolas se hará o bien por medio de Tratados o, a falta de éstos, no se extenderá más allá de un línea media determinada de forma tal que todos sus puntos sean equidistantes de los puntos más próximos de las líneas de base a partir de las cuales se mide la anchura del mar territorial de cada uno de dichos países, trazadas de conformidad con el Derecho Internacional* " (art. 4º).

Con anterioridad a la Ley 10/1977, era posible distinguir entre mar territorial y zona contigua dado que aquél tenía una anchura de 6 millas y la zona de vigilancia aduanera alcanzaba las 12 millas por lo que era posible hacer referencia a una zona adyacente al mar territorial que recibía la denominación de *zona contigua* y tenía una anchura de 6 millas. No obstante, en la actualidad en que el mar territorial tiene una anchura de 12 millas, ambas zonas se confunden y, por lo tanto, puede afirmarse que, en nuestras aguas, no existe zona contigua.

[214] .- A propósito del espacio aéreo, el art. 1º de la Convención de Chicago de 7 de diciembre de 1944 establece que "los Estados contratantes reconocen que cada uno de los Estados tiene la soberanía completa y exclusiva sobre el espacio aéreo situado encima de su territorio ". El espacio aéreo es, a su vez, definido en el art. 2º de la referida Convención al disponer que "a los fines de la presente Convención, se entiende por territorio de un Estado las regiones terrestres y las aguas territoriales adyacentes sometidas a su soberanía, jurisdicción, protección o mandato de dicho Estado".

[215] .- La Plataforma Continental y la Zona Económica Exclusiva son dos instituciones que, en principio, recaen sobre un mismo espacio físico -el de las 200 millas marinas- en el que los Estados ribereños pretenden ejercer derechos de soberanía, motivo por el cual se ha planteado la cuestión de la unidad o dualidad de ambas instituciones. DIEZ DE VELASCO entiende que se está en presencia de dos instituciones distintas entre las que es posible señalar las siguientes diferencias:

A) El concepto de Plataforma Continental está, en líneas generales, bien definido y codificado desde la Convención de Ginebra de 1958. El de Zona Económica Exclusiva se ha ido abriendo camino pero quedan aún muchos problemas por resolver en lo relativo a la delimitación de los derechos del Estado ribereño y de terceros Estados.

B) Los derechos del Estado ribereño sobre la Plataforma Continental a los efectos de exploración y explotación de los recursos están claramente reconocidos como "*derechos de soberanía* " y tienen el carácter de "*exclusivos* " (art. 2, núm. 1 y 2 de la Convención sobre Plataforma Continental de 1958). En cambio, el carácter de exclusividad de todos los derechos sobre la Zona Económica Exclusiva dista bastante de ser reconocido sin discusión.

C) La tendencia respecto a la Plataforma Continental es la de ampliarla hasta "*el borde exterior del margen continental* " en vista de la reivindicaciones de los países de Plataforma amplia. En la Zona Económica, por el contrario, la regla de las 200 millas se configuró, en el seno de los trabajos de la III Conferencia del Derecho del Mar de 1982, como distancia máxima.

D) Los derechos del Estado ribereño sobre la Zona Económica Exclusiva se refieren a los recursos del lecho, subsuelo del mar y aguas suprayacentes, mientras que los relativos a la Plataforma Continental se extienden solamente al "*lecho y subsuelo de las zonas submarinas* ", es decir, no afectan a la condición jurídica de las aguas suprayacentes ni a la del espacio aéreo situado sobre estas aguas. DIEZ DE VELASCO, M.: "Instituciones de Derecho internacional público", *op. cit* ., pág. 406.

Económico, así como por los Tratados y Convenios Internacionales que pasen a formar parte de nuestro ordenamiento interno (arts. 3º y 4º de la Ley 18/1991).

Resta ahora por determinar, a los efectos de la aplicación del IRPF, hasta qué punto la soberanía fiscal del Estado español se extiende a la Plataforma Continental y a la Zona Económica Exclusiva, zonas éstas en las que únicamente ejercita competencias particulares.

En relación con la Plataforma Continental, la Convención de Ginebra de 29 de abril de 1958, aun reconociendo al Estado ribereño unos derechos generales de soberanía de carácter exclusivo a los efectos de explotación y exploración de los recursos naturales (art. 2º) así como unos derechos específicos de "*mantener y hacer funcionar (...) las instalaciones y otros dispositivos necesarios para explorarla y para explotar sus recursos naturales* (...)" (art. 5.2), no se refiere, en ningún momento, a la soberanía fiscal que el Estado ribereño puede ejercer sobre su Plataforma Continental[216]. Por consiguiente, las pretensiones fiscales de los distintos Estados sobre esta zona deberán manifestarse bien unilateralmente[217] bien a través de los convenios de doble imposición que puedan suscribir con otros países. En éstos, a la hora de definir el ámbito territorial de su eficacia, deberá hacerse mención expresa de las zonas marítimas sobre las que los Estados contratantes podrán ejercer su soberanía fiscal[218].

Por lo que respecta a España, y ciñéndonos a las normas reguladoras de la imposición personal sobre la renta de las personas físicas, el art. 3.1 de la Ley 18/1991 se limita a determinar que el espacio geográfico en el que aquella Ley despliega sus efectos aparece constituido por el territorio español. Este precepto no menciona, pues, de manera expresa, a la Plataforma Continental ni para incluirla ni para excluirla del territorio español, a diferencia de lo que sucede en leyes como la reguladora del *Einkommensteuer* alemán[219].

No obstante, el art. 2.1 de la Ley 43/1995 del IS, tras señalar que éste se aplicará en todo el territorio español, preceptúa que:

> "*A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, el territorio español comprende también aquellas zonas adyacentes a las aguas territoriales sobre las que España pueda ejercer los derechos que le correspondan, referentes al suelo y subsuelo marino, aguas suprayacentes, y a sus recursos naturales, de acuerdo con la legislación interna española y el Derecho internacional* ".

---

[216] .- En el mismo sentido se pronuncian los arts. 76 a 85 de la *"Convención de las Naciones Unidas sobre el Derecho del Mar"* de 7 de octubre de 1982.

[217] .- Tal es el caso, como advierte GONZALEZ POVEDA, de Francia y del Reino Unido. Así, el art. 15 de la Ley francesa de 30 de diciembre de 1968 dispuso que, en materia aduanera, la Plataforma Continental pasaría a considerarse como una nueva parte del territorio aduanero previsto en el art. 1 del Código de Aduanas. Así pues, y por aplicación de la legislación fiscal, debía considerarse a los productos extraídos de la Plataforma Continental como si lo hubiesen sido del territorio metropolitano. Las consecuencias prácticas de esta norma fueron que los productos derivados de la explotación de la Plataforma Continental pasaron a integrar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades y que las operaciones realizadas sobre la Plataforma Continental francesa quedaron sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por su parte, en el Reino Unido, la *Continental Shelf Act* de 1964 extendió la jurisdicción fiscal a la áreas de la Plataforma Continental atribuidas a Gran Bretaña por la Convención de Ginebra de 1958, de forma que todas las personas que realizan trabajos de investigación y explotación en la Plataforma se hallan sometidas a los impuestos británicos. GONZALEZ POVEDA, V.: "Tributación de no residentes", *op. cit* ., págs. 8 y 9.

[218] .- En este sentido, tanto el *"Modelo de Convenio de doble imposición sobre la Renta y el Patrimonio* " de 1977 como el de 1992 dejan a la negociación entre los Estados contratantes la tarea de fijar el alcance territorial de los distintos Convenios. Esta actuación es consecuencia del carácter de borrador de futuras Convenciones del "*Modelo* " de la OCDE.

[219] .- La *EstG* (Ley alemana del Impuesto sobre la renta) de 7 de septiembre de 1990 incluye dentro del territorio de aplicación del Impuesto a la Plataforma Continental, cuando en ella se realicen actividades de investigación o explotación de recursos naturales del subsuelo marino (carbón, petróleo y minerales, en general). GONZALEZ POVEDA, V.: "El sistema tributario alemán", CISS Fiscalidad Internacional.

Con base en la necesaria coordinación que debe existir entre el IRPF y el IS, entendemos que la definición de territorio español contenida en la Ley 43/1995, del IS, que incluye a la Plataforma Continental, es plenamente aplicable al ámbito del IRPF. Por lo tanto, con carácter general, quedarán sometidos al IRPF español los rendimientos provenientes de actividades desempeñadas en la Plataforma Continental española por personas físicas residentes y no residentes en nuestro país.

Por lo que respecta a la Zona Económica Exclusiva, con anterioridad a la promulgación de la Ley 43/1995, del IS, su regulación interna aparecía únicamente contemplada en la Ley 15/1978, de 20 de febrero[220].

En esta Ley, cuando se aludía a las competencias del Estado español sobre esta Zona no se hacía ninguna referencia a su soberanía fiscal sobre la misma[221].

Sin embargo, tras la promulgación de la Ley 43/1995, del IS, la situación cambió. En efecto, con base en lo dispuesto en el párrafo segundo del art. 2.1 de este texto legal[222], así como en la necesaria coordinación que es deseable que exista entre la regulación del IRPF y del IS, entendemos que la expresión territorio español del art. 2.1 de la Ley 18/1991 incluye, además de la Plataforma Continental, a la Zona Económica Exclusiva.

B) REGIMENES ESPECIALES POR RAZON DEL TERRITORIO

El art. 3 de la Ley 18/1991, tras preceptuar, en su núm. 1, que el IRPF se aplicará en todo el territorio español, determina, en su núm. 2, que:

> *"Lo dispuesto en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio Económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra"*[223].

Nuestro propósito, en el presente epígrafe, es el de examinar la repercusión que los regímenes tributarios forales del País Vasco y de Navarra así como el régimen especial de las Islas Canarias tienen en el sistema de tributación de las rentas obtenidas por personas físicas no residentes.

---

[220] .- BOE de 23 de febrero de 1978.

[221] .- De conformidad con lo preceptuado por el art. 1.1 de la Ley 15/1978, en la Zona Económica Exclusiva, el Estado español "*tiene derechos soberanos a los efectos de la exploración y la explotación de los recursos naturales del lecho y del subsuelo marinos y de las aguas suprayacentes* ". Estos derechos se manifiestan, atendiendo a lo preceptuado por el art. 1.2, en: "*a) El derecho exclusivo sobre los recursos naturales de la zona. b) La competencia de reglamentar la conservación, exploración y explotación de tales recursos, para lo que se cuidará la preservación del medio marino. c) La jurisdicción exclusiva para hacer cumplir las disposiciones pertinentes; y d) cualesquiera otras competencias que el Gobierno establezca de conformidad con el Derecho internacional* ".

Por otra parte, la Disposición Final Primera de la Ley 15/1978 contiene una limitación espacial al ámbito de aplicación de la misma cuando determina que lo previsto por esta Ley "*se limitará a las costas españolas del Océano Atlántico, incluido el mar Cantábrico, peninsulares e insulares* ", facultándose al Gobierno para acordar su extensión a otras costas españolas.

[222] .- "(...) el territorio español comprende también aquellas zonas adyacentes a las aguas territoriales sobre las que España pueda ejercer los derechos que le correspondan, referentes al suelo y subsuelo marino, aguas suprayacentes, y a sus recursos naturales, de acuerdo con la legislación española y el Derecho internacional ".

[223] .- Como es sabido, las especialidades de los regímenes tributarios forales obedecen, fundamentalmente, a razones históricas. Su apoyo positivo actual se halla en la Disposición Adicional 1ª de la Constitución de 1978: "*La Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales* ". Fundándose en lo previsto en esta Disposición, se fijaron las bases para el mantenimiento, en Navarra y Alava, y el restablecimiento, en Guipúzcoa y Vizcaya, de los regímenes económico financieros especiales conocidos como de Convenio y de Concierto económico.

1.- El Concierto Económico con el País Vasco

De la conjunción de los arts. 7 y 9 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo[224], por la que se aprobó el Concierto Económico con el País Vasco[225], se desprenden las siguientes ideas:

- Las personas físicas con residencia habitual en el territorio del País Vasco deberán tributar "*por la totalidad de la renta que obtengan con independencia del lugar donde se hubiese producido y cualquiera que sea la residencia del pagador* ". En este caso, estas personas serán gravadas por la Diputación Foral competente por razón del territorio: Vizcaya, Alava o Guipúzcoa.

- Las personas físicas que, residiendo en el extranjero, conserven la condición política de vascos[226] tributarán en la respectiva Diputación Foral "*por los rendimientos e incrementos de patrimonio producidos en territorio español* ".

- En cambio, tratándose de no residentes en el territorio español que obtengan rendimientos o incrementos de patrimonio en el País Vasco, el IRPF correspondiente a tales rentas será exigido por la Administración del Estado.

En las disposiciones reguladoras del IRPF de las tres Diputaciones Forales vascas[227] se contempla, junto a la obligación personal, una obligación real de contribuir. Esta grava los rendimientos e incrementos de patrimonio obtenidos en el País Vasco por personas físicas no residentes en territorio español que, conservando la condición política de vascos, hubiesen tenido su última vecindad administrativa en alguno de los Tres Territorios Históricos.

---

[224] .- BOE de 28 de mayo de 1981.

[225] .- Art. 7 de la Ley 12/1981: "*1. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con el carácter de tributo concertado de normativa autónoma se exigirá por la Diputación Foral competente por razón de territorio cuando el sujeto pasivo tenga su residencia habitual en el País Vasco.*

2. Se entenderá que las personas físicas tienen su residencia habitual en el País Vasco cuando permanezcan en su territorio por más de ciento ochenta y tres días durante el año natural.

A estos efectos, no se tendrán en cuenta las ausencias del indicado territorio cuando, por las circunstancias en que se realicen, pueda inducirse que aquéllas no tendrán una duración superior a tres años .

3. En el supuesto de que los miembros integrantes de una unidad familiar tuvieran domicilios o residencias distintas, se entenderá competente la Administración que corresponda a la residencia del marido, padre o, en su defecto, la madre ".

Por su parte, el art. 9 de la Ley 12/1981 determina que: "*1. El Impuesto será exigido por la Administración del Estado cuando se trate de rendimientos o incrementos de patrimonio obtenidos en el País Vasco por personas no residentes en territorio español.*

2. No obstante, la exacción del Impuesto corresponderá a las Diputaciones Forales cuando el pereceptor de los rendimientos o incrementos antes mencionados sea un residente en el extranjero que conserve la condición política de vasco con arreglo al artículo séptimo del Estatuto de Autonomía ".

[226] .- Art. 7º de la L.O. 3/1979, de 18 de diciembre, del Estatuto de Autonomía para el País Vasco: "*1. A los efectos del presente Estatuto tendrán la condición política de vascos quienes tengan la vecindad administrativa, de acuerdo con las leyes generales del Estado, en cualquiera de los municipios integrados en el territorio de la Comunidad Autónoma.*

2. Los residentes en el extranjero, así como sus descendientes, si así lo solicitaren, gozarán de idénticos derechos políticos que los residentes en el País Vasco, si hubieran tenido su última vecindad administrativa en Euskadi, siempre que conserven la nacionalidad española ".

[227] .- La legislación básica del IRPF vizcaíno está constituida por la Norma Foral 7/1991, de 27 de noviembre (Boletín Oficial de Vizcaya núm. 288, de 16 de diciembre) desarrollada por el Decreto Foral 20/1992, de 10 de marzo (Boletín Oficial de Vizcaya núm. 66, de 20 de marzo), que aprueba el Reglamento del impuesto. En Alava, el IRPF se rige por la Norma Foral 24/1991, de 11 de diciembre (B.O.T.H.A. núm. 147, de 20 de diciembre) y por el Decreto Foral 154/1992, de 10 de marzo (B.O.T.H.A. núm. 29, de 11 de marzo). Las disposiciones del IRPF guipuzcoano aparecen recogidas en la Norma Foral 13/1991, de 27 de diciembre (Boletín Oficial de Guipúzcoa núm. 8, de 14 de enero de 1992; texto corregido Boletín Oficial de Guipúzcoa núm. 40, de 28 de febrero), desarrollada por el Decreto Foral 21/1992, de 25 de febrero (Boletín Oficial de Guipúzcoa núm. 45, de 6 de marzo).

La regulación de la obligación real de contribuir prevista en las tres Normas Forales es similar a la contemplada en los arts. 16 a 22 de la Ley 18/1991, si bien en aquellas Normas únicamente se toman en consideración las rentas obtenidas en el territorio del País Vasco[228]. Por otra parte, la regulación contenida en aquellas Normas Forales se entiende sin perjuicio de los Convenios de doble imposición suscritos por España, que tienen vigencia, salvo mención expresa en contrario, en todo el territorio español[229].

2.- El régimen de Convenio con la Comunidad Foral de Navarra

De lo establecido en los arts. 8 de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, reguladora del vigente Convenio Económico con el País Vasco[230] y 4 de la Ley Foral 6/1992, de 14 de mayo, del IRPF[231] que reproduce las previsiones del art. 8º del Convenio, pueden extraerse idénticas conclusiones a las ya examinadas para el País Vasco. A saber:

- Las personas físicas con residencia habitual en Navarra así como aquéllas que, sin tener su residencia habitual en territorio navarro, formen parte de una unidad familiar que tribute en la Comunidad Foral[232] serán gravadas, por parte de la Diputación Foral de Navarra,

---

[228] .- No obstante, debe tenerse en cuenta que en determinadas materias enumeradas en el art. 7.5 del Concierto de 1981 (regularización o actualización de balances, planes especiales y coeficientes máximos de amortización, determinación y valoración de los signos, índices o módulos del régimen de estimación objetiva singular, modelos y plazos de presentación de las declaraciones-autoliquidaciones, deducciones por donativos) "*las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio* " el régimen tributario aplicable a las mismas.

[229] .- Así lo determina el art. 4º de las tres Normas Forales vascas: "Lo previsto en el artículo anterior se entenderá sin perjuicio del sometimiento del Sistema Tributario del Territorio Histórico a los Tratados y Convenios internacionales firmados y ratificados por el Estado español, o a los que éste se adhiera ".

[230] .- Art. 8º de la Ley 28/1990: "*1. Corresponde a la Comunidad Foral la exacción del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los sujetos pasivos que tengan su residencia habitual en Navarra.*

Asimismo, corresponderá a la Comunidad Foral la exacción del Impuesto de los residentes en el extranjero que conserven la condición política de navarros con arreglo al art. 5º de la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra.

2. Se entenderá que las personas físicas tienen su residencia habitual en Navarra cuando permanezcan en su territorio por más de ciento ochenta y tres días durante el año natural. En los supuestos en los que el período impositivo no coincida con el año natural, se considerará que se cumple tal condición cuando la permanencia en Navarra exceda de la mitad del citado período impositivo.

3. Cuando las personas físicas constituyan una unidad familiar y no opten por la tributación individual, corresponderá a Navarra la exacción del Impuesto cuando residan en territorio navarro el cónyuge varón, o el padre o la madre si no existiera matrimonio o hubiese separación judicial o, en defecto de los mismos, todos los miembros de la unidad familiar ".

De conformidad con el art. 5º.2 de la L.O. de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de 1982: "Los españoles residentes en el extranjero que hayan tenido en Navarra su última vecindad administrativa, tendrán idénticos derechos políticos que los residentes en Navarra. Gozarán, asimismo, de estos derechos sus descendientes inscritos como españoles que lo soliciten en la forma que determine la legislación del Estado".

[231] .- Boletín Oficial de Navarra de 25 de mayo de 1992.

[232] .- En relación con las unidades familiares que tributan a la Comunidad Foral, el art. 4.3 de la propia Ley Foral del IRPF determina que "*corresponde a la Comunidad Foral la exacción del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los siguientes sujetos pasivos:*

3. Cuando las personas físicas constituyan una unidad familiar, conforme a lo establecido en el art. 83 de esta Ley Foral, y opten por la tributación conjunta, corresponderá a la Comunidad Foral la exacción del Impuesto de todas ellas cuando resida en territorio navarro el cónyuge varón, o el padre o la madre si no existiera matrimonio o hubiese separación judicial ".

Por su parte, el art. 83 de la Ley Foral de 1992 preceptúa que, a los efectos de este Impuesto, "*son unidades familiares:*

"por la totalidad de la renta que obtengan con independencia del lugar donde se hubiese producido y cualquiera que sea la residencia del pagador " (art. 12.3 de la Ley Foral del IRPF de 1992).

- Las personas físicas que, residiendo en el extranjero, conserven la condición política de navarros, por haber tenido en Navarra su última vecindad administrativa, serán gravadas, por la Diputación Foral, *"por los rendimientos e incrementos de patrimonio producidos en territorio español (...)"* (art. 12.4 de la Ley Foral 6/1992, del IRPF). Estos sujetos pasivos deberán nombrar "*una persona física o jurídica con domicilio en España para que les represente ante la Hacienda Pública de Navarra en relación con sus obligaciones por este Impuesto. Tal designación habrá de acreditarse ante el Departamento de Economía y Hacienda en el plazo de dos meses a partir de la fecha de la misma* ".

- Por lo que respecta a los no residentes en territorio español, que no teniendo la condición política de navarros, obtengan rendimientos o incrementos de patrimonio en Navarra, el IRPF correspondiente a estas rentas será exigido por la Administración del Estado.

C) REPERCUSION DE LOS TRATADOS Y CONVENIOS INTERNACIONALES SUSCRITOS POR ESPAÑA

1.- Caracterización general de los Tratados internacionales

La progresiva importancia que los Tratados internacionales han ido adquiriendo en el Derecho fiscal ha determinado varias consecuencias. Una de estas consecuencias es la de que el ámbito de aplicación de los impuestos establecidos por los distintos Estados puede quedar limitado no solo por la propia Ley que los crea, sino también por las disposiciones contenidas en los Tratados y Convenios internacionales concertados entre los Estados.

En este sentido, la Ley 18/1991, tras señalar que el IRPF se aplicará en todo el territorio español sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio Económico, determina, en su art. 4º, que:

> "*Lo previsto en el artículo anterior se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los Tratados y Convenios Internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno* ".

Comentando este precepto, GONZALEZ POVEDA[233] señala que se trata de un reconocimiento expreso, en sede de Derecho tributario, de la primacía de las disposiciones contenidas en los Tratados suscritos por nuestro país respecto de las incluidas en nuestra ley interna. La doctrina internacionalista[234] considera que esta primacía aparece, indirecta pero inequívocamente, reconocida en el art. 96.1 *in fine* de la Constitución, cuando afirma que las disposiciones de los tratados "*sólo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho internacional* ". La misma opinión es sustentada por FERREIRO[235], para quien los Tratados

---

1º La integrada por los cónyuges no separados legalmente y, si los hubiere, los hijos menores de edad, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientes de éstos.

2º La formada por el padre o la madre y los hijos que reúnan los requisitos a que se refiere el apartado anterior.

Nadie podrá formar parte de dos unidades familiares al mismo tiempo ".

[233] .- GONZALEZ POVEDA, V.: "Tributación de no residentes", 2ª edición actualizada, *op. cit* ., pág. 16.

[234] .- Por todos, DIEZ DE VELASCO, M.: "Instituciones de Derecho Internacional Público", *op. cit* ., pág. 195.

[235] .- FERREIRO LAPATZA, J.J.: "Curso de Derecho financiero español", *op. cit.*, pág. 46.

internacionales, una vez publicados, pasan a formar parte del ordenamiento jurídico interno "*ocupando en él una posición de rango supralegal* ".

Frente a esta tesis, GARCIA DE ENTERRIA y TOMAS-RAMON FERNANDEZ[236] sostienen que, de lo previsto en el art. 96.1 CE, no cabe deducir que el Tratado sea jerárquicamente superior a la Ley[237], por cuanto las relaciones existentes entre los Tratados y las leyes internas no se rigen, al igual que sucede con las relaciones ley orgánica- ley ordinaria, por el principio de jerarquía sino por el de competencia. En el ámbito del Derecho financiero, el parecer de GARCIA DE ENTERRIA y de TOMAS-RAMON FERNANDEZ es compartido por BAENA AGUILAR[238].

De todos modos, con independencia de la postura que se mantenga en punto a si es el principio de competencia o el de jerarquía el rector de las relaciones ley interna-tratado internacional, lo indiscutible es que la normativa contenida en la Ley 18/1991, en materia de tributación de no residentes en España, únicamente se aplicará en defecto de Convenio internacional, salvo si existe una remisión de los propios Convenios a nuestra legislación interna. En este sentido, el art. 16.1 de la Ley 18/1991 determina que:

> "*Los sujetos pasivos por obligación real de contribuir estarán sometidos al Impuesto en los términos previstos en este Capítulo, sin perjuicio de lo dispuesto en los Tratados y Convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno* ".

Como ya se ha señalado en el epígrafe dedicado a la soberanía fiscal del Estado español, dos son los grupos de Tratados y convenios internacionales que pueden limitarla: los Tratados bilaterales y multilaterales suscritos por nuestro país que incluyan cláusulas de naturaleza fiscal y los Convenios de índole fiscal, entre los que destacan los Convenios para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio. A estos últimos pasamos a referirnos a continuación**.**

2.- Los Convenios de doble imposición sobre la renta y el patrimonio

Si se atiende a la definición de Tratado internacional contenida en el art. 2.1.a) de la *"Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados"* de 23 de mayo de 1969[239] se advierte la posibilidad de que éstos reciban otras denominaciones -acuerdo, pacto, carta, compromiso, convenio...- sin, por ello, perder su condición de Tratado. Por lo tanto, los Convenios para evitar la doble imposición, fuente normativa por excelencia del Derecho internacional tributario, deben tener la consideración de auténticos tratados en los que los Estados signatarios, al tiempo de recoger los métodos a emplear para evitar el fenómeno de la doble imposición[240], se ponen de acuerdo acerca de las rentas que cada uno de ellos puede

---

[236] .- GARCIA DE ENTERRIA, E. y FERNANDEZ, T.R.: "Curso de Derecho Administrativo", *op. cit* ., pág. 143.

[237] .- Así lo afirmaba expresamente el Anteproyecto de Constitución que fue, en este punto, modificado en el curso de la tramitación parlamentaria.

[238] .- BAENA AGUILAR, A.: "La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *op. cit.*, págs. 221 y 222.

[239] .- "Acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estado y regido por el Derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular ".

[240] .- Además de las finalidades que acaban de reseñarse, los Convenios de Doble Imposición desempeñan también las siguientes funciones: 1.- Son el único medio adecuado para evitar que los incentivos fiscales concedidos por los países en vías de desarrollo con vistas a atrer capitales procedentes del extranjero queden

gravar.

a) Efectos de los Convenios

a.1) En el tiempo

La vigencia de los Convenios de doble imposición como, en general, la de todos los Tratados internacionales, se desarrolla desde su entrada en vigor hasta su terminación. La fórmula empleada por los *"Modelos de Convenio"* de la OCDE de 1977 y 1992 para definir el comienzo de la eficacia temporal de los Convenios se incluye en su art. 29 y es la siguiente:

"1. *El presente Convenio será ratificado y los instrumentos de ratificación serán intercambiados en..... lo antes posible.*

El Convenio entrará en vigor a partir del intercambio de los instrumentos de ratificación y sus disposiciones se aplicarán:

(en el Estado A).....

(en el Estado B).....".

En todos los Convenios se fija expresamente la fecha de su entrada en vigor pudiendo efectuarse, con base en las eventuales previsiones de los mismos, la siguiente clasificación[241]:

- Entrada en vigor en el momento en el que se intercambian los instrumentos de ratificación[242].

- Entrada en vigor quince días después del intercambio de las ratificaciones[243].

- Entrada en vigor treinta días después de la fecha de intercambio de los Instrumentos de Ratificación[244] o un mes después[245].

- Entrada en vigor en una fecha fija[246].

Por lo que respecta a la fecha en que las disposiciones incluidas en los Convenios de doble imposición empiezan a surtir efectos, ésta varía de unos Convenios a otros[247]. Así,

---

anulados por la legislación fiscal de los otros Estados. 2.- Mejoran las relaciones fiscales entre los diferentes Estados al prever normas de asistencia administrativa recíproca y procedimientos amistosos para la resolución de conflictos. 3.- Estabilizan la fiscalidad respecto de los extranjeros, poniéndoles a cubierto de fluctuaciones legislativas, con lo cual las inversiones ganan en seguridad y claridad y 4.- facilitan la armonización de criterios entre países que reciben mutuas influencias en materia fiscal. BORRAS RODRIGUEZ, A.: "La doble imposición: problemas jurídico-internacionales", *op. cit* ., págs. 85 y 86.

[241] .- BORRAS RODRIGUEZ, A.: "Los convenios internacionales para evitar la doble imposición desde el punto de vista de la teoría general de los tratados internacionales", en *"Estudios de doble imposición internacional"*, *op. cit.*, pág. 54.

[242] .- Art. 29.2 del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América de 1990.

[243] .- Art. 28.2 del Convenio Hispano-Belga de 1970.

[244] .- Art. 30 del Convenio Hispano-Británico de 1975.

[245] .- Art. 29.2 del Convenio Hispano-Alemán de 1966.

[246] .- Art. 29.2 del Convenio entre España y la República de Austria de 1966: "El presente convenio entrará en vigor el 1 de enero del año siguiente a aquel en que se hayan intercambiado los Instrumentos de Ratificación, y sus disposiciones producirán efecto a partir de aquella fecha ".

[247] .- A propósito de este tema, los *"Comentarios"* a los arts. 29 y 30 de los *"Modelos de Convenio"* de 1977 y 1992 explican que no se ha previsto ninguna regla acerca de la fecha en la que las disposiciones de los mismos deberán comenzar a aplicarse o dejarán de hacerlo. Esta cuestión va a depender, en gran medida, de la legislación interna de los Estados Contratantes, por cuanto algunos de ellos liquidan el impuesto tomando en consideración la renta adquirida en el año en curso, otros lo hacen teniendo en cuenta la renta correspondiente al año anterior mientras que en otros el ejercicio fiscal y el ejercicio civil son diferentes.

Además, en algunos Convenios, la fecha prevista para el inicio o cese de su vigencia es distinta para los impuestos percibidos por retención en la fuente y para los liquidados mediante declaración. "Comentarios al Modelo de Convenio de doble imposición sobre la renta y el patrimonio", en O.C.D.E.: "Modelo de Convenio de doble imposición sobre la renta y el patrimonio 1977", *op. cit* ., pág. *: "Modelo de Convenio de doble imposición sobre la renta y el patrimonio 1977", *op. cit* ., pág. 250 y "*Commentaires sur les articles du modèle*

mientras que en algunos de ellos nada se dice al respecto[248], lo que da lugar a que sus previsiones no tengan efecto retroactivo, en otros se determina expresamente que sus disposiciones, o al menos algunas de ellas, sí que tendrán aquel efecto[249]. Un caso especial lo constituyó el Convenio Hispano-Británico de 1975, que no entró en vigor al mismo tiempo para ambos Estados a consecuencia de la diferencia de fecha de inicio del año fiscal: el 6 de abril en el Reino Unido y el 1 de enero en España[250].

Generalmente, los Convenios no estipulan la fecha en la que dejarán de surtir efectos, determinándose que permanecerán en vigor en tanto no se denuncien por una de las partes contratantes en la forma establecida en el propio Convenio. En este sentido, el art. 30 de los *"Modelos de Convenio"* de la OCDE de 1977 y 1992 acogen la siguiente fórmula:

> "*El presente Convenio permanecerá en vigor mientras no se denuncie por uno de los Estados Contratantes. Cualquiera de los Estados Contratantes puede denunciar el Convenio por vía diplomática, comunicándolo al menos con seis meses de antelación a la terminación de cada año civil posterior al año..... En tal caso, el Convenio dejará de aplicarse:*
> *(en el Estado A).....*
> *(en el Estado B).....".*

La denuncia del Convenio es un derecho reconocido, individualmente, a cada Estado parte como salvaguarda de su soberanía. Pero, como ponen de manifiesto los *"Comentarios a los Modelos de Convenio de doble imposición"* de 1977 y 1992[251], el artículo relativo a la denuncia establece, como medida para que los Convenios permanezcan en vigor, al menos, durante un cierto tiempo, que el preaviso para denunciarlos sólo pueda ejercitarse a partir de un determinado año que debe fijarse de común acuerdo. Los Estados contratantes pueden

---

de la Convention " en O.C.D.E.: "*Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune* 1992", *op. cit* ., pág. 257.

[248] .- Art. 29.2 del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América de 1990: "*El Convenio entrará en vigor a partir del intercambio de los Instrumentos de Ratificación y sus disposiciones surtirán efectos:*

a) En el caso de los impuestos exigidos con arreglo al artículo 10 (dividendos), artículo 11 (intereses) y artículo 12 (cánones), respecto de las cantidades pagadas o acreditadas a partir del día primero del segundo mes siguiente a la fecha en que el convenio entre en vigor.

b) En el caso de otras formas de imposición respecto de los períodos impositivos iniciados a partir del día siguiente al primero de enero siguiente a la fecha en que el Convenio entre en vigor ".

[249] .- Art. 32.2 del Convenio entre España y Francia de 1973: "El Convenio entrará en vigor a partir del intercambio de los instrumentos de Ratificación y sus disposiciones se aplicarán por primera vez:

b) Respecto a los demás impuestos sobre la renta, a los que graven las rentas relativas al año civil durante el que ha tenido lugar el intercambio de los Instrumentos de Ratificación o a los ejercicios cerrados en dicho año".

[250] .- Art. 30.2 del Convenio entre España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte de 1975: *"El presente Convenio entrará en vigor el trigésimo día subsiguiente a la fecha en que se intercambien los instrumentos de Ratificación y sus disposiciones se aplicarán:*

a) En el Reino Unido.

i) respecto al Impuesto sobre la Renta y al Impuesto sobre Ganancias de Capital, a partir del ejercicio fiscal que empiece el día seis de abril del año natural en que el presente Convenio entre en vigor, o después; ii) en cuanto al Impuesto sobre Sociedades, a partir del ejercicio fiscal que empiece el día 1 de abril del año natural en que el presente Convenio entre en vigor, o más tarde.

b) En España:

En lo relativo al impuesto español, a partir del ejercicio que empiece el día 1 de enero del año natural en que el presente convenio entre en vigor, o con posterioridad ".

[251] .- "Comentarios al Modelo de Convenio de doble imposición sobre la renta y el patrimonio", en O.C.D.E.: "Modelo de Convenio de doble imposición sobre la renta y el patrimonio 1977", *op. cit* ., pág. 250; y "*Commentaries sur les articles du modèle de la Convention* ", en O.C.D.E.: "*Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune* 1992", *op. cit* ., pág. 257.

decidir cuál será el primer año en el que puede producirse el preaviso[252] o también, si lo desean, acordar no fijar ningún año[253].

a.2) En el espacio

El art. 29 de la *"Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados"* de 1969 determina que "*un Tratado será obligatorio para cada una de las partes por lo que respecta a la totalidad de su territorio, salvo que una intención diferente se desprenda de él o conste de otro modo* ". Ni el *"Modelo de Convenio"* de 1977 ni el de 1992 contienen una determinación exacta del espacio geográfico en el que se extiende la obligatoriedad de los Convenios de doble imposición. No obstante, en todos los Convenios se fija, aunque con distinta precisión, el ámbito espacial en el que producirán sus efectos[254].

a.3) Respecto de las personas

Los Convenios de doble imposición acostumbran a principiar determinando a qué personas son aplicables, al igual que lo hace el art. 1 de los *"Modelos de Convenio"* de 1977 y 1992, en cuya virtud:

"*El presente Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados*

BIBLIOTECA VIRTUAL

[252] .- Art. 31 del Convenio Hispano-Danés de 1972: "El presente Convenio permanecerá en vigor mientras no sea denunciado por cualquiera de los Estados contratantes. Cualquiera de los Estados contratantes puede denunciar el Convenio, por vía diplomática, comunicándolo, al menos con seis meses de antelación a la terminación de cualquier año natural posterior a 1975 ".

[253] .- Art. 30 del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América de 1990: "El presente Convenio permanecerá en vigor en tanto no se denuncie por cualquiera de los Estados contratantes. Cualquiera de los Estados contratantes podrá denunciar el Convenio por vía diplomática mediante notificación de denuncia con al menos seis meses de antelación a la terminación de cualquier año civil posterior a un período de cinco años, contados desde la fecha de entrada en vigor del Convenio ".

[254] .- Así, por lo que respecta a los Convenios suscritos por nuestro país, el art. 3.1.a) del Convenio Hispano-Marroquí de 1978 determina que: "*1. A los efectos del presente Convenio, a menos que del contexto se infiera una interpretación diferente:*

a) El término "España" significa el Reino de España y el término "Marruecos" significa el Reino de Marruecos ".

Por su parte, en el Convenio entre el Estado español y el Japón de 1974, los párrafos a) y b) del art. 3.1 del mismo determinan que: "*En el presente Convenio, a menos que de su texto se infiera una interpretación diferente:*

(a) el término "el Japón", cuando se emplea en sentido geográfico, significa todo el territorio en el cual se aplican las leyes relativas a los impuestos japoneses; (b) el término "España", cuando se emplea en sentido geográfico, significa todo el territorio en el cual se aplican las leyes relativas a los impuestos españoles ".

Finalmente, otra posible forma de delimitación del espacio geográfico en el que desplegará sus efectos un Convenio de doble imposición es la prevista en los párrafos a) y b) del art. 3.1 del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América de 1990: "*A los efectos del presente Convenio, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente:*

a) El término "España" significa el Estado Español y, en sentido geográfico, el territorio del Estado Español, incluyendo cualquier zona exterior al mar territorial en la que, de acuerdo con el Derecho internacional y su legislación interna, el Estado Español pueda ejercer en el futuro jurisdicción o derechos de soberanía respecto del suelo y subsuelo marinos y aguas suprayacentes, y de sus recursos naturales; y

b) La expresión "Estados Unidos" significa los Estados Unidos de América y, en sentido geográfico, sus Estados, el Distrito de Columbia, su mar territorial y cualquier zona exterior a su mar territorial en la que, de acuerdo con el Derecho internacional y su legislación interna, los Estados Unidos puedan ejercer jurisdicción o derechos de soberanía respecto del suelo y subsuelo marinos y aguas suprayacentes, y de sus recursos naturales ".

Contratantes ".

La condición de persona[255] residente en uno de los Estados contratantes es, pues, una "*conditio sine qua non* " para que un determinado sujeto pasivo pueda acogerse a las disposiciones contenidas en el Convenio de que se trate[256]. Por lo tanto, aunque una persona se halle sometida al IRPF de uno de los Estados contratantes como consecuencia de la obtención de rentas en su territorio, si no es residente en alguno de aquellos Estados, no puede invocar las disposiciones del Convenio.

a.4) En cuanto a los impuestos considerados

Los *"Modelos de Convenio"* de 1977 y de 1992, tras fijar, en su art. 1, el ámbito subjetivo de aplicación de los Convenios de doble imposición, proceden, en su art. 2[257], a determinar el ámbito objetivo de los mismos. A propósito del mismo, los "*Comentarios* " a aquellos *"Modelos"*[258] efectúan las siguientes precisiones:

- Los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio comprenden todos aquellos que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o cualquier parte de los mismos.

- La relación de los impuestos en vigor en el momento de la firma del Convenio a la que hace referencia el párrafo 3º del art. 2 no tiene un valor limitativo pero, en principio, deberán incluirse en ella todos los impuestos vigentes en cada Estado en aquel momento que, a su vez, estén cubiertos por el Convenio. De todos modos, el Convenio podrá también aplicarse a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga a los existentes en el momento de su firma.

- Finalmente, cada Estado se compromete a comunicar al otro las modificaciones que introduzca en su legislación fiscal.

b) Interpretación

Los Convenios de doble imposición, al igual que sucede, en general, con los Tratados internacionales implican un acuerdo entre Estados soberanos que, una vez ratificado, entra a

---

[255] .- El término "*persona* ", al que se une la condición de residente, debe tomarse en un sentido amplio, comprensivo tanto de personas físicas como jurídicas.

[256] .- La nacionalidad de las personas sólo se toma en cuenta en lo que se refiere a la aplicación del principio de no discriminación (art. 24 de los Modelos de Convenio 1977 y 1992) y como criterio subsidiario para dirimir los conflictos de doble residencia (art. 4.2.c de los Modelos antes citados).

[257] .- Art. 2 de los "Modelos de Convenio": *"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 ".

[258] .- "Comentarios al Modelo de Convenio de doble imposición sobre la renta y el patrimonio", en O.C.D.E.: "Modelo de Convenio de doble imposición sobre la renta y el patrimonio 1977", *op. cit* ., págs. 66 y 67; y "*Commentaires sur les articles du Modèle de Convention* ", en O.C.D.E.: "*Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 1992* ", *op. cit* ., págs. 55 y 56.

formar parte del Ordenamiento interno de los Estados suscriptores. No obstante, como pone de relieve DEL ARCO RUETE[259], estos dos aspectos no son independientes sino que se accionan mutuamente.

Esta doble naturaleza de los Convenios influye en su interpretación ya que, en tanto que normas de Derecho interno, les serán aplicables las reglas generales relativas a la hermenéutica de aquéllas[260]. En cambio, como normas de Derecho internacional, les serán de aplicación los mismos criterios interpretativos que a la generalidad de los Tratados internacionales, en particular, los contenidos en los arts. 31 a 33 de la *"Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados"* de 1969[261]. De conformidad con estos preceptos, la interpretación de los Convenios deberá efectuarse con arreglo a los principios de buena fe, de primacía del texto y de tener en cuenta el objeto y fin del Tratado, atendiendo, de manera especial, a los trabajos preparatorios.

Además de estas reglas de carácter general, válidas para todos los Tratados, los propios Convenios contienen diversas normas específicas dirigidas a su interpretación. En este sentido, el art. 3º.2 de los *"Modelos de Convenio"* de 1977 y 1992 establece que:

"*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*

---

[259] .- DEL ARCO RUETE, L.: "Doble imposición y Derecho tributario español", *op. cit* ., pág. 35.

[260] .- En nuestro ordenamiento jurídico, como es conocido, las reglas generales de la interpretación de las normas jurídicas se hallan recogidas en el art. 3.1 del C.C. En el ámbito tributario, estas reglas generales se plasman en los arts. 23 a 25 de la L.G.T.

[261] .- El art. 31 de la *"Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados"* de 1969 determina que: "*1. Un tratado deberá interpretarse 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 su objeto y fin.*

2. Para los efectos de la interpretación de un tratado, el contexto comprenderá además de su texto, incluidos su preámbulo y anexos:

a) todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado por todas las partes con motivo de la celebración del tratado; b) todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por los demás como instrumento referente al tratado.

3. Juntamente con el contexto, habrá de tenerse en cuenta:

a) todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones; b) toda práctica seguida ulteriormente en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado; c) toda forma pertinente de Derecho internacional aplicable en las relaciones con las partes.

4. Se dará a un término del tratado un sentido especial si consta que tal fue la intención de las partes ".

Por su parte, el art. 32 de la *"Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados"* establece que: "*Se podrá acudir a medios de interpretación complementarios, en particular a los trabajos preparatorios del tratado y a las circunstancias de su celebración, para confirmar el sentido resultante de la aplicación del artículo 31, o para determinar el sentido cuando la interpretación dada de conformidad con el art. 31:*

a) deje ambiguo u oscuro el sentido o

b) conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable ".

Finalmente, el art. 33 de la *"Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados"* señala que: "*1. Cuando un tratado haya sido autenticado en dos o más idiomas, el texto hará igualmente fe en cada idioma, a menos que el tratado disponga o las partes convengan que en caso de discrepancia prevalecerá uno de los textos.*

2. Una versión del tratado en idioma distinto de aquel en que haya sido autenticado el texto será considerada como texto auténtico únicamente si el tratado así lo dispone o las partes así lo convienen.

3. Se presumirá que los términos del tratado tiene en cada texto auténtico igual sentido.

4. Salvo en el caso en que prevalezca un texto determinado conforme a lo previsto en el párrafo 1, cuando la comparación de los textos auténticos revele una diferencia de sentido que no pueda resolverse con la aplicación de los artículos 31 y 32, se adoptará el sentido que mejor concilie esos textos, habida cuenta del objeto y fin del tratado ".

los impuestos que son objeto del Convenio "[262].

Por último, debe hacerse referencia a la singular importancia que, para la interpretación de los Convenios en particular y la elaboración del Derecho fiscal internacional en general, tienen los *"Comentarios a los Modelos de Convenio"*. Estos *"Comentarios"*, confeccionados por expertos de los distintos países miembros de la OCDE, pueden ser y, de hecho, son un eficaz instrumento de resolución de las controversias que puedan derivarse de la aplicación de aquéllos[263].

c) Convenios de doble imposición sobre la renta y el patrimonio suscritos por nuestro país

A partir de la década de los años sesenta, España comenzó a trazar una red de Convenios de doble imposición sobre la renta y el patrimonio que, en la actualidad, cubre la práctica totalidad de los Estados con los que nuestro país mantiene relaciones económicas de cierta entidad[264]. Los Convenios suscritos por España, con matizaciones en el caso del firmado con los Estados Unidos de América[265], se ajustan, en líneas generales, a los *"Modelos de Convenio"* de la OCDE; y ello, aun en el caso de los concertados con Estados situados fuera de la órbita de aquella Organización.

---

[262] .- De hecho, todos los Convenios -siguiendo la estructura de los Modelos de la O.C.D.E- incluyen, a efectos interpretativos, la definición de algunos términos ("Estado Contratante", "persona", "empresa", "sociedad", "tráfico internacional"...).

[263] .- Con independencia de lo anterior, y al efecto también de solucionar las controversias que surjan en la aplicación de las disposiciones de los Convenios, éstos regulan un procedimiento amistoso al que hace referencia el art. 25 de los "Modelos de Convenio" de 1977 y 1992. Con arreglo a este procedimiento, cuando una persona considere que una medida puede no ser conforme con las disposiciones del Convenio de que se trate, podrá someter el caso a la autoridad competente del Estado del que es residente o, si fuese aplicable el art. 24.1, a la autoridad del Estado del que fuese nacional. Esta autoridad, si la reclamación le parece fundada y ella misma no está en condiciones de adoptar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión mediante un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado Contratante.

En esta misma línea expuesta, se enmarca el "*Convenio sobre arreglo de diferencias relativas a inversiones entre Estados y nacionales de otros Estados* ", hecho en Washington el 18 de marzo de 1965, ratificado por España el 20 de junio de 1994 y publicado en el B.O.E. de 13 de septiembre de 1994.

[264] .- Sin embargo, en nuestra red de Convenios es posible advertir varias deficiencias. Así, GONZALEZ POVEDA pone de manifiesto el escaso número de Convenios que nuestro país tiene suscritos con los países de América Central y del Sur. Autores como FERNANDEZ BRIONES aluden a la antigüedad de buena parte de nuestros Convenios así como al hecho que muchos de ellos fueron confeccionados con arreglo al "Proyecto de Convenio" de 1963 lo que conlleva que no incorporen las mejoras técnicas previstas por el "Modelo de Convenio" de 1977. Además, existen numerosos problemas de interpretación en su aplicación práctica que la Administración española trata de resolver mediante el mecanismo de la consulta vinculante, en vez de por el procedimiento amistoso previsto en los propios Convenios. GONZALEZ POVEDA, V.: "Tributación de no residentes", *op. cit* ., pág. 103; FERNANDEZ BRIONES, L.: "El Impuesto sobre Sociedades y los no residentes", Crónica Tributaria, núm. 58/1989, págs. 71 y 72.

Por su parte, CARMONA FERNANDEZ se hace eco de la incidencia que, en la vigencia de los Tratados y Convenios internacionales en general y de los de carácter fiscal en particular, tienen la unión política de la República Federal y la República Democrática de Alemania y la desintegración territorial de la U.R.S.S. y de Checoslovaquia. CARMONA FERNANDEZ, N.: Prólogo a la obra de GONZALEZ POVEDA, V.: "Tributación de no residentes", *op. cit* ., págs. XXIX a XXXIV.

[265] .- La estructura de este Convenio responde, básicamente, a la del "Modelo de Convenio" de la O.C.D.E. con especialidades derivadas tanto de las respectivas posiciones que España y los Estados Unidos ocupan en el contexto económico internacional como de las peculiaridades del sistema fiscal estadounidense -en particular en sede de imposición personal- así como de la habitual rigidez de la Administración fiscal de los E.E.U.U. en la negociación de Convenios de este tipo. CRUZ AMOROS, M.: "El convenio para evitar la doble imposición entre España y los Estados Unidos de América", en *"Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición"*, Dirección y presentación por Antonio MARTINEZ LAFUENTE, Editorial Gaceta Fiscal, Madrid, 1991, pág. 43.

Los países con los que España tiene suscrito Convenio de doble imposición sobre la Renta son los siguientes[266]:

- ALEMANIA:

Convenio para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.

Firma: 5 de diciembre de 1966.

En vigor: 14 de marzo de 1968.

BOE: 8 de abril de 1968[267].

- ARGENTINA:

Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y Protocolo.

Firma: 21 de julio de 1992.

En vigor: 28 de julio de 1994.

BOE: 9 de septiembre de 1994.

- AUSTRALIA:

Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.

Firma: 24 de marzo de 1992.

En vigor: 10 de diciembre de 1992.

BOE: 29 de diciembre de 1992.

- AUSTRIA:

Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.

Firma: 20 de diciembre de 1966.

En vigor: 1 de enero de 1968.

BOE: 6 de enero de 1968.

- BELGICA:

Convenio para evitar la doble imposición y regular determinadas cuestiones en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.

Firma: 24 de septiembre de 1970.

En vigor: 8 de octubre de 1972.

BOE: 27 de octubre de 1972 y 6 de marzo de 1973.

- BRASIL:

Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta.

Firma: 14 de noviembre de 1974.

En vigor: 3 de diciembre de 1975.

---

[266] .- Fuente: Gabinete de Tratados de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Asuntos Exteriores. A propósito de los efectos que comporta la sucesión de Estados, tanto por unificación -Alemania- como por desmembramiento -URSS-, *vid* . CARMONA FERNANDEZ, N.: Prólogo al libro "Tributación de no residentes", 2ª edición actualizada, de V. GONZALEZ POVEDA, *op. cit.*, págs. XXIX a XXXIII.

[267] .- Dos Canjes de notas sobre el modo de aplicación del artículo 23. Firma: 5 de diciembre de 1966.

BOE: 31 de diciembre de 1975.

- BULGARIA:

Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.

Firma: 6 de marzo de 1990.

Entrada en vigor: 14 de junio de 1991.

BOE: 12 de julio de 1991 y 21 de septiembre de 1991.

- CANADA:

Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.

Firma: 23 de noviembre de 1976.

En vigor: 26 de diciembre de 1980.

BOE: 6 de febrero de 1981.

- COREA:

Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta. Protocolo.

Firma: 17 de enero de 1994.

En vigor: 21 de noviembre de 1994.

BOE: 15 de diciembre de 1994.

- CHECOSLOVAQUIA:

Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.

Firma: 8 de mayo de 1980.

En vigor: 5 de julio de 1981.

BOE: 14 de julio de 1981.

- CHINA:

Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.

Firma: 22 de noviembre de 1990.

Entrada en vigor: 20 de mayo de 1992.

BOE: 25 de junio de 1992 y 19 de octubre de 1992[268].

- DINAMARCA:

Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.

Firma: 3 de julio de 1972.

Entrada en vigor: 20 de julio de 1973.

BOE: 28 de enero de 1974[269].

[268] .- Canje de notas para corregir los errores advertidos en el texto original español del Convenio. Firma: 16 de diciembre de 1992 y 12 de abril de 1993.

[269] .- Protocolo anejo explicando diversos artículos y párrafos del Convenio. Firma: 3 de julio de 1972. En vigor: 20 de junio de 1973. B.O.E.: 28 de enero de 1974.

- ECUADOR:

Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.

Firma: 20 de mayo de 1991.

En vigor: 19 de abril de 1993.

BOE: 5 de mayo de 1993.

- ESTADOS UNIDOS:

Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta.

Firma: 22 de febrero de 1990.

En vigor: 21 de noviembre de 1990.

BOE: 22 de diciembre de 1990 y 24 de febrero de 1993.

- FILIPINAS: Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta. Protocolo.

Firma: 14 de marzo de 1989.

En vigor: 12 de septiembre de 1994.

BOE: 15 de diciembre de 1994.

- FINLANDIA:

Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.

Firma: 15 de noviembre de 1967.

En vigor: 30 de octubre de 1968.

BOE: 11 de diciembre de 1968[270].

- FRANCIA:

Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio.

Firma: 27 de junio de 1973.

En vigor: 10 de marzo de 1975.

BOE: 7 de mayo de 1975[271].

- HUNGRIA:

Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio.

Firma: 9 de julio de 1984.

---

[270] .- Canje de notas por el que se introduce un cuarto párrafo en el art. 23 del Convenio. Firma: 18 y 24 de agosto de 1970. En vigor: 12 de febrero de 1974. B.O.E.: 2 de febrero de 1974. - Canje de notas enmendando el art. 19 del Convenio. Firma: 22 de febrero de 1973. En vigor: 22 de febrero de 1973. B.O.E.: 24 de abril de 1974. - Canje de notas por el que se modifica el Convenio. Firma: 27 de abril de 1990. En vigor: 27 de diciembre de 1991. B.O.E.: 28 de julio de 1992.

[271] .- Este Convenio deroga los arts. 8 al 23, ambos inclusive, del Convenio para evitar la doble imposición y establecer normas de asistencia administrativa en materia de impuestos sobre la renta e impuestos sobre las herencias de 8 de enero de 1963. - Acuerdo complementario al Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio de 1973, en virtud del cual se modifica el art. 10, párrafo 2º letra a y párrafo 3º letra c, del Convenio de 1973. Firma: 6 de diciembre de 1977. En vigor: 4 de abril de 1979. B.O.E.: 30 de abril de 1979.

En vigor: 20 de mayo de 1987.
BOE: 24 de noviembre de 1987.

- ITALIA:
Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y para prevenir la evasión fiscal.
Firma: 8 de septiembre de 1977.
En vigor: 14 de noviembre de 1980.
BOE: 22 de diciembre de 1980[272].

- INDIA:
Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.
Firma: 8 de febrero de 1993.
En vigor: BOE: 7 de febrero de 1995.

- IRLANDA:
Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y las ganancias de capital.
Firma: 10 de febrero de 1994.
En vigor: 21 de noviembre de 1994.
BOE: 27 de diciembre de 1994.

- JAPON:
Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta. Protocolo anejo y canje de notas relativo al párrafo 4º del artículo 23 del Convenio.
Firma: 13 de febrero de 1974.
En vigor: 20 de noviembre de 1974.
BOE: 2 de diciembre de 1974.

- LUXEMBURGO:
Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, y para prevenir el fraude y la evasión fiscal.
Firma: 3 de junio de 1986.
En vigor: 19 de mayo de 1987.
BOE: 4 de agosto de 1987.

- MARRUECOS:
Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.
Firma: 10 de julio de 1978.
En vigor: 16 de mayo de 1985.
BOE: 22 de mayo de 1985.

- MEJICO:
Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta.

[272] .- Canje de notas modificando el art. 8º. Firma: 22 de mayo y 2 de junio de 1978.

Firma: 24 de julio de 1992.
En vigor: 6 de octubre de 1994.
BOE: 27 de octubre de 1994.

- NORUEGA:
Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio.
Firma: 25 de abril de 1963.
En vigor: 24 de mayo de 1964.
BOE: 17 de julio de 1964[273].

- PAISES BAJOS:
Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. Protocolo anejo.
Firma: 16 de junio de 1971.
En vigor: 20 de septiembre de 1972.
BOE: 16 de octubre de 1972.

- POLONIA:
Convenio para evitar la doble imposición con respecto a los impuestos sobre la renta y el capital.
Firma: 15 de noviembre de 1979.
En vigor: 6 de mayo de 1982.
BOE: 15 de junio de 1982.

- PORTUGAL:
Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta.
Firma: 26 de octubre de 1993.
En vigor: 28 de junio de 1995.
BOE: 7 de noviembre de 1995.

- REINO UNIDO:
Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio.
Firma: 21 de octubre de 1975.
En vigor: 25 de noviembre de 1976.
BOE: 18 de noviembre y 15 de diciembre de 1976.

- RUMANIA:
Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio.
Firma: 24 de mayo de 1979.
En vigor: 28 de junio de 1980.
BOE: 2 de octubre de 1980.

[273] .- Canje de notas corrigiendo diversos errores en el texto del Convenio. Firma: 19 de agosto y 27 de octubre de 1964. En vigor: 27 de octubre de 1964. B.O.E.: 3 de diciembre de 1964.

- SUECIA:

Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el capital.

Firma: 16 de junio de 1976.

En vigor: 21 de diciembre de 1976.

BOE: 22 de enero y 15 de febrero de 1977.

- SUIZA:

Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.

Firma: 16 de abril de 1966.

En vigor: 2 de febrero de 1967.

BOE: 3 de marzo de 1967.

- TUNEZ:

Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio.

Firma: 2 de julio de 1982.

En vigor: 14 de febrero de 1987.

BOE: 3 de marzo de 1987.

- URSS:

Convenio para evitar la doble imposición sobre la renta y el patrimonio.

Firma: 1 de marzo de 1985.

En vigor: 7 de agosto de 1986.

BOE: 22 de septiembre de 1986.

Se hallan firmados, pero pendientes de entrada en vigor y publicación, los siguientes Convenios:

- BELGICA:

Convenio tendente a evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio

Firma: 14 de junio de 1995.

- FRANCIA:

Convenio a fin de evitar la doble imposición y prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio.

Firma: 10 de octubre de 1995

Finalmente, en relación con las empresas de navegación marítima y aérea, están en vigor los siguientes Convenios de doble imposición:

- AFRICA DEL SUR:

Canje de notas para evitar la doble imposición sobre las rentas procedentes del ejercicio de la navegación marítima o aérea.

Firma: 16 de octubre de 1973.

En vigor: 16 de octubre de 1973.

B.O.E.: 19 de diciembre de 1973.

- ARGENTINA:

Convenio para evitar la doble imposición internacional en relación con el ejercicio de la navegación marítima y aérea.

Firma: 30 de noviembre de 1978.

En vigor: 11 de febrero de 1983.

B.O.E.: 18 de febrero de 1983 y 24 de noviembre de 1983.

- BELGICA:

Canje de notas sobre recíproca exención de impuestos a las compañías de navegación aérea.

Firma: 2 y 24 de noviembre de 1966.

En vigor: 24 de noviembre de 1966.

- CHILE:

Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta en cuanto se refiere al gravamen del ejercicio de la navegación aérea.

Firma: 28 de diciembre de 1976.

En vigor: 12 de julio de 1978.

B.O.E.: 11 de julio de 1978.

- ESTADOS UNIDOS:

Canje de notas para evitar la doble imposición en ingresos derivados de las operaciones de buques.

Firma: 16 de abril y 10 de junio de 1980.

En vigor: 10 de junio de 1980.

- IRLANDA:

Acuerdo para evitar la doble imposición sobre las rentas procedentes del ejercicio de la navegación marítima y aérea.

Firma: 25 de febrero de 1975.

En vigor: 14 de febrero de 1977.

B.O.E.: 16 de abril de 1977.

- LIBERIA:

Convenio para el establecimiento de los servicios aéreos entre y más allá de sus respectivos territorios.

Firma: 20 de agosto de 1977.

En vigor: 20 de septiembre de 1978.

B.O.E.: 3 de septiembre de 1977 y 13 de abril de 1981.

- VENEZUELA:

Convenio para evitar la doble imposición internacional en relación con el ejercicio de la navegación marítima y aérea.

Firma: 6 de marzo de 1986.

En vigor: 18 de abril de 1988.

B.O.E.: 1 de febrero de 1989.

- ZAIRE:

Canje de notas para evitar la doble imposición a las compañías aéreas designadas en el Convenio de transporte aéreo de 14 de junio de 1969.

Firma: 14 de junio de 1969.

En vigor: 15 de noviembre de 1974.

B.O.E.: 10 de febrero de 1975.

BIBLIOTECA VIRTUAL MIGUEL DE CERVANTES

III.- EJES DEL SISTEMA DE TRIBUTACION DE LAS PERSONAS FISICAS NO RESIDENTES EN LA LEGISLACION INTERNA ESPAÑOLA

A) LA RESIDENCIA HABITUAL

1.- Caracterización general

Con base en lo preceptuado por el art. 21.a) de la LGT[274], la residencia efectiva se erige en el criterio de sujeción propio de los impuestos personales. Sin embargo, esta afirmación debe matizarse por cuanto, como ya se ha apuntado más arriba, los criterios de la residencia y de la territorialidad en sentido estricto se conjugan en varias de las figuras integrantes de nuestro sistema impositivo. Así ocurre en el caso del IRPF, al establecerse por parte del art. 11.1 de la Ley 18/1991, que:

"*Son sujetos pasivos del Impuesto: Por obligación personal, las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español.*

Por obligación real, las personas físicas distintas de las mencionadas en la letra anterior que obtengan rendimientos o incrementos de patrimonio producidos en territorio español".

Aparte de la inclusión, junto a la residencia, de la territorialidad en sentido estricto como posible criterio de sujeción al Impuesto -extremo que caracteriza a la tributación de los no residentes y sobre el que volveremos más adelante-, el precepto que acaba de transcribirse suscita varios comentarios. En primer lugar, y poniendo en relación las previsiones del art. 11.1.a) de la Ley 18/1991 con las del segundo inciso del art. 21 de la LGT, se constata que, a pesar del carácter subsidiario[275] que buena parte de la doctrina[276] atribuye a este segundo precepto, de manera que podría hipotéticamente suceder que el criterio de sujeción al IRPF no fuese el de la residencia, lo cierto es que la Ley 18/1991 continua acogiendo este criterio.

Por otra parte, se advierte que la LGT habla de "*residencia efectiva* " en tanto que la Ley 18/1991, del IRPF, utiliza la expresión "*residencia habitual* ". Autores como CORTES DOMINGUEZ concluyen que no existen diferencias entre ambas locuciones[277]. En cambio, SAINZ DE VICUÑA Y BARROSO[278] considera que las expresiones "*residencia efectiva* " y

---

[274] .- Art. 21 de la LGT: "(...). Salvo lo dispuesto por la Ley en cada caso, los tributos se aplicarán conforme a los siguientes principios:a) El de residencia efectiva de las personas naturales cuando el gravamen sea de naturaleza personal ".

[275] .- "Salvo lo dispuesto por la Ley en cada caso ".

[276] .- Por todos, BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M.T.: "Compendio de Derecho financiero", *op. cit.*, pág. 114.

[277] .- El art. 21 de la L.G.T. utiliza la expresión *"residencia efectiva"* mientras que el art. 45 del mismo texto legal habla de *"residencia habitual"*.

Según la tesis de CORTES DOMINGUEZ, se están utilizando dos términos distintos para expresar una misma realidad y, en favor de esta identidad, alude al art. 111.2 de la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964: *"Se entenderá por residencia habitual la permanencia por más de seis meses, durante un año natural, en el territorio de la nación. Para computar el período de residencia no se descontarán las ausencias cuando, por las circunstancias en que se realicen, deba inducirse la voluntad de no ausentarse definitivamente"*.

Esto significa, argumenta CORTES, que la residencia habitual equivale a residir de hecho, a permanecer en el territorio de la nación, *a residir efectivamente* . CORTES DOMINGUEZ, M.: "Ordenamiento tributario español", I, op. cit., pág. 112.

[278] .- SAINZ DE VICUÑA Y BARROSO, A.: "El ámbito territorial de las normas fiscales", *op. cit* ., pág. 495.

"*residencia habitual"* son distintas dado que la "*efectividad* " de la residencia puede ser instantánea, mientras que la "*habitualidad* " de la misma requiere duración en el tiempo. Por nuestra parte, estimamos que, al tratarse de una cuestión puramente terminológica, nada impide considerar a ambas expresiones como sinónimas**.**

2.- Definición positiva en la Ley 18/1991

a) Su trascendencia

La caracterización positiva de la residencia habitual tiene una especial relevancia, fundamentalmente, por dos razones. De una parte, porque precisa el sujeto pasivo que va a quedar sometido a nuestro IRPF por la totalidad de su renta mundial, es decir, por todas las rentas que obtenga "*con independencia del lugar donde se hubieren producido y cualquiera que sea la residencia del pagador* " (art. 13 de la Ley 18/1991). De otra, porque es obvio que la determinación de las personas físicas no residentes en España pasa, inevitablemente, por el examen de las condiciones que permiten fijar quiénes son, desde un punto de vista fiscal, residentes en nuestro país.

b) Antecedentes

Con carácter general, puede afirmarse que los cambios introducidos en la definición de la residencia habitual por parte de la Ley 18/1991 han obedecido a diversos factores que, aun siendo susceptibles de individualización, se hallan muy interrelacionados. Estos factores son los siguientes: Razones de naturaleza técnica, consistentes en el deseo de modificar el concepto fiscal de residente al objeto de acomodarlo a las orientaciones contenidas en los *"Modelos de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio"* de la OCDE[279]. Esta adaptación, sin embargo, no ha tenido lugar de forma completa.

Motivaciones de índole práctica, tendentes a evitar, según palabras del *"Informe sobre la Reforma de la Imposición Personal sobre la Renta y el Patrimonio"*, "*las tendencias que se vienen constatando últimamente, con trascendencia pública, de trasladar ficticiamente la residencia fiscal al extranjero (...). De esta forma, al clásico criterio de los 183 días se añadirán los de residencia familiar o centro de intereses, como determinantes de la sujeción por obligación personal* "[280]. En la misma línea se pronuncia la Exposición de Motivos de la Ley 18/1991 al destacar, entre los principales aspectos de la Reforma del IRPF en materia de obligación personal de contribuir, "*el intento de regular una noción de "residencia habitual" que permita atraer hacia tal forma de tributación a personas que, con la formulación que se*

---

[279] .- El art. 4.2 de los "Modelos de Convenio" de 1977 y 1992 prevé que: "*Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1* - referente al modo en que debe ser entendida la expresión *"residente de un Estado contratante" - 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 resolverán el caso de común acuerdo* ".

[280] .- "Informe sobre la Reforma de la imposición personal sobre la Renta y el Patrimonio", *op. cit* ., pág. 51.

deroga, escapan al ámbito del Impuesto a pesar de ser auténticos residentes ".

En efecto, tal y como pone de manifiesto MARTIN QUERALT[281],el objetivo prioritario de la nueva caracterización de la residencia habitual fue el de salir al paso "*de las domiciliaciones que, con el fin de obviar la sujeción a la Hacienda española, no responden a la auténtica realidad económica de quien se domicilia fuera de España* ". Para ello, el art. 12 del Proyecto de Ley del IRPF de 1990[282] estableció tres criterios alternativos de fijación de la residencia habitual en España:

a) permanencia de la persona física en territorio español por más de 183 días durante un año natural;

b) residencia, en nuestro territorio, del cónyuge o de los hijos menores que dependiesen de aquélla, y

c) radicar en España el centro de sus intereses económicos.

De estos tres criterios, el previsto en la letra b), en cuya virtud se atribuía al sujeto pasivo la condición de residente en España por la sola circunstancia de residir en nuestro país su cónyuge, del que no estuviese separado legalmente, o los hijos que dependiesen de él, suscitó importantes críticas[283].Así, se señaló que este criterio no parecía coherente con el sistema de tributación de los integrantes de la unidad familiar instaurado por la Ley 20/1989, de 28 de julio[284]. Las críticas doctrinales, unidas a las enmiendas presentadas en el transcurso de la discusión parlamentaria del Proyecto, determinaron que el criterio que comentamos se transformase, en la Ley 18/1991, en una presunción "*iuris tantum* " de residencia habitual en nuestro país[285].

c) Criterios

El art. 12 de la Ley 18/1991 define la residencia habitual en España en los siguientes términos:

> *"Uno. Se entenderá que el sujeto pasivo tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias: Que permanezca más de 183 días, durante un año natural, en territorio español.*

---

[281] .- FERREIRO LAPATZA, J.J.; MARTIN QUERALT, J.; CLAVIJO HERNANDEZ, F.; PEREZ ROYO, F. y TEJERIZO LOPEZ, J.M.: "Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Sistema tributario: Los tributos en particular", 9ª edición. Revisada y puesta al día. Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 66.

[282] .- Art. 12 del Proyecto de Ley del IRPF de 1990: *"Uno. Se entenderá que el sujeto pasivo tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:*

a) Que permanezca más de 183 días, durante un año natural, en territorio español.

b) Que el cónyuge no separado legalmente o los hijos que dependan del sujeto pasivo residan en España.

c) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos.

Dos. Para determinar el período de permanencia en territorio español, se computarán sus ausencias temporales, salvo que demuestre su residencia habitual durante 183 días en el año natural en otro país".

Boletín Oficial de las Cortes Generales. Congreso de los Diputados de 4 de agosto de 1990.

[283] .- Por todos, MAROTO SAEZ, A: "Tributación de no residentes en el Proyecto de Ley del IRPF", Impuestos, La Ley, Tomo I/1991, pág. 173.

[284] .- B.O.E. de 29 de julio de 1989.

[285] .- Como advierte PEREZ ROYO, los términos del art. 12.1.b) del Proyecto de Ley del IRPF de 1990 suponían presumir, "*iuris et de iure* ", que cualquier sujeto que tuviese en España sus vínculos familiares más inmediatos adquiría automáticamente la consideración de residente en nuestro país, sin admitirse prueba en contrario. Y aunque no cabe duda que en muchos casos esto será así, era preciso facilitar al contribuyente la posibilidad de acreditar lo contrario para que la norma no se situara en los límites de la inconstitucionalidad. PEREZ ROYO, I.: "Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *op. cit* ., pág. 49.

Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos.

Dos. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el sujeto pasivo tiene su residencia habitual en territorio español, cuando residan habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

Tres. Para determinar el período de permanencia en territorio español de un sujeto pasivo se computarán sus ausencias temporales, salvo que demuestre su residencia habitual en otro país durante 183 días en el año natural ".

El precepto transcrito evidencia, como ya hiciera en su momento el art. 12 del Proyecto de 1990, la voluntad del legislador de ampliar el ámbito de la obligación personal de contribuir. Las modificaciones introducidas llevaron a autores como PEREZ ROYO[286] a afirmar que el art. 12 de la Ley 18/1991 no se había limitado a añadir nuevos criterios al contemplado en el art. 6 de la Ley 44/1978 sino que había formulado una nueva definición de la residencia habitual con base en los siguientes elementos: 1.- Diversificación de los criterios atributivos de la misma; 2.- establecimiento de una presunción "*iuris tantum* " de residencia en nuestro país fundada en circunstancias familiares y 3.- nuevo tratamiento de las ausencias.

c.1) Permanencia física por más de ciento ochenta y tres días durante el año natural en territorio español. Tratamiento de las ausencias.

Con anterioridad a la Ley 18/1991, este criterio era el único que definía la residencia habitual en España. Al igual que sucedía en el art. 6.1 de la Ley 44/1978, la permanencia física durante más de ciento ochenta y tres días en nuestro territorio continua estimándose como un dato objetivo, independiente de la existencia o no de un nexo personal o profesional entre la persona física y el territorio español.

Por otra parte, y aunque sigue sin hallarse definida en la vigente Ley reguladora del IRPF, entendemos que la expresión "*año natural* " es equiparable a la noción de período impositivo, esto es, al lapso de tiempo comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre del año de que se trate[287]. Por lo tanto, si una persona física permanece en España más de ciento ochenta y tres días ininterrumpidos pero referidos a períodos impositivos distintos no puede ser considerado residente en nuestro país con base en el criterio que analizamos. Finalmente, y por lo que respecta al territorio español, éste, como ya se ha precisado anteriormente, se extiende a su superficie terrestre, aguas interiores, mar territorial, espacio aéreo suprayacente, plataforma continental y zona económica exclusiva.

En punto a las ausencias, el art. 12.3 de la Ley 18/1991 propone un nuevo tratamiento de las mismas. Con arreglo a este precepto:

"*Para determinar el período de permanencia en territorio español de un sujeto pasivo se computarán sus ausencias temporales, salvo que demuestre su residencia habitual*

[286] .- PEREZ ROYO, I.: "Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *op. cit* ., pág 45. En el mismo sentido, ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C. y FONSECA CAPDEVILA, E.: "El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", Ediciones Deusto, Bilbao, 1992, pág. 39.

[287] .- FERREIRO, comentando el art. 6.1 de la Ley 44/1978, entiende por *año natural* un período de doce meses, contados de fecha a fecha, de tal manera que una persona física será considerada como residente en nuestro país "*si permanece por más de ciento ochenta y tres días en territorio español en un período de tiempo de doce meses contados de fecha a fecha* ". Así, por ejemplo "*si una persona física permanece (...) desde el 1 de agosto de 1980 al 28 de febrero de 1981 en España ha de considerarse como residente en ella aunque sólo haya permanecido en su territorio ciento cincuenta y dos días de 1980 y cincuenta y nueve de 1981; pero sólo ha de considerarse residente a partir de 1981, pues sólo en este período impositivo adquiere la condición de tal* ". FERREIRO LAPATZA, J.J.; LASARTE ALVAREZ, J.; MARTIN QUERALT, J. y PALAO TABOADA, C.: "Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *op. cit.*, pág. 78.

en otro país durante 183 días en el año natural ".

De este criterio, calificado por CARBAJO VASCO[288] de norma de cierre, se desprende que la intención de la persona de ausentarse o no, con carácter definitivo, del territorio español ha dejado de jugar el papel preponderante que le atribuía el art. 6.2 de la Ley 44/1978[289]. Aquella intención ha sido sustituida por una presunción "*iuris tantum* " de permanencia habitual de la persona física en territorio español a pesar de protagonizar "*ausencias temporales* "[290]. Contra esta presunción, dado su carácter de "*iuris tantum* ", cabe prueba en contrario.

El problema surge, precisamente, en relación con el alcance de esta prueba en contrario. Como observa PEREZ ROYO[291], cabe preguntarse si esta prueba debe circunscribirse a demostrar la permanencia en otro país durante ciento ochenta y tres días o si también es admisible acreditar aquella residencia con base en el criterio del centro de intereses económicos.

Atendiendo al tenor literal del art. 12.3 parece que, a los efectos de destruir la presunción "*iuris tantum* " de permanencia en el territorio español, se produce una equiparación entre la noción de residencia habitual en otro país y la permanencia física en el mismo durante ciento ochenta y tres días en el año natural[292]. Así pues, la prueba exigida por el art. 12.3 se reduciría a la constatación de esta presencia física.

Por el contrario, PEREZ ROYO[293] considera rechazable la interpretación equiparadora de las nociones de residencia habitual y de permanencia física durante ciento ochenta y tres días en el año natural, por dos órdenes de razones. Técnicamente, y según su parecer, nada en el art. 12.3 impide considerar que la prueba exigida para destruir la presunción "*iuris tantum* " de residencia habitual en nuestro país es la de la residencia habitual en un país distinto, entendiendo esta última en toda su amplitud y no solamente como presencia física. Con la referencia a los ciento ochenta y tres días lo que se quiere poner de relieve es *"que el contribuyente deberá demostrar que durante más de la mitad del año ha tenido la condición de residente en otro país* ".

Asimismo, y desde un punto de vista práctico, la equiparación entre las nociones de

---

[288] .- CARBAJO VASCO, D.: "Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio", Editorial Praxis, Barcelona, 1993, pág. 140.

[289] .- En cambio, la intencionalidad del sujeto pasivo sigue jugando un papel importante en el marco de los regímenes especiales por razón del territorio. Así, el párrafo 2º del art. 7.2 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, por el que se aprobó el Concierto Económico entre el Estado español y el País Vasco, determina que no se tendrán en cuenta las ausencias del territorio del País Vasco, a los efectos del cómputo de los 183 días a los que se refiere el párrafo 1º del art. 7.2, cuando, por las circunstancias en que se realicen pueda inducirse que aquéllas no tendrán una duración superior a tres años.

No obstante, aun estando de acuerdo con la afirmación que la intención del sujeto ha dejado de tener un papel preeminente en el tratamiento que la legislación estatal dispensa a las ausencias, BAENA AGUILAR opina que la intención de permanencia del sujeto no puede ignorarse totalmente para no dar lugar, en ocasiones, a situaciones absurdas. BAENA AGUILAR, A.: "La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *op. cit* ., págs. 101 y 105.

[290] .- Comentando esta expresión, ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA señala que, en una época sin soportes documentales que acrediten la residencia que, en definitiva, es un hecho, la Ley ha de acudir a "conceptos jurídicos indeterminados" como es el de la "ausencia temporal" aunque, de hecho, la única circunstancia relevante es el plazo de ciento ochenta y tres días. ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.: "Sistema tributario español y comparado", *op. cit.*, pág. 268.

[291] .- PEREZ ROYO, I.: "Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *op, cit* ., pág. 46.

[292] .- Así lo entienden PALACIN RIBE, R.; IÑIGO VEGA, M.; MACHEÑO GARCIA-LAJARA, S. y DEL HOYO ORTIGOSA, C.: "La reforma de 1991 de los Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio", Edita: Gómez Trujillo y 3 más C.B., Madrid, 1991, pág. 47.

[293] .- PEREZ ROYO, I.: "Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *op. cit* ., págs. 46 y 47.

residencia habitual y de permanencia física durante ciento ochenta y tres días en el año natural podría conducir a resultados absurdos, sobre todo si se tiene en cuenta que las autoridades de los Estados no certifican la permanencia física en su territorio sino datos tales como el empadronamiento o censo en el país o que se trabaja o se tienen propiedades en el mismo. Cabría, pues, la posibilidad que cualquier ciudadano que permaneciese unos días en nuestro país y no estuviese en condiciones de demostrar su permanencia física en otro país al menos durante ciento ochenta y tres días, pudiera verse sujeto al IRPF español por obligación personal de contribuir.

Con base en estas razones, PEREZ ROYO concluye que lo que el art. 12.3 exige a una persona física para reputarla como no residente en nuestro país es que pruebe su residencia habitual en otro, si bien no necesariamente con base en el criterio de la permanencia física durante ciento ochenta y tres días en el año natural. En cambio, BAENA AGUILAR considera que el cómputo de los más de 183 días de permanencia en España que el art. 12.1 exige para reputar a una persona física como residente en nuestro país sólo puede interrumpirse si el sujeto pasivo demuestra su residencia habitual en otro país distinto del nuestro durante 183 días en el año natural[294].

Por su parte, ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA[295], aunque sostiene que la única circunstancia relevante para probar la no residencia en España es la acreditación de la permanencia, en otro país, durante ciento ochenta y tres días en el año natural, reconoce que la dificultad estriba en la determinación de los medios de prueba de esta residencia en otro país. En efecto, cuando el propio sujeto pasivo no aporta su confesión o ésta no se corresponde con la realidad "*habrá que acudir a medios probatorios indirectos* (*consumos de energía, agua y servicios telefónicos, etc. además de la utilización de la vivienda)"*.

La consecuencia de ello es que, en cierta medida, nos hallaríamos en presencia del criterio del centro de los intereses vitales, al que ALBIÑANA considera acogido en nuestro ordenamiento jurídico interno.

A nuestro juicio, y siguiendo a ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, la regla consagrada por la Ley 18/1991 en orden a destruir la presunción *"iuris tantum"* de residencia en España es, según el tenor literal del art. 12.3, la de la permanencia en otro país por espacio de ciento ochenta y tres días en el año natural. No obstante, la dificultad de justificar esta permanencia da lugar a que, en ocasiones, deba acudirse a medios de prueba muy relacionados con los otros posibles criterios definitorios de la residencia habitual.

c.2) Centro de intereses económicos

El criterio de la permanencia física en territorio español por más de ciento ochenta y tres días durante el año natural se había venido revelando insuficiente para determinar la residencia habitual en España. Y ello tanto por la dificultad de probar esta permanencia como por la creciente movilidad de las personas que hacía que algunas de ellas, aun estando económica y personalmente vinculadas a nuestro país de manera inequívoca, gozasen del *status* de no residentes.

---

[294] .- No basta, señala BAENA AGUILAR, con acreditar la residencia fiscal en otro país sino que ésta debe derivarse de la permanencia en el mismo durante 183 días. Al exigirse, para no computar las ausencias, no sólo la residencia habitual en otro país -con arreglo a un criterio distinto del de permanencia durante 183 días en el mismo- o la permanencia durante este período de tiempo en el extranjero sino que los 183 días de permanencia se produzcan en el mismo país, BAENA AGUILAR constata un deseo, por parte de la ley española, de atraer hacia sí posibles supuestos transitorios de lo que él denomina "*arresidencia* ". BAENA AGUILAR, A.: "La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *op cit* ., pág. 105.

[295] .- ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.: "Sistema tributario español y comparado", *op. cit.*, pág. 268.

Para paliar estas situaciones, la Ley 18/1991 ha añadido un nuevo criterio al de la permanencia en territorio español por más de ciento ochenta y tres días en el año natural. En efecto, el art. 12.1 de la Ley 18/1991 preceptúa que no sólo se considerará como residentes en España a las personas físicas que permanezcan en nuestro territorio durante aquel período de tiempo sino también a aquéllas en las que se dé la circunstancia de radicar en España "*el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos* " (art. 12.1.b), con independencia de que su permanencia en nuestro país sea más o menos prolongada.

El primer comentario que suscita el criterio del *"centro de intereses económicos* " es que, en nuestra vigente legislación, no tiene un carácter subsidiario sino principal, pues, no en vano, el art. 12.1 de la Ley 18/1991 afirma que se entenderá que el sujeto pasivo tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé "*cualquiera* " de las dos circunstancias a las que alude en sus letras a) y b). Por lo tanto, y a tenor de la redacción del precepto, el criterio del centro de intereses económicos puede determinar, por si solo, la residencia habitual del sujeto pasivo en nuestro país[296].

Por otra parte, el criterio del art. 12.1.b) únicamente presta atención a los intereses económicos, a diferencia de lo que sucede en el *"Modelo"* de la OCDE de 1977, cuyo art. 4.2.a) se refiere al "*centro de intereses vitales* ", entendiendo por tal el Estado con el que el sujeto pasivo mantiene relaciones personales y económicas más estrechas. En relación con esta cuestión, MAROTO SAEZ[297] opina -refiriéndose al Proyecto de Ley del IRPF de 1990, en un juicio trasladable a la Ley 18/1991 que, en este punto, no realizó ninguna variación- que el legislador español debería haber sido más progresista, introduciendo el criterio del centro de intereses vitales ya que "*es más fácil trasladar los intereses económicos a otro país que los intereses vitales* ", aunque "*tanto el concepto de centro de intereses económicos como el de centro de intereses vitales, en su caso, deberían estar perfectamente perfilados en la legislación a efectos de resolver problemas límite en lo que a residencia se refiere* ".

Tal y como aparece formulado en el art. 12.1.b) de la Ley 18/1991, el criterio del "*centro de intereses económicos* " se configura como un concepto jurídico indeterminado cuya indefinición creemos que obedece al interno propósito del legislador de configurarlo como un medio de decisión en casos dudosos. Aunque ni la Ley ni el Reglamento del IRPF de 1991 determinan en qué consiste el "*núcleo principal* " o la "*base* " de las actividades empresariales o profesionales o de los intereses económicos del sujeto pasivo, entendemos, con GONZALEZ POVEDA[298], que no bastará con que el sujeto pasivo tenga una empresa o ejerza una profesión en territorio español sino que será necesario que esta empresa o profesión sea el núcleo más importante de sus actividades empresariales o profesionales.

En todo caso, será la Administración tributaria la que deba probar que el núcleo principal de los intereses económicos de una persona radica en España. Esta actividad probatoria, sin embargo, no está exenta de dificultades, por cuanto implica conocer la relación existente entre las actividades empresariales o profesionales ejercidas en España y

---

[296] .- Para BAENA AGUILAR, este carácter principal constituye un desacierto pues no se corresponde con la definición de residente contenida en el "*Modelo de Convenio* " de la O.C.D.E. con lo que nuestra normativa interna, en lugar de aproximarse al "*Modelo* ", se aleja de él. El criterio de los intereses económicos -prosigue el autor- "*podría haber sido fructífero como subsidiario o complementario para dilucidar supuestos dudosos"*, no descartando la posibilidad que, tácitamente, la Administración le tenga reservada, precisamente, esta función. BAENA AGUILAR, A.: "La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *op. cit.*, pág. 109.

[297] .- MAROTO SAEZ, A.: "Tributación de no residentes en el Proyecto de Ley del IRPF", *op. cit.*, pág. 173.

[298] .- GONZALEZ POVEDA, V.: "Tributación de no residentes", 2ª edición actualizada 1993, *op. cit.*, págs. 63 y 64.

las desarrolladas en el extranjero, correspondiendo la solución, en último término, a la jurisprudencia.

c.3) Presunción "iuris tantum" de residencia en territorio español cuando residan en él el cónyuge no separado legalmente, y los hijos menores dependientes del sujeto pasivo

Con esta presunción[299], a la que puede considerarse, en cierta medida, como una aproximación implícita al postulado del "*centro de intereses vitales* " previsto en el art. 4.2.b) de los "*Modelos de Convenio* " de la O.C.D.E. de 1977 y 1992, se pretende evitar, al igual que con el criterio del *"centro de intereses económicos"*, domiciliaciones que no se corresponden con la auténtica realidad del sujeto pasivo. Para que la presunción del art. 12.2, cuya existencia ha suscitado las críticas de algunos autores[300],pueda operar, se requiere que tengan su residencia habitual en España, cumulativamente, el cónyuge del sujeto pasivo que no esté separado legalmente y los hijos menores que dependan de éste[301] siendo, pues, preciso que ambos -caso, por supuesto, de existir- residan de forma habitual en nuestro país.

Ante el silencio de la Ley cabe, en principio, afirmar que tanto la residencia del cónyuge como la de los hijos menores puede venir atribuida, bien con arreglo al criterio de la permanencia por más de 183 días durante el año natural en territorio español, bien con base en el criterio del centro de intereses económicos e, incluso, vitales (vivienda habitual, colegios...). De hecho, ya se ha advertido, que la presunción del art. 12.2 constituye un modo, aunque tímido, de introducir en nuestra legislación el criterio del *"centro de intereses vitales"* como definitorio de la residencia habitual en España del sujeto pasivo.

El art. 12.2 exige que el cónyuge no esté legalmente separado del sujeto pasivo[302]. Si lo está, la presunción no actúa aunque residan en España aquél y los hijos menores de edad que dependan del sujeto pasivo. Por el contrario, si el sujeto pasivo y su cónyuge alegan que tan sólo están separados de hecho, la presunción continuará operando si este último y, eventualmente, los hijos menores residen de manera habitual en nuestro país.

En relación con la noción de dependencia de los hijos menores respecto del sujeto pasivo, se discute por parte de la doctrina si esta dependencia ha de tener un carácter

---

[299] .- En términos generales, la presunción de convivencia matrimonial se halla acogida en los arts. 69 ("Se presume, salvo prueba en contrario, que los cónyuges viven juntos") y 70 del C.C. ("Los cónyuges fijarán de común acuerdo el domicilio conyugal..."). Por su parte, el art. 40 del C.C., al determinar el domicilio de las personas naturales en función de su residencia habitual, remite a lo dispuesto por la L.E.C., cuyo art. 64 establece una presunción de convivencia familiar. Y, finalmente, precisando el carácter voluntarista de la presunción, el art. 87.2 del C.C. determina que "la interrupción de la convivencia no implicará el cese efectivo de la misma si obedece a motivos laborales, profesionales o a cualesquiera otros de naturaleza análoga".

[300] .- Este es el caso de ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, quien estima que la referida presunción constituye una "prolongación" del *"sui iuris* " mediante el cónyuge y los hijos menores de edad, lo que iría en contra de los planteamientos formulados por el Tribunal Constitucional en el sentido de que cada persona física debería tener su residencia habitual (STS de 20 de febrero de 1989). El supuesto de no residencia que, al parecer se trata de evitar con esta presunción, puede obviarse a través de las previsiones del art. 12.3 de la Ley 18/1991 estimando que determinadas ausencias son temporales por no existir voluntad de ausentarse definitivamente. ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.: "Sistema tributario español y comparado", *op. cit* ., pág. 268.

[301] .- En este punto, la Ley 18/1991 se diferencia de las previsiones del art. 12.Uno.b) del Proyecto de Ley del IRPF de 1990: "Uno. Se entenderá que el sujeto pasivo tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

b) Que el cónyuge no separado legalmente o los hijos que dependan del sujeto pasivo residan en España ".

[302] .- Al respecto, el art. 83 C.C. dispone que: "La sentencia de separación produce la suspensión de la vida común de los casados (...)" .

económico o jurídico. A nuestro juicio, la dependencia a la que alude el art. 12.2 es asimilable al régimen de patria potestad previsto en los arts. 154 y ss. del C.C.

Finalmente, poner de manifiesto que, al tratarse de una presunción "*iuris tantum* ", si la persona física acredita su residencia habitual fuera del territorio español, aunque su familia resida habitualmente en nuestro país, no tendrá la consideración de residente en España. En este caso, únicamente tributará, con arreglo a la obligación real de contribuir, por los rendimientos e incrementos de patrimonio que obtenga en territorio español.

d) La prueba de la residencia

Como acaba de examinarse, para reputar a una persona física como residente en territorio español, la Ley 18/1991 prevé dos criterios ambivalentes -permanencia en España por más de 183 días durante el año natural y radicar en nuestro territorio el centro de intereses económicos del sujeto pasivo (párrafos a y b del art. 12.1)- y una presunción "*iuris tantum* " de residencia habitual en nuestro país cuando residan habitualmente en él "*el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad"* que dependan del sujeto pasivo (art. 12.2).

A propósito de la prueba tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, el art. 114.1 de la LGT determina que "*quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo* ". Con base en este precepto, puede afirmarse que corresponde a la Administración la "prueba"[303] de los hechos en los que funda su posición acreedora[304], es decir, la prueba de la residencia habitual en España del sujeto pasivo, circunstancia ésta que permitirá gravarlo por obligación personal de contribuir.

Respecto al criterio de la permanencia en España por más de 183 días en un año natural, se advierte que, aunque la presencia física en territorio español es un dato objetivo, su prueba es compleja debido a la inexistencia de verificaciones documentales de las entradas y

[303] .- Respecto a la cuestión de si es posible hablar de prueba en el procedimiento de gestión, diversos autores han contestado negativamente. Este es el caso de PALAO TABOADA para quien "*(...) la Administración cuando aplica la ley impositiva no prueba en sentido estricto los hechos que justifican la emanación del acto de liquidación, sino que comprueba ("acerta") que se han dado los presupuestos que la legitiman, del mismo modo que cuando dicta una resolución de expropiación o de autorización (...)* ". PALAO TABOADA, C.: "Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria en el Derecho español", estudio preliminar a BERLIRI, A.: "Principios de Derecho tributario", Volumen III (La comprobación), Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, págs. 20 a 22. Por su parte, SANCHEZ SERRANO señala que, en vía de gestión, no se realiza una auténtica actividad probatoria con lo cual, más que de "prueba" en sentido técnico-jurídico, debe hablarse de "comprobación" o de "fijación" de hechos. Ahora bien, por más que resulte inapropiado hablar de *"prueba"* en el procedimiento de gestión "*tal afirmación no implica el que la Administración no deba tener en cuenta en sus actuaciones, con respecto a la valoración de los datos obtenidos, las orientaciones y criterios seguidos por la jurisprudencia en la valoración de la prueba* ". SANCHEZ SERRANO, L.: "La prueba", en *"Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras"*, dirigidos por Narciso AMOROS RICA, tomo II (Ley General Tributaria: artículos 90 al final), Edersa, Madrid, 1982, págs. 154 y 155.

No obstante, FALCON Y TELLA considera que la discusión acerca de la naturaleza "comprobadora" o "probatoria" del procedimiento de gestión tiene escasa relevancia práctica. Aunque la Administración no esté obligada a "probar" en sentido técnico en el procedimiento de gestión los hechos normalmente constitutivos de su derecho, sí lo está en vía económico-administrativa y en vía contenciosa. FALCON Y TELLA, R.: "Cuestiones normativas y cuestiones de prueba en el Derecho Tributario", Crónica Tributaria, núm. 61, 1992, pág. 28.

[304] .- No lo entiende así FALCON Y TELLA quien, tras poner de relieve que la normativa y la jurisprudencia comunitarias parecen abonar la idea que la residencia es una cuestión de hecho que ha de determinarse caso por caso, considera que, en la legislación española, la carga de la prueba de la residencia habitual incumbe al particular. FALCON Y TELLA, R.: "La residencia habitual y el ordenamiento tributario (STJCEE de 23 de abril de 1991)", Impuestos, La Ley, Tomo I/1992, pág. 1145.

salidas del territorio español[305]. Esta razón hace que sea difícil determinar si una persona que se ha ausentado con cierta frecuencia de nuestro país a lo largo del año natural ha residido o no en España más de 183 días y, por lo tanto, si es o no, con arreglo a este criterio, residente en nuestro país a efectos fiscales[306].

En defecto de soportes documentales que acrediten la residencia, para determinar los días de permanencia en territorio español, deberá acudirse, tal y como se desprende del art. 115 de la LGT[307], a cualesquiera otros medios de prueba admitidos en nuestro Derecho[308], aunque se trate de medios indirectos o accesorios tales como consumos de agua, electricidad y teléfono; movimientos de cuentas bancarias o utilización de vivienda. Estos datos aportarán, en su caso, presunciones no legales de residencia en territorio español, siendo indispensable para que puedan ser admitidos como medios de prueba, tal y como preceptúa el art. 118.2 de la LGT, que entre el hecho demostrado y aquél que se trate de deducir "*haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano* "[309].

Por lo que respecta a la prueba de la localización en territorio español del "*núcleo principal o la base"* de las actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo o de sus intereses económicos (art. 12.1.b), también en este caso podrá acudirse a cualquiera de los medios probatorios admitidos en Derecho. En este sentido, apunta MARTIN QUERALT[310], para delimitar cuál es "*el centro de intereses económicos* " de un determinado sujeto, la Administración tributaria deberá valerse, con toda probabilidad, de conceptos acuñados, tanto en el ámbito tributario como en otros sectores del ordenamiento jurídico, por ejemplo, el

---

[305] .- Esta ausencia de controles se hace especialmente patente por lo que respecta al ámbito de los países de la Unión Europea. Así, los arts. 5 y 6 del Real Decreto 766/1992, de 26 de junio (BOE de 30 de junio de 1992) determinan que la entrada en territorio español de nacionales de Estados miembros de la Comunidad Europea se efectuará mediante la presentación del pasaporte o, en su caso, de la tarjeta de identidad en vigor en la que conste la nacionalidad del titular; estos documentos bastarán para justificar una permanencia inferior a tres meses, cualquiera que sea su finalidad.

En cambio, si la permanencia es de duración superior a tres meses pero inferior a un año, se expedirá a los interesados una tarjeta temporal de residencia con una vigencia limitada a la duración de aquélla. Si la permanencia es de duración superior a un año, se expedirá una tarjeta de residencia de cinco años de vigencia y renovable automáticamente. El art. 7 del mismo Real Decreto, por su parte, aclara que las ausencias que no se prolonguen más de seis meses consecutivos o que sean debidas al cumplimiento de obligaciones militares no afectarán a la validez de las tarjetas.

[306] .- PEREZ RODILLA, G.: "Fiscalidad de las inversiones extranjeras en España", Ediciones Deusto, Bilbao, 1990, pág. 18.

[307] .- Art. 115 LGT: "En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, salvo lo que se establece en los artículos siguientes ". Para un análisis de este precepto, vid., SANCHEZ SERRANO, L.: "Comentario al art. 115 de la Ley General Tributaria", en "Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras", dirigidos por Narciso AMOROS RICA, tomo II (Ley General Tributaria: artículos 90 al final), Edersa, Madrid, 1982, págs. 164 y ss.

[308] .- Es decir, los previstos en los arts. 1.214 a 1.253 del CC y en el art. 578 de la LEC.

[309] .- A propósito de las presunciones (definidas por GONZALEZ GARCIA y PEREZ DE AYALA como "*aquella operación lógica tendente a fijar la existencia o dimensiones de un hecho desconocido a partir de otro conocido, que según la experiencia le sigue o precede* ") como medios de prueba en Derecho tributario, el art. 118 de la LGT determina que: "*1. Las presunciones establecidas por las Leyes tributarias pueden destruirse por la prueba en contrario, excepto en los casos en que aquéllas expresamente lo prohiban.*

2. Para que las presunciones no establecidas por la Ley sean admisibles como medio de prueba es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano ". GONZALEZ GARCIA, E. y PEREZ DE AYALA, J.L.: "Presunciones y ficciones en materia tributaria", Crónica Tributaria, núm. 61, 1992, pág. 48.

[310] .- FERREIRO LAPATZA, J.J.; MARTIN QUERALT, J.; CLAVIJO HERNANDEZ, F.; PEREZ ROYO, F. y TEJERIZO LOPEZ, J.M.: "Curso de Derecho tributario. Parte especial. Sistema tributario: Los tributos en particular", *op. cit.*, pág. 66.

mercantil.

Además, debe recordarse que, para que una persona física sea considerada residente en España con arreglo al criterio del art. 12.1.b), no basta con que ejerza en nuestro país una profesión o tenga en él una empresa o patrimonio más o menos importante sino que es necesario que los mismos constituyan el núcleo principal del patrimonio o de las actividades empresariales o profesionales desempeñadas por aquélla. Por lo tanto, para establecer aquel carácter principal será necesario que la Administración tributaria española conozca no sólo la entidad de las actividades empresariales o profesionales desarrolladas o de los elementos patrimoniales situados en nuestro territorio sino también la de las ejercidas o ubicadas en el extranjero, lo que añade nuevas dificultades a la tarea de probar o, si se quiere, de comprobar la residencia habitual en nuestro país.

Con el fin de facilitar la labor probatoria de la Administración, el art. 12.2 de la Ley 18/1991 dispone que "*se presumirá, salvo prueba en contrario, que el sujeto pasivo tiene su residencia habitual en territorio español, cuando residan habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél* ". Es ésta una norma de índole probatoria a utilizar por la Administración en caso de duda y con carácter subsidiario respecto de los criterios contenidos en el art. 12.1 de la Ley. Tratándose de una presunción "*iuris tantum* ", admite prueba en contrario, al tiempo que, de conformidad con las tesis de GONZALEZ GARCIA y PEREZ DE AYALA[311], no exime a la Administración de probar, en su caso, el hecho base.

Esto significa que la Administración fiscal española deberá, en primer lugar, demostrar la residencia habitual en España del cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad dependientes del sujeto pasivo. Una vez efectuado lo anterior, y siempre que no obren en su poder datos que evidencien que la verdad material es otra[312], podrá considerar al sujeto pasivo como residente en nuestro país aunque no se den en él ninguna de las circunstancias previstas en el art. 12.1 de la Ley 18/1991.

Por lo tanto, el sujeto pasivo, frente a la presunción de su residencia en España fundada en la residencia habitual en nuestro territorio de su cónguye e hijos, puede probar: Su no residencia en nuestro país bien alegando y probando que no se dan en él las circunstancias del art. 12.1 de la Ley 18/1991 bien acreditando su residencia habitual en un país distinto del nuestro.

La no residencia en España de su cónyuge y/o de sus hijos menores dependientes.

e) Cambios de residencia

Los cambios de residencia que pueden producirse a lo largo de la vida de una persona pueden llegar influir en la configuración de su obligación de contribuir. Así, la persona que, residiendo previamente en un país distinto del nuestro, adquiere la condición de residente en España, pasará a tributar en nuestro país por obligación personal de contribuir. Por el contrario, la persona que, habiendo residido habitualmente en España, se traslada a residir,

---

[311] .- GONZALEZ GARCIA, E. y PEREZ DE AYALA, J.L.: "Presunciones y ficciones en materia tributaria", *op. cit* ., pág. 50.

[312] .- Aun en el supuesto de las presunciones "*iuris et de iure* " o absolutas, la Administración no debe aplicarlas en todo caso sino que debe abstenerse de hacerlo cuando le conste que la "verdad material" es distinta. Tratándose de una verdadera presunción, la prueba en contrario no queda, en ningún caso, prohibida para la Administración "*que, en el ejercicio de su función instructora, debe buscar la verdad material. En caso contrario, nos encontraríamos, en rigor, ante una norma configuradora del tributo, y no ante una presunción, cualquiera que sea la terminología utilizada por el legislador* ". FALCON y TELLA, R.: "Cuestiones normativas y cuestiones de prueba en el Derecho Tributario", *op. cit* ., pág. 32.

con carácter habitual, más allá de nuestras fronteras, dejará de tributar en nuestro país por obligación personal y lo hará, eventualmente, por obligación real de contribuir si obtiene "*rendimientos o incrementos de patrimonio producidos en territorio español* " (art. 11.1.b).

La Ley 18/1991, al igual que hiciera en su día la Ley 44/1978, no regula de manera expresa el momento a partir del cual se producirá la adquisición o cese de la residencia habitual en España y el consiguiente inicio o cese de la sujeción al IRPF por obligación personal de contribuir[313]. Por esta razón, para determinar el momento en el que se produce la adquisición o pérdida de la residencia en España deberá acudirse a criterios no previstos expresamente en el art. 12 de la Ley 18/1991.

e.1) Adquisición de la residencia en España

Como se ha venido reiterando, la consideración de residente en nuestro país a efectos fiscales se deriva, fundamentalmente, de dos circunstancias: la permanencia en España por más de 183 días durante el año natural y la localización en nuestro territorio del núcleo principal o la base de las actividades empresariales o profesionales o de los intereses económicos del sujeto pasivo. La adquisición de la residencia en España como consecuencia del primero de los criterios enunciados demanda: Fijar el momento del inicio del cómputo de la permanencia física en España por más de 183 días y valorar la influencia de las circunstancias que pueden dar lugar a la interrupción de dicho cómputo.

En relación al "*dies a quo* " a partir del cual se iniciará el cómputo del plazo de los 183 días, en los supuestos de cambio de residencia del extranjero a nuestro país, y ante las dificultades de prueba de la misma, MAROTO SAEZ y SERRET DE MURGA[314] entienden que, para tal cómputo, debe tomarse como punto de referencia la fecha de expedición del permiso de residencia por las autoridades competentes del Ministerio del Interior. Aun tratándose de una tesis muy restrictiva[315], aporta un dato objetivo al que podrá acudirse cuando la residencia habitual en España no pueda acreditarse por ningún otro medio, directo o indirecto, de prueba[316]. Iniciado el cómputo de los 183 días de permanencia en España, éste sólo puede interrumpirse si el sujeto pasivo demuestra su residencia habitual en un país distinto del nuestro durante 183 días en el año natural (art. 12.3 de la Ley 18/1991).

Por lo que respecta al momento en que debe apreciarse si se ha producido o no un cambio de residencia del extranjero a nuestro país, creemos que, en los períodos impositivos coincidentes con el año natural, habrá que esperar al 31 de diciembre, si bien cabe también la posibilidad que antes de esta fecha pueda demostrarse que el sujeto pasivo ha permanecido en nuestro país más de 183 días. En los períodos impositivos con una duración inferior al año natural por muerte del sujeto pasivo con anterioridad al 31 de diciembre, si el fallecimiento se

[313] .- El art. 94 de la Ley 18/1991 tan sólo prevé tres casos en los que el período impositivo será inferior al año natural: 1.- Tratándose de un sujeto pasivo que tribute individualmente, por fallecimiento del mismo en un día distinto del 31 de diciembre. 2.- En caso de sujetos pasivos que tributen conjuntamente, por disolución o nulidad del matrimonio, por separación matrimonial en virtud de sentencia judicial o por fallecimiento del padre o madre separados o no casados y 3.- cuando el sujeto pasivo contraiga matrimonio conforme a las disposiciones del Código Civil, siendo presupuesto para la interrupción del período impositivo la tributación conjunta del matrimonio con posterioridad a su celebración.

[314] .- MAROTO SAEZ, A. y SERRET DE MURGA, I.: "Deslocalización de las personas físicas", Tribuna Fiscal, núm. 8, 1991, pág. 55.

[315] .- Sobre todo si se tiene en cuenta que la residencia administrativa en nuestro país puede no obtenerse hasta pasado un tiempo del comienzo de la permanencia física en el mismo o, incluso, puede no conseguirse nunca.

[316] .- En el mismo sentido, y a propósito de la prueba de la residencia en sede de inversiones extranjeras en España, RENTERIA AROCENA, A.: "Las inversiones extranjeras en España", en Revista Crítica de Derecho inmobiliario, año LXIX, marzo-abril 1993, núm. 615, págs. 411 a 462.

produce en una fecha que permita computar los 183 días en uno u otro sentido habrá que atender a esta fecha. En caso contrario, para determinar si el fallecido ha tenido o no su residencia habitual en territorio español[317], deberá acudirse al criterio del centro de intereses económicos.

En el criterio del centro de intereses económicos, el "*dies a quo* " puede venir determinado por la obtención, por parte del sujeto pasivo, de un permiso de trabajo gracias al cual podrá desarrollar un trabajo dependiente o ejercitar una actividad empresarial o profesional en nuestro país[318]. Ante el silencio de la Ley, la fecha en la que ha de apreciarse, con arreglo al criterio que analizamos, si un sujeto inicialmente no residente en territorio español ha pasado a tener su residencia habitual en España, creemos, que es el 31 de diciembre. Es en esta fecha cuando la Administración deberá determinar si una persona ha tenido o no, a lo largo del año natural, su centro de intereses económicos localizado en España.

La adquisición de la condición de residente habitual en territorio español determina que el sujeto pasivo, que hasta aquel momento se hallaba sometido al IRPF por obligación real de contribuir, pase a estarlo por obligación personal. En punto a los pagos que el sujeto pasivo, inicialmente sometido al Impuesto por obligación real, haya podido realizar hasta la fecha en que deba determinarse su residencia habitual o no en territorio español cabe afirmar que, si durante el año natural ha operado en España a través de establecimiento permanente, su obligación tributaria no se devengará hasta el 31 de diciembre. Por lo tanto, los pagos que haya podido efectuar hasta este día tendrán la consideración de "a cuenta" de la obligación personal o real que nazca en esta fecha.

En cambio, si el sujeto pasivo opera en nuestro país sin mediación de establecimiento permanente, el devengo del Impuesto será instantáneo, con lo cual los pagos que haya realizado a lo largo del año natural habrán tenido el carácter de definitivos y no de "a cuenta" de la deuda tributaria del IRPF. Ahora bien, si a 31 de diciembre se comprueba que la persona física inicialmente no residente, y que opera en España sin mediación de establecimiento permanente, ha adquirido la residencia habitual en nuestro país por cualquiera de los criterios establecidos en el art. 12 de la Ley 18/1991 ¿qué sucede con los pagos que ha realizado mientras estaba sujeta al IRPF por obligación real de contribuir?. Creemos que tales pagos, en su momento definitivos, pasarán a constituir cantidades deducibles de la cuota líquida del IRPF con el fin de obtener la cuota diferencial[319].

e.2) Pérdida de la residencia en España

Si el día 1 de enero, el sujeto pasivo tiene su residencia habitual en nuestro país, el cómputo de los más de 183 días que son necesarios para reputarle como residente en España durante el año natural de referencia sólo se interrumpirá si demuestra su residencia habitual en otro país durante 183 días en el año natural de que se trate (art. 12.3). Al igual que sucedía con motivo de la adquisición de la residencia en territorio español, en el caso de pérdida de la

---

[317] .- Se advierte, pues, que la Ley 18/1991 no contempla una previsión semejante a la del inciso 2º del art. 8.2 del Convenio Económico del Estado español con la Comunidad Foral de Navarra de 1990. En este precepto se señala que, en los supuestos en los que el período impositivo no coincida con el año natural, se considerará que la condición de permanencia en territorio navarro por más de ciento ochenta y tres días durante el año natural se cumple cuando la permanencia en Navarra exceda de la mitad de aquel período impositivo.

[318] .- MAROTO SAEZ, A. y SERRET DE MURGA, I.: "Deslocalización de las personas físicas", *op. cit* ., pág. 55.

[319] .- En el mismo sentido, BAENA AGUILAR, A.: "La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *op. cit* ., pág. 120.

misma cabe también referirse a dos supuestos: españoles que trasladan su residencia habitual a un país extranjero obteniendo únicamente permiso de residencia y españoles que, además de permiso de residencia, consiguen también permiso de trabajo en un país distinto del nuestro.

De estos dos casos el que mayores problemas puede plantear al Fisco español es, sin duda, el primero dado que la obtención de un permiso de residencia en un país extranjero puede ser un mero pretexto para residir fuera de España durante al menos 183 días y sustraerse así a la tributación del IRPF por obligación personal y, consiguientemente, a la progresividad del Impuesto. Precisamente, para atajar estas situaciones es por lo que el legislador de 1991 introdujo el criterio del centro de intereses económicos así como la presunción "*iuris tantum* " de residencia en territorio español cuando en él residan el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan del sujeto pasivo.

Cuando el sujeto pasivo está inicialmente sometido al IRPF por obligación personal, en los períodos impositivos coincidentes con el año natural, su obligación tributaria no se devengará hasta el 31 de diciembre[320]. Si, en aquella fecha, se comprueba que el sujeto pasivo no ha residido habitualmente en España, la obligación personal no nace surgiendo en su lugar, y en caso de haber obtenido rentas en territorio español, la obligación real de contribuir. El momento de apreciación del nacimiento de la obligación real de contribuir será distinto según que el sujeto pasivo opere en nuestro país a través de establecimiento permanente o sin mediación del mismo: 31 de diciembre si el sujeto pasivo ha realizado actividades empresariales o profesionales a través de establecimiento permanente y la fecha en que pueda determinarse la no residencia en España si el sujeto pasivo opera en nuestro país sin establecimiento permanente**.**

3.- Residencia habitual y obligación personal de contribuir

a) Regla general

Como ya se ha apuntado en reiteradas ocasiones, el art. 11.1.a) de la Ley 18/1991 determina que las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español tendrán la consideración de sujetos pasivos del IRPF por obligación personal de contribuir. La consecuencia de ello es que serán gravadas por la totalidad de la renta que obtengan "*con independencia del lugar donde se hubiese producido y cualquiera que sea la residencia del pagador* " (art. 13).

b) Supuesto especial de sujeción a la obligación personal: funcionarios españoles que residen en el extranjero por razón de su cargo

La norma enunciada en el art. 11.1.a) constituye la regla general. Excepción a esta regla son las previsiones contenidas en el art. 14 en el sentido de que los funcionarios españoles en el extranjero, a pesar de no residir en nuestro país, tributarán por obligación personal[321]. En efecto, el art. 14 de la Ley 18/1991 determina que:

[320] .- En cambio, en los períodos impositivos inferiores al año natural, el Impuesto se devengará: a) el día en que se produzca el fallecimiento del sujeto pasivo que tribute individualmente; b) en los supuestos de tributación conjunta, la fecha en que tenga lugar la disolución del matrimonio -por fallecimiento de uno o ambos cónyuges o por divorcio-, la nulidad del mismo o la separación matrimonial en virtud de sentencia judicial o el fallecimiento del padre o la madre separados o no casados y c) el día en que el sujeto pasivo contraiga matrimonio con arreglo a las disposiciones del CC y pase a tributar conjuntamente con su cónyuge.

[321] .- En este sentido, el art. 40.2 del CC afirma que "el domicilio de los diplomáticos residentes por razón de su

"*1. Quedarán sujetos por obligación personal de contribuir, no obstante lo dispuesto en la letra a) del apartado uno del artículo 11 de esta Ley, las personas de nacionalidad española, su cónyuge no separado legalmente o hijos menores de edad que tuviesen su domicilio o residencia habitual en el extranjero, por su condición de: Miembros de Misiones diplomáticas españolas, ya fuere como Jefe de la Misión, como miembros del personal diplomático, administrativo, técnico o de servicios de la misma.*

Miembros de las Oficinas consulares españolas, ya fuere como Jefe de las mismas o como funcionario o personal de servicios a ellas adscritos, con excepción de los vicecónsules honorarios o Agentes consulares honorarios y del personal dependiente de los mismos.

Titulares de cargo o empleo oficial del Estado español como miembros de las Delegaciones y Representaciones permanentes acreditadas ante Organismos Internacionales o que formen parte de Delegaciones o Misiones de observadores en el extranjero.

Funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular.

No será de aplicación lo dispuesto en el apartado anterior cuando las personas a que se refiere no sean funcionarios públicos o titulares de cargo o empleo oficial y tuviesen residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición de cualquiera de las condiciones enumeradas en el mismo ".

El precepto que acaba de transcribirse, al que debe ponerse en relación con el art. 15 de la misma Ley[322], tiene como antecedente inmediato al art. 8º de la Ley 44/1978[323]. La redacción de este último precepto era similar a la del vigente art. 14[324] si bien de la comparación entre ambos es posible advertir dos diferencias fundamentales: La extensión, por parte del vigente art. 14, de la tributación por obligación personal de contribuir al

---

cargo en el extranjero, que gocen del derecho de extraterritorialidad, será el último que hubieren tenido en territorio español".

[322] .- De conformidad con el art. 15 de la Ley 18/1991, los funcionarios extranjeros e internacionales residentes en España por razón de su cargo no se considerarán sometidos, a título de reciprocidad, al IRPF por obligación personal de contribuir, sin perjuicio de su sujeción al Impuesto por obligación real.

[323] .- Refiriéndose al art. 8º de la Ley 44/1978, ABELLA POBLET señalaba que con la previsión de que los funcionarios españoles en el extranjero tributaban por obligación personal de contribuir -aparte de las razones fundadas en el principio de cortesía internacional- se evitaba el perjuicio que les supondría el tributar por obligación real, por todas las rentas que obtuviesen en España o recibiesen de un residente. Y ello por cuanto esta circunstancia les llevaría a no poder disfrutar de deducciones de carácter personal y familiar y de límites máximos de la cuota. ABELLA POBLET, E.: "Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *op. cit* ., pág. 109.

[324] .-Por lo que respecta a las diferencias existentes entre la redacción del art. 14 finalmente acogida por la Ley 18/1991 y la prevista en el Proyecto de Ley del IRPF de 1990, se advierte que en la redacción contenida en la Ley se procedió a la supresión del párrafo 3º del precepto, tal y como aparecía redactado en el Proyecto ("*Lo dispuesto en el apartado uno -es decir, la sujeción por obligación personal de contribuir- será de aplicación al personal de nacionalidad española al servicio de la Administración pública española que adquiera la condición de funcionario o agente de las Comunidades Europeas y que por tal condición tengan su residencia en otro Estado miembro, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 13 del Protocolo sobre los Privilegios y las Inmunidades de las Comunidades Europeas. A tales efectos, la cualidad de funcionario o agente de las Comunidades Europeas se determinará con arreglo a las disposiciones comunitarias que sean de aplicación* "). Este párrafo fue considerado innecesario por cuanto en el caso de los funcionarios que prestan sus servicios en las Comunidades Europeas y en general en todas las Organizaciones Internacionales, las disposiciones contenidas, fundamentalmente, en los arts. 13 y 14 del Protocolo sobre los Privilegios y las Inmunidades de las Comunidades Europeas, anexo al Tratado constitutivo de un Consejo único y de una Comisión única de las Comunidades europeas de 8 de abril de 1965 (BOE de 1 de enero de 1986) prevalecen sobre la ley interna.

cónyuge no separado legalmente[325] y a los hijos menores de edad de las personas a las que se refieren los párrafos a), b), c) y d) del art. 14. Y ello aun en el caso de que los mismos tuviesen su domicilio o residencia habitual en el extranjero.

La previsión, no contemplada en el art. 8º de la Ley 44/1978, con arreglo a la cual, la tributación por obligación personal de los sujetos pasivos del inciso primero del art. 14.1 de la Ley 18/1991 no tendrá lugar en el caso de las personas que reúnan, cumulativamente, los siguientes dos requisitos: no ser funcionarios públicos o titulares de cargo o empleo oficial y tener su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición de cualquiera de las condiciones enunciadas en el art. 14.1[326].

Para tributar por obligación personal de contribuir, las personas a las que hacen referencia los cuatro apartados del art. 14.1 deben ostentar la nacionalidad española. Por contra, el personal no residente en España que, hallándose al servicio del Estado español, no tenga la nacionalidad española estará sujeto a nuestro IRPF no por obligación personal sino por obligación real de contribuir[327].

Volviendo al régimen tributario de los funcionarios de nacionalidad española que prestan sus servicios en el extranjero, el tema de la acumulación de sus rentas con las de sus cónyuges ha quedado resuelto en sentido afirmativo tras la promulgación de la Ley 18/1991[328]. Por otra parte, la exención prevista en el art. 4.4 del Reglamento del IRPF de

---

[325] .- La exigencia de que el cónyuge no esté "*separado legalmente* " no aparecía recogida en el Proyecto de Ley del IRPF de 1990.

[326] .- El art. 14.2 de la Ley 18/1991 parece hacerse eco de las disposiciones del inciso primero del art. 38.2 de la Convención de Viena sobre relaciones diplomáticas de 1961. De conformidad con este precepto, y con excepción del agente diplomático, los miembros de la Misión -esto es, los miembros del personal administrativo, técnico y de servicio de la misma- y los criados particulares que sean nacionales del Estado receptor o tengan en él su residencia permanente, gozarán de los privilegios e inmunidades -se está, sin duda, haciendo referencia a los recogidos en los números 2, 3 y 4 de su art. 37 de la propia Convención- únicamente en la medida en que lo admita el propio Estado receptor.

[327] .- La Dirección General de Tributos, en Contestación a la Consulta de 31/10/1986, determinó que: 1.- El personal contratado por la Embajada que ostentase la nacionalidad española estaría sujeto al IRPF español por obligación personal de acuerdo con el art. 8.a) de la Ley 44/1978 y el art. 24.a) del Reglamento de 1981, cuando por tal motivo tuviese su residencia en aquel país (...). 2.- El personal que no tuviese la nacionalidad española estaría sujeto al IRPF español por obligación real de contribuir por las remuneraciones que la Embajada o Consulado le satisfaciese en retribución de los servicios allí prestados. CARMONA FERNANDEZ, N.; CISNEROS GUILLEN, L.; PEREZ RODILLA, G. y SERRET DE MURGA, I.: "Fiscalidad de no residentes (según la doctrina administrativa)", Editorial CISS, Valencia, 1992, págs. 307 y 308.

En relación con el personal no residente en España que, hallándose al servicio del Estado español, no tenga la nacionalidad española, el art. 19.1.e) de la Ley 18/1991 dispone que "*los rendimientos del trabajo de personas físicas no residentes en territorio español, siempre que no sean sujetos pasivos por obligación personal de contribuir, que presten sus servicios en las Misiones Diplomáticas y Representaciones Consulares de España en el extranjero, cuando no procediere la aplicación de normas específicas derivadas de los Tratados Internacionales en los que España sea parte, se gravarán al 8 por 100* ".

[328] .- Con base en lo dispuesto por los arts. 13.1.b) del Reglamento del IRPF de 1981 ("Son sujetos pasivos por obligación personal: b) Las personas físicas que, aun no residiendo habitualmente en territorio español, formen parte de una unidad familiar que se considere residente en dicho territorio ") y 17 del mismo texto legal ("1. Cuando los sujetos pasivos estén integrados en una unidad familiar residente en territorio español se acumularán las rentas correspondientes a todos los miembros de la unidad familiar, cualquiera que sea el régimen económico del matrimonio. 2. Si la unidad familiar no es residente en territorio español los miembros que la integran constituirán, en su caso, sujetos pasivos independientes y no procederá la acumulación de sus respectivas rentas ") se llegaba a la conclusión que, si bien eran acumulables todas las rentas de los funcionarios españoles residentes en el extranjero por razón de su cargo -por cuanto, de conformidad con el art. 8º de la Ley 44/1978, tributaban por la totalidad de su renta mundial-, no sucedía lo mismo con las del funcionario y su cónyuge si la unidad familiar tenía su residencia fuera del territorio español, con la consecuencia de no proceder las deducciones familiares aunque sí las de carácter personal.

1991[329], que tiene su antecedente en el art. 42.5 del Reglamento del Impuesto de 1981, ha merecido, al igual que sucedía con este último precepto, las críticas de la doctrina[330] por considerar que se trata de una exención concedida por vía reglamentaria, cuyo amparo legal es muy dudoso.

Finalmente, y en punto a la cuestión de si los funcionarios españoles residentes en el extranjero por razón de su cargo deben o no designar una persona, física o jurídica, para que les represente ante la Administración tributaria española, nos remitimos al epígrafe dedicado a la figura del representante del no residente.

B) EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

1.- Su trascendencia

Junto a la residencia habitual, la noción de establecimiento permanente es la otra piedra angular sobre la que se articula el régimen fiscal de las personas físicas no residentes en el modelo previsto por la Ley 18/1991 que, en este punto, sigue a la Ley 5/1983, de 29 de junio. Con base en esta noción, el legislador español prevé, para las rentas obtenidas por personas físicas no residentes en España, un tratamiento tributario distinto según que lo hayan sido por medio de establecimiento permanente o sin el concurso del mismo.

Así, cuando lo hagan sin establecimiento permanente "*tributarán de forma separada por cada devengo total o parcial de renta sometida a gravamen* " (art. 16.2.2º). No obstante, señala el art. 16.2.1º, *"cuando operen en España mediante establecimiento permanente, tributarán por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento, háyase obtenido en territorio español o extranjero. Para la calificación del establecimiento permanente se estará a lo prevenido en el Impuesto sobre Sociedades* "[331].

En un contexto de profunda internacionalización de las relaciones económicas es cada vez más frecuente que los empresarios utilicen, para el ejercicio de su empresa, varios establecimientos ubicados en diferentes países. Uno de estos establecimientos se erige en principal, situándose en él el domicilio del empresario y recibiendo el resto la denominación de sucursales[332]. Sin embargo, las nociones de establecimiento permanente y de sucursal no coinciden ya que si bien toda sucursal constituye un establecimiento permanente no todo establecimiento permanente alcanza la categoría de sucursal inscribible.

La figura del establecimiento permanente -"*centro o instalación fija de negocios* " en

---

[329] .- Art. 4.4 del Reglamento del IRPF de 1991 (BOE de 31 de diciembre de 1991): "*Tendrá la consideración de dieta exceptuada de gravamen el exceso que perciban los funcionarios públicos españoles con destino en el extranjero sobre las retribuciones totales que obtendrían por sueldos, trienios, complementos o incentivos, en el supuesto de hallarse destinados en España (...).*

Idéntica consideración tendrá, siempre que se tribute por obligación personal de contribuir, el exceso que perciba el personal al servicio de la Administración Pública con destino en el extranjero sobre las retribuciones totales que obtendría por sueldos, trienios, complementos o incentivos, en el supuesto de hallarse destinado en España. A estos efectos, por el Ministerio de Economía y Hacienda se acordarán las equiparaciones retributivas que puedan corresponder a dicho personal si estuviese destinado en España ".

[330] .- Por todos, GONZALEZ POVEDA, V.: "Tributación de no residentes", 2ª edición actualizada, *op. cit* ., págs. 378 y 379 y BAENA AGUILAR, A.: "La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *op. cit* ., pág. 320.

[331] .- Sobre las diferencias entre la tributación por establecimiento permanente y la tributación sin mediación del mismo volveremos más adelante cuando se analicen por separado una y otra forma de gravamen.

[332] .- Las sucursales aparecen definidas en el art. 259 del Reglamento del Registro Mercantil de 1989 como "todo establecimiento secundario dotado de representación permanente y de cierta autonomía de gestión, a través del cual se desarrollen, total o parcialmente, las actividades de una sociedad ".

la terminología anglosajona- ha devenido un elemento fundamental y clásico en las relaciones fiscales internacionales[333]. Y su importancia deriva de sus consecuencias: a saber, el derecho de un Estado a gravar las actividades comerciales o industriales que una empresa extranjera, con residencia en un Estado distinto, realice en el territorio de aquél[334].

2.- Teorías sobre la caracterización del establecimiento permanente

Dos son las teorías que se han formulado acerca de las características que ha de reunir una instalación fija de negocios para que sea considerada como una unidad económica susceptible de imposición:

a) La *"teoría de la realización* " que tiene su fundamento en el carácter productivo de la instalación calificada como establecimiento permanente al que se conceptua como una unidad económica que cierra el ciclo mercantil y que realiza un beneficio. En esta teoría se inspiraba la caracterización que, del establecimiento permanente, efectuaban los Proyectos de Convenio de Doble Imposición de Méjico (1943) y de Londres (1946).

b) La *"teoría de la pertenencia económica* ", que reputa establecimiento permanente a toda estructura económica situada en un país, aunque no contribuya más que indirectamente a la obtención del resultado empresarial conjunto. Esta concepción es la acogida por la legislación interna española (art. 45.1.a de la Ley 43/1995, del IS) y la que parece presidir la definición que de establecimiento permanente formulan los "*Modelos de Convenio* " de Doble Imposición de la OCDE.

3.- Definición positiva

[333] .- No obstante, algunos autores advierten de la crisis de esta noción como único instrumento fiscal para el gravamen de los beneficios empresariales obtenidos en otro Estado. En este sentido, ZANCADA, F.: "Una revisión del concepto de establecimiento permanente" en *"Estudios de doble imposición internacional"*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, en especial, pág. 253.

[334] .- Como ya se ha apuntado con anterioridad, dos han sido los métodos que, históricamente, se han utilizado para distribuir, entre varias jurisdicciones tributarias, el derecho a someter a gravamen los beneficios de una empresa con establecimientos permanentes situados en varios Estados:

1.- El del "*reparto proporcional de beneficios* ", también conocido como sistema de *"cifra relativa de negocios", "método indirecto" o "sistema español"* por haber sido defendido en el Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones por VIÑUALES y FLORES DE LEMUS. Con arreglo a este método, la empresa es una unidad no susceptible de fraccionamiento y el beneficio a ella imputable un conjunto sintético. La consecuencia de lo anterior es que la determinación del beneficio de un establecimiento permanente de la mencionada empresa situado en un concreto país se llevará a cabo averiguando, en primer lugar, el beneficio global o mundial de la empresa para, posteriormente y aplicando diversos módulos -ventas, capital, activo, inmovilizado-, determinar la parte de aquel beneficio correspondiente al establecimiento permanente en cuestión.

Para un examen del método de la *"cifra relativa de negocios", vid* . VIÑUALES, A.: "Informe sobre la Legislación Fiscal y los procedimientos de imputación parcial de beneficios de las empresas con actividades en varios países", *op. cit* ., págs. 177 a 210. DEL ARCO RUETE, L.: "Comentarios al Informe del profesor Viñuales sobre el Régimen Fiscal de las Empresas operando en varios países", *op. cit* ., pág. 173 y OTERO CASTELLO, J.: "El concepto de establecimiento permanente. Especialidades en orden a la regularización de balances", *op. cit* ., pág. 1.066.

2.- El "*sistema de la contabilidad separada* " o "*método directo* ". De conformidad con este método, la determinación del beneficio imputable al establecimiento permanente se basa en los datos contables relativos a las operaciones del propio establecimiento. Se persigue, pues, gravar los beneficios que corresponderían al establecimiento si éste constituyese una empresa independiente que se relacionase con su sede central en condiciones de total autonomía. DE LUIS, F.: "Métodos para distribuir los beneficios imponibles entre varias jurisdicciones tributarias", Hacienda Pública Española, núm. 64/1980, pág. 175.

a) El concepto de establecimiento permanente en los "*Modelos de Convenio* " de la OCDE

El concepto de establecimiento permanente, tal y como aparece formulado, en la actualidad, en el "*Modelo* " de la OCDE, comenzó a perfilarse en los "*Proyectos de Convenio* " de Méjico y de Londres. Posteriormente, el "*Proyecto de Modelo de Convenio* " de la OCDE de 1963 introdujo, en su art. 5º, una definición de establecimiento permanente que, con ligeras variaciones que no cuestionaron ni sus principios ni su estructura general[335], fue reproducida en el art. 5 del "*Modelo de Convenio* " de 1977 y lo ha sido en el art. 5 del de 1992[336] con la siguiente estructura:

---

[335] .- Fundamentalmente, en el texto del "*Modelo* " de 1977 se introdujeron argumentos que ya se recogían en los *"Comentarios"* al Proyecto de 1963 así como puntos de vista de países que no participaron en la redacción de este "*Proyecto* ". En concreto, el "*Modelo de Convenio* " de 1977:. Incluyó como establecimientos permanentes los pozos de petróleo y de gas, lo cual es lógico dada la importancia que habían ido adquiriendo.. Determinó que las obras de construcción, instalación o montaje constituirían establecimiento permanente sólo si su duración excedía de doce meses. Esta previsión, en una época en la que la técnica permite la realización de grandes obras en un corto período de tiempo, favorece a las multinacionales y
. excluyó las actividades de carácter preparatorio o auxiliar.

[336] .- "*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 constituyeestablecimiento permanente si su duración excede de doce meses.

4. No obstante lo dispuesto anteriormente en este artículo, seconsidera 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 pertenecientesa 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 carácterauxiliar 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 empresay ostente y ejerza habitualmente en un Estado Contratante poderesque la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa,se considerará que esta empresa tiene un establecimiento permanenteen este Estado respecto de todas las actividades que esta personarealiza por cuenta de la empresa, a menos que las actividadesde esta persona se limiten a las mencionadas en el párrafo4 y que, de haber sido ejercidas por medio de un lugar fijo denegocios, no se hubiera considerado este lugar como un establecimientopermanente, de acuerdo con las disposiciones de este párrafo.

6. No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado Contratante por el mero hecho de que realicesus actividades por medio de un corredor, un comisionista general ocualquier

- El apartado 1º define de forma general el concepto de establecimiento permanente.

- Los apartados 2º y 3º describen los supuestos que se reputan como establecimiento permanente.

- El apartado 4º fija negativamente el concepto de establecimiento permanente delimitando los supuestos no considerados como tal.

- Los apartados 5º y 6º se refieren a la situación de los agentes mediadores de la empresa y

- el apartado 7º plantea el problema de las *"filiales"* como noción no equivalente a la de *"sucursal"* o *"establecimiento permanente"*.

Conectando el art. 5º con los arts. 4º -"*Residente* "- y 7º -"*Beneficios empresariales* "- de los "*Modelos de Convenio* ", se advierte que en los mismos -al igual que hiciera el Proyecto de Convenio de 1963- se acoge el "*sistema de la contabilidad separada* " como método de determinación del beneficio imputable al establecimiento permanente así como la "teoría de la realización" con las matizaciones ya apuntadas. Las notas que caracterizan al establecimiento permanente, tal y como aparece configurado en los "*Modelos de Convenio* " de 1977 y 1992, son las siguientes[337]: Tal y como se pone de manifiesto en los "*Comentarios a los Modelos de Convenio* " de la OCDE de 1977 y 1992, la enumeración contenida en el párrafo 2º del art. 5º no es limitativa sino que puede considerarse que los ejemplos recogidos en el mismo constituyen un "*numerus apertus* ".

No se recoge la nota que el establecimiento permanente deba tener un carácter productivo. Y ello por entender que, dándose los presupuestos de hecho para poner en conexión una parte de la empresa con un determinado territorio, hay que presumir que contribuye necesariamente a la formación del beneficio global de la empresa[338].

Es preciso que exista una instalación *fija* de negocios. Esto significa que debe darse una vinculación geográfica entre la actividad desarrollada por el empresario y la instalación, si bien la nota de fijeza no implica una adherencia física al suelo.

Por otra parte, ha de tratarse de una instalación *permanente* de negocios.

Esta característica no implica una actividad ininterrumpida aunque sí un cierto grado de habitualidad, de manera que el establecimiento permanente debe dedicarse al ejercicio de actividades empresariales continuadas y no a la realización de actos aislados.

Se excluyen las actividades preparatorias o auxiliares.

El *"establecimiento permanente"* constituye una prolongación de la personalidad extranjera, revelándose así la mezcla de criterios de "personalidad" y de "territorialidad" que regulan el gravamen de las personas jurídicas.

b) La noción de establecimiento permanente en la legislación española

---

otro agente que goce de un estatuto independiente, siempreque estas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.

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

[337] .- EGUINOA, M.: "Las actividades empresariales de los no residentes", Impuestos, La Ley, 1991/II, págs. 59 a 61 y ZANCADA, F.: "Una revisión del concepto de establecimiento permanente" en VV.AA. *"Estudios de doble imposición internacional", op. cit* ., pág. 259.

[338] .- Así, la Dirección General de Tributos, en la Consulta núm. 13 de la Orden de 17 de junio de 1981 (BOE de 18 de julio de 1981) señalaba que se reputaba establecimiento permanente una oficina de información en España cuyo único objeto era realizar actividades informativas sobre cuestiones financieras y económicas en general así como sobre mercados bursátiles de metales y futuros.

En nuestra legislación, y tras la promulgación de la Ley 43/1995, del IS, la noción de establecimiento permanente aparece definida en los párrafos 2º y 3º del art. 45.1.a) de la referida Ley[339]. De conformidad con este precepto:

"*Se entenderá que una entidad opera mediante establecimiento permanente en territorio español, cuando por cualquier título disponga en el mismo, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta de la entidad no residente, que ejerza con habitualidad dichos poderes.*

En particular, se entenderá que constituyen establecimiento permanente las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses ".

Si se compara la definición de establecimiento permsanente contenida en el art. 45.1 de la Ley 43/1995 con la acogida en el "*Modelo de Convenio* " de la OCDE se constata un acercamiento entre ambas nociones[340]. Este acercamiento no empece para que continuen

---

[339] .- En el marco de la Ley 61/1978, del IS, la noción de establecimiento permanente se recogía en el párrafo segundo de su art. 7.a), en cuya virtud: "*Se entenderá que una Sociedad realiza operaciones en España por medio de establecimiento permanente, cuando directamente o mediante apoderado posea en territorio español una sede de dirección, sucursal, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, almacenes, tiendas o otros establecimientos; obras de construcción, instalación o montaje, cuando su duración sea superior a doce meses, agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo, o cuando posean minas, canteras, pozos de petróleo o de gas, explotaciones agrarias, forestales, pecuarias o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales o realice actividades profesionales, artísticas o posea otros lugares de trabajo en los que realice toda o parte de su actividad* ".

[340] .- En punto a las semejanzas entre ambas nociones pueden destacarse las siguientes:

a) Los supuestos de establecimiento permanente, salvo que la Entidad actúe en España a través de un agente autorizado para contratar en nombre y por cuenta de la misma, aparecen ligados a la existencia de una base o "*lugar fijo de negocios* " en el que la Entidad no residente realiza sus actividades.

b) En ambas formulaciones coinciden buena parte -aunque no todos- los supuestos constitutivos de establecimiento permanente.

Por lo que respecta a las obras de construcción, instalación o montaje, el párrafo tercero del art. 45.1.a) determina, al igual que hiciera el art. 7.a) de la Ley 61/1978 que "*en particular, se entenderá que constituyen establecimiento permanente (...) las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses* ", lo que supone seguir las disposiciones del art. 5.3 del "*Modelo* " de la OCDE, con arreglo al cual "*una obra de construcción, instalación o montaje sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses* ".

Así pues, los rendimientos derivados de las mencionadasobras se considerarán obtenidos por medio de establecimiento permanente si su duración es superior a 12 meses y sin mediación del mismo si es inferior a 12 meses.

En general, los Convenios suscritos por nuestro país siguen la regla de los 12 meses para determinar si los rendimientos derivados de obras de construcción, instalación o montaje constituyen o no establecimiento permanente. No obstante, existen excepciones: el art. 5.2.g) del Convenio Hispano-Brasileño de 1974 determina que la expresión "establecimiento permanente" comprende las "*obras de construcción o de montaje cuya duración exceda de 6 meses* ", mientras que el art.

5.3. del Convenio Hispano-Húngaro de 1984 establece que "*una obra de construcción, instalación o montaje sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de veinticuatro meses* ".

c) Por otra parte, tanto los "*Comentarios* " del párrafo 4 del art. 5 del "*Modelo* " de la OCDE como la Dirección General de Tributos en Contestación a la Consulta de 19 de febrero de 1991 -recogida por CARMONA FERNANDEZ, N.; CISNEROS GUILLEN, L.; PEREZ RODILLA, G. y SERRET DE MURGA, I.: "Fiscalidad de no residentes (según la doctrina administrativa)", *op. cit* ., págs. 75 y 76.- acerca de si un almacén constituye o no establecimiento permanente señalan que la expresión *"instalación de negocios"* cubre

advirtiéndose algunas de las disimilitudes que, entre ambas definiciones, ya se observaban bajo la vigencia de la Ley 61/1978. Estas diferencias son las siguientes:

1.- La Ley 43/1995, de una parte, reputa como establecimiento permanente a "*las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias"* -no mencionadas en el art. 5.2 del "*Modelo* " de la OCDE- y, de otra, no excluye, de manera explícita, a las actividades de carácter auxiliar o preparatorio a las que, por el contrario, el art. 5.4 del "*Modelo* " OCDE no conceptua como establecimiento permanente. Esta circunstancia determina que se repute a nuestra legislación como totalmente adscrita a la "*teoría de la pertenencia económica* ", según la cual, para que exista un establecimiento permanente no es preciso que la instalación sea productiva en sí misma considerada[341].

Por el contrario, y a pesar de las manifestaciones contenidas en los *"Comentarios a los Modelos de Convenio de la OCDE"*[342], lo cierto es que los *"Modelos de Convenio"* de la OCDE no se alinean de forma tan clara como nuestra legislación interna en favor de la *"teoría de la pertenencia económica"* dado que excluyen de la calificación de establecimiento permanente a las actividades de carácter auxiliar o preparatorio.

2.- De conformidad con lo dispuesto en los párrafos 5 y 6 del art. 5 del *"Modelo de Convenio"* de la OCDE, cuando una persona, distinta de un agente que goce de un estatuto independiente, actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que le faculten para concluir contratos en nombre de la misma, no será precisa la existencia de un soporte o infraestructura material para considerar que la referida empresa tiene en aquel país un establecimiento permanente. Por el contrario, si la empresa realiza sus actividades por medio de una persona independiente (corredor, comisionista general o cualquier otro agente que goce de un estatuto independiente) no se estimará que, por esta sola circunstancia, ya tenga en el Estado de que se trate un establecimiento permanente.

Sin embargo, el art. 45.1.a) de la Ley 43/1995, al igual que hiciera el art. 7.a) de la

---

cualquier local, material o instalación utilizada para el ejercicio de las actividades de la empresa, no importando que la misma sea o no propietaria o arrendataria del local, del material o de la instalación o que lo tenga a su disposición de cualquier otra forma.

[341] .- En relación con este tema pueden traerse a colación diversas Contestaciones a Consultas de la Dirección General de Tributos.

En Contestación de 26 de abril de 1982 a la Consulta sobre si una oficina de representación para la coordinación de actividades de fletamento marítimo tiene la consideración de establecimiento permanente, la DGT señala que la definición que del mismo efectúa el art. 7.a) de la Ley del IS "*aparece revestida de las notas de generalidad y omnicomprensividad, al punto de que éste se configura por el mero hecho de disponer en España de instalaciones con pretensión o apariencia de permanencia, incluyéndose en el concepto de instalaciones las oficinas de manera expresa* ". CARMONA FERNANDEZ, N.; CISNEROS GUILLEN, L.; PEREZ RODILLA, G. y SERRET DE MURGA, I.: "Fiscalidad de no residentes (según la doctrina administrativa)", *op. cit* ., págs. 61 y 62. En el mismo sentido se pronuncia la Consulta núm. 13 de la Orden de 17 de junio de 1981 (BOE de 18 de julio de 1981) acerca de una oficina de información en España cuyo único objeto es realizar actividades informativas sobre cuestiones financieras y económicas en general así como mercados bursátiles de metales y futuros.

[342] .- A propósito del párrafo 1 del art. 5, los *"Comentarios al Modelo de Convenio"* de 1977 señalan que *"quizás podría alegarse que también hubiera sido conveniente mencionar en la definición general el otro elemento característico del establecimiento permanente, al cual se le ha atribuido a veces una cierta importancia en el pasado, esto es, que el establecimiento debe tener un carácter productivo, o sea contribuir a los beneficios de la empresa. Este punto de vista no se ha recogido en la presente definición. En efecto, es evidente que en una empresa comercial bien administrada cada elemento de la empresa contribuye a la productividad del conjunto (...)"*.

OCDE: "Modelo de Convenio de doble imposición sobre la renta y el patrimonio", op. cit ., págs. 78 y 79. En el mismo sentido, "Commentaires sur l'article 5 concernant la définition de l'établissement stable" en OCDE: "Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune", op. cit ., pág. 68.

Ley 61/1978, no distingue entre agentes dependientes e independientes de la empresa, determinando únicamente que "*se entenderá que una entidad opera mediante establecimiento permanente en territorio español, cuando (...) actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta de la entidad no residente, que ejerza con habitualidad dichos poderes* " (párrafo segundo del art. 45.1.a). De lo dispuesto en el precepto que acaba de transcribirse cabe extraer las siguientes conclusiones:

- Aunque el art. 45.1.a) de la Ley 43/1995 no distingue entre agentes dependientes o independientes de la empresa entendemos que, para constituir establecimiento permanente de una Entidad no residente, los agentes habrán de ser personas dependientes de ésta. Y ello, por cuanto los independientes (corredores, comisionistas generales, etc) ejercen por sí mismos una empresa distinta, no pudiendo, por lo tanto, constituir un establecimiento permanente de la empresa extranjera[343].

- El párrafo segundo del art. 45.1.a) de la Ley 43/1995 ha introducido el requisito de la continuidad temporal. En efecto, la radicación del agente dependiente en España, si bien no exige, como en el caso del establecimiento permanente constituido por elementos materiales y personales, la existencia de un "*situs* " o base fija de negocios, si requiere una habitualidad.

En el marco de los convenios internacionales, el criterio del establecimiento permanente se utiliza para concretar si una determinada renta debe o no ser sometida a imposición en el país donde se genera. En este sentido, el art. 7.1 del "*Modelo de Convenio* " de la OCDE determina que:

> "*Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante sólamente pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que pueden atribuirse a este establecimiento permanente* "[344].

Pero, en nuestro Derecho interno, la concurrencia o no de establecimiento permanente en la obtención de rentas no es determinante de la sujeción o no al Impuesto español de las mismas sino de la forma en que éstas pasan a tributar por obligación real de contribuir. De manera que, cuando los no residentes obtengan rentas derivadas de actividades empresariales y profesionales por medio de establecimiento permanente pasarán a tributar "*por la totalidad de renta imputable a dicho establecimiento* ", siendo ésta una forma de tributación distinta a la prevista para las rentas derivadas de actividades empresariales y profesionales obtenidas por personas físicas no residentes sin mediación de establecimiento permanente.

---

[343] .- En el mismo sentido se pronunciaba FERNANDEZ PEREZ a propósito de lo preceptuado en esta materia por el art. 7.a) de la Ley 61/1978. FERNANDEZ PEREZ, J.R.: "La tributación por obligación real (I) (Rentas obtenidas en España a través de establecimiento permanente)", en Carta Tributaria, Monografía núm. 8, 1985, pág. 3.

[344] .- En relación con este precepto, los "*Comentarios* " a los Modelos de Convenio de la OCDE 1977 y 1992 señalan que, en el ámbito de las relaciones fiscales internacionales, únicamente se admite que una empresa participa verdaderamente en la vida económica del otro Estado, con vinculación bastante para estar sometida a su jurisdicción fiscal, si tiene en él un establecimiento permanente. "Comentarios al art. 7" en "Modelo de Convenio de doble imposición sobre la Renta y sobre el Patrimonio. 1977", *op. cit* ., pág. 96 y "*Commentaires sur l'article 7* " en "*Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune* ", *op. cit* ., pág. 86.

IV.- PERSONAS FISICAS NO RESIDENTES

A) DEFINICION

Como ya acontecía en la regulación anterior a 1991, ni la Ley 18/1991 ni el vigente Reglamento del IRPF aprobado por Real Decreto 1841/1991, establecen con arreglo a qué criterios una persona física puede ser considerada, a efectos del IRPF, como "no residente habitual" en territorio español. Ello tiene como consecuencia que, para determinar cuándo una persona física no reside habitualmente en nuestro país, deberán interpretarse a *"contrario sensu* " los criterios acogidos en el art. 12 de la Ley 18/1991.

Con arreglo a esta interpretación, las personas físicas a las que debe reputarse como no residentes en España, en el marco del IRPF, serán aquéllas que, no habiendo permanecido en territorio español durante el año natural, por más de 183 días -para cuyo cómputo no se tomarán en cuenta sus ausencias temporales salvo que pueda demostrarse su residencia habitual en otro país durante 183 días en el año natural de referencia-, tampoco tengan en España el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos, ni su cónyuge -del que no estén legalmente separadas- e hijos menores de edad, que de ellas dependan, fijada en nuestro país su residencia habitual.

BIBLIOTECA VIRTUAL

B) LA EXENCION SUBJETIVA EN FAVOR DE LOS EMPRESARIOS DE NAVEGACION MARITIMA O AEREA INTERNACIONAL

El art. 9.2 de la Ley 18/1991[345] decreta que:

"*El Ministro de Economía y Hacienda podrá declarar, a condición de reciprocidad, la exención de los rendimientos correspondientes a empresarios de navegación marítima o aérea residentes en el extranjero cuyos buques o aeronaves toquen territorio español, aunque tengan en éste consignatarios o agentes* ".

Este precepto supone que, además de las exenciones de carácter objetivo previstas en su art. 17, la Ley 18/1991 contiene una exención de naturaleza subjetiva[346], en cuya virtud, no

[345] .- Este precepto, ya acogido, en los mismos términos por el art. 9.2 del Proyecto de Ley del IRPF de 4 de agosto de 1990, reproduce lo previsto por el art. 5.4 de la Ley 61/1978, del IS: *"el Ministerio de Hacienda podrá declarar, a condición de reciprocidad, la exención de las Entidades de navegación marítima o aérea residentes en el extranjero, cuyos buques o aeronaves toquen territorio español, aunque tengan en éste consignatarios o agentes".*

La razón del reconocimiento de esta exención en sede de personas físicas se debió a que, durante las negociaciones del Convenio de Doble Imposición con los EEUU, se aceptó la existencia de armadores personas físicas y de entidades del *"Common Law"* sin personalidad -caso de los "*trusts* "- ejerciendo la actividad de navegación marítima o aérea. CARBAJO VASCO, D.: "El tratamiento de los no residentes en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *op. cit* ., pág. 1189.

[346] .- Tradicionalmente, la doctrina ha distinguido entre exenciones objetivas y subjetivas. Las exenciones objetivas pueden definirse como aquéllas que tienen lugar cuando se priva a la norma definidora del presupuesto de hecho de eficacia constitutiva de obligaciones respecto de ciertos hechos que, estando lógicamente comprendidos en el ámbito de sujeción del Impuesto, no se reputan idóneos para generar la obligación tributaria. En cambio, con las exenciones subjetivas se pretende que ciertas personas o categorías de personas no queden obligadas a contribuir, a pesar de encontrarse con el supuesto fáctico de la imposición en la relación definida por la ley para que esa obligación nazca. SAINZ DE BUJANDA, F.: "Lecciones de Derecho Financiero", *op. cit* ., pág. 212.

tributarán por el IRPF español, con base en la obligación real de contribuir, los rendimientos obtenidos por empresarios individuales de navegación marítima o aérea residentes en el extranjero, aunque sus buques o aeronaves toquen territorio español y tengan en él consignatarios o agentes. Se trata de una exención aplicable tanto a las rentas obtenidas sin establecimiento permanente como a las obtenidas con la mediación del mismo.

El art. 9.2 de la Ley 18/1991 sigue la línea de lo dispuesto, en el ámbito del Derecho internacional tributario, por el art. 8º del "*Modelo de Convenio* " de la OCDE[347], el cual determina que los beneficios derivados de la explotación de buques o aeronaves sólo pueden someterse a imposición en el Estado en el que esté situada la sede de dirección efectiva. Incluso se hace referencia expresa al supuesto en el que existiese en territorio español una representación permanente -consignatarios o agentes- del empresario no residente en nuestro país, en cuyo caso se aplicaría también la exención.

Por otra parte, a diferencia de las exenciones objetivas del art. 17 de la Ley 18/1991, la del art. 9.2 no es automática sino rogada. Necesita, pues, un pronunciamiento expreso del Ministerio de Economía y Hacienda acerca de la existencia de reciprocidad que, en sede de Entidades no residentes, ha adoptado la forma de Ordenes Ministeriales, a las que se considera directamente aplicables, en su caso, a las personas físicas, sin necesidad de nuevas disposiciones al respecto[348].

C) SOCIOS PERSONAS FISICAS NO RESIDENTES DE SOCIEDADES TRANSPARENTES

En la Ley 18/1991, del IRPF, el régimen de transparencia fiscal se contempla de forma parecida a como lo hacía la Ley 48/1985, de Reforma Parcial de la Ley 44/1978, si bien con una diferencia fundamental: a partir de 1 de enero de 1992 y, en virtud de lo dispuesto por el art. 52 de la Ley 18/1991[349], el régimen de transparencia fiscal sólo es aplicable a los socios residentes de sociedades transparentes. Por su parte, el párrafo segundo del art. 52.4 de la Ley 18/1991 -en la redacción originaria de este precepto- determinaba que "*los dividendos o distribuciones equivalentes acordados que correspondan a los socios no*

---

[347] .- Art. 8º del "*Modelo de Convenio* ": "*1. Los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional sólo pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.*

2. Los beneficios de la explotación de embarcaciones dedicadas al transporte por aguas interiores sólo pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa (...) ".

De la redacción de este precepto se desprenden dos conclusiones fundamentales:

a) Puede referirse tanto a personas físicas como jurídicas.

b) Frente al derecho de gravar una actividad internacional por parte de cada uno de los países en los que se desarrolla, criterio extremadamente dificil de llevar a la práctica, se establece una única norma de gravamen: la de la sede de dirección efectiva de la empresa explotadora.

c) Se sujetan las actividades de transporte que se citan, no las empresas del sector, de manera que, por este artículo, tributarán también las empresas que no se dediquen exclusivamente a la navegación marítima interior o aérea por los beneficios derivados de estas actividades.

[348] .- CARBAJO VASCO, D.: "El tratamiento de los no residentes en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *op. cit* ., pág. 1189. Las referidas Ordenes Ministeriales son objeto de enunciación al tratar de la exención subjetiva en favor de los empresarios de navegación marítima o aérea internacional en sede de entidades no residentes.

[349] .- La Disposición final cuarta de la Ley 43/1995, del IS, ha modificado la redacción primigenia del art. 52 de la Ley 18/1991, cuyo vigente párrafo primero determina que "*los socios residentes en el territorio español integrarán en su base imponible la base imponible imputada por las sociedades transparentes a que se refiere el art. 75 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades* ".

residentes tributarán en tal concepto, de conformidad con las normas generales sobre tributación de no residentes y los Convenios de Doble Imposición suscritos por España ", previsión que reitera el párrafo segundo del art. 75.5 de la Ley 43/1995, del IS[350].

Nos encontramos, pues, con que, en el supuesto de sociedades transparentes integradas por socios personas físicas residentes sus bases imponibles positivas, aun en el caso de no distribución de resultados, se imputaban a los referidos socios y se integraban en su correspondiente base imponible del IRPF. Por el contrario, si se estaba en presencia de una Sociedad, en principio transparente, la totalidad de cuyos socios eran personas físicas no residentes, entonces la Sociedad tributaba por el IS haciéndolo los socios únicamente por los resultados efectivamente distribuidos.

Mayores dificultades surgían en el caso de una sociedad transparente con socios personas físicas residentes y socios personas físicas no residentes. En este supuesto, la base imponible de la sociedad transparente -o mejor, semitransparente- tenía que dividirse en dos partes:

- La correspondiente a los socios no residentes, que tributaba por el IS, de manera que, en relación con los mismos, la sociedad funcionará como si no fuese transparente y

- la relativa a los socios residentes, que era imputada a los mismos.

Por lo tanto, cuando la Sociedad repartía beneficios se generaba un problema de desequilibrio financiero entre socios residentes y no residentes, ya que debía distinguirse entre:

- Los dividendos destinados a los no residentes, que tributaban de conformidad con las normas generales de la tributación por obligación real o con las establecidas en el correspondiente Convenio de Doble Imposición y

- los destinados a los residentes, los cuales no soportaban retención, salvo que procediesen de ejercicios en los que la Sociedad no hubiese estado sujeta al régimen de transparencia fiscal.

No obstante, con la promulgación de la Ley 43/1995, del IS, se ha procedido a una cierta unificación en el tratamiento de los socios residentes y no residentes. En efecto, una de las novedades más importantes de la nueva Ley del IS es que la sociedad transparente, en todo caso, liquida, ingresa y contabiliza el IS como un Impuesto propio. Por lo tanto, las sociedades transparentes pasan a tributar por el IS siendo su base imponible la resultante de la aplicación de las normas del Impuesto e ingresando la cuota correspondiente en las mismas condiciones que cualquier otro sujeto pasivo.

Ahora bien, únicamente afectará a los sujetos pasivos personas físicas residentes en territorio español la imputación de los siguientes conceptos (arts. 52 y 53 de la Ley 18/1991, redactados según lo establecido en la Disposición Final cuarta de la Ley 43/1995):

. Las bases imponibles positivas obtenidas por las sociedades transparentes.

. Las deducciones y bonificaciones en la cuota a las que tenga derecho la sociedad. Las bases de las deducciones y bonificaciones se integrarán en la liquidación de los socios, minorando, en su caso, la cuota según las normas específicas de este Impuesto. Las deducciones y bonificaciones se imputarán conjuntamente con la base imponible positiva.

. Los pagos fraccionados, retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a la sociedad transparente y

. la cuota satisfecha por la sociedad transparente por el IS.

Por lo que respecta a la distribución de beneficios, los dividendos y participaciones en

[350] .- "Los dividendos y participaciones en beneficios que correspondan a los socios no residentes en territorio español tributarán en tal concepto, de conformidad con las normas generales sobre tributación de no residentes y los convenios para evitar la doble imposición suscritos por España ".

beneficios que correspondan a los socios personas físicas no residentes tributarán en tal concepto, de conformidad con las normas generales sobre tributación de no residentes y los Convenios para evitar la doble imposición. En cambio, los dividendos y participaciones en beneficios obtenidos por sujetos pasivos por obligación personal de contribuir que procedan de períodos impositivos durante los cuales la sociedad se halla en régimen de transparencia no tributan por el IS ni por el IRPF.

El importe de estos dividendos y participaciones en beneficios no se integrará en el valor de adquisición de las acciones o participaciones de los socios a quienes hubiesen sido imputados. Tratándose de los socios que deban soportar la imputación de la base imponible positiva que adquieran los valores con posterioridad a la imputación, se disminuirá el valor de adquisición de los mismos en dicho importe.

D) PERSONAS FISICAS NO RESIDENTES Y OBLIGACION REAL DE CONTRIBUIR

1.- Regla general

Con carácter general, las personas físicas que, sin ser residentes habituales en España con arreglo al art. 12 de la Ley 18/1991, obtengan rendimientos o incrementos de patrimonio producidos en territorio español, quedarán sometidas a nuestro IRPF únicamente por tales rendimientos o incrementos de patrimonio, con base en la denominada obligación real de contribuir (art. 11.1.b). La regulación de esta forma de tributación, "*sin perjuicio de lo dispuesto en los Tratados y Convenios Internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno* ", aparece recogida, fundamentalmente, en el Capítulo III del Título III de la Ley 18/1991.

Por lo tanto, para ser sujeto pasivo del IRPF por obligación real, tiene que darse, en la persona física individualmente considerada -única que puede ser sujeto pasivo del mencionado impuesto[351]- una doble condición: obtener rendimientos o incrementos de patrimonio producidos en territorio español y no tener su residencia habitual en España**.**

2.- Supuesto especial de sujeción a la obligación real: funcionarios extranjeros e internacionales que residan en España por razón de su cargo

Como ya se ha visto al tratar de la tributación de los funcionarios españoles que residen en el extranjero por razón de su cargo, la regla general según la cual el sometimiento al IRPF español por obligación personal se producirá para las personas físicas con residencia habitual en nuestro territorio presenta la excepción de los sujetos mencionados en el art. 14.Uno. Pues bien, también la previsión del art. 11.Uno.b), con arreglo a la cual, la tributación por obligación real se reservará a las personas físicas no residentes en nuestro país tiene por excepción lo dispuesto por el art. 15 de la Ley 18/1991:

[351] .- Como señala la Exposición de Motivos de la Ley 18/1991 en relación con los principales aspectos de la Reforma *"la nueva regulación del Impuesto tiene como eje central al individuo, a la persona aislada, configurando, pues, un tributo "individual". Así, la tributación conjunta, norma general anterior, se configura como un régimen "optativo", de forma que, mediante la modificación del sistema en su día diseñado por la Ley 20/1989, de 28 de julio, de adaptación, el nuevo Impuesto contempla como "opción" la posibilidad de tributar acumuladamente para los integrantes de una "unidad familiar" ".* A esta opción, sin embargo, sólo pueden acogerse las personas físicas que tienen su residencia habitual en territorio español (art. 11.2 de la Ley 18/1991).

"*1. Cuando no procediere la aplicación de las normas derivadas de los Tratados internacionales en los que España sea parte, no se considerarán sometidos por obligación personal, a título de reciprocidad y sin perjuicio del sometimiento por obligación real de contribuir, los súbditos extranjeros residentes en España, cuando esta circunstancia fuera consecuencia de alguno de los supuestos contemplados en el artículo anterior.*

Lo dispuesto en el apartado anterior será de aplicación a los funcionarios y otros agentes de las Comunidades Europeas que por tal condición tengan su residencia en España "[352].

Los supuestos a los que se refiere el art. 15.Uno son los contemplados en los párrafos a), b), c) y d) del art. 14.Uno. Las previsiones de este precepto, trasladadas al ámbito del art. 15, hacen referencia al tratamiento fiscal que el Estado español dispensa a los siguientes grupos de personas:

- Miembros de las Misiones diplomáticas y Oficinas consulares extranjeras que, representando a sus respectivos Estados, residan en España.
- Titulares de cargo o empleo oficial de un Estado extranjero que residan en España en tanto que miembros de Delegaciones y Representaciones permanentes acreditadas ante los Organismos internacionales que puedan tener su sede en nuestro país o como miembros de Delegaciones o Misiones de observadores en España.
- Funcionarios en activo que ejerzan en España cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular.
- Funcionarios y agentes de las Comunidades Europeas que por tal condición tengan su residencia en España.
- El cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad de las personas que acaban de enumerarse y que, a su vez, tengan en nuestro país su domicilio o residencia habitual.

Todas estas personas, en la medida en que, con base en los criterios previstos en el art. 12 de la Ley 18/1991, tuviesen su residencia habitual en España, deberían, siguiendo la regla general fruto de la conjunción del mencionado precepto con el art. 11.Uno.a), tributar por el IRPF español con arreglo a la denominada obligación personal de contribuir, es decir, "*por la totalidad de la renta que obtengan, con independencia del lugar donde se hubiese producido y cualquiera que sea la residencia del pagador* " (art. 13).

Sin embargo, de acuerdo con lo preceptuado por el art. 15.Uno, y, a salvo lo dispuesto por los Tratados internacionales en los que España sea parte, no se producirá su sometimiento al IRPF español por la totalidad de su renta mundial "*a título de reciprocidad y sin perjuicio del sometimiento por obligación real de contribuir* ". Esto significa que aunque estas personas no tributen por obligación personal de contribuir sí lo harán, con arreglo al régimen de la obligación real, por los rendimientos obtenidos e incrementos de patrimonio producidos en territorio español (art. 11.Uno.b).

Las especialidades del régimen fiscal de los representantes diplomáticos y consulares extranjeros, de las que tanto el precepto que acaba de reproducirse como el art. 14 constituyen una muestra, deben encuadrarse dentro del marco jurídico en el que se desenvuelven las relaciones diplomáticas entre los Estados. Por lo que respecta al fundamento de aquellas

[352] .- El art. 15 de la Ley 18/1991, cuyo espíritu y finalidad, como se ha advertido, es ya tradicional en el seno de nuestro Ordenamiento jurídico-tributario, tiene su antecedente inmediato en el art. 9º de la Ley 44/1978. Entre ambos tan solo existe un matiz diferenciador: la especial mención que la Ley 18/1991 hace de los "*funcionarios y otros agentes de las Comunidades Europeas* ".

especialidades, concretadas en una serie de inmunidades y privilegios[353], la doctrina internacionalista considera que son un requisito para el mejor desempeño de la función de los agentes diplomáticos y consulares. Sin embargo, en el ámbito jurídico-tributario, se sostiene por parte de amplios sectores[354] que tales inmunidades y privilegios no son necesarios para el ejercicio de la función diplomática o consular sino que, en realidad, se está en presencia de ventajas personales disfrazadas bajo la apariencia de una necesidad funcional.

Con arreglo a las previsiones del art. 15 de la Ley 18/1991, la sujeción por obligación real de todas las personas, a quienes les es de aplicación el mencionado precepto, exige los siguientes requisitos:

1.- Que no proceda la aplicación de las normas derivadas de los Tratados internacionales en los que España sea parte. Los Tratados internacionales a los que hace referencia el art. 15 pueden ser de tres tipos:

A) Tratados que regulan las relaciones diplomáticas y consulares en los que se reconoce un conjunto de privilegios fiscales que tienen como destinatarios a los funcionarios diplomáticos y consulares.

En este grupo se inscribe la Convención de Viena de 18 de abril de 1961 sobre Relaciones Diplomáticas[355]en la que se prevén una serie de exenciones fiscales que tienen como beneficiarios a los agentes diplomáticos[356], a sus familiares[357], a los miembros del

BIBLIOTECA VIRTUAL

[353] .- Una enumeración de los mismos puede verse en DIEZ DE VELASCO, M.: "Instituciones de Derecho Internacional Público", *op. cit* ., págs. 596, 597 y 608, respectivamente.

[354] .- Por todos, SEMINARIO DE DERECHO FINANCIERO DE LA UNIVERSIDAD DE MADRID (Director: Fernando SAINZ DE BUJANDA): "Notas de Derecho Financiero", Tomo I (Introducción y Parte General), Vol. 2º, Facultad de Derecho, Universidad de Madrid, 1976, pág. 24.

[355] .- Esta Convención entró en vigor el 24 de abril de 1967. El Instrumento de ratificación de España fue depositado en la Secretaría General de las Naciones Unidas el 21 de febrero de 1967 y entró en vigor para nuestro país el 21 de noviembre de 1967 (BOE de 24 de enero de 1968, rectificaciones en BOE de 2 de abril de 1968).

[356] .- Art. 34 de la Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas de 1961: "*El agente diplomático estará exento de todos los impuestos y gravámenes personales o reales, nacionales, regionales o municipales, con excepción:*

a) De los impuestos indirectos de la índole de los normalmente incluidos en el precio de las mercaderías o servicios;

b) De los impuestos y gravámenes sobre los bienes inmuebles privados que radiquen en el territorio del Estado receptor, a menos que el agente diplomático los posea por cuenta del Estado acreditante y para los fines de la Misión;

c) De los impuestos sobre las sucesiones que corresponda percibir al Estado perceptor, salvo lo dispuesto en el párrafo 4 del art. 39 (relativo a los supuestos de fallecimiento de un miembro de la Misión que no sea nacional del Estado receptor ni tenga en él su residencia permanente o de un miembro de su familia que forme parte de su casa).

d) De los impuestos y gravámenes sobre los ingresos privados que tengan su origen en el Estado receptor y de los impuestos sobre el capital que graven las inversiones efectuadas en empresas comerciales en el Estado receptor;

e) De los impuestos y gravámenes correspondientes a servicios particulares prestados;

f) Salvo lo dispuesto en el artículo 23 (exención de los impuestos y gravámenes que recaen sobre los locales de la Misión diplomática de que sean propietarios o inquilinos el Estado acreditante y el jefe de la Misión, a excepción de aquéllos que constituyan el pago de servicios particulares prestados), de los derechos de registro, aranceles judiciales, hipotecas y timbre, cuando se trate de bienes inmuebles ".

[357] .- El art. 37.1 de la Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas de 1961 dispone que siempre que no sean nacionales del Estado receptor "*los miembros de la familia de un agente diplomático que formen parte de su casa gozarán de los privilegios e inmunidades especificados en los artículos 29 a 36* " y, por lo tanto, de las exenciones fiscales que el art. 34 establece para los propios agentes diplomáticos.

Por su parte, el art. 49.1 de la Convención de Viena de 1963 sobre Relaciones Consulares, extiende a

personal administrativo y técnico de la Misión y sus familias[358], a los del personal de servicio[359], así como a los criados particulares de los miembros de la Misión[360], siempre que los mismos "*no sean nacionales del Estado receptor ni tengan en él su residencia permanente* ". Esta última exigencia de no tener en el Estado receptor "*su residencia permanente* " se presta a confusión debiendo ser interpretada en el sentido que el sujeto no debe tener la intención de establecer su residencia definitiva en el Estado receptor.

Similares privilegios fiscales prevé la Convención de Viena de 24 de abril de 1963 sobre Relaciones Consulares[361] para los funcionarios y empleados consulares y los miembros de su familia que vivan en su casa, a los que, con base en lo preceptuado por su art. 49.1, se les conceden las mismas exenciones fiscales que a los agentes diplomáticos. Los miembros del personal de servicio de las Oficinas consulares estarán exentos de los impuestos y gravámenes sobre los salarios que perciban por sus servicios (art. 49.2 de la Convención de 1963).

Este es el régimen general que las normas de Derecho internacional contemplan en orden a los privilegios fiscales de los funcionarios diplomáticos y consulares. Ahora bien, aunque, como se desprende del art. 15 de la Ley 18/1991, lo preceptuado en las normas de carácter internacional prevalece sobre las disposiciones de carácter interno -y así el régimen previsto por las mencionadas Convenciones debe considerarse como un "sistema de mínimos"-, el art. 47.2 de la propia Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas de 1961 admite una doble posibilidad:

. Que el Estado receptor aplique con criterio restrictivo cualquier disposición de la Convención porque éste haya sido el criterio con el que el Estado acreditante haya aplicado la referida disposición a la Misión del Estado receptor, o

. que, por costumbre o acuerdo, los Estados se concedan recíprocamente un trato más favorable que el requerido por las disposiciones de la propia Convención.

B) Tratados de Organizaciones internacionales que fijan privilegios y exenciones fiscales en favor de los funcionarios internacionales.

Aparte de las Convenciones de Viena sobre relaciones diplomáticas y consulares, deben tomarse también en consideración, a los efectos del art. 15 de la Ley 18/1991, los Tratados rectores de las diferentes Organizaciones internacionales. En general, las

---

los miembros de la familia de los funcionarios y empleados consulares las exenciones fiscales que el mismo prevé para estos últimos.

[358] .- El art. 37.2 de la Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas de 1961 determina que siempre que no sean nacionales del Estado receptor ni tengan en él su residencia permanente, los miembros del personal técnico y administrativo de la Misión, así como los miembros de sus familias, que formen parte de sus respectivas casas, gozarán también de las exenciones fiscales previstas en el art. 34 de la Convención. Y lo mismo cabe afirmar, con base en el art. 49.1 de la Convención de Viena de 1963, sobre Relaciones Consulares, de los miembros del personal técnico y administrativo de las Oficinas Consulares.

[359] .- Los miembros del personal de servicio de la Misión que no sean nacionales del Estado receptor ni tengan en él residencia permanente gozarán, tal y como establece el art. 37.3 de la Convención de Viena de 1961, de la exención de impuestos y gravámenes sobre los salarios que perciban por sus servicios. Esta exención es también prevista por el art. 49.2 de la Convención de Viena de 1963 para los miembros del personal de servicio de las Oficinas Consulares.

[360] .- Al igual que sucede con los miembros del personal de servicio de la Misión, los criados particulares de los miembros de la misma que no sean nacionales del Estado receptor ni tengan en él residencia permanente, estarán exentos de impuestos y gravámenes sobre los salarios que perciban por sus servicios (art. 37.4 de la Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas).

[361] .- Esta Convención entró en vigor el 19 de marzo de 1967. El Instrumento de adhesión de nuestro país fue depositado en la Secretaría General de las Naciones Unidas el 3 de febrero de 1970 y entró en vigor para nuestro país el 5 de marzo del mismo año (BOE de 6 de marzo de 1970).

Delegaciones y Representaciones permanentes acreditadas ante los Organismos Internacionales se rigen por las mismas reglas del Derecho Internacional reguladoras de las Misiones diplomáticas, con la consecuencia de estimar que el funcionariado internacional debe gozar, al igual que los funcionarios diplomáticos y consulares, de ciertas inmunidades y privilegios que faciliten el cumplimiento de sus funciones.

Sin embargo, la diferencia entre ambos supuestos -funcionarios diplomáticos y consulares, por una parte, y delegados y representantes permanentes ante los Organismos internacionales, por otra- estriba en que en el caso de los funcionarios internacionales, al no existir textos como las mencionadas Convenciones de Viena sobre relaciones diplomáticas y consulares, las exenciones no se conceden con carácter general para todos ellos sino que cada Organización en concreto determina quiénes, entre sus funcionarios, gozarán de exenciones fiscales, así como el alcance de las mismas. La fijación de tales privilegios tiene lugar en los llamados "*acuerdos de sede* " que, concluidos entre la Organización y el Estado en el que ésta va a ubicarse, proceden a determinar el estatuto de la Organización y de sus funcionarios.

Desde el punto de vista fiscal[362], los funcionarios de las Organizaciones internacionales se dividen en tres grupos: a) Altos funcionarios (Secretarios, Vicesecretarios y asimilados); b) demás funcionarios de la organización y c) funcionarios de nacionalidad española o residentes en España que ejercen sus funciones en la misma. Todos ellos, aunque tienen privilegios e inmunidades diferentes[363], gozan, sin distinción, de exención de impuestos personales en el Estado en que radica la sede del Organismo -y, eventualmente, por ejemplo en el caso de los funcionarios de la Organización de las Naciones Unidas, en el Estado del que es nacional el funcionario- en cuanto a los sueldos y emolumentos que perciben de la Organización, aunque no así de las pensiones que puedan pagar las Organizaciones internacionales, por cuanto la subsistencia de los privilegios y exenciones ya no tiene sentido cuando la persona deja de ser funcionario de la Organización.

C) Finalmente, en el seno de los Tratados mencionados en el art. 15, cabe también incluir a los *Convenios de doble imposición*, en los que el régimen tributario de las personas que ejercen funciones públicas se rige por el principio de cortesía internacional. En virtud de este principio, los Estados se conceden un trato de favor entre sí y para con sus representantes diplomáticos, trato que se extiende a los funcionarios públicos que ejercen en el extranjero -en nuestro caso, en España- cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular.

En relación con esta cuestión, el art. 19.1 del "*Modelo de Convenio* " de la OCDE, bajo el rótulo "*Funciones Públicas* ", regula tan sólo la distribución de competencias en la imposición de los funcionarios públicos, sin entrar en el campo de los privilegios fiscales de los que disfrutan los agentes diplomáticos y consulares, al determinar que:

> "*1. a) Las remuneraciones, excluidas las pensiones, pagadas por un Estado Contratante o una de sus subdivisiones políticas o entidades locales a una persona física, por razón de servicios prestados a este Estado o a esta subdivisión o entidad, sólo pueden someterse a imposición en este Estado.*
>
> *Sin embargo, estas remuneraciones sólo pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante si los servicios se prestan en este Estado y la persona física es un residente de este Estado que: posee la nacionalidad de este Estado, o no ha adquirido la condición de residente de este Estado sólamente para prestar los servicios* ".

---

[362] .- GONZALEZ POVEDA, V.: "Tributación de no residentes", 2ª edición actualizada, *op. cit* ., pág. 383.

[363] .- Así, sólo los Altos funcionarios de las Organizaciones internacionales tienen los mismos privilegios fiscales acordados por la Convención de Viena para los funcionarios que ejercen Misiones diplomáticas.

Se establece, pues, la regla general según la cual el derecho a gravar las retribuciones de los funcionarios públicos corresponde al Estado de residencia del ente pagador de las mismas[364]. Cabe, sin embargo, la posibilidadde que puedan someterse a imposición en el otro Estado

Contratante si se cumple alguna de las dos condiciones previstas en el art. 19.1.b), requisito este último que es matizado en algunos de los Convenios suscritos por nuestro país[365].

2.- Por otra parte, además de no proceder la aplicación de las normas derivadas de los Tratados internacionales en los que España sea parte, la sujeción por obligación real de las personas que aparecen mencionadas en el art. 15.Uno requiere que la misma se produzca a *"título de reciprocidad* "[366]. Respecto del principio de reciprocidad, acogido con carácter general, en nuestro país, por el art. 22.b) de la LGT[367]y con el que se pretende una equiparación de las concesiones fiscales que, mutuamente, pueden realizarse los Estados, la doctrina[368]señala que el mismo puede establecerse, bien a través de acuerdos o tratados suscritos entre los Estados, bien por parte de las leyes que integran el Ordenamiento jurídico-tributario de los distintos países[369], supuesto este último en el que se inscribe el art. 15 de la Ley 18/1991.

Por lo que respecta a la prueba de las circunstancias que determinan la aplicación de la reciprocidad a la que se refiere aquel precepto, ni la Ley ni el Reglamento reguladores del IRPF aclaran a quién corresponde la prueba de aquellas circunstancias, si a la persona que

---

[364] .- No obstante, en algunos Convenios de doble imposición suscritos por España se prevé la posibilidad que las retribuciones puedan gravarse tanto por parte del Estado pagador de las mismas como por el de residencia del funcionario perceptor. Por ejem, el art. 20 del Convenio Hispano-Holandés de 1971: "*Las remuneraciones, incluidas las pensiones, pagadas directamente o con cargo a fondos constituidos por un Estado, una de sus subdivisiones políticas o entidades locales a una persona física en virtud de servicios prestados a este Estado o a estas subdivisiones o entidades,* pueden someterse a imposición en este Estado ".

[365] .- Así, el art. 19.1.b) del Convenio Hispano-Canadiense de 1976 preceptúa que las remuneraciones, distintas de las pensiones, pagadas por un Estado contratante "*sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante del que el beneficiario sea residente si los servicios han sido prestados en este Estado y si el beneficiario de la remuneración no se hubiera hecho residente de dicho Estado sólamente para la prestación de los servicios* ". En cambio, el inciso segundo del art. 19.1 del Convenio Hispano-Francés de 1963 señala que la regla general contenida en el inciso primero del mencionado precepto no se aplicará "*cuando las remuneraciones se concedan a personas que posean la nacionalidad del otro Estado, sin ser al propio tiempos súbditos del primer Estado; en este caso las remuneraciones sólo se someten a imposición en el Estado de que estas personas son residentes* ".

[366] .- DE CASTRO CAPARROSO apunta que la tradicional aplicación de la reciprocidad fiscal internacional en favor de los representantes diplomáticos y consulares se basa en una doble consideración: de un lado, se trata de una cortesía internacional hacia los Estados extranjeros y, al propio tiempo, los ingresos a los que se renuncia están compensados por la disminución de gastos que a su vez representa. DE CASTRO CAPARROSO, J.: "La reciprocidad internacional como fuente del Derecho Tributario", en *"XX Semana de Estudios de Derecho Financiero", op. cit* ., págs. 636 y 637.

[367] .- Art. 22 de la LGT: "*El ámbito de aplicación de las Leyes tributarias españolas, en cuanto se refieran a los actos realizados por extranjeros, a los rendimientos o utilidades por éstos percibidos, o a los bienes y valores que les pertenezcan, podrá ser modificado por Decreto a propuesta del Ministro de Hacienda:*

a) (...).

b) Por resultar procedente de la aplicación del principio de reciprocidad internacional ".

[368] .- Por todos, DEL ARCO RUETE, L.: "Doble imposición internacional y Derecho tributario español", *op. cit* ., págs. 42 y 43.

[369] .- Así, el art. 47 de la Convención de Viena de 1961 sobre Relaciones Diplomáticas establece que, en la aplicación de las disposiciones contenidas en la misma, el Estado receptor no llevará a cabo ninguna discriminación, no considerándose como tal el hecho que aquél aplique, con criterio restrictivo, cualquier disposición de la Convención si ésta, a su vez, ha sido aplicada a su Misión en el Estado acreditante con el mismo criterio restrictivo.

invoca a su favor la reciprocidad o a la Administración tributaria. A nuestro juicio, deberá acudirse a lo dispuesto en el art. 12 *in fine* del CC, en cuya virtud, "*la persona que invoque el Derecho extranjero deberá acreditar su contenido y vigencia por los medios de prueba admitidos en la ley española. Sin embargo, para su aplicación, el juzgador podrá valerse además de cuantos instrumentos de averiguación considere necesarios, dictando al efecto las providencias oportunas* ".

BIBLIOTECA VIRTUAL
MIGUEL DE CERVANTES

V.- RENTAS SUJETAS Y RENTAS NO SUJETAS POR OBLIGACION REAL DE CONTRIBUIR

A) RENTAS SUJETAS

1.- Planteamiento general

De conformidad con lo dispuesto por el art. 11.Uno.b) de la Ley 18/1991, la obtención de rentas en territorio español es, juntamente con la no residencia habitual en nuestro país, una de las dos condiciones que ha de reunir la persona física para tributar por el IRPF español en virtud de la denominada obligación real de contribuir. Es, por lo tanto, cuestión fundamental determinar cuándo debe estimarse que una renta ha sido obtenida en territorio español; y ello, por dos órdenes de razones:

a) Porque dilucidar esta cuestión equivale a fijar qué rentas son gravables por el Estado español y cuáles no y

b) porque de la efectiva conexión entre la riqueza gravada y nuestro territorio dependerá la verdadera adecuación de la obligación real prevista por nuestro IRPF a su fundamento jurídico: la territorialidad del gravamen. Si la conexión escogida por el legislador español es poco relevante o ficticia, el gravamen será extraterritorial con las indeseadas consecuencias que de ello se derivan**.**

2.- Criterios de sujeción al IRPF por obligación real

En el marco de la Ley 44/1978, dos eran, en pie de igualdad, los criterios de sujeción al IRPF español por obligación real de contribuir: el de la obtención de rendimientos e incrementos de patrimonio producidos en territorio español -denominado *criterio de la obtención* o *de la producción* - y el de la satisfacción de los mismos por parte de una persona o entidad pública o privada residente en nuestro territorio, conocido como *criterio del pago* (art. 4.1.a). Como ya se ha tenido ocasión de constatar, la redacción de este precepto suscitó las críticas de la doctrina que entendía que el sometimiento al Impuesto español, con carácter general, de todo rendimiento satisfecho por persona o entidad pública o privada residente en nuestro territorio -con independencia de que el mismo se hubiese o no obtenido en España- podía dar lugar a una extensión territorial indebida del IRPF español que acabaría por perjudicar nuestras transacciones comerciales con el exterior.

Tras la entrada en vigor de las disposiciones contenidas en la Ley 18/1991 rige, en punto a los criterios de sujeción al IRPF por obligación real, lo establecido en el art. 11.Uno.b) de la misma:

"*1. Son sujetos pasivos del Impuesto*:

(...)

Por obligación real, las personas físicas distintas de las mencionadas en la letra anterior que obtengan rendimientos o incrementos de patrimonio producidos en territorio español.

A efectos de lo previsto en el párrafo anterior, se entenderán obtenidos o producidos en territorio español, entre otros, los rendimientos satisfechos por:

- Empresarios individuales o profesionales residentes en territorio español.

- Personas jurídicas o entidades públicas residentes en dicho territorio.

- *Establecimientos permanentes situados en el mismo* ".

Por lo tanto, en la actualidad, sólo puede hablarse, al menos desde un punto de vista formal, de un único criterio de sujeción al IRPF español por obligación real: el de la obtención o producción de rentas en nuestro territorio. La residencia en España de la persona o Entidad pagadora del rendimiento ha pasado a ser una de las reglas o manifestaciones -en concreto, la única con rango legal- del criterio de la obtención.

De la redacción dada al art. 11.Uno.b), se advierte que, al igual que hiciera la Ley 44/1978, tampoco la Ley 18/1991 ha regulado de forma clara y detallada la extensión del aspecto espacial del hecho imponible del IRPF en sede de tributación de no residentes. Es decir, no se determina de una forma pormenorizada cuándo una renta ha de considerarse obtenida en territorio español.

En este aspecto, el legislador de 1991 desatendió las críticas unánimes, ya referidas, que despertó el hecho que fuese el Reglamento del IRPF de 1981 y no la propia Ley del Impuesto el que detallase las rentas que debían considerarse obtenidas en España, y ha vuelto a reproducir la misma situación, fuente de nuevas y reiteradas críticas[370]. En efecto, en la vigente regulación del IRPF es, de nuevo, una disposición reglamentaria -el art. 70 del Reglamento del Impuesto de 1991- la que determina qué rentas se considerarán obtenidas o producidas en territorio español**.**

3.- Sistematización de las rentas sujetas al IRPF español por obligación real

De la comparación de los arts. 19 del Reglamento del IRPF de 1981 y 70 del vigente Reglamento de 1991, se advierte que la enumeración que este último efectúa de las rentas que se consideran producidas en territorio español, además de su carácter taxativo[371], tiene a su favor el hecho de estar más en consonancia con el principio de territorialidad. De todos modos, como apunta buena parte de la doctrina[372], el art. 70, a pesar de sus aciertos, no es un modelo de sistematización de los criterios de conexión aplicables en la tributación de las personas físicas no residentes. Es por esta razón que parece conveniente proceder a una sistematización de tales criterios:

A.- Criterio del pago.

Según este criterio[373], acogido con carácter general en el art. 70.Dos.a) del

---

[370] .- Por todos, *vid* . CARMONA FERNANDEZ, N.: "El nuevo ámbito de sujeción de rentas de no residentes. (El artículo 70 del Reglamento del IRPF, algún consejo para su travesía)", Tribuna Fiscal, núm. 20, 1992, págs. 54 y 73.

[371] .- El art. 19 del Reglamento de 1981 principiaba afirmando que: "*(...) se consideran,* en todo caso, *rendimientos e incrementos de patrimonio o disminuciones patrimoniales producidos en territorio español (...)* ". A propósito de la enumeración efectuada por este precepto, FERREIRO señalaba su carácter puramente ejemplificativo de los más frecuentes e importantes rendimientos e incrementos de patrimonio que han de entenderse producidos en territorio español. FERREIRO LAPATZA, J.J., LASARTE ALVAREZ, J., MARTIN QUERALT, J. y PALAO TABOADA, C.: "Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *op. cit* ., págs. 82 y 83.

En cambio, el art. 70 del vigente Reglamento del IRPF de 1991 no utiliza la expresión "*en todo caso* " sino que declara que: "*Se consideran rentas obtenidas o producidas en territorio español, las siguientes (...)* ".

[372] .- Por todos, *vid* . GONZALEZ POVEDA, V.: "Tributación de no residentes", 2ª edición actualizada, *op. cit* ., pág. 78.

[373] .- La correcta exégesis del criterio del pago excluye los casos de pura y simple mediación en el mismo debiendo tratarse de pagos propios de la persona o Entidad residente, no de actuaciones por cuenta y en nombre

Reglamento del IRPF de 1991 -que reitera las previsiones del párrafo 2º del art. 11.Uno.b de la Ley 18/1991-, se consideran rentas producidas u obtenidas en territorio español y, por lo tanto, sujetas a nuestro IRPF por obligación real de contribuir, los rendimientos satisfechos a una persona física no residente por parte de:

- Otra persona física que tenga la condición de empresario o profesional y residencia en territorio español[374].
- Personas jurídicas o entidades, públicas o privadas, residentes en dicho territorio, y
- Establecimientos permanentes situados en territorio español[375].

En particular, se considerarán obtenidos en territorio español y, por lo tanto, sujetos a nuestro IRPF cuando sean percibidos por personas físicas no residentes los siguientes rendimientos:

- Los procedentes del trabajo dependiente (art. 11.Uno.b de la Ley 18/1991).
- Los obtenidos en relación con la actuación personal de artistas y deportistas, aún cuando se atribuyan a persona o entidad distinta del artista o deportista (arts. 11.Uno.b de la Ley 18/1991 y 70.Uno.e del Reglamento del IRPF de 1991).
- Los dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de entidades, públicas o privadas, residentes en España (arts. 11.Uno.b de la Ley 18/1991 y 70.Uno.f del Reglamento del IRPF de 1991).
- Los intereses, cánones y otros rendimientos del capital mobiliario, satisfechos por personas o entidades, públicas o privadas, residentes en España o por establecimientos permanentes situados en territorio español (arts. 11.Uno.b de la Ley 18/1991 y 70.Uno.g del Reglamento del IRPF de 1991).
- Los rendimientos del capital inmobiliario (art. 11.Uno.b).

Por otra parte, a modo de precisión respecto de las disposiciones contenidas en el párrafo 2º del art. 11.Uno.b) de la Ley 18/1991, así como del art. 70.Dos.a) del Reglamento del IRPF de 1991, el art. 70.Dos.b) de este segundo texto legal determina cuáles son los rendimientos que no se considerarán obtenidos o producidos en territorio español y que, por lo tanto, no quedarán sometidos a nuestro IRPF por obligación real[376].

---

de un tercero. Así lo establece el art. 42.2 del Reglamento de 1991: "*No se considerará que una persona o entidad satisface o abona un rendimiento cuando se limite a efectuar una simple mediación de pago* .

Se entenderá por simple mediación de pago el abono de una cantidad por cuenta y orden de un tercero ".

[374] .- En este punto se produce una modificación restrictiva respecto de las disposiciones del art. 4.1.b) de la Ley 44/1978. En este precepto se hablaba de rendimientos *"satisfechos por persona o entidad pública o privada* - sin excepciones- residente" en territorio español. En cambio, el párrafo segundo del art. 11.1.b) de la Ley 18/1991 y el art. 70.2 del Reglamento del IRPF de 1991 acotan más el grupo de los pagadores de rendimientos señalando, por lo que respecta a las personas físicas, que sólo se considerarán obtenidos o producidos en territorio español los rendimientos satisfechos por personas físicas que tengan la condición de empresarios o profesionales. Así pues, no quedarán sometidos a nuestro IRPF los rendimientos pagados por personas físicas residentes en España que no sean empresarios o profesionales y tampoco -creemos- los satisfechos por empresarios y profesionales cuando actúen, no como tales, sino como particulares.

[375] .- Teniendo en cuenta que el establecimiento permanente no tiene personalidad jurídica, el pagador, en el nuevo régimen aplicable a partir de 1 de enero de 1992, no ha de ser necesariamente una persona física o jurídica residente en España, sino que pueden serlo también personas físicas o Entidades no residentes, siempre, por supuesto, que actúen a través de un establecimiento permanente situado en territorio español.

[376] .- Art. 70.2.b del Reglamento del IRPF: "*Lo dispuesto en la letra anterior* - en relación al criterio del pago como manifestación del de la obtención de rendimientos en territorio español- *no será aplicable cuando se trate de los siguientes rendimientos* :

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

Con base en lo preceptuado por los arts. 11.Uno.b) de la Ley 18/1991 y 70.Dos del vigente Reglamento del IRPF en relación con el criterio que estamos analizando, se observa que en la actualidad existe una mayor adecuación entre la riqueza que se considera gravable por el IRPF español y nuestro territorio, habiéndose eliminado, con la nueva regulación, los casos más flagrantes de extraterritorialidad.

B.- Criterio del lugar de situación de los bienes productores de las rentas o incrementos de patrimonio.

Con arreglo a este criterio, se considerarán sometidos al IRPF español, como consecuencia de hallarse situados en nuestro territorio los bienes que los generan:

- Los rendimientos derivados de actividades empresariales o profesionales obtenidos por medio de establecimiento permanente situado en territorio español (art. 70.Uno.a del Reglamento del IRPF de 1991).
- Los intereses, cánones y otros rendimientos del capital mobiliario satisfechos por establecimientos permanentes situados en territorio español (art. 70.Uno.g del Reglamento del IRPF de 1991).
- Los rendimientos derivados, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a los mismos (art. 70.Uno.h del Reglamento del IRPF de 1991).
- Los incrementos de patrimonio derivados, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a los mismos (art. 70.Uno.j del Reglamento del IRPF de 1991). En particular, se consideran incluidos en este bloque: .

Los incrementos de patrimonio derivados de derechos o participaciones en una sociedad o entidad, residente o no, cuyo activo esté constituido principalmente por bienes inmuebles situados en territorio español.

. Los incrementos de patrimonio derivados de la enajenación de derechos o participaciones en una sociedad o entidad, residente o no, que atribuyan a su titular el derecho de disfrute sobre bienes inmuebles situados en territorio español.

- Los incrementos de patrimonio derivados de bienes muebles situados en territorio español (art. 70.Uno.k del Reglamento del IRPF de 1991).

C.- Criterio del lugar de realización

De conformidad con este criterio, quedarán sometidos al IRPF español los siguientes rendimientos:

- Los procedentes de actividades empresariales, en general, ejercitadas sin mediación

---

2. Los satisfechos por razón de los servicios o prestaciones a que se refiere la letra c) del apartado uno de este artículo -esto es, realización de estudios, proyectos, asistencia técnica, apoyo a la gestión- cuando dichos servicios o prestaciones se realicen íntegramente fuera del territorio español y estén directamente vinculados a actividades empresariales o profesionales del pagador realizadas en el extranjero, salvo que se refieran a bienes situados en territorio español.

3. Los satisfechos a personas o entidades no residentes por establecimientos permanentes situados en el extranjero, con cargo a los mismos, cuando las prestaciones correspondientes estén directamente vinculadas con la actividad del establecimiento permanente en el extranjero ". (Este último supuesto es reproducción literal de la previsión contemplada en el art. 14 *in fine* del Reglamento del IRPF de 1981).

Nos encontramos, pues, con que, nuevamente, por vía reglamentaria, se produce una modificación, en sentido restrictivo, de las previsiones de la Ley, lo que, al igual que sucedía con el art. 70 del Reglamento en relación con las rentas que debían considerarse sometidas al IRPF, vuelve a suscitar serias dudas en torno a la corrección de la técnica normativa empleada.

de establecimiento permanente, cuando tales actividades se realicen en territorio español (art. 70.Uno.b del Reglamento del IRPF de 1991).

- Los derivados de prestaciones de servicios tales como la realización de estudios, proyectos, asistencia técnica y apoyo a la gestión cuando la prestación de los mismos se realice en territorio español (art. 70.Uno.c del Reglamento del IRPF de 1991).

- Los resultantes de la realización de servicios profesionales cuando éstos se realicen en nuestro territorio (art. 70.Uno. c del Reglamento del IRPF de 1991).

- Los rendimientos del trabajo dependiente cuando el mismo se preste en territorio español (art. 70.Uno.d del Reglamento del IRPF de 1991).

- Los rendimientos obtenidos de la actuación personal de artistas y deportistas en España, aun cuando se atribuyan a persona o entidad distinta del artista o deportista (art. 70.Uno.e del Reglamento del IRPF de 1991).

D.- Criterio del lugar de utilización de las prestaciones.

De conformidad con este criterio, cuando una prestación realizada por una persona física no residente es utilizada en territorio español, los rendimientos que de ella procedan quedan sujetos a nuestro IRPF en los siguientes casos:

- Cuando tales rendimientos se deriven de prestaciones de servicios tales como la realización de estudios, proyectos, asistencia técnica o apoyo a la gestión cuando tales prestaciones se utilicen en nuestro territorio. Se entenderán utilizadas en territorio español las prestaciones que sirvan a actividades empresariales realizadas en territorio español o se refieran a bienes situados en el mismo (art. 70.Uno.c del Reglamento del IRPF de 1991).

- Caso de los rendimientos derivados de la prestación de servicios profesionales cuando los mismos se utilicen en territorio español. Se entenderán utilizadas en territorio español las prestaciones que sirvan a actividades profesionales realizadas en territorio español o se refieran a bienes situados en el mismo (art. 70.Uno.c del Reglamento del IRPF de 1991).

E.- Criterio del lugar de residencia de la entidad emisora o distribuidora de beneficios.

Quedarán sometidos al IRPF español, por obligación real:

- Los dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en fondos propios de entidades, públicas o privadas, residentes en España (art. 70.Uno.f del Reglamento del IRPF de 1991).

- Los intereses, cánones y otros rendimientos del capital mobiliario satisfechos por personas o entidades, públicas o privadas, residentes en España (art. 70.Uno.g del Reglamento del IRPF de 1991).

- Los incrementos de patrimonio derivados de valores emitidos por personas o entidades, públicas o privadas, residentes en España (art. 70.Uno.i del Reglamento del IRPF de 1991).

F.- Criterio del lugar de ejercicio o cumplimento de los derechos.

Se considerarán rentas obtenidos en territorio español: - Los incrementos de patrimonio obtenidos por no residentes y derivados, directa o indirectamente, de derechos relativos a bienes inmuebles situados en territorio español (art. 70.Uno.j del Reglamento del IRPF de 1991). En particular, consideran incluidos en este bloque: . Los incrementos de patrimonio derivados de derechos o participaciones en una sociedad o entidad, residente o no,

cuyo activo esté constituido principalmente por bienes inmuebles situados en territorio español.

. Los incrementos de patrimonio derivados de la enajenación de derechos o participaciones en una sociedad o entidad, residente o no, que atribuyan a su titular el derecho de disfrute sobre bienes inmuebles situados en territorio español

- Los incrementos de patrimonio derivados de derechos que deban cumplirse o se ejerciten en territorio español (art. 70.Uno.k del Reglamento del IRPF de 1991).

B) RENTAS NO SUJETAS

1.- Consideraciones generales

El art. 29 de la LGT preceptúa que:

"*La Ley, en su caso, completará la determinación concreta del hecho imponible*[377] *mediante la mención de supuestos de no sujeción* ".

Teniendo en cuenta que dentro del esquema normativo de los tributos puede hablarse de hechos sujetos y de personas sujetas, es claro que, como advierte SAINZ DE BUJANDA[378], por eliminación, "*quedarán insertos en el ámbito de no sujeción los hechos que no aparezcan configurados en el ordenamiento como imponible, es decir, como susceptibles de generar obligaciones de pago* ".

En cuanto a la naturaleza de las normas de no sujeción, tradicionalmente se sostiene que las mismas carecen de eficacia constitutiva; se trata de *"preceptos didácticos"* pero no de normas que por sí mismas provoquen la exclusión de obligaciones tributarias[379]. Sin embargo, NUÑEZ PEREZ[380] considera que, al determinar de manera expresa los supuestos *jurídicamente no idóneos* para hacer surgir la obligación tributaria, las normas de no sujeción cumplen la función técnica de definir en términos negativos la esfera de la sujeción tributaria de manera que no cabe conceptuarlas siempre y en todos los supuestos como meras normas didácticas carentes en todo caso de eficacia jurídica constitutiva**.**

2.- Enunciación

El art. 70 del Reglamento del IRPF de 1991, al tiempo que, como acaba de verse, fija las rentas que "*se considerarán obtenidas o producidas en territorio español* " -y que, por lo tanto, quedarán sujetas al IRPF por obligación real- determina también las que no se considerarán obtenidas en nuestro territorio y que, por lo tanto, no quedarán sujetas a nuestro IRPF. Tales rentas son las siguientes: Los rendimientos derivados de actividades

---

[377] .- Al que puede definirse como "*el conjunto de circunstancias, hipotéticamente previstas en la norma, cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta".*
SAINZ DE BUJANDA, F.: "Análisis jurídico del hecho imponible", en "Hacienda y Derecho", Tomo IV, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966, págs. 335.

[378] .- SAINZ DE BUJANDA, F.: "Teoría jurídica de la exención tributaria", en "Hacienda y Derecho", Vol. III, *op. cit* ., págs 428 y 429.

[379] .- "Si las normas de no sujeción no existieran -señala SAINZ DE BUJANDA- el resultado jurídico habría de ser el mismo: la inexistencia de obligaciones tributarias en los supuestos que las normas de sujeción no contemplan ". SAINZ DE BUJANDA, F.: "Teoría jurídica de la exención tributaria" en "Hacienda y Derecho", Vol. III, op. cit ., págs. 429 a 430.

[380] .- NUÑEZ PEREZ, G.G.: "Hecho imponible, no sujeción y exención. (Artículos 28, 29, 14 y 15)" en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma* (Libro-homenaje al Profesor Dr. D. Fernando SAINZ DE BUJANDA), Vol. I, *op. cit* ., págs. 471 a 475.

empresariales de instalación o montaje de maquinaria o instalaciones importadas en territorio español cuando la instalación o el montaje se realicen por el proveedor de la maquinaria o instalaciones y su importe no exceda del 20% del precio de adquisición de los elementos importados (segundo inciso del art. 70.Uno.b del Reglamento del 1991).

Los rendimientos satisfechos por razón de actividades empresariales distintas de las mencionadas en el art. 70.Uno.c[381], en particular, los satisfechos en virtud de compraventas internacionales de mercancías -incluidas las comisiones de mediación en las mismas, así como los gastos accesorios y conexos-, cuando se realicen íntegramente en el extranjero, incluso cuando aquéllos sean satisfechos, bien por empresarios individuales, profesionales, personas jurídicas o entidades públicas o privadas residentes en territorio español, bien por establecimientos permanentes situados en el mismo (art. 70.Dos.b.1 del Reglamento del IRPF).

Los rendimientos derivados de prestaciones de servicios tales como la realización de estudios, proyectos, asistencia técnica, apoyo a la gestión así como de servicios profesionales aun cuando sean satisfechos por empresarios individuales, profesionales, personas jurídicas o entidades, públicas o privadas residentes en territorio español o establecimientos permanentes situados en el mismo, siempre que se realicen íntegramente fuera del territorio español y estén directamente vinculados a actividades empresariales o profesionales realizadas por aquéllos en el extranjero y salvo que se refieran a bienes situados en territorio español (art. 70.Dos.b.2 en relación con el art. 70.Uno.c, ambos del Reglamento del IRPF).

Los rendimientos satisfechos por establecimientos permanentes situados en el extranjero, con cargo a los mismos, cuando las prestaciones correspondientes estén directamente vinculadas con la actividad del establecimiento permanente en el extranjero (art. 70.Dos.b.3 del Reglamento del IRPF).

Los rendimientos de los depósitos y operaciones que cumplan análogas funciones, en moneda extranjera y de las cuentas extranjeras en pesetas, satisfechos a personas físicas no residentes en España, salvo que el pago se realice a un establecimiento permanente, por el Banco de España, Bancos, Cajas de Ahorro, Cajas Rurales, Cooperativas de Crédito y demás establecimientos con funciones delegadas del mismo (párrafo 2º del art. 70.Uno.g).

Los rendimientos derivados de actividades profesionales percibidos por personas físicas no residentes cuando son abonados a título privado por una persona física residente en territorio español (art. 70.Dos.a del Reglamento del IRPF de 1991).

C) CARACTERIZACION GENERAL DEL SISTEMA DE TRIBUTACION, EN LA LEY 18/1991, DE LAS RENTAS SUJETAS AL IRPF POR OBLIGACION REAL

Desde un punto de vista formal, la simple lectura de los artículos que la Ley 18/1991 del IRPF y su Reglamento dedican a la obligación real permite advertir uno de los rasgos más sobresalientes de su actual regulación: su mayor estructuración y sistematicidad. Frente al carácter fragmentario, disperso y periódicamente mudable de la normativa que, desde 1983, regía la tributación de las rentas obtenidas por no residentes, a partir de la reforma de 1991, se establecen, en unos pocos preceptos[382], las bases del vigente modelo de tributación de las personas físicas no residentes, que, al incluirse en las propias disposiciones generales

[381] .- El art. 70.1.c se refiere a los rendimientos derivados de prestaciones de servicios tales como la realización de estudios, proyectos, asistencia técnica, apoyo a la gestión, así como de servicios profesionales.

[382] .- Fundamentalmente, el Capítulo III del Título III y la Disposición Adicional 15ª de la Ley 18/1991 así como el Titulo VII, Disposición Adicional 2ª y Disposición Transitoria 1ª del Reglamento del IRPF de 1991.

reguladoras del IRPF, adquiere una mayor carta de naturaleza.

Por lo que respecta al contenido del modelo, puede afirmarse, con carácter general, que, tras la reforma de la imposición personal sobre la renta de 1991, el régimen de tributación de las rentas obtenidas por las personas físicas no residentes en España sigue, fundamentalmente, la pauta del instaurado por la Ley 5/1983, por cuanto continua basándose en la distinción, ahora formalmente recogida en el art. 16.Dos de la Ley 18/1991, entre:

A) Tributación de las rentas obtenidas por personas físicas no residentes operando en España mediante establecimiento permanente, con características que pueden considerarse análogas a la de las obtenidas por personas físicas residentes en territorio español y

B) tributación de las rentas obtenidas, en nuestro país, sin mediación de establecimiento permanente, por personas físicas no residentes, en la que las diferencias respecto de la obligación personal de contribuir se hacen mucho más patentes.

Entre el gravamen de las rentas obtenidas por medio de establecimiento permanente y las obtenidas sin mediación del mismo es posible observar algunos elementos comunes. Pero la disimilitud entre ambas modalidades de tributación por obligación real es tan profunda que puede afirmarse que, al igual que la obligación real de contribuir puede ser considerada como un Impuesto distinto de la obligación personal, también en el seno de aquélla cabe hablar, si no de dos impuestos distintos, sí de dos formas de tributación, prácticamente independientes entre sí dado que cada una de ellas tiene su propio hecho imponible y, consiguientemente, su propia forma de determinar la base imponible y la deuda tributaria. Al examen de estas dos formas de tributación dedicaremos los próximos Capítulos.

BIBLIOTECA VIRTUAL MIGUEL DE CERVANTES

VI.- TRIBUTACION DE LAS RENTAS OBTENIDAS POR LAS PERSONAS FISICAS NO RESIDENTES MEDIANTE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL MARCO DE LA OBLIGACION REAL DE CONTRIBUIR

A) HECHO IMPONIBLE

1.- Planteamiento general. El establecimiento permanente de personas físicas

El art. 16.Dos.1ª de la Ley 18/1991 preceptúa que, cuando las personas físicas sometidas al IRPF por obligación real operen en España por medio de establecimiento permanente "*tributarán por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento, háyase obtenido en territorio español o extranjero. Para la calificación del establecimiento permanente se estará a lo prevenido en el Impuesto sobre Sociedades* ". La exégesis de este precepto suscita, en primer lugar, la cuestión del alcance de la remisión que efectua al IS en orden a la calificación del establecimiento permanente.

Parece claro que la remisión alcanza, sin ningún género de dudas, a la propia definición de establecimiento permanente contenida en los párrafos segundo y tercero del art. 45.1.a) de la Ley 43/1995, del IS[383]. Ahora bien, una mayor incertidumbre se plantea a la hora de dilucidar si aquella remisión debe entenderse también referida a las clases de establecimientos permanentes a las que alude el Reglamento del IS de 1982, a saber: establecimientos permanentes con actividad continuada, establecimientos permanentes con actividad esporádica y establecimientos permanentes que no cierran un ciclo mercantil (arts. 306 a 332).

A nuestro juicio, y compartiendo el sentir general de la doctrina[384],es perfectamente posible hablar de establecimientos permanentes de personas físicas como una categoría distinta de las mencionadas en el Reglamento del IS, fundamentalmente, con base en las previsiones del art. 18.Seis de la Ley 18/1991. Este precepto, en punto a la determinación de la base imponible de las rentas obtenidas por personas físicas no residentes por medio de establecimiento permanente, remite a los arts. 40 y ss. de la propia Ley 18/1991, con independencia de que éstos, a su vez, efectúen remisiones al IS. Otra cosa distinta es que la regulación de los establecimientos permanentes de personas físicas sea insuficiente y que para paliar estas deficiencias deba acudirse a la normativa del IS, en particular, a las disposiciones previstas para los establecimientos permanentes con actividad continuada.

---

[383] .- "*Se entenderá que una entidad opera mediante establecimiento permanente en territorio español, cuando por cualquier título disponga en el mismo, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta de la entidad no residente, que ejerza con habitualidad dichos poderes.* En particular, se entenderá que constituyen establecimiento permanente las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses ".

[384] .- Por todos, GONZALEZ POVEDA, V.: "Tributación de no residentes", 2ª edición actualizada, *op. cit* ., págs. 139 a 141; y BAENA AGUILAR, A.: "La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *op. cit* ., en especial en las págs. 241 y 242.

Por otra parte, en el art. 16.Dos.1º se hace también referencia al fenómeno conocido como "personalización" del establecimiento permanente. Con base en este fenómeno, la persona física no residente que opere en España por medio de establecimiento permanente va a tributar por una obligación global o mundial -"*háyase obtenido en territorio español o extranjero* "- limitada, eso sí, a los rendimientos imputables al establecimiento, es decir, a los que través del mismo se hayan obtenido en nuestro territorio o en el extranjero.

Como es conocido, clásicamente, se distinguen dos elementos integrantes del hecho imponible:

1.- El elemento objetivo, constituido por el presupuesto de hecho en sí mismo considerado, aislado de cualquier vinculación personal y

2.- el elemento subjetivo, que hace referencia al vínculo que une a una persona con el elemento objetivo y que, según lo dispuesto por el legislador en cada caso, determina en esa persona la condición de sujeto pasivo de la obligación tributaria**.**

2.- Elemento objetivo

El elemento objetivo del presupuesto de hecho de la tributación, por el IRPF español, de las rentas atribuibles a las personas físicas no residentes en España obtenidas por medio de establecimiento permanente aparece integrado por la obtención de renta imputable a dicho establecimiento. En el seno de este elemento objetivo es posible distinguir varios aspectos: el material o cualitativo, el espacial, el temporal y el cuantitativo.

El *aspecto material* aparece constituido por la obtención de renta imputable a un establecimiento permanente como consecuencia de la realización, por parte de éste, de su actividad (art. 16.Dos.1ª de la Ley 18/1991). Así pues, al igual que sucede en la obligación personal de contribuir, la renta se concibe como una unidad compleja, formada por una pluralidad de hechos que se van integrando en el tiempo. No obstante, esta identidad no impide que existan otros extremos en los que el aspecto material del hecho imponible de la obligación personal de contribuir y el de la real con establecimiento permanente, difieran.

Así ocurre por lo que respecta a los posibles elementos integrantes de la renta que se sujeta a gravamen. En efecto, mientras que en el caso de la obligación personal de contribuir, aquélla puede estar formada por cualquiera de los componentes a los que alude el art. 5. Cuatro de la Ley 18/199[385], en el de la obligación real con establecimiento permanente, larenta que se somete a tributación sólo puede ser fruto de actividades empresariales o profesionales y de incrementos y disminuciones de patrimonio derivados de elementos patrimoniales afectos al establecimiento.

Precisamente, en este punto, surge una dificultad: la de determinar qué renta debe considerarse imputable a los establecimientos permanentes de personas físicas, es decir, cuál es la que se conoce como "*vis atractiva* " de los mismos. Ante el silencio de la Ley 18/1991 -en uno de los extremos en los que se demuestra la insuficiente regulación del establecimiento permanente de personas físicas- puede tomarse como punto de referencia lo dispuesto por el art. 48.1 de la Ley 43/1995[386].

---

[385] .- A saber: rendimientos del trabajo personal; rendimientos derivados de cualquier elemento patrimonial que no se encuentre afecto de manera exclusiva a las actividades señaladas en la letra siguiente; rendimientos de las actividades empresariales o profesionales; los incrementos de patrimonio y las imputaciones de bases imponibles positivas de las sociedades en régimen de transparencia fiscal.

[386] .- Art. 48 de la Ley 43/1995, del IS.: "*1. Componen la renta imputable al establecimiento permanente los siguientes conceptos:*

a) Los rendimientos de las explotaciones económicas desarrolladas por medio de establecimiento permanente.

Por lo que respecta al *aspecto espacial*, en principio, la obligación real de contribuir, a diferencia de la obligación personal[387], únicamente somete a tributación las rentas obtenidas en España por las personas físicas no residentes en nuestro país. Pero esta afirmación sólo se cumple en principio, dado que el art. 16.Dos.1ª, a propósito de los sujetos pasivos por obligación real que operan en nuestro país a través de establecimiento permanente, determina que éstos tributarán, con arreglo al IRPF español, "*por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento, háyase obtenido en territorio español o extranjero* ". Se produce, pues, una personalización del establecimiento permanente que, en cierto modo, quiebra el fundamento espacial de la obligación real de contribuir y, con base en la cual, la persona física no residente es gravada por una suerte de "obligación personal" limitada a los rendimientos imputables al establecimiento.

En el *aspecto temporal* se toma como referencia el período impositivo que, según lo dispuesto por el art. 93 de la Ley 18/1991, será el año natural, devengándose el Impuesto el 31 de diciembre de cada año. Respecto de los supuestos de período impositivo inferior al año natural contemplados en el art. 94.Uno de la Ley 18/1991[388], el único aplicable a la obligación real de contribuir es el de fallecimiento del sujeto pasivo en día distinto del 31 de diciembre (art. 94.Uno.a), ya que los contenidos en las letras b) y c) de este precepto sólo se prevén en los casos de tributación conjunta, opción ésta que el art. 11. Dos de la Ley 18/1991 reserva a los sujetos pasivos por obligación personal. No obstante, en relación con el aspecto temporal del hecho imponible en la obligación real con establecimiento permanente, se echa en falta la existencia de preceptos como los arts. 24.2.b) y 52.2 de la Ley 43/1995, del IS[389]relativos al cese del período impositivo.

---

b) Los rendimientos derivados de la cesión de elementos patrimoniales afectos al mismo.

c) Los incrementos o disminuciones patrimoniales derivados de los elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente.

Se considerarán elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente, los vinculados funcionalmente al desarrollo de la actividad que constituye su objeto

2. En los casos de reexportación de bienes previamente importados por la misma entidad no residente, se considerará:

a) Que no se ha producido alteración patrimonial alguna, sin perjuicio del tratamiento aplicable a los pagos realizados por el período de utilización, si se trata de elementos de inmovilizado importados temporalmente.

b) Que ha habido alteración patrimonial, si se trata de elementos de inmovilizado adquiridos para su utilización en las actividades desarrolladas por un establecimiento permanente.

c) Que ha habido rendimiento, positivo o negativo, de una explotación, si se trata de elementos que tengan la consideración de existencias ".

[387] .- En ésta, los sujetos pasivos residentes en España son gravados "por la totalidad de la renta que obtengan, con independencia del lugar donde se hubiese producido y cualquiera que sea la residencia del pagador " (art. 13 de la Ley 18/1991).

[388] .- Art. 94 de la Ley 18/1991: "*El período impositivo será inferior al año natural en los siguientes casos:*

a) Tratándose de un sujeto pasivo que tribute individualmente, por fallecimiento del mismo en un día distinto del 31 de diciembre.

b) En caso de sujetos pasivos que tributen conjuntamente, por disolución o nulidad del matrimonio, por separación matrimonial en virtud de sentencia judicial o por fallecimiento del padre o madre separados o no casados.

c) Cuando el sujeto pasivo contraiga matrimonio conforme a las disposiciones del Código Civil. En este caso, será presupuesto para la interrupción del período impositivo la tributación conjunta del matrimonio con posterioridad a su celebración ".

[389] .- Art. 24.2.b: "*En todo caso concluirá el período impositivo:*

b) Cuando tenga lugar un cambio de residencia de la entidad residente en territorio español al extranjero ".

Art. 52.2 de la Ley 43/1995, del IS: "Se entenderá concluido el período impositivo, cuando el establecimiento permanente cese en su actividad o de otro modo se realice la desafectación de la inversión en su

Al igual que ocurre en el caso de las personas físicas residentes sometidas al IRPF por obligación personal, en el de las sujetas al Impuesto español por obligación real con establecimiento permanente, el *aspecto cuantitativo* del hecho imponible es el resultado de computar, con signo positivo o negativo, cada uno de los elementos integrantes del aspecto material del hecho imponible de aquella obligación[390]. Unicamente si la suma así obtenida es de signo positivo podrá considerarse que se ha obtenido renta que deba gravarse por nuestro IRPF**.**

3.- Elemento subjetivo

El elemento subjetivo del hecho imponible hace referencia al nexo que une a una persona con el elemento objetivo del mismo, determinando que aquélla se convierta en sujeto pasivo de la obligación tributaria. En la obligación personal, la referencia al sujeto pasivo forma parte estructural del elemento objetivo del hecho imponible. En cambio, en la obligación real con establecimiento permanente, el vínculo que une a la persona física no residente con el elemento objetivo del hecho imponible es, *prima facie*, y de conformidad con lo previsto en el párrafo 1º del art. 43.Uno de la Ley 18/1991[391], la ordenación por cuenta propia, de forma habitual, personal y directa de los medios de producción y los recursos humanos afectos a las actividades empresariales o profesionales.

Sin embargo, en el caso de los no residentes, lo más frecuente es que éstos, al no hallarse habitualmente en territorio español, no desempeñen por si mismos aquellas actividades sino que lo hagan por medio de otras personas. De todos modos, en este supuesto, y de conformidad con lo preceptuado por el párrafo 2º del art. 43.Uno de la Ley 18/1991, se presumirá, salvo prueba en contrario, que el factor de la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de los recursos humanos afectos a las actividades empresariales o profesionales concurre en quien figura como titular de la actividad empresarial o profesional desarrollada a través de un establecimiento permanente.

B) El IMPUESTO ADICIONAL SOBRE LOS BENEFICIOS DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE TRANSFERIDOS AL EXTRANJERO

---

día efectuada respecto del establecimiento permanente, así como en los supuestos en que se produzca la transmisión del establecimiento permanente a otra entidad y aquellos en que la casa central traslade su residencia ".

[390] .- La única diferencia entre el aspecto cuantitativo del hecho imponible de la obligación personal de contribuir y el de la obligación real con establecimiento permanente se deriva de la disimilitud del aspecto material de aquellos hechos imponibles:

a) En la obligación personal de contribuir, como ya se ha señalado, el aspecto material de su hecho imponible aparece constituido por la obtención de renta por el sujeto pasivo residente en España. Esta magnitud resulta de computar, con signo positivo o negativo, los siguientes elementos: rendimientos del trabajo personal, del capital mobiliario o inmobiliario, de actividades empresariales o profesionales, incrementos de patrimonio e imputaciones de bases imponibles positivas de las sociedades en régimen de transparencia fiscal.

b) En cambio, en el supuesto de la obligación real con establecimiento permanente, el aspecto material del hecho imponible lo constituye la obtención de renta imputable al establecimiento permanente. Esta renta es el resultado de computar, con signo positivo o negativo, solamente rendimientos derivados de actividades empresariales o profesionales que son los únicos que pueden obtenerse por medio de establecimiento permanente.

[391] .- "Los rendimientos de las actividades empresariales o profesionales se considerarán obtenidos por quienes realicen de forma habitual, personal o directa la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos afectos a las actividades ".

Este Impuesto adicional al principal sobre el beneficio neto del establecimiento permanente ha sido instituido por el párrafo segundo del art. 19.2 de la Ley 18/1991. Este artículo, tras preceptuar que se aplicará el tipo del 35 por 100 a los rendimientos o incrementos de patrimonio obtenidos por no residentes a través de un establecimiento permanente, determina que:

"*Cuando las rentas obtenidas se transfieran al extranjero, se aplicará, adicionalmente, el tipo previsto en la letra a) del apartado uno anterior* -esto es, el 25 por 100- *a la cuantía transferida* "[392].

De la lectura del precepto que acaba de transcribirse se desprende que las rentas obtenidas por una persona física no residente en España a través de un establecimiento permanente ubicado en nuestro territorio son o, en todo caso, pueden ser objeto de dos niveles o fases de gravamen:

- En un primer estadio, aquellas rentas tributarán con arreglo al IRPF español, en virtud de la obligación real con establecimiento permanente, atendiendo, únicamente, a la circunstancia de su obtención.

- Pero, en el momento en que se produzca su transferencia al extranjero -teniendo en cuenta que la Disposición Transitoria Primera del Reglamento del IRPF de 1991 establece que el impuesto complementario será exigible en relación con las transferencias correspondientes a las rentas de los períodos impositivos que se cierren a partir de 1 de enero de 1992-, aquellas rentas volverán a ser gravadas -tomando, ahora, únicamente en consideración el hecho de la transferencia- con base en el Impuesto adicional que se está examinando.

A propósito de las dos fases a las que acaba de aludirse, interesa remarcar dos extremos:

a) Que se está en presencia de dos obligaciones tributarias distintas con dos presupuestos de hecho diferentes: obtención de renta en un caso y transferencia de la misma al exterior en el otro.

b) Que, aunque se trata de obligaciones distintas, existe entre ellas una relación de dependencia. Así, el Impuesto sobre los beneficios del establecimiento permanente transferidos al extranjero sólo puede exigirse si, previamente, se ha gravado la obtención,

---

[392] .- Es común en la doctrina el considerar que este Impuesto adicional previsto ya en el párrafo 2º del art. 19.Dos del Proyecto del IRPF de 1990 trae causa del Convenio de Doble Imposición con los EEUU de América de 1990. En efecto, el Convenio Hispano-estadounidense para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta introdujo, en su art. 14, una novedad respecto de los restantes Convenios suscritos por España -a salvo el precedente del art. 10.6 del Convenio entre España y el Canadá- así como en relación con el Modelo de la OCDE: la denominada "Imposición sobre Sucursales".

Sin embargo, lo cierto es que, en el momento de ultimar el Convenio entre España y los Estados Unidos, la Administración española no podía exigir un Impuesto análogo al "*Branch Profits Tax* " estadounidense dado que nuestra legislación interna no contaba con un gravamen similar al mismo. El hacer posible la aplicación del art. 14 del Convenio Hispano-estadounidense parece ser, pues, la principal razón de ser del gravamen adicional previsto en el art. 19.Dos de la Ley 18/1991.

Sin embargo, entre el "Branch Profits Tax" y el Impuesto adicional del art. 19.Dos de la Ley 18/1991 existen sensibles diferencias:

a) El "Branch Profits Tax" es un impuesto periódico que se devenga todos los años con independencia de que el establecimiento permanente transfiera o no beneficios a su casa central. En cambio, el Impuesto adicional español solamente se devenga si la sucursal transfiere rentas al exterior.

b) Por otra parte, como advierte GONZALEZ POVEDA, el gravamen adicional estadounidense se aplica sólamente en el caso que las sucursales pertenezcan a sociedades pero no a personas físicas. GONZALEZ POVEDA, V.: "La tributación de los no residentes en la Ley 18/1991", Civitas Revista Española de Derecho Financiero, núm. 75, julio-septiembre, 1992, págs. 429 y 430.

durante el período impositivo y por parte del sujeto pasivo no residente, de rentas imputables al establecimiento permanente ubicado en territorio español, ya se hayan obtenido en España ya en el extranjero.

Esta relación de dependencia o de adicionalidad -según expresión de la Ley 18/1991- determina que si las rentas obtenidas por la persona física no residente imputables al establecimiento permanente no están sujetas o son declaradas exentas del Impuesto que grava su obtención, tampoco quedarán sometidas al gravamen que toma en consideración su transferencia al extranjero. Así se desprende de la propia redacción del párrafo 2º del art. 19.Dos ya que, adviértase, la Ley utiliza el vocablo *adicionalmente* y no, por ejemplo, la expresión *en todo caso*. Y ello con el objeto, a nuestro juicio, de hacer patente la necesidad de que, con carácter previo, las rentas hayan sido efectivamente gravadas al tipo del 35 por 100.

Para que se aplique el gravamen es preciso que las rentas se transfieran al extranjero, es decir, a un Estado distinto del Estado español. Por otra parte, para determinar el momento en el que el gravamen adicional ha de considerarse devengado, deberá ponerse en relación el párrafo 3º del art. 72 del Reglamento del IRPF de 1991[393] con las disposiciones contenidas en los apartados 1.Cuatro.1 y 2.Dos.1 y 3. de la Orden de 31 de enero de 1992, por la que se dictaron normas de declaración de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre Sociedades y sobre el Patrimonio devengados por obligación real[394].

El apartado 1.Cuatro.1 de la referida Orden de 1992, en relación con el plazo de presentación de las declaraciones por las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, determina que "*con carácter general, las declaraciones se presentarán en el plazo de un mes a partir de la fecha de devengo de la renta* ". Por su parte, en el apartado 2 de la misma Orden, relativo a las rentas obtenidas por medio de establecimiento permanente, el núm. Dos.1 dispone que "*(...) en el caso de que se transfieran al extranjero rentas obtenidas por un sujeto pasivo no residente a través de un establecimiento permanente, se utilizará el modelo de declaración 210, aprobado en el apartado primero para los no residentes sin establecimiento permanente* ", mientras que el núm. Dos.3 señala que "*el plazo para la presentación de las declaraciones será de un mes, a contar desde la fecha de la transferencia al extranjero de las rentas* ".

En el caso de transferencia de rentas al extranjero, el modelo de declaración previsto es el correspondiente a las obtenidas por no residentes sin mediación de establecimiento permanente, según el cual, las declaraciones se presentarán en el plazo de un mes a partir de la fecha del devengo de la renta. A nuestro juicio, cabe establecer un paralelismo y entender que cuando se determina, a propósito de las rentas transferidas al extranjero, que el plazo de un mes para presentar la declaración se contará desde la fecha de transferencia de la renta se está indicando que ésta es la fecha del devengo del Impuesto.

C) LA BASE IMPONIBLE

1.- Planteamiento general

[393] .- Art. 72 del Reglamento del IRPF: "*Uno. La imposición complementaria sobre las rentas del establecimiento permanente a que se refiere el artículo 19, apartado dos, segundo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y 33, apartado 4, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades será exigible respecto de las cuantías transferidas al extranjero con cargo a las rentas obtenidas por el mismo.*

Dos. El impuesto se liquidará al tipo general aplicable a las rentas obtenidas por no residentes sin mediación de establecimiento permanente.

Tres. A tal efecto, deberá presentarse declaración e ingresarse el importe del impuesto en la forma, plazos e impresos establecidos para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente ".

[394] .- BOE de 1 de febrero de 1992.

La imposición sobre la renta de las personas físicas no residentes, tanto en su modalidad con establecimiento permanente como sin mediación del mismo, se incluye dentro de la categoría de los tributos variables. En éstos, como es conocido, la deuda tributaria surge como resultado de aplicar a una magnitud denominada base imponible el tipo de gravamen previsto por la ley. Esta circunstancia determina la necesidad de referirse a la noción de base imponible, tomada en su función de medición del hecho imponible.

En la base imponible de la obligación real con establecimiento permanente se cuantificarán los rendimientos netos derivados de actividades empresariales o profesionales -obtenidos en territorio español o extranjero- imputables a un establecimiento permanente situado en España así como los incrementos o disminuciones de patrimonio derivados de elementos patrimoniales afectos al referido establecimiento que la persona física no residente haya percibido durante el período impositivo. Por lo tanto, las rentas que la persona física no residente obtenga en nuestro país y que no sean imputables al establecimiento permanente no podrán sumarse a las obtenidas a través del mismo y pasarán a tributar por separado, con arreglo a la modalidad de la obligación real sin establecimiento**.**

2.- Regímenes de determinación de la base imponible

El art. 18.Seis de la Ley 18/1991, a propósito de la determinación de la base imponible de las rentas obtenidas por personas físicas no residentes, establece que "*(...) serán de aplicación las reglas contenidas en la Sección 3ª del Capítulo 1º del Título Quinto de esta Ley* ". Así pues, serán aplicables las disposiciones que la Ley reguladora del IRPF prevé para la determinación del rendimiento neto derivado de las actividades empresariales y profesionales desempeñadas por personas físicas residentes en España sujetas, por lo tanto, a nuestro IRPF por obligación personal.

En cuanto a los regímenes de determinación de la base imponible, el art. 41 de la LGT señala que la Ley propia de cada tributo establecerá los medios para determinar la base imponible, de conformidad con los siguientes regímenes: a) Estimación directa; b) Estimación objetiva y c) estimación indirecta. En cumplimiento de las disposiciones de este precepto, el art. 68 de la Ley 18/1991 preceptua que la cuantía de los distintos componentes de la base imponible se determinará, en sede de IRPF, con arreglo a alguno de los siguientes métodos:

1.- Estimación directa, que se aplicará como régimen general.

2.- Estimación objetiva, aplicable a los sujetos pasivos que obtengan los rendimientos empresariales y profesionales que reglamentariamente se determinen, salvo que renuncien a la aplicación del mismo con anterioridad al inicio del período impositivo y

3.- estimación indirecta, de aplicación en los supuestos previstos en el art. 50 de la LGT[395].

Dado el carácter residual del método de estimación indirecta, pasaremos a referirnos a los regímenes de estimación directa y objetiva.

a) Régimen de estimación directa

[395] .- Estos supuestos son los siguientes: a) Resistencia, excusa o negativa a la actuación inspectora; b) Incumplimiento sustancial de deberes contables; c) Incumplimiento del deber de presentar declaraciones o presentación de declaraciones defectuosas y d) desaparición, por causa de fuerza mayor, de los libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos.

La determinación, por parte de nuestra legislación interna, del rendimiento neto derivado del desempeño, en España, de actividades empresariales o profesionales por parte de una persona física no residente con establecimiento permanente, se basa en dos ideas fundamentales: 1.- La de que el régimen general de determinación de tal rendimiento es el previsto en los arts. 40 a 43 de la Ley 18/1991 -relativos a la obligación personal de contribuir-, sin perjuicio de la remisión que el art. 42 efectúa a las normas del IS.

Por lo tanto, con arreglo al régimen de estimación directa, la base imponible de los establecimientos permanentes de personas físicas se determinará deduciendo de los rendimientos íntegros imputables a los mismos[396] los gastos necesarios para su obtención así como el importe de la amortización de los bienes de los que procedan aquellos rendimientos. La fijación de los rendimientos íntegros se efectúa, a su vez, mediante la suma de dos grandes conceptos:

Los ingresos propios de la actividad empresarial o profesional, entre los que se incluyen el autoconsumo -que debe computarse al valor normal en el mercado de los bienes y servicios objeto de la actividad-, las subvenciones y demás transferencias (art. 41.Uno y Cinco).

Los incrementos y disminuciones de patrimonio derivados de cualquier elemento patrimonial afecto a las mismas y, en su caso, el que resulte de la transmisión *inter vivos* de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, supuesto éste último en el que se atenderá al valor normal en el mercado (art. 41.Dos y Cinco). Por otra parte, en el caso de los incrementos de patrimonio procedentes de la transmisión de elementos del activo fijo afectos a actividades empresariales o profesionales obtenidos por personas físicas no residentes operando en España por mediación de establecimiento permanente, les es también de aplicación la exención por reinversión contenida en el art. 41.Cuatro de la Ley 18/1991[397].

Por lo que respecta a los gastos deducibles, con carácter general, el art. 42.2ª señala que tendrán la consideración de tales: Las cuotas satisfechas a Corporaciones, Colegios profesionales, Cámaras y Asociaciones empresariales o patronales y las cotizaciones a Mutualidades obligatorias de funcionarios, distintas de las mencionadas en el art. 28 de la Ley y a los Colegios de Huérfanos o Instituciones similares,

y el 1 por 100 sobre el importe de los rendimientos íntegros por gastos necesarios de difícil justificación, cuando se trate de actividades profesionales, a las que se asimilan las actividades artísticas.

En cambio, no tendrán la consideración de gastos deducibles, según lo previsto por el art. 42.1ª: a) Las donaciones[398] y b) las cantidades abonadas con carácter obligatorio a

---

[396] .- Los rendimientos de las explotaciones económicas desarrolladas por medio de establecimiento permanente; los derivados de la cesión de elementos patrimoniales afectos al mismo así como los incrementos o disminuciones patrimoniales derivados de los elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente.

[397] .- Art. 41.Cuatro de la Ley 18/1991: "*Los incrementos de patrimonio que se pongan de manifiesto en la transmisión de elementos materiales de activo fijo afectos a actividades empresariales o profesionales, necesarios para la realización de las mismas, no serán gravados siempre que el importe total de la enajenación se reinvierta en elementos materiales del activo fijo afectos a actividades empresariales o profesionales, desarrolladas por el mismo sujeto pasivo, en las mismas condiciones establecidas a efectos del Impuesto sobre Sociedades.*

En el caso de que el importe de la reinversión efectuada fuese inferior al total de la enajenación, se excluirá de gravamen la parte proporcional del incremento de patrimonio que corresponda a la cantidad invertida ".

[398] .- En sede de donaciones, debe distinguirse entre:

a) Las contempladas en el art. 14.1.e) de la Ley 43/1995 "*1. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:*

e) Los donativos y liberalidades.

Montepíos Laborales y Mutualidades, cuando amparen, entre otros, el riesgo de muerte, sin perjuicio de lo previsto en el art. 71.1 de la Ley 18/1991 para la determinación de la base liquidable.

Tras la promulgación de la Ley 43/1995, del IS, y a los efectos de la remisión efectuada por el art. 42 de la Ley 18/1991 en punto a la determinación de las partidas deducibles, deben tomarse como punto de partida aquéllas que tengan tal condición a la hora de determinar el resultado contable. Sin embargo, algunas de las partidas que son gasto deducible desde un punto de vista contable no tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible con base en las previsiones del art. 14 de la vigente Ley del IS.

2.- El segundo gran cimiento sobre el que se apoya la determinación del rendimiento neto de los establecimientos permanentes de personas físicas aparece constituido por la ficción de considerar a éstos como empresas totalmente distintas de la casa central[399].

Dos han sido los métodos que, históricamente, se han utilizado para determinar la fracción de beneficio imputable a la porción de empresa multirregional que constituye el establecimiento permanente:

- El de "*reparto proporcional de beneficios* ", conocido también como sistema de "*cifra relativa de negocios* " o "*método indirecto* ". De conformidad con este método, el beneficio del establecimiento permanente se calcula sobre la base del beneficio total de la empresa.

- El "*método de la contabilidad separada* " o "*método directo* ". Según este método, la determinación del beneficio imputable al establecimiento permanente se funda en los datos contables relativos a las operaciones del propio establecimiento. Con ello, se busca gravar los beneficios que corresponderían al establecimiento permanente si éste constituyese una empresa independiente que se relacionara con su sede central en condiciones de total autonomía.

La normativa española en materia de IS, tras haber acogida durante décadas el sistema de la "*cifra relativa* ", se inclinó, a partir de 1964, por el método de la "*contabilidad separada* ", actualmente vigente. Pero no fue hasta la reforma de la imposición sobre la renta de las personas físicas operada por Ley 18/1991 que se contempló, en nuestra legislación interna, una disposición como la prevista en el art. 7.2 de los Modelos de Convenio de la OCDE de 1977 y 1992[400] relativa a las operaciones entre un establecimiento permanente y la casa central o matriz, si bien se consideraba aplicable a las mismas lo preceptuado por el art. 16.3 de la Ley 61/1978 sobre valoración de operaciones entre empresas vinculadas[401].

No se entenderán comprendidos en esta letra los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectuen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos ".

b) Las donaciones puras y simples de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español. Estas, en principio, no tendrán la consideración de gasto deducible, sin perjuicio del derecho a deducción en la cuota íntegra prevista en el artículo 78.Seis de la Ley 18/1991.

[399] .- Esto no supone, sin embargo, que el establecimiento permanente tenga personalidad jurídica propia, distinta de la casa central. Así lo advierte la DGT en su Contestación a la Consulta Vinculante de 10 de mayo de 1982 al calificar como supuesto de autocontratación la formalización de un contrato de reaseguro entre un establecimiento permanente y su casa matriz.

[400] .- En este precepto, y sin perjuicio de la posibilidad que un Estado en el que sea usual el empleo del método de la "*cifra relativa* " pueda optar por el mismo, se señala que se atribuirán al establecimiento permanente de cada Estado Contratante "*los beneficios que éste hubiera podido obtener de ser una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones, y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente* ".

[401] .- El art. 16.3 de la Ley 61/1978, del IS, en su redacción vigente hasta el 31 de enero de 1991 preceptuaba que "no obstante lo dispuesto en los números anteriores, cuando se trate de operaciones entre Sociedades

La Disposición Adicional 5ª de la Ley 18/1991 dió una nueva redacción al art. 16 de la Ley 61/1978, del IS. En esta nueva redacción, aquel precepto, además de pronunciarse en favor del ajuste administrativo unilateral en la valoración de las operaciones entre sociedades vinculadas, determinaba expresamente que la regla de la valoración a precios de mercado de las operaciones entre sociedades vinculadas *"se aplicaba en todo caso:*

A las sociedades vinculadas directa o indirectamente con otras no residentes en España y a las operaciones realizadas por una sociedad no residente con sus establecimientos permanentes en España o por una sociedad residente con sus establecimientos permanentes en el extranjero " (art. 16.4).

Tras la promulgación de la Ley 43/1995 del IS se ha producido una modificación en el tratamiento de las operaciones vinculadas consistente en que la Administración sólo podrá valorar por su valor de mercado las operaciones entre sociedades o personas vinculadas cuando, considerando el conjunto de éstas, resulte una tributación en España inferior a la que hubiera resultado aplicando el valor de mercado o un diferimiento de dicha tributación (párrafo primero del art. 16.1 de la Ley 43/1995, del IS). Por su parte, la letra k) del art. 16.2 de la vigente Ley reguladora del IS determina que "*se considerarán personas o entidades vinculadas:*

k) una sociedad residente en el extranjero y sus establecimientos permanentes en territorio español ".

El art. 16 de la Ley 43/1995, como ya sucediera con el art. 16 de la Ley 61/1978, no hace referencia expresa a las relaciones entre un establecimiento permanente y la empresa individual que constituye su casa central y cuyo titular es una persona física. Surge, pues, la duda de si a tales relaciones les aplicable lo dispuesto en aquel artículo, es decir, el principio del "*dealing at arm's length* " o de plena concurrencia. A nuestro juicio, aquella aplicación es perfectamente posible con base:. tanto en la finalidad del propio precepto: conocer la renta real obtenida por el establecimiento permanente situado en nuestro territorio. como en la remisión que el art. 42 de la Ley 18/1991 efectua a las normas de determinación de la base imponible en el IS.

b) Régimen de estimación objetiva

Además de con arreglo al régimen de estimación directa, el rendimiento neto de las actividades empresariales o profesionales desarrolladas por una persona física no residente a través de establecimiento permanente puede también determinarse según el régimen de estimación objetiva previsto en el art. 68.b) de la Ley 18/1991. A su vez, y como es conocido, la estimación objetiva se articula en dos sistemas:. Estimación objetiva por signos, índices o módulos, que no presenta, en sede de personas físicas no residentes, ninguna característica especial y. estimación objetiva por coeficientes. En este sistema, al igual que en el régimen de estimación directa, se aplicará el método de contabilidad separada y el principio de valoración de las operaciones entre el establecimiento permanente y la casa central de conformidad con los precios que se acordarían en condiciones nornales de mercado entre partes independientes**.**

3.- Imputación temporal de ingresos y gastos

En este punto, son plenamente aplicables las disposiciones contempladas en el art. 56

---

vinculadas, su valoración a efectos de este Impuesto se realizará de conformidad con los precios que serían acordados en condiciones normales de mercado entre Sociedades independientes ".

de la Ley 18/1991, en particular, las incluidas en sus apartados Uno y Seis. De conformidad con estos apartados:

- Los ingresos y gastos que determinan la base imponible del Impuesto se imputarán al período en que se hubiesen devengado los unos y producido los otros. Y ello, con independencia del momento en que se realicen los correspondientes cobros y pagos (art. 56.Uno).

- Las previsiones contenidas en los diversos apartados del art. 56 se entenderán sin perjuicio de lo dispuesto, en relación con la determinación del rendimiento neto de las actividades empresariales o profesionales, por parte del art. 42 de la Ley 18/1991 (art. 56.Seis). En aquel precepto, además de establecerse una serie de disposiciones especiales, se efectua una remisión a las normas del IS.

Por otra parte, consideramos también aplicable a la obligación real con establecimiento permanente las previsiones del art. 16 del Reglamento del IRPF de 1991. Así, si se produce el cese de la actividad del establecimiento y, consiguientemente, la persona física no residente que actua a través del mismo deja de estar sujeta a nuestro IRPF por obligación real con establecimiento permanente, todos los ingresos o gastos pendientes de imputación como consecuencia de la propuesta por él formulada y aceptada por la Administración tributaria deberán aplicarse al último período impositivo a declarar por obligación real con establecimiento permanente**.**

4.- Compensación de pérdidas

De lo preceptuado por el art. 23.1 de la Ley 43/1995 se desprende que las bases imponibles negativas podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los siete años inmediatos y sucesivos. No obstante, debe tenerse en cuenta que, en el caso que una persona física desarrolle sus actividades en nuestro país a través de más de un establecimiento permanente, las bases imponibles positivas sólo podrán compensarse con las negativas correspondientes al mismo establecimiento[402]**.**

D) LA DEUDA TRIBUTARIA

1.- Planteamiento general

El conocimiento parcial que la Administración tributaria española tiene de la capacidad contributiva total del sujeto pasivo no residente -dado que es poco probable que la renta mundial del mismo se limite a la obtenida a través del establecimiento permanente situado en nuestro territorio- determina dos consecuencias:

. De una parte, que el tipo de gravamen que se aplica a la base imponible tenga un carácter proporcional y

. de otra, que a la cuota íntegra así fijada sólo le sean aplicables algunas de las deducciones previstas por la Ley 18/1991 para los sujetos pasivos por obligación personal de contribuir**.**

2.- Cuota íntegra

[402] .- Art. 49.2 de la Ley 43/1995: "En ningún caso será posible la compensación de rentas entre establecimientos permanentes distintos ".

El art. 19.2 de la Ley 18/1991, bajo el impropio rótulo "*Deuda tributaria* ", procede a establecer la normas de determinación de la cuota íntegra. En aquel precepto se determina que, en el supuesto de los rendimientos e incrementos de patrimonio obtenidos por no residentes a través de un establecimiento permanente, se aplicará el tipo fijo y proporcional del 35 por 100 a la base liquidable obtenida con arreglo al procedimiento antes descrito.

Por otra parte, en el caso de transferencia de rentas al exterior, el tipo de gravamen es, como ya se ha puesto de manifiesto al referirnos al Impuesto adicional sobre estas rentas, del 25 por 100**.**

3.- Cuota líquida

La cuota líquida es el resultado de aplicar a la cuota íntegra correspondiente a las personas físicas que operan en España por medio de establecimiento permanente las deducciones enumeradas en el art. 20.Dos de la Ley 18/1991[403]. Estas deducciones son las siguientes:

a) Deducción por incentivos y estímulos a la actividad empresarial. Para conocer el alcance de esta deducción debe acudirse al art. 78.Cinco de la Ley 18/1991, el cual efectúa una remisión a la normativa del IS[404]. Esta remisión debe entenderse referida a la Disposición adicional duodécima de la Ley 43/1995[405].

b) Deducción por donativos. Se refiere a los que se detallan en el art. 78.Seis de la Ley 18/1991 requiriéndose, de conformidad con lo dispuesto por el art. 79.Dos del mismo texto legal, *"justificación documental adecuada"*. La cuantía de esta deducción no podrá exceder, según lo dispuesto por el art. 80.Uno de la Ley 18/1991, del 30 por 100 de la base liquidable del sujeto pasivo.

c) Por dividendos percibidos de sociedades. En relación con esta deducción, prevista para paliar la doble imposición económica, el art. 78.Siete.a) de la Ley 18/1991 determina que el sujeto pasivo podrá deducir el 10 por 100 de los dividendos de sociedades que haya percibido, en las condiciones que reglamentariamente se determinen y siempre que hubiesen

---

[403] .- "*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 siguientes deducciones:*

a) Por incentivos y estímulos a la inversión empresarial.

b) Por donativos.

c) Por dividendos percibidos de sociedades.

d) Por rendimientos e 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 Régimen Fiscal de Determinados Activos Financieros ".

[404] .- "A los sujetos pasivos por este Impuesto que ejerzan actividades empresariales o profesionales les serán de aplicación los incentivos y estímulos a la inversión empresarial establecidos o que se establezcan en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, con igualdad de porcentajes y límites de deducción ".

[405] .- Disposición adicional duodécima: "1. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien dentro de 1996, los sujetos pasivos podrán deducir de la cuota íntegra el 5 por 100 del importe de las inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material, excluidos los terrenos, afectos al desarrollo de la explotación económica de la entidad, que sean puestos a disposición del sujeto pasivo dentro de dichos períodos impositivos ". Tal y como se desprende de la lectura de esta Disposición, la vigencia de la deducción se prevé para los períodos impositivos que se inicien dentro de 1996 pero es previsible que un régimen similar se establezca para ulteriores períodos impositivos en virtud de las Leyes de Presupuestos Generales del Estado.

tributado efectivamente, sin bonificación ni reducción alguna, por el IS.

d) Por rendimientos e incrementos de patrimonio obtenidos por establecimientos permanentes situados en Ceuta y Melilla y sus dependencias. El art. 20.Dos.d) hace referencia a la deducción contenida en el art. 78.Siete.d) de la Ley 18/1991, según la cual, "*si entre los rendimientos o incrementos computados para la determinación de las bases liquidables positivas figurase alguno obtenido en Ceuta y Melilla y sus dependencias, se deducirá el 50 por 100 de la parte de la cuota íntegra que proporcionalmente corresponda a las rentas obtenidas en dichos territorios* ". Por su parte, el párrafo 2º de este precepto señala que esta deducción no será aplicable a los no residentes en dichas plazas "*salvo por lo que se refiera (...) a los rendimientos de establecimientos permanentes situados en las mismas* ".

A nuestro juicio, las rentas bonificables con arreglo a esta deducción no son sólo las obtenidas en Ceuta y Melilla sino también las obtenidas en cualquier lugar distinto de estas localidades, siempre que tales rentas sean imputables a un establecimiento permanente ubicado en las mismas.

Finalmente, son también deducibles *las 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.

El último inciso hace, sin duda, referencia a los Activos Financieros con Retención en Origen, cuya retención no tenía la consideración de pago a cuenta del IRPF y, por lo tanto, no era deducible[406]. Sin embargo, no debe olvidarse que los preceptos relativos a los Activos Financieros con Retención en Origen contenidos en la Ley sobre Régimen Fiscal de Determinados Activos Financieros y en su Real Decreto desarrollador han sido derogados por la Disposición adicional 13ª.Seis de la Ley 18/1991. No obstante, el párrafo 2º de esta Disposición adicional establecía que los activos financieros con retención en el origen que estuviesen en circulación al tiempo de la entrada en vigor de la presente Disposición Adicional conservarían su régimen fiscal especial hasta su completa amortización, sin que fuesen susceptibles de renovación o prórroga parcial.

Del examen de las deducciones enunciadas en el art. 20.Dos de la Ley 18/1991 se desprende que nuestro legislador, consciente del conocimiento parcial, por parte la Administración fiscal española, de la capacidad contributiva del no residente, entiende que no tiene sentido que las personas físicas no residentes que operen en España por medio de establecimiento permanente puedan acogerse a deducciones de carácter personal o familiar.

Mayor polémica, sobre todo en lo que se refiere a sus consecuencias prácticas, suscita la omisión de la deducción por doble imposición internacional. Como es conocido, el art. 82 de la Ley 18/1991 establece la deducción por doble imposición internacional "*en el caso de la obligación personal de contribuir, cuando entre los ingresos del sujeto pasivo figuren rendimientos o incrementos de patrimonio obtenidos y gravados en el extranjero* ".

En cambio, esta deducción no se contempla en sede de obligación real con establecimiento permanente, sin duda, porque el legislador decidió acoger el principio conforme al cual es al Estado de residencia del sujeto pasivo al que le corresponde adoptar las medidas correctoras del fenómeno de la doble imposición. Esta opción no plantea excesivas dificultades cuando el sujeto pasivo no residente en España perciba, por medio de un establecimiento permanente ubicado en nuestro país, rentas obtenidas en territorio español.

Pero debe tenerse en cuenta que, con arreglo a las previsiones del art. 16.Dos.2ª de la Ley 18/1991, la persona física no residente en España que opera en nuestro país por medio de

[406] .- Arts. 6.3 de la Ley 14/1985, de 29 de mayo, sobre régimen fiscal de varios Activos financieros (BOE de 30 de mayor de 1985) y 18.3 del Real Decreto 2027/1985, de 23 de octubre (BOE de 31 de octubre de 1985).

establecimiento permanente va a tributar *"por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento, háyase obtenido en territorio español o extranjero"*.

Esto significa que puede ocurrir que una persona física no residente en España perciba, a través de un establecimiento permanente situado en nuestro territorio, rentas obtenidas en un tercer país que podrán ser gravadas en este último Estado -en tanto que país de la fuente-, en nuestro país -de conformidad con las disposiciones del art. 16.Dos.2ª- y en el país de residencia del perceptor de las mismas.

Sucederá entonces que las medidas correctoras de la doble imposición que pueda adoptar el país de residencia paliarán la que se produce entre nuestro país -lugar de situación del establecimiento permanente- y aquél. Pero, previamente, podrá haber tenido lugar un supuesto de doble imposición como consecuencia del hecho que las rentas obtenidas por medio del establecimiento permanente podrán haber sido gravadas en el país de la fuente y lo serán también en España de acuerdo con los términos del art. 16.Dos.2ª.

Y, en este caso, parece que la corrección de la doble imposición debería corresponder a España, por cuanto es nuestra legislación la que grava al establecimiento permanente por su "renta mundial". Sin embargo, en este supuesto se niega la doble imposición internacional que, no obstante, se prevé para las personas físicas sujetas al IRPF por obligación personal cuando entre sus ingresos figuren rendimientos o incrementos de patrimonio obtenidos y gravados en el extranjero.

BIBLIOTECA VIRTUAL
MIGUEL DE CERVANTES

VII.- TRIBUTACION DE LAS RENTAS OBTENIDAS POR LAS PERSONAS FISICAS NO RESIDENTES SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL MARCO DE LA OBLIGACION REAL DE CONTRIBUIR

A) HECHO IMPONIBLE

1.- Planteamiento general

El presupuesto de hecho de la tributación, por el IRPF español, de las rentas atribuibles a las personas físicas no residentes que operan en España sin mediación de establecimiento permanente aparece constituido por la obtención en nuestro país, por parte de las referidas entidades, de rendimientos e incrementos de patrimonio no imputables a un establecimiento permanente situado en territorio español. Fijado en qué consiste el hecho imponible de esta modalidad de tributación por obligación real es también posible distinguir en el seno del mismo entre un elemento objetivo y un elemento subjetivo**.**

2.- Elemento objetivo

El presupuesto objetivo de la tributación por nuestro IRPF de las personas físicas no residentes en España sin mediación de establecimiento permanente aparece constituido por la obtención por parte de aquéllas, en territorio español, de rendimientos o incrementos de patrimonio no imputables a un establecimiento permanente situado en nuestro territorio. Dentro del elemento objetivo del hecho imponible se impone examinar los aspectos material, espacial, temporal y cuantitativo. Su análisis permitirá advertir las peculiaridades de la tributación de las rentas obtenidas por personas físicas no residentes respecto, no sólo de la obligación personal de contribuir, sino también de la obligación real con establecimiento permanente.

a) Aspectos material y espacial

En sede de obligación real sin establecimiento permanente, hemos optado por referirnos, de manera conjunta, a los aspectos material y espacial del elemento objetivo de su hecho imponible para denotar la especial relación que, en esta modalidad de tributación, existe entre ambos elementos. En efecto, si, en principio, cabe afirmar que el aspecto material del hecho imponible aparece constituido por la obtención de rentas[407] debe, seguidamente, añadirse que ha de tratarse de rentas obtenidas en territorio español. Es decir, inmediatamente, debe hacerse referencia al aspecto espacial para comprender el verdadero alcance, no sólo del elemento objetivo del hecho imponible en su conjunto, sino del propio aspecto material del mismo.

Y es que es en la tributación de las rentas obtenidas, en nuestro territorio, por personas

[407] .- Este vocablo se entiende como comprensivo de los rendimientos e incrementos de patrimonio a los que hace referencia el art. 5.Cuatro de la Ley 18/1991, con excepción de las imputaciones de bases imponibles positivas de las sociedades en régimen de transparencia fiscal que, como ya se ha apuntado anteriormente, no es un rendimiento susceptible de obtención por sujetos pasivos no residentes actuando en España sin establecimiento permanente.

físicas no residentes sin mediación de establecimiento permanente donde el principio de territorialidad de los tributos se manifiesta en toda su pureza. Así, frente al gravamen de las personas físicas residentes por la totalidad de su renta mundial y frente a la tributación de las no residentes con establecimiento permanente situado en territorio español por la totalidad de la renta imputable al mismo, "*háyase obtenido en territorio español o extranjero* ", las personas físicas no residentes tributarán, única y exclusivamente, por la rentas obtenidas en nuestro territorio. Como tales rentas se reputan las logradas por los no residentes con arrelo a los criterios de sujeción a nuestro IRPF, ya enunciados anteriormente, y a los que nos referiremos al analizar cada una de las rentas que el sujeto pasivo no residente puede obtener en nuestro país sin mediación de establecimiento permanente.

Pero antes de realizar este análisis debe efectuarse una precisión. A lo largo de este epígrafe se ha venido afirmando que las personas físicas no residentes en España sin establecimiento permanente tributan por las rentas obtenidas en territorio español.

Con la utilización del vocablo "rentas" quiere ponerse de manifiesto que, a diferencia de lo que sucede en la obligación personal de contribuir y en la real con establecimiento permanente, en la real sin mediación del mismo, el aspecto material del hecho imponible no aparece constituido por la obtención de renta -entendida como el resultado de la suma de varios componentes- durante el período impositivo, sino por la obtención de rendimientos e incrementos de patrimonio que son tomados en cuenta de manera aislada y autónoma unos de otros. Sobre este punto volveremos cuando analicemos el aspecto temporal del elemento objetivo del hecho imponible.

Pasemos ahora a examinar la caracterización general de cada una de las rentas que la persona física no residente puede obtener en nuestro país sin mediación de establecimiento permanente.

a.1) Rendimientos del trabajo dependiente

La Ley 18/1991, tras conceptuar como rendimientos íntegros del trabajo *"todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal del sujeto pasivo y no tengan el carácter de rendimientos empresariales o profesionales"* (art. 24.Uno), efectúa, en su art. 25, una enumeración ejemplificativa de las contraprestaciones o utilidades calificables como tales rendimientos, que debe ser analizada conjuntamente con los supuestos de exención previstos en el art. 9 de la propia Ley. En la medida en que los rendimientos del trabajo a los que hacen referencia los mencionados artículos puedan ser percibidos por parte de una persona física no residente en España, quedarán sometidos al IRPF español atendiendo a los siguientes criterios: 1.- El del lugar de realización, y 2.- El conocido como *criterio del pago*.

1.- Con arreglo al criterio del lugar de realización, quedarán sometidos a nuestro IRPF los rendimientos del trabajo dependiente obtenidos por una persona física no residente cuando el trabajo se preste en territorio español (art. 70.Uno.d del Reglamento del IRPF de 1991). Este punto de conexión, que es el habitualmente acogido por la legislación comparada para gravar los rendimientos del trabajo dependiente obtenidos por las personas físicas no residentes, tiene un indudable fundamento económico: suponer que el trabajo se ha utilizado en España y que ha engrosado su producto interior bruto.

La principal dificultad que plantea este criterio es la tributación de los rendimientos derivados del trabajo personal que sólo en parte haya sido prestado en territorio español. Ante la posible existencia de rendimientos de este tipo pueden barajarse, en principio, las siguientes alternativas: Entender que tales rendimientos tributan sólo en parte por el IRPF

español por cuanto únicamente puede considerarse obtenida en territorio nacional la porción de rendimiento que razonablemente corresponda a la parte de actividad o trabajo realizada en España. Pero esta solución, que comporta el fraccionamiento del hecho imponible, aunque teóricamente es perfectamente defendible, es muy difícil de aplicar en la práctica[408].

Considerar que, aunque sólo una parte de la actividad generadora de los rendimientos del trabajo personal hubiese sido efectuada por la persona física no residente en territorio español, la totalidad de los rendimientos derivados de aquélla deben ser gravados por nuestro IRPF. Sin embargo, esta posibilidad supondría, a todas luces, la aplicación extraterritorial del Impuesto español.

Declarar exentos de gravamen, por nuestro IRPF, a los rendimientos del trabajo personal derivados de actividades realizadas sólo en parte en territorio español. Esta opción supondría adoptar una solución al estilo de la contenida en el art. 17. Cinco de la Ley 18/1991 según el cual "*no se considerarán rendimientos o incrementos de patrimonio obtenidos en España los procedentes del arrendamiento o cesión de contenedores o de buques y aeronaves a casco desnudo, utilizados en la navegación marítima o aérea internacional* ". Pero una exención de esta naturaleza, a propósito de los rendimientos del trabajo personal, no aparece contemplada en ninguno de los preceptos de la Ley ni del Reglamento del IRPF.

Nos encontramos, pues, con que ninguna de las posibilidades que acaban de enunciarse es expresamente acogida por nuestra legislación y que algunas de ellas -en particular, las contempladas en las letras a) y b)- presentan serios inconvenientes en orden a su aplicación práctica. Es por esta razón que entendemos que, cuando la aplicación del criterio del lugar de realización de la actividad sea insuficiente para precisar si los rendimientos del trabajo dependiente obtenidos por una persona física no residente en España deben tributar o no por el IRPF español así como en qué medida deben hacerlo, habrá que acudir al segundo de los criterios mencionados como determinantes de la sujeción de aquellos rendimientos a nuestro IRPF: el *criterio del pago*.

2.- Atendiendo a las previsiones de los arts. 11.Uno.b) de la Ley 18/1991 y 70.Dos.b.3) del Reglamento del IRPF de 1991, quedan sometidos al Impuesto español los rendimientos satisfechos por empresarios individuales o profesionales o por personas jurídicas o entidades públicas o privadas residentes en nuestro territorio o por establecimientos permanentes situados en el mismo.

Se trata, en definitiva, de una manifestación del criterio del pago. Este, como ya se ha señalado con anterioridad, ha sido matizado por la Ley 18/1991 al aparecer en la misma, no como un criterio independiente del de la obtención, sino como una de las posibles manifestaciones del mismo, única contemplada con carácter general[409].

---

[408] .- Así lo reconocía, en relación con el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, GARCIA AÑOVEROS, J.: "El Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas", *op. cit* ., pág. 78.

[409] .- En realidad, la matización introducida por la nueva Ley en el sentido de que sólo se entenderán obtenidos o producidos en territorio español, los rendimientos satisfechos por empresarios individuales o profesionales y personas jurídicas o entidades públicas o privadas residentes en nuestro territorio apenas tiene trascendencia en sede de rendimientos del trabajo personal por cuanto, aun en el caso de no existir aquella matización, sería difícil encontrar, en el ámbito internacional, retribuciones de aquel tipo satisfechas por una persona que no reuniese alguna de aquellas características. En el mismo sentido, GONZALEZ POVEDA, V.: "Tributación de no residentes", 2ª edición actualizada, *op. cit* ., pág. 370.

Por su parte, la previsión con arreglo a la cual sólo se considerarán sujetos a nuestro IRPF los rendimientos del trabajo personal pagados a una persona física no residente cuando los mismos sean satisfechos por un establecimiento permanente situado en territorio español, debe ponerse en relación con las disposiciones del párrafo b) del art. 70. Dos del Reglamento de 1991 que, en su núm. 3, considera no sujetos al IRPF español los rendimientos -entre ellos, los derivados del trabajo personal- satisfechos a personas no residentes por establecimientos permanentes situados en el extranjero, con cargo a los mismos, cuando las prestaciones

Así pues, cuando la persona física no residente que opera en nuestro país sin establecimiento permanente perciba rendimientos del trabajo personal satisfechos por empresarios individuales o profesionales o por personas jurídicas o entidades públicas o privadas residentes en nuestro territorio o por establecimientos permanentes situados en el mismo, aquéllos quedarán sometidos a nuestro IRPF aunque el trabajo sólo se hubiese prestado en parte en territorio español o aunque existiesen dudas acerca de la localización del lugar de realización de la prestación del trabajo personal.

a.2) Rendimientos del capital inmobiliario

Con carácter general, los rendimientos del capital inmobiliario se definen como aquéllos percibidos efectivamente o imputados al titular dominical o de un derecho real sobre bienes inmuebles de naturaleza urbana o rústica. A los efectos del cómputo de los rendimientos derivados del mencionado capital es posible distinguir entre: rendimientos de inmuebles rústicos o urbanos arrendados o subarrendados y rendimientos de los restantes bienes inmuebles urbanos. A propósito de estos últimos, el art. 16.Dos.b) de la Ley 18/1991 despeja, en sentido afirmativo, la incógnita sobre el gravamen de los rendimientos presuntos por uso propio de bienes inmuebles.

En cuanto a la sujeción al IRPF español de los rendimientos derivados de bienes inmuebles obtenidos por personas físicas no residentes[410], dos son los criterios previstos por nuestra legislación: 1.- El del lugar de situación de los bienes inmuebles o derechos derivados de los mismos[411]. Con arreglo a este criterio, quedarán sometidos al IRPF español, por obligación real, los rendimientos percibidos por personas físicas no residentes y derivados "*directa o indirectamente de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a los mismos* " (art. 70.Uno.h del Reglamento del IRPF de 1991).

En relación con las disposiciones de este artículo cabe efectuar las siguientes precisiones: Para determinar qué bienes tienen la consideración de inmuebles debe acudirse al art. 334 del C.C.[412].

---

correspondientes estén directamente vinculadas con la actividad del establecimiento permanente en el extranjero.

[410] .- Respecto a las entidades no residentes, la Disposición Adicional 6ª de la Ley 18/1991 establece un Impuesto Especial sobre los bienes inmuebles o derechos reales de goce o disfrute sobre los mismos, de que aquéllas sean propietarias o posean en España por cualquier título.

[411] .- Este criterio es el empleado, con carácter general, en el marco de la imposición convenida. En este sentido, el art. 6.1 del "*Modelo de Convenio* " de la OCDE determina que: "*1. Las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga de bienes inmuebles (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas o forestales) situados en el otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado".*

A propósito de esta disposición, los Comentarios al "*Modelo de Convenio* " justifican la adopción de este criterio, en sede de rentas del capital inmobiliario, indicando que la práctica de conceder el derecho de gravar la renta derivada de los bienes inmuebles al Estado de la fuente "*se debe al hecho de que siempre hay una relación económica muy estrecha entre la fuente de esta renta y el Estado de la fuente* ". Comentarios al art. 6 en "Modelo de Convenio de doble imposición sobre la Renta y el Patrimonio. 1977", *op. cit* ., pág. 93, y *"Commentaires sur l'article 6 concernant l'imposition des revenus immobiliers* " en "*Modèle de Convention fiscale concernant la revenu et la fortune* . 1992", *op. cit* ., pág. 83.

[412] .- Si para determinar qué bienes tienen la consideración de inmuebles a los efectos del art. 70.Uno.h del Reglamento del IRPF de 1991 -es decir, a los efectos de nuestra legislación interna- debe acudirse al art. 334 del C.C., lo mismo sucede en el ámbito de la imposición convenida, dado que el art. 6.2 del *"Modelo de Convenio"* de la OCDE dispone que *"la expresión "bienes inmuebles" tendrá el significado que le atribuya el derecho del Estado Contratante en que los bienes en cuestión estén situados. Dicha expresión comprende en todo caso los accesorios, el ganado y equipo utilizado en las explotaciones agrícolas y forestales, los derechos a los que se apliquen las disposiciones de Derecho privado relativas a los bienes raíces, el usufructo de bienes inmuebles y los derechos a percibir pagos variables o fijos por la explotación o la concesión de la explotación de*

Cuando el inciso primero menciona los rendimientos derivados de bienes inmuebles se está refiriendo a los emanados del derecho de propiedad.

En cambio, por rendimientos derivados de derechos relativos a los bienes inmuebles debe entenderse los derechos reales en cosa ajena de goce o disfrute: usufructo, censos, enfiteusis,...

Los rendimientos que quedarán sometidos al IRPF español pueden derivar, no sólo directamente sino también indirectamente, de los bienes inmuebles situados en nuestro territorio o de los derechos relativos a los mismos. El art. 70.Uno.h) del Reglamento del IRPF no precisa cuál es el significado de la expresión "*indirectamente* ".

Para aclarar el sentido de esta expresión, opinamos con BAENA AGUILAR[413] que debe acudirse a la aplicación, por analogía, de las disposiciones contenidas en el art. 70.Uno.j.1 a propósito de los incrementos de patrimonio. Quedarán, pues, sujetos a nuestro IRPF los rendimientos del capital inmobiliario derivados de derechos o participaciones en una sociedad o entidad, residente o no, cuyo activo esté constituido, principalmente, por bienes inmuebles situados en territorio español.

2.- El segundo de los criterios previstos por nuestra legislación es el criterio del pago. De conformidad con este criterio, quedarán sometidos al IRPF español, por obligación real, los rendimientos del capital inmobiliario satisfechos por empresarios individuales o profesionales, personas jurídicas o entidades públicas o privadas residentes en nuestro territorio así como por establecimientos permanentes situados en el mismo (arts. 11.Uno.b de la Ley 18/1991 y 70.Dos del Reglamento del IRPF de 1991). Quedan, pues, exceptuados de tributar por nuestro IRPF, por obligación real de contribuir, los rendimientos del capital inmobiliario que una persona física no residente en España perciba: De una persona física residente en nuestro país en el marco de su actividad privada (art. 70.Dos.a del Reglamento del IRPF)

De un establecimiento permanente situado en el extranjero, con cargo al mismo y para las actividades del establecimiento en el extranjero (art. 70.Dos.a en relación con el art. 70.Dos.b.3, ambos del Reglamento del IRPF de 1991).

a.3) Rendimientos del capital mobiliario

Pueden conceptuarse como tales toda utilidad que, en metálico o en especie, se perciba por la colocación de capitales propios o por la titularidad de determinados títulos, valores o derechos, cuyo contenido abarca desde bienes inmateriales -derechos de crédito, propiedad industrial o intelectual, etc.- hasta bienes materiales -arrendamiento de negocios, minas u otros bienes. Para el examen de las peculiaridades dimanantes de la percepción de estos rendimientos por parte de personas físicas no residentes que operan en nuestro país sin mediación de establecimiento permanente atenderemos a la clasificación acogida por el art. 37.Uno de la Ley 18/1991. Con arreglo a esta clasificación, se distinguen tres clases de rendimientos del capital mobiliario: Los obtenidos por la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, con especial referencia a los dividendos.

Los derivados de la cesión a terceros de capitales propios, en particular, los intereses y los que la Ley 18/1991 denomina "*otros rendimientos del capital mobiliario* ". Estos aparecen enumerados "*ad exemplum* " en el art. 37.Uno.3 de la Ley reguladora del IRPF[414],

---

yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales".

[413] .- BAENA AGUILAR, A.: "La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas", *op. cit* ., pág. 199.

[414] .- Este precepto determina que se consideran incluidos en el grupo "*otros rendimientos del capital mobiliario*

con especial mención a los englobados bajo la denominación de "cánones".

Pero antes de pasar al análisis de las diferentes clases de rendimientos del capital mobiliario, debe advertirse que todas las afirmaciones que se efectúen en el presente epígrafe deben ponerse en relación con las previsiones del art. 17 de la Ley 18/1991, a cuyo examen procederemos más adelante. En este precepto se contienen diversos supuestos de exención de los rendimientos del capital mobiliario y, en particular, los intereses obtenidos por personas físicas no residentes que operan en España sin mediación de establecimiento permanente.

a.3.1) Dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de entidades, públicas o privadas, residentes en España

De conformidad con lo dispuesto por el art. 37.Uno.1 de la Ley 18/1991 -en su redacción fruto de la Ley 43/1995-, se consideran rendimientos obtenidos por la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad:

- Los dividendos, primas de asistencia a juntas y participaciones en los beneficios de sociedades o asociaciones, así como cualquier otra utilidad percibida de una entidad en virtud de la condición de socio, accionista o asociado.

- Los rendimientos procedentes de cualquier clase de activos -excepto la entrega de acciones liberadas- que, estatutariamente o por decisión de los órganos sociales, faculten para participar en los beneficios, ventas u operaciones, ingresos o conceptos análogos de una sociedad o asociación por causa distinta de la remuneración del trabajo personal.

En la medida en que estos rendimientos sean obtenidos por personas físicas no residentes en España quedarán sometidos a nuestro IRPF, con base en el que ha venido denominándose como *criterio del pago* (arts. 11.Uno.b de la Ley 18/1991 y 70.Dos del Reglamento del IRPF de 1991). Una variación de este criterio se contiene en el art. 70.Uno.f del Reglamento del IRPF de 1991 que considera obtenidos en territorio español "*los dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en fondos propios de entidades, públicas o privadas, residentes en España* ". Esta previsión equivale a afirmar que se considerarán obtenidos en nuestro territorio -y, por lo tanto, quedarán sometidos al IRPF español- los dividendos percibidos por personas físicas no residentes en España, siempre que la Entidad que haya generado la utilidad tenga su residencia en territorio español, que es tanto como decir siempre que sea España el país de residencia de la Entidad pagadora del rendimiento.

a.3.2) Intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios

El art. 37.Uno.2 de la Ley 18/1991 determina que tienen la consideración de rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios *"las contraprestaciones de todo tipo, cualquiera que sea su denominación, dinerarias o en especie, obtenidas por la*

", entre otros, los siguientes: A) Los procedentes de la propiedad intelectual cuando el sujeto pasivo no sea el autor. B) Los derivados de la propiedad industrial que no se encuentre afecta a actividades empresariales o profesionales realizadas por el sujeto pasivo. C) Los procedentes de la prestación de asistencia técnica, salvo que dicha prestación tenga lugar en el ámbito de una actividad empresarial. D) Los derivados del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas que no constituyan actividades empresariales. E) Las rentas vitalicias u otras temporales que tengan por causa la imposición de capitales, siempre que su constitución no esté sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y f) los rendimientos procedentes de operaciones de capitalización y de aquellos contratos de seguro que no incorporen el componente mínimo de riesgo y duración que se determine reglamentariamente.

cesión a terceros de capitales propios".

En el seno de esta categoría se distinguen las siguientes clases de rendimientos: 1.- *Rendimientos implícitos*: representados por la diferencia existente entre lo que se ha pagado al adquirir un título-valor y lo que se recibe a su vencimiento o cuando, con antelación al mismo, se enajena. En este grupo se integran, entre otros, los bonos cupón cero, los pagarés de empresa, las Letras del Tesoro, las primas de emisión, amortización o reembolso y los instrumentos de giro cuando se adquieren como una forma de inversión de capitales.

2.- *Rendimientos explícitos*: se consideran como tales los intereses[415] y, en general, cualquier otro tipo de retribución expresamente pactada como contraprestación por la utilización o captación de recursos ajenos (tal es el caso de los intereses percibidos por préstamos, obligaciones, bonos y títulos similares). Al régimen de los rendimientos explícitos se sujetan también los denominados *rendimientos presuntos y los rendimientos en especie*.

3.- *Rendimientos mixtos*: que son los derivados de títulos valores o activos financieros en los que se ha pactado un rendimiento explícito y, al mismo tiempo, de forma implícita, otro rendimiento adicional.

Los intereses y, en general, los rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios percibidos por personas físicas no residentes en España sin mediación de establecimiento permanente quedarán sometidos al IRPF español en los siguientes casos: Cuando hayan sido satisfechos por empresarios individuales o profesionales, personas jurídicas o entidades públicas y privadas residentes en territorio español así como los pagados por un establecimiento permanente situado en nuestro territorio (art. 11.Uno.b de la Ley 18/1991 en relación con el inciso primero del art. 70.Uno.g del Reglamento del IRPF de 1991). Quedan, por lo tanto, excluidos de gravamen, por nuestro IRPF, los intereses de préstamos pagados por una persona física que no sea empresario o profesional a una persona física no residente, es decir, quedan exceptuados los intereses de préstamos entre particulares.

Quedan también sometidos a nuestro IRPF, los intereses que retribuyan prestaciones de capital utilizadas en territorio español (inciso segundo del art. 70.Uno.g del Reglamento del IRPF de 1991).

- *Transmisión a no residentes de valores con cupón corrido. La problemática del lavado de cupón*.

A propósito de los rendimientos explícitos del capital mobiliario se impone referirse a la problemática que suscita las denominadas operaciones de "lavado de cupón" (*"cupon washing")* contempladas en la Disposición Adicional 15ª de la Ley 18/1991 bajo el epígrafe "*Transmisión a no residentes de valores con cupón corrido* "[416]. El tratamiento, por parte de

---

[415] .- En nuestra legislación fiscal, tienen la consideración de intereses:

a) Los pactados expresamente en función de un porcentaje sobre el capital cedido, a los que la ley denomina rendimientos explícitos. En este grupo se comprenden: los intereses de préstamos o de créditos, públicos o privados; los intereses de cuentas en toda clase de instituciones financieras; los intereses acumulados de contratos de seguro de vida con capital diferido y los intereses del precio aplazado en las compraventas.

b) Los intereses pactados expresamente en forma de primas de amortización o reembolso de obligaciones y títulos similares. Estos rendimientos tienen el carácter de implícitos aunque se hayan pactado de forma expresa.

c) Los intereses fijados por diferencia entre el precio de emisión y el de amortización o reembolso de títulos valores (rendimientos que tienen la consideración de implícitos).

d) La ganancia obtenida como consecuencia de la enajenación de títulos de rendimiento implícito. GONZALEZ POVEDA, V.: "Tributación de no residentes", 2ª edición actualizada, *op. cit* ., pág. 286.

[416] .- Disposición Adicional 15ª de la Ley 18/1991: "*Uno. En las transmisiones de valores de la Deuda del Estado con rendimiento explícito para los que se haya establecido un régimen especial de devolución a no residentes de las retenciones practicadas, efectuadas dentro de los treinta días inmediatamente anteriores al vencimiento de su cupón, por personas físicas o entidades residentes en favor de personas físicas o entidades no*

la legislación fiscal española, de las operaciones de "lavado de cupón" se incluye dentro del grupo de mecanismos a través de los cuales se trata de impedir la elusión fiscal mediante una planificación tributaria internacional.

La necesidad de un precepto de las características de la Disposición Adicional 15ª se agudizó a partir del momento en que el núm. 2 del art. 2.3 del Real Decreto-Ley 5/1990, de 20 de diciembre, de Medidas Fiscales Urgentes declaró que "*los intereses e incrementos de patrimonio derivados de la Deuda pública, obtenidos por personas físicas no residentes que no operen a través de establecimiento permanente en España, no se considerarán obtenidos o producidos en territorio español* ". Esta previsión fue reproducida por el art. 17.Dos de la Ley 18/1991 al amparo del cual cabe que tenga lugar la situación que la Disposición Adicional 15ª de la Ley 18/1991 trata de evitar.

En efecto, con carácter general, tal y como prevé el art. 17.Dos de la Ley 18/1991, los intereses derivados de la Deuda Pública española quedan exentos de tributar por nuestro IRPF siempre y cuando sean percibidos por personas físicas no residentes que operen en España sin establecimiento permanente, instituyéndose, además, un régimen especial de devolución de las retenciones a cuenta que se hubiesen practicado[417]. Sin embargo, si un residente en nuestro país adquiere Deuda Pública, los intereses que se deriven de la misma quedan sometidos al IRPF español, de manera que la retención del 25 por 100 que se hubiese practicado no es objeto de devolución sino que únicamente se toma en cuenta al objeto de minorar la cuota líquida y obtener así la cuota diferencial.

Con base en lo anterior, si no existiera un precepto como la Disposición Adicional 15ª podría ocurrir que una persona física o Entidad residente en España que hubiese adquirido Deuda Pública, antes que se devengase el cupón correspondiente al título o títulos representativos de aquélla, lo transmitiera a una persona física no residente sin establecimiento permanente para, posteriormente, recomprarlo. De la operación que acaba de describirse se derivarían las siguientes consecuencias:

- La persona o entidad residente en nuestro país no quedaría sometida a la retención a cuenta del 25 por 100 dado que no habría llegado a obtener rendimientos del capital mobiliario derivados de la Deuda Pública sino que, en todo caso, se habría producido un incremento de patrimonio, con la consiguiente disminución de coste fiscal. Además, en el

---

residentes sin establecimiento permanente en España, tendrá la consideración de rendimiento del capital mobiliario para el transmitente la parte del precio que equivalga al cupón corrido del valor transmitido. Dicho rendimiento será objeto de retención a cuenta, que será practicada por la Entidad Gestora del Mercado de Deuda Pública de Anotaciones que intervenga en la transmisión.

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior las transmisiones que realicen las Entidades Gestoras del Mercado de Deuda Pública en Anotaciones que tengan reconocida oficialmente la condición de creadores de mercado, cuando se trate de transacciones por cuenta propia que, de acuerdo con lo que reglamentariamente se determine, correspondan, por su importe y naturaleza, al normal desenvolvimiento de tales funciones.

Dos. La Ley de Presupuestos podrá reducir o ampliar el plazo y excepciones del régimen establecido en el apartado precedente, así como declararlo aplicable, con las adaptaciones que resulten precisas, a valores distintos de la Deuda del Estado ".

[417] .- La legislación fiscal española somete a los rendimientos del capital mobiliario a un tipo general de retención del 25 por 100 y, en el caso de los *rendimientos explícitos*, la obligación de retener nace, con carácter general, cuando los rendimientos son exigibles por el perceptor, por ejem., en la fecha de vencimiento de la obligación de pagar intereses. Entonces sucede que, si bien los intereses derivados de la Deuda pública obtenidos por personas físicas no residentes sin establecimiento permanente están exentos de tributar por el IRPF, como quiera que, en el momento de practicar la retención se desconoce si el perceptor de tales intereses es o no una persona física no residente que opera sin establecimiento permanente, se prevé un procedimiento particular consistente en proceder primero a la correspondiente retención para después devolverla en el caso de que el perceptor de los rendimientos sea una persona física no residente.

momento de recomprar el título, el no residente pagaría un precio sensiblemente inferior por cuanto la nueva adquisición se produciría después de cobrado el interés o cupón.

- Por su parte, la persona física no residente -con independencia de los acuerdos económicos a los que pudiera llegar con la persona o entidad residente- estaría en condiciones de percibir los intereses derivados de la Deuda Pública que, en su caso, como sabemos, estarían exentos de tributación. Además, podría también reclamar a la Administración Fiscal española que se le devolviese la retención practicada sobre tales rendimientos.

Con la Disposición Adicional 15ª de la Ley 18/1991 se pretendió atajar esta típica operación de lo que podría denominarse como "ingeniería financiera internacional". Y ello mediante el expediente de considerar que si una persona física -no una Entidad- no residente en España transmite a una persona física no residente que opera en nuestro país sin establecimiento permanente, valores de Deuda Pública del Estado con rendimiento explícito[418] para los que se haya establecido un régimen especial de devolución a no residentes de las retenciones practicadas[419], la parte del precio equivalente al cupón corrido del valor transmitido tendrá la consideración de rendimiento del capital mobiliario para el transmitente -en decir, para el residente- si la transmisión se hubiese efectuado dentro de los treinta días inmediatamente anteriores al vencimiento del cupón correspondiente a aquellos valores. Por otra parte, y de conformidad con el régimen general, aquel rendimiento será objeto de retención a cuenta, que se practicará por la Entidad Gestora del Mercado de Deuda Pública en Anotaciones que intervenga en la transmisión.

Por otra parte, si se pone en relación el párrafo primero de la Disposición Adicional 15ª.Uno con el art. 17.Dos de la Ley 18/1991 se advierte que este último precepto exonera de tributación a los intereses e incrementos de patrimonio derivados de la *"Deuda Pública"* obtenidos por personas físicas no residentes que no operen a través de establecimiento permanente en España mientras que en la Disposición que estamos analizando se refiere únicamente a la *"Deuda del Estado"*. La interpretación literal de la Disposición Adicional 15ª determina que la misma deba aplicarse únicamente a las transmisiones de *"Deuda del Estado"*, no a las relativas a la Deuda de sus Organismos autónomos, Comunidades autónomas o Entidades locales.

De todos modos, en relación con esta cuestión, debe tenerse en cuenta que la Disposición Adicional 15ª en su núm. Dos prevé que la Ley de Presupuestos podrá declarar aplicables las previsiones contenidas en su núm. Uno "*a valores distintos de la Deuda del Estado* ", con lo cual queda una vía abierta para que aquellas previsiones puedan extenderse a nuevos valores y así cerrar el paso a un mayor número de supuestos de elusión fiscal. A propósito de la aplicabilidad de la Disposición Adicional 15ª de la Ley 18/1991, la Dirección General de Tributos, en Resolución de 16 de junio de 1995, confirma aquella aplicabilidad en las transmisiones de Bonos y Obligaciones del Estado, trasunto de operaciones de préstamo de los mismos. Y ello por cuanto la citada disposición sólo exige que se produzca aquella

[418] .- Por ejemplo, bonos y obligaciones del Estado pero no Letras del Tesoro por cuanto éstas tienen un rendimiento implícito. Las Letras del Tesoro, juntamente con los Pagarés del Tesoro -éstos últimos en vías de extinción- tienen un régimen fiscal particularizado de conformidad con lo dispuesto por el art. 8.a) de la Ley 14/1985, de 25 de mayo, de activos financieros.

[419] .- En clara referencia al procedimiento regulado por el Real Decreto 1285/1991, de 2 de agosto (BOE de 2 de agosto de 1991). Este procedimiento ha sido posteriormente desarrollado tanto por la Orden de 16 de septiembre de 1991, por la que se establece el procedimiento de pago de intereses de Deuda del Estado a anotaciones, a los no residentes que inviertan en España sin mediación de establecimiento permanente (BOE de 21 de septiembre de 1991) como por la Resolución de 24 de septiembre de 1991, de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera relativa al procedimiento de pago de intereses a no residentes que inviertan en Deuda del Estado Anotada sin mediación de establecimiento permanente (BOE de 28 de septiembre de 1991).

transmisión en plazo, y no la certeza de que no tendrá lugar otra transmisión posterior al primer transmitente o a un tercero, que conlleve que no tendrá lugar el cobro del cupón por parte del no residente.

El párrafo segundo del apartado Uno de la Disposición Adicional 15ª exceptúa de lo dispuesto en el párrafo primero a "*las transmisiones que realicen las Entidades Gestoras del Mercado de Deuda Pública en Anotaciones que tengan reconocida oficialmente la condición de creadores de mercado, cuando se trate de transacciones por cuenta propia que, de acuerdo con lo que reglamentariamente se determine correspondan, por su importe y naturaleza, al normal desenvolvimiento de tales funciones* ".

El desarrollo reglamentario al que hace referencia el párrafo segundo *in fine* del apartado Uno de la Disposición Adicional 15ª aparece constituido por la Disposición Adicional Segunda del Real Decreto 713/1992, de 26 de junio, modificador de diversos preceptos del Reglamento del IRPF de 1991[420]. Con base en esta disposición, para que las transmisiones realizadas por las Entidades Gestoras del Mercado de Deuda Pública en Anotaciones, que tengan reconocida oficialmente la condición de creadores de mercado, queden exceptuadas de lo previsto por el párrafo 1º de la Disposición Adicional 15ª.Uno, se precisan los siguientes requisitos:

a) Que se trate de una transmisión efectuada por la Entidad Gestora por cuenta propia.

b) Que el importe efectivo de la transmisión sea superior a 100.000.000 de ptas. No obstante, se habilita al Ministerio de Economía y Hacienda para que, a propuesta de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera y previo informe favorable de la Dirección General de Tributos, pueda elevar este importe.

c) Que el importe acumulado, dentro del plazo de 30 días inmediatamente anteriores al vencimiento del correspondiente cupón, del conjunto de las ventas que la Entidad creadora de mercado pretenda acoger a la excepción, no exceda en más del 20 por 100 del promedio mensual de operaciones con no residentes que la Entidad hubiera efectuado durante los 10 meses siguientes al último pago de cupón de ese valor. Nuevamente, se habilita al Ministerio de Economía y Hacienda para que, a propuesta de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera y previo informe favorable de la Dirección General de Tributos, dicte las reglas necesarias para el cálculo por el Banco de España del mencionado importe[421].

Por su parte, la Disposición Adicional Primera de la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales (BOE de 31 de diciembre) dispone que en las transmisiones de valores emitidos en España por personas físicas o jurídicas no residentes sin establecimiento permanente a los que se aplique un régimen especial de acreditación de la residencia fiscal de

---

[420] .- BOE de 30 de junio de 1992.

[421] .- Con relación al cálculo, por parte del Banco de España, del importe mencionado en la letra c) del núm. 1 de la Disposición Adicional Segunda del Real Decreto 753/1992, en la Orden de 23 de diciembre de 1992 (BOE de 1 de enero de 1993) se establecen las siguientes reglas:

a) El cálculo se referirá a cada emisión de bonos u obligaciones del Estado.

b) El promedio mensual de operaciones durante los diez meses siguientes al último pago de cupón se calculará mediante semisuma de las compras y ventas a vencimiento del correspondiente bono u obligación del Estado realizadas por la Entidad por cuenta propia con no residentes que, efectuadas al contado o concertadas a plazo con fecha de ejecución comprendida dentro del citado período de diez meses, hubieran tenido un importe unitario superior a 100.000.000 de pesetas.

Sin embargo, se excluirán de aquella semisuma las operaciones de compra o venta de un valor cuando, antes de transcurridos quince días, la Entidad hubiera realizado la operación inversa con el mismo no residente, por importe similar y sobre el mismo valor. Por otra parte, el plazo de referencia para el cálculo de aquella semisuma será el transcurrido desde la fecha de emisión hasta sesenta días antes del pago del primer cupón, en el caso de valores de nueva emisión, y de cuatro meses, contados desde el vencimiento del cupón precedente en el caso de valores de cupón semestral.

sus titulares, efectuadas dentro de los treinta días inmediatamente anteriores al vencimiento de su cupón, por personas físicas o entidades residentes en favor de personas físicas o entidades no residentes sin establecimiento permanente en España, tendrá la consideración de rendimiento del capital mobiliario para el transmitente la parte del precio que equivalga al cupón corrido del valor transmitido. Dicho rendimiento será objeto de retención a cuenta practicada por la entidad financiera que medie en la transmisión.

La nueva LIS, con arreglo a su Disposición Derogatoria Unica 2.19, mantiene esta normativa a partir de 1996.

a.3.3) Otros rendimientos del capital mobiliario. Los cánones.

Aunque los rendimientos del capital mobiliario distintos de los contemplados en los epígrafes 1 y 2 del art. 37.Uno de la Ley 18/1991, obtenidos por personas físicas no residentes en nuestro país, quedarán sometidos al IRPF español con arreglo a los mismos criterios previstos para los intereses, se ha optado por dedicarles un epígrafe por separado, siguiendo la sistemática del art. 37.Uno de la Ley 18/1991. Dentro del grupo "*otros rendimientos del capital mobiliario* " enumerados por el art. 37.Uno.3 de la Ley 18/1991, el art. 70.Uno.g) del Reglamento del IRPF de 1991 menciona expresamente a los cánones, definidos por el art. 12.2 del *"Modelo de Convenio"* de la OCDE de 1992 como *"(...) las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de un derecho de autor sobre una obra literaria, artística o científica, incluidas las películas cinematográficas, de una patente, marca de fábrica o de comercio, dibujo o modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto y por las informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas"*[422].

Esta completa definición de la noción "canon" contrasta con su imprecisa regulación por parte de nuestra legislación interna. De hecho, para saber qué rendimientos del capital mobiliario tienen, en la legislación fiscal española, la consideración de cánones deberá ponerse en relación el concepto transcrito con los rendimientos enumerados en el art. 37.Uno.3 de la Ley 18/1991. De ello se desprende que los cánones a los que hace referencia el art. 70.Uno.g) del Reglamento del IRPF están constituidos por:

1.- Los rendimientos de la propiedad intelectual, cuando el sujeto pasivo no sea el autor[423].

---

[422] .- Si se compara el art. 12.2 del "Modelo de Convenio" de 1992 con el mismo precepto del "Modelo de Convenio" de 1977 se advierte que el nuevo Modelo ha suprimido de la noción de canon los rendimientos procedentes de equipos industriales, comerciales o científicos. Sin embargo, España ha formulado una "Reserva" para poder mantener en sus convenios estos supuestos como cánones. "*L'Espagne se réserve le droit de continuer à adhérer dans ses conventions à une définition des redevances qui inclut les revenus de la location d'équipement industriel, commercial ou scientifique (...)* ". "*Commentaires sur l'article 12* " en "*Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune* 1992", *op. cit* ., pág. 149.

[423] .- La vigente Ley de Propiedad Intelectual 22/1987, de 11 de noviembre (BOE de 17 de noviembre de 1987), tras señalar que la propiedad intelectual está integrada por derechos de carácter personal y patrimonial que atribuyen al autor de una obra intelectual la plena disposición y el derecho exclusivo a la explotación de la obra, sin más limitaciones que las establecidas en la ley (art. 2), prevé que el titular del derecho de autor -que puede ser el propio autor, sus herederos o causahabientes- puede explotar la obra por sí mismo o ceder a un tercero los derechos de explotación.

Pues bien, si la persona que obtiene los rendimientos de la propiedad intelectual es el propio autor, aquéllos tendrán la consideración de rendimientos de actividades profesionales y si el autor edita o vende directamente sus obras, tales rendimientos se calificarán como derivados de actividades empresariales. En cambio, si la persona titular del derecho es una persona distinta del autor -y a este supuesto hace referencia el art. 37.Uno de la Ley 18/1991-, los rendimientos de la propiedad intelectual se califican como rendimientos del capital mobiliario.

2.- Los rendimientos de la propiedad industrial que no se encuentre afecta a actividades empresariales o profesionales realizadas por el sujeto pasivo.

3.- Las prestaciones de asistencia técnica, salvo que dicha prestación tenga lugar en el ámbito de una actividad empresarial[424].

4.- Los rendimientos procedentes del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas que no constituyan actividades empresariales[425].

Pues bien, en la medida en qué los rendimientos del capital mobiliario que tengan la consideración de cánones, así como los demás incluidos en el art. 37.Uno.3 de la Ley 18/1991 sean obtenidos por personas físicas no residentes en España sin mediación de establecimiento permanente, quedarán sometidos al IRPF español, en los siguientes casos: Cuando hayan sido satisfechos por personas o entidades, públicas o privadas, residentes en España o por establecimientos permanentes situados en territorio español (art. 11.Uno.b de la Ley 18/1991, en relación con el inciso primero del art. 70.Uno.g del Reglamento del IRPF de 1991).

Cuando retribuyan prestaciones de capital utilizadas en territorio español (inciso segundo del art. 70.Uno.g del Reglamento del IRPF de 1991).

a.4) Rendimientos de actividades empresariales

Como ya se ha señalado al tratar de la tributación en España de las rentas obtenidas por personas físicas no residentes por medio de establecimiento permanente, en nuestro Derecho interno, la obtención de rendimientos empresariales o profesionales sin el concurso del elemento del establecimiento permanente no da lugar, como en el Derecho convenido, a la no sujeción de aquéllos al Impuesto español. Tan sólo determina su sometimiento a otra de las modalidades de la obligación real de contribuir: la de la tributación de las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.

Por lo tanto, quedarán sometidos a nuestro IRPF los rendimientos derivados de actividades empresariales desempeñadas, sin mediación de establecimiento permanente, por personas físicas no residentes siempre que se cumpla alguna de las siguientes condiciones:

1.- Que la actividad empresarial se realice en territorio español (art. 70.Uno.b del Reglamento del IRPF de 1991).

2.- Que los rendimientos derivados de actividades empresariales sean satisfechos por empresarios individuales o profesionales, personas jurídicas o entidades públicas o privadas residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en el mismo (párrafo 2º del art. 11.Uno.b de la Ley 18/1991).

3.- Que las prestaciones derivadas de actividades empresariales sean utilizadas en territorio español (art. 70.Uno.c del Reglamento del IRPF).

Vamos a examinar el alcance de cada uno de estos criterios:

1.- El art. 70.Uno.b) del Reglamento del IRPF de 1991 considera obtenidos en territorio español y, por lo tanto, sujetos a nuestro IRPF, los rendimientos fruto de actividades empresariales en general "*obtenidos sin mediación de establecimiento permanente cuando las actividades se realicen en territorio español* ".

A propósito de estos rendimientos, el mismo art. 70.Uno.b) preceptua que no se

[424] .- Sin embargo, en la práctica, las prestaciones de asistencia técnica se realizarán siempre por empresas. Por lo tanto, la tipificación de sus rendimientos como procedentes del capital mobiliario tendrá, a partir de la Ley 18/1991, un carácter residual si el cedente de la asistencia técnica es una persona física. GONZALEZ POVEDA, V.: "Tributación de no residentes", 2ª edición actualizada, *op. cit* ., págs. 348 y 349.

[425] .- Esta última previsión constituye un cambio radical con relación a la anterior normativa, por cuanto el art. 54.1.g) del Reglamento del IRPF de 1981 consideraba como rendimientos del capital mobiliario, sin excepción, a todos los procedentes del arrendamiento de bienes, derechos, negocios o minas.

considerarán obtenidos o producidos en territorio español, con lo cual no serán gravados por nuestro IRPF "*los rendimientos derivados de la instalación o montaje de maquinaria o instalaciones importadas en territorio español cuando la instalación o el montaje se realicen por el proveedor de la maquinaria o instalaciones y su importe no exceda del 20% del precio de adquisición de los elementos importados* "[426]. Por su parte, el art. 70.Uno.c) del Reglamento del IRPF de 1991 considera también sujetos a nuestro IRPF los "*rendimientos derivados de prestaciones de servicios tales como la realización de estudios, proyectos, asistencia técnica, apoyo a la gestión (...) cuando la prestación se realice (...) en territorio español* ", pronunciándose en el mismo sentido, aunque de manera implícita, el art. 18.2 de la Ley 18/1991[427].

En el criterio del lugar de realización de la actividad, vuelve a suscitarse la cuestión -ya examinada en sede de rendimientos del trabajo dependiente- de los rendimientos derivados de actividades empresariales desarrolladas sin mediación de establecimiento permanente que, sólo en parte, hayan sido obtenidos en territorio español así como la de aquéllos cuya localización resulte problemática. Pues bien, también en sede de rendimientos de actividades empresariales deberá acudirse, para dar solución a estos supuestos, al denominado criterio del pago.

2.- En virtud del criterio del pago, acogido con carácter general por los arts. 11.Uno.b) de la Ley 18/1991 y 70.Dos.a) del Reglamento del IRPF de 1991, quedarán sometidos al Impuesto español los rendimientos satisfechos, por parte de empresarios individuales o profesionales y personas jurídicas o entidades públicas o privadas residentes en nuestro territorio o por establecimientos permanentes situados en el mismo, a personas físicas no residentes en España como consecuencia de las actividades empresariales desempeñadas por aquéllas sin mediación de establecimiento permanente.

Sin embargo, de conformidad con lo preceptuado por el art. 70.Dos.b.1) del Reglamento del IRPF de 1991, no estarán sujetos al IRPF español, aunque los satisfaga un residente o un establecimiento permanente situado en nuestro territorio, los rendimientos procedentes de actividades empresariales íntegramente realizadas en el extranjero, mencionándose, en particular, como tales los satisfechos por razón de compraventas internacionales de mercancías, incluidas las comisiones de mediación en las mismas, así como los gastos accesorios y conexos. Las previsiones contenidas en el segundo inciso de este precepto vienen a equiparar la normativa del IRPF con la que ya se contenía en el Reglamento del IS de 1982, aunque entre ambas regulaciones se advierten diferencias.

Así, mientras que el Reglamento del IS de 1982 alude a las "*importaciones de mercancías* ", el Reglamento del IRPF de 1991 habla de "*compraventas internacionales* ", lo cual es mucho más correcto ya que lo fiscalmente trascendente no es la importación en sí misma sino el contrato que le sirve de base que, en el ámbito del IRPF, sólo pueden ser las compraventas internacionales. Así pues, a partir de 1 de enero de 1992, no están sujetos al IRPF español los rendimientos obtenidos por una persona física no residente en territorio español cuando su único vínculo con el mismo consista en haber vendido, en el extranjero, mercancías a una persona o entidad residente en nuestro territorio.

Por otra parte, en el art. 70.Dos.b.1 del Reglamento del IRPF no se hace ninguna

---

[426] .- Este supuesto de no sujeción, que constituye una novedad en sede del IRPF español, aparecía ya contemplado en el art. 334.2.c) del Reglamento del IS de 1982.

[427] .- Art. 18.2 de la Ley 18/1991: "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 mediación de establecimiento permanente, la base imponible será igual a la diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos de personal y de aprovisionamiento de materiales incorporados a las obras o trabajos, con las condiciones que puedan establecerse reglamentariamente ".

referencia a la disposición contemplada en el art. 334.2.a) *in fine* del Reglamento del IS, según la cual no tienen la consideración de importaciones de mercancías "*aquellas en que el valor inmaterial incorporado exceda al valor declarado a efectos de su despacho en Aduana* ". No obstante, en relación con las comisiones de mediación en las compraventas internacionales, las diferencias entre la regulación del IRPF y la del IS apenas son perceptibles, por cuanto la mayor parte de los requisitos contenidos en el art. 334.2.b) del Reglamento del IS de 1982 -en particular, los de que la operación de mediación se haya realizado en el extranjero y que la misma esté relacionada con un contrato de compraventa mercantil- son aplicables en sede de IRPF.

La única excepción aparece constituida por la obligación, establecida en el art. 334.2.b) *in fine*, que el pago del importe de la mediación haya sido autorizado por la Dirección General de Transacciones Exteriores, en virtud de la legislación vigente sobre control de cambios, y que figure en la correspondiente licencia o declaración. No obstante, en la actualidad, esta exigencia ha de considerarse suprimida al haber desaparecido las licencias de importación.

Finalmente, respecto de los gastos accesorios y conexos a las compraventas internacionales de mercancías, el principal comentario a efectuar hace referencia a la indeterminación de la expresión "*gastos accesorios y conexos* ". El Reglamento del IRPF, al igual que, en su momento, hiciera el Reglamento del IS de 1982, no fija cuáles son estos gastos. Este extremo es criticable, por cuanto de la consideración o no de un gasto como accesorio o conexo dependerá su sujeción o no al Impuesto, lo que convierte a aquella determinación en un elemento esencial del tributo, merecedor, cuando menos, de regulación en el propio Reglamento del IRPF.

3.- Por último, con arreglo a las disposiciones del art. 70.Uno.c) del Reglamento del IRPF de 1991, quedarán sometidos a este Impuesto, determinados servicios empresariales -realización de estudios, proyectos, asistencia técnica, apoyo a la gestión- cuando la prestación referente a los mismos "*se utilice en territorio español. Se entenderán utilizadas en territorio español las prestaciones que sirvan a actividades empresariales (...) realizadas en territorio español o se refieran a bienes situados en el mismo* ".

El criterio de la utilización, en territorio español, del servicio en el que consiste la actividad empresarial[428] suscita numerosas dificultades dado que, si, como hemos visto, en muchas ocasiones, es problemático determinar el lugar de realización de una actividad o servicio, mucho más lo será fijar con precisión el lugar de utilización de los mismos. En este sentido, a nuestro juicio, la interpretación de la expresión "*utilización en territorio español* " ha de ser lo más estricta posible al objeto de evitar que, a través de este criterio, se produzca una aplicación extraterritorial de nuestras figuras impositivas.

a.5) Rendimientos de actividades profesionales, artísticas y deportivas

- *Rendimientos de actividades profesionales*

Quedarán sometidos al IRPF español los rendimientos derivados de actividades

[428] .- Para GONZALEZ POVEDA, el criterio de la utilización, que lleva a gravar rendimientos de servicios realizados en el extranjero por el hecho que los mismos se utilicen en actividades realizadas en España, no tiene fundamento económico, por cuanto la renta que pueda haber obtenido el no residente, derivada del servicio en cuestión, no forma parte del producto interior bruto español sino del producto interior bruto de otro país. En realidad, se trata de un caso equiparable al de los rendimientos obtenidos por personas o Entidades no residentes procedentes de compraventas internacionales de mercancías que, como sabemos, no están sujetas, a partir de 1 de enero de 1992, ni al IRPF ni al IS español. GONZALEZ POVEDA, V.: "La obligación real en la normativa del IRPF. (Un análisis económico de los puntos de conexión)", *op. cit* ., pág. 52.

profesionales desempeñadas, sin mediación de establecimiento permanente, por personas físicas no residentes en los siguientes casos: 1.- Cuando tales rendimientos sean satisfechos por empresarios individuales o profesionales, personas jurídicas o entidades públicas o privadas residentes en territorio español y por establecimientos permanentes situados en el mismo (arts. 11.Uno.b de la Ley 18/1991 y 70.Dos del Reglamento del IRPF).

Atendiendo a las previsiones de estos artículos, se impone efectuar dos comentarios:

- En primer lugar que, con arreglo al denominado *criterio del pago*, no quedarán sujetos al IRPF español los rendimientos profesionales percibidos por personas físicas no residentes cuando sean abonados a título privado por una persona física residente en territorio español. Es decir, que únicamente cuando esta persona satisfaga honorarios en el marco de una actividad empresarial o profesional, estos honorarios estarán sujetos a nuestro IRPF.

- Por otra parte, aunque la amplitud del criterio del pago aparece matizada en la Ley 18/1991, todavía podían producirse, al amparo del art. 11.Uno.b) de la misma, numerosos casos de aplicación extraterritorial del Impuesto.

Para evitar estas situaciones, el art. 70.Dos del Reglamento del IRPF de 1991 restringe el alcance del criterio del pago, tal y como aparecía configurado en el art. 11.Uno.b) de la Ley 18/1991, decretando que, a pesar de haber sido satisfechos por una persona residente en España, no se considerarán obtenidos en territorio español y, en consecuencia, no estarán sujetos a nuestro IRPF: Los rendimientos derivados de servicios profesionales, cuando las prestaciones se realicen íntegramente fuera del territorio español y estén directamente vinculadas a actividades empresariales o profesionales del pagador realizadas en el extranjero, salvo que se refieran a bienes situados en territorio español (art. 70.Dos.b.2 del Reglamento del IRPF de 1991).

Los rendimientos de servicios profesionales, pagados por un establecimiento permanente en el extranjero, con cargo al mismo, siempre que la prestación esté directamente vinculada con las actividades del establecimiento en el extranjero (art. 70.Dos.b.3 del Reglamento del IRPF de 1991).

2.- Quedarán también sometidos al IRPF español los rendimientos derivados de actividades profesionales cuando los servicios profesionales se realicen o utilicen en territorio español. Se entenderán utilizadas en territorio español las prestaciones que sirvan a actividades profesionales realizadas en territorio español o se refieran a bienes situados en el mismo.

Los criterios de la realización o, en su defecto, utilización del servicio profesional en territorio español son de aplicación a los rendimientos derivados de actividades profesionales en los mismos términos que se han visto en punto a la prestación de servicios asimilables a la asistencia técnica en el ámbito empresarial (art. 70.Uno.c del Reglamento del IRPF de 1991).

- *Rendimientos de actividades artísticas y deportivas* Tradicionalmente, las actividades artísticas y deportivas han sido objeto de regulación en el seno de las de carácter profesional y empresarial y, en la misma línea, la Ley 18/1991 considera el ejercicio de tales actividades como un supuesto más de actividad profesional[429]. Sin embargo, el hecho que el Reglamento del IRPF de 1991 les dedique una regla de conexión específica -la contenida en

[429] .- Así, el art. 40.Uno de la Ley 18/1991 tras determinar que "se considerarán rendimientos íntegros de actividades empresariales o profesionales aquéllos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente o de uno solo de estos factores, supongan por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios", preceptúa que "en particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas".

el art. 70.Uno.e)-, distinta de las previstas para las actividades profesionales, justifica el tratamiento diferenciado de estas actividades.

Así pues, con arreglo a las disposiciones de la Ley 18/1991 y del Reglamento del IRPF de 1991, quedarán sujetos al Impuesto español los rendimientos de actividades artísticas y deportivas percibidos por personas físicas no residentes en los siguientes casos:

1.- Cuando el pagador del rendimiento sea un empresario individual o profesional o una persona jurídica o entidad, pública o privada, residente en territorio español, o un establecimiento permanente situado en el mismo (arts. 11.Uno.b de la Ley 18/1991 y 70.Dos.a del Reglamento del IRPF de 1991).

No obstante, en relación con la posibilidad que el pagador de los rendimientos sea un establecimiento permanente, el art. 70.Dos.b.3 del Reglamento del IRPF determina que no quedarán sujetos los rendimientos satisfechos a personas físicas no residentes por establecimientos permanentes situados en el extranjero, con cargo a los mismos, cuando las prestaciones correspondientes estén directamente vinculadas con la actividad del establecimiento permanente en el extranjero.

2.- Por otra parte, de conformidad con lo dispuesto por el art. 70.Uno.e) del Reglamento de 1991, quedarán también sometidos a nuestro IRPF los rendimientos obtenidos en relación con la actuación personal de artistas y deportistas en territorio español, aun cuando se atribuyan a persona o entidad distinta del artista o deportista[430].

A nuestro juicio, el legislador se ha limitado a trasladar al ámbito de nuestra legislación interna la previsión contenida en el art. 17.2 del "*Modelo de Convenio* " de la OCDE. Y lo ha hecho sin tener en cuenta que, en el marco de la imposición convenida, los beneficios empresariales sólo pueden gravarse en el Estado de realización de las actividades generadoras de los mismos cuando la empresa que lleve a cabo estas actividades lo haga por medio de establecimiento permanente situado en aquél (art. 7.1 del "*Modelo de Convenio* "), circunstancia que puede dar lugar a evasiones fiscales si la referida empresa actúa sin mediación de establecimiento permanente. Por el contrario, de acuerdo con la legislación interna española, aquellos rendimientos resultarán gravados, tanto si la empresa actúa en nuestro país por medio de establecimiento permanente, como si lo hace sin mediación del mismo, con lo cual la disposición del art. 70.Uno.e *in fine* resulta superflua.

a.6) Incrementos y disminuciones de patrimonio

Los incrementos de patrimonio aparecen como la categoría de rentas en la que su obtención por parte de personas físicas no residentes que operan en España sin establecimiento permanente determina unas mayores especialidades respecto de su consecución por personas físicas residentes en nuestro país. Y estas peculiaridades afectan, además de al aspecto espacial del elemento objetivo de su hecho imponible, a la propia configuración de los incrementos de patrimonio en sí mismos considerados, con independencia del requisito de su necesaria obtención en territorio español.

---

[430] .- En este punto, nuestra normativa interna sigue fielmente la línea de la imposición convenida. Así, el art. 17 del "*Modelo de Convenio* " de la OCDE determina que: "*1 . No obstante lo dispuesto en los artículos 14 y 15, las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado Contratante, en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio y televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en este otro Estado.*

2. No obstante lo dispuesto en los artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades ejercidas por un artista o deportista personalmente y en calidad de tal se atribuyan, no al propio artista o deportista, sino a otra persona, estas rentas pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista ".

A propósito de los incrementos de patrimonio obtenidos por personas físicas no residentes en España que operan en nuestro país sin mediación de establecimiento permanente, el art. 18. Tres de la Ley 18/1991 dispone que:

"*(...) la determinación de los incrementos de patrimonio se realizará aplicando, a cada alteración patrimonial que se produzca, las normas que correspondan de los artículos 44 a 49 de esta Ley, con excepción de lo previsto en el párrafo segundo del apartado uno y en el apartado cuatro del artículo 44* ".

Pues bien, de la confrontación de las previsiones establecidas en los arts. 44 y 18.Tres de la Ley 18/1991 se observa que, en el caso de obtenerse por personas físicas no residentes en territorio español sin mediación de establecimiento permanente, y con independencia de supuestos que son comunes tanto a la obligación personal como a la obligación real sin establecimiento permanente[431]-en relación con los cuales deben tenerse en cuenta las exenciones del art. 17 de la Ley 18/1991-, tendrán la consideración de incrementos de patrimonio sujetos a nuestro IRPF:

- Los que se pongan de manifiesto como consecuencia de transmisiones onerosas cuando el importe global de éstas durante el año natural no supere las 500.000 ptas.

La exclusión de la exención prevista, por parte del párrafo 2º del art. 44.Uno de la Ley 18/1991, para las personas físicas residentes y las no residentes que operan en España por medio de establecimiento permanente es coherente con la propia naturaleza de la tributación de las rentas obtenidas por personas físicas no residentes en nuestro país cuyo devengo, como ya hemos adelantado, es instantáneo sin referencia a período impositivo alguno.

- Por otra parte, tendrán también la consideración de incrementos de patrimonio, en caso de ser obtenidos por personas físicas no residentes sin mediación de establecimiento permanente, los que se deriven:

a) De la división de la cosa común.

b) De la disolución de la sociedad de gananciales o de la extinción del régimen económico matrimonial de participación.

c) De la disolución de comunidades de bienes o de la separación de comuneros.

d) De la reducción de capital.

Todo lo que acaba de señalarse respecto a la configuración de los incrementos de patrimonio en sí mismo considerados debe, a su vez, ponerse en relación con los criterios de sujeción que la normativa del IRPF español prevé respecto de los incrementos de patrimonio obtenidos por las personas físicas no residentes en España. En definitiva, debe ponerse en relación con el aspecto espacial del hecho imponible.

Para ello, debe distinguirse entre: bienes inmuebles, valores mobiliarios, bienes muebles distintos de los valores mobiliarios y derechos.

1.- Por lo que respecta a los bienes inmuebles, quedarán sometidos a nuestro IRPF los incrementos de patrimonio obtenidos por personas físicas no residentes en España cuando deriven directa o indirectamente de bienes situados en territorio español (art. 70.Uno.j del Reglamento del IRPF de 1991).

2.- Respecto a los valores mobiliarios, cabe afirmar que se considerarán obtenidos en

[431] .- Son supuestos comunes, además del general de la transmisión onerosa o lucrativa de un bien: a) Las aportaciones no dinerarias a sociedades (art. 48.Uno.d); b) La separación de socios o disolución de sociedades (art. 48.Uno.e); c) La escisión, fusión o absorción de sociedades (párrafo segundo del art. 48.Uno.e); d) La amortización, canje o conversión de valores calificados en la Ley de rendimiento explícito (art. 48.Uno.f); e) La transmisión del derecho de traspaso (art. 48.Uno.g); f) La percepción de indemnizaciones o de capitales asegurados por pérdidas o siniestros en elementos patrimoniales (art. 48.Uno.h); g) Los contratos de seguros de vida o invalidez, conjunta o separadamente, con capital diferido (art. 48.Uno.i); h) La permuta de bienes o derechos (art. 48.Uno.j); e i) La extinción de rentas vitalicias o temporales (art. 48.Uno.k).

territorio español y, por lo tanto, sujetos a nuestro IRPF:

a) Los incrementos de patrimonio percibidos por personas físicas no residentes en España si proceden de valores emitidos por una persona o entidad, pública o privada que tenga su residencia en territorio español, cualquiera que sea el lugar en el que tales títulos se hubiesen emitido, España o el extranjero (art. 70.Uno.i del Reglamento del IRPF de 1991). A nuestro juicio, y a pesar de que algunos autores se han mostrado partidarios del mismo[432], éste es un criterio difícilmente aplicable en la práctica.

b) Quedarán también sometidos al IRPF español los incrementos de patrimonio obtenidos por una persona física no residente cuando deriven:

- Tanto de derechos o participaciones en una sociedad o entidad, residente o no, cuyo activo esté constituido principalmente por bienes inmuebles situados en territorio español (art. 70.Uno.j.1 del Reglamento del IRPF de 1991). En relación con este supuesto, debe remarcarse que, a pesar de que los derechos o participaciones atribuyen a su titular el derecho de disfrute sobre bienes inmuebles, se está en presencia de incrementos de patrimonio fruto de la enajenación de valores mobiliarios y no de incrementos de patrimonio derivados de bienes inmuebles[433].

- Como de la enajenación de derechos o participaciones en una sociedad o entidad, residente o no, que atribuyan a su titular el derecho de disfrute sobre bienes inmuebles situados en territorio español. Con este supuesto se está haciendo referencia a los incrementos de patrimonio que puede obtener una persona física no residente titular de un certificado de "tiempo compartido" que le da derecho a utilizar un inmueble situado en España durante un determinado período de tiempo[434].

3.- En el caso de bienes muebles distintos de los valores mobiliarios, quedarán sujetos al IRPF español los incrementos de patrimonio obtenidos por personas físicas no residentes en España siempre que se deriven de bienes muebles situados en territorio español (inciso primero del art. 70.Uno.k del Reglamento del IRPF de 1991).

4.- Quedarán también sometidos al IRPF español los incrementos de patrimonio obtenidos por personas físicas no residentes siempre que se deriven, ya de derechos relativos a bienes inmuebles situados en territorio español, ya de derechos derivados de bienes muebles distintos de los valores mobiliarios que deban cumplirse o se ejerciten en nuestro territorio (inciso segundo del art. 70.Uno.j e inciso segundo del art. 70.Uno. k del Reglamento del IRPF de 1991).

Por lo que respecta a los criterios generales de cuantificación de los incrementos de patrimonio, debe tenerse presente que el R.D.L. 7/1996 ha modificado la redacción originaria de los arts. 45 y 46 de la Ley 18/1991. Así, el art. 45 deja de recoger los antiguos coeficientes reductores sobre el incremento de patrimonio, reduciéndolos en su cuantía. Por su parte, el art. 46 introduce la aplicación de coeficientes de corrección monetaria sobre el valor de adquisición actualizándolo a la fecha en que se produce la alteración patrimonial.

En principio, no existe ningún inconveniente en que las variaciones de patrimonio que obtengan las personas físicas no residentes a partir de la entrada en vigor del R.D.L. de 1996

---

[432] .- MAROTO SAEZ, A.: "Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Sociedades. Diferencias para una reflexión en tributación de no residentes", *op. cit* ., págs. 20 a 23.

[433] .- En este sentido, debe tenerse en cuenta que, a la hora de determinar la cuantía del incremento de patrimonio obtenido, los coeficientes reductores son distintos según que el incremento proceda de valores mobiliarios (11,11 por 100 por cada año de permanencia en el patrimonio del sujeto pasivo que exceda de 2) o de bienes inmuebles (5,26 por 100 por cada año de permanencia que exceda de 2).

[434] .- A propósito del "*time-sharing* ", *vid* . ALVAREZ ARZA, M. y ALLENDESALAZAR ORMAECHEA, L.: "El Time-Sharing. Su configuración jurídico-tributaria en España", Escuela de Hacienda Pública, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987.

se rijan por el nuevo marco legal, siendo aplicables los coeficientes de corrección monetaria sobre el valor de adquisición en lugar de los coeficientes reductores sobre la alteración patrimonial producida. A esta solución se llega por la remisión expresa del art. 18.3 de la Ley 18/1991.

El problema se plantea a propósito del alcance para los incrementos de patrimonio obtenidos por personas físicas no residentes de las normas contenidas en el régimen transitorio. Normalmente, el período impositivo de los sujetos pasivos por obligación personal termina el 31 de diciembre, fecha en que se entiende devengado el Impuesto, momento en el que nace la obligación tributaria. Por lo tanto, la variación patrimonial producida se rige por las nuevas disposiciones vigentes.

Ahora bien, la tributación renta a renta de las personas físicas no residentes implica, como se ha tenido ocasión de poner de manifiesto, que cada vez que estos sujetos pasivos realizan una operación determinante de incrementos de patrimonio en territorio español, se devengue el Impuesto, surgiendo la consiguiente obligación tributaria, regida por las normas entonces vigentes. Así pues, los incrementos de patrimonio devengados antes de la entrada en vigor del R.D.L. el día 9 de junio de 1996 se regirán por lo dispuesto por la Ley 18/1991 en su redacción originaria. Y ello, por cuanto esta ley es la aplicable en el momento del devengo del Impuesto, al no estar previsto el carácter retroactivo del nuevo régimen fiscal.

b) Aspecto temporal

BIBLIOTECA VIRTUAL

Como acaba de verse, en la obligación real sin establecimiento permanente, el aspecto material del hecho imponible no aparece constituido por la obtención de una renta -entendida como una magnitud abstracta fruto de la suma de varios componentes- sino por la obtención de rendimientos e incrementos de patrimonio que son tomados en cuenta de manera aislada y autónoma unos de otros. Esta circunstancia determina que el devengo del Impuesto se produzca por cada percepción aislada de rendimientos o incrementos de patrimonio, desapareciendo toda referencia a la noción de período impositivo.

En este sentido, el art. 16.Dos.2ª de la Ley 18/1991 preceptúa que, cuando las personas físicas no residentes operen en España sin establecimiento permanente "*tributarán de forma separada por cada devengo total o parcial de renta sometida a gravamen* ", siguiendo así la línea de lo establecido por el art. 17.3 de la Ley 5/1983. Sin embargo, el párrafo segundo del art. 16.Dos.2ª[435] introduce una mejora respecto del art. 17.3 de la Ley 5/1983, al determinar el instante en el que se entienden devengadas las distintas rentas que puede percibir la persona física no residente que opera en nuestro país sin establecimiento permanente, momento en el que debe entenderse devengado el Impuesto.

A propósito de los rendimientos, se prevén por parte de las letras a) y b) del párrafo segundo del art. 16.Dos.2ª dos reglas:

- Una de carácter general: los rendimientos obtenidos por personas físicas no residentes sin mediación de establecimiento permanente, distintos de los derivados de bienes inmuebles de uso propio, se entenderán devengados cuando resulten exigibles o en la fecha del cobro si fuese anterior.

- Otra regla referente a los rendimientos presuntos derivados de bienes inmuebles de

[435] .- "*A los efectos de esta regla* -se está refiriendo a la tributación de forma separada por cada devengo total o parcial de renta sometida a gravamen- *se entenderán devengadas las rentas:*

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

b) Cuando se trate de rendimientos de bienes inmuebles de uso propio, el último día del año natural .

c) Tratándose de incrementos de patrimonio, cuando tenga lugar la alteración patrimonial ".

uso propio, los cuales se entenderán devengados el último día del año natural[436].

En relación con este tipo de rendimientos, se plantea la cuestión del gravamen de los derivados de bienes inmuebles que sólo hayan permanecido parte del año natural en poder del sujeto pasivo no residente, no encontrándose en su poder el último día del mismo. A nuestro juicio, la solución debe ser idéntica a la prevista, a propósito de la obligación personal de contribuir, por el art. 6.Dos del Reglamento del IRPF de 1991, en cuya virtud "*cuando el sujeto pasivo no haya sido titular del inmueble urbano o del derecho real de disfrute sobre el mismo durante todo el año natural o cuando hubiese estado en construcción o por razones urbanísticas no haya sido susceptible de uso, el rendimiento del capital inmobiliario se determinará por el número de días que corresponda* ".

Por lo que respecta a los incrementos de patrimonio, la letra c) del párrafo segundo del art. 16.Dos preceptua que los mismos se entenderán devengados cuando tenga lugar la alteración patrimonial.

La precisión del momento en el que se entenderán devengadas las rentas obtenidas por personas físicas no residentes ha supuesto un cambio, en relación con el tratamiento de los rendimientos derivados de un mismo contrato pero obtenidos o percibidos en fechas distintas, es decir, los derivados de las operaciones a plazos, respecto del régimen previsto para tales rendimientos antes de la promulgación de la Ley 18/1991.

Así, mientras que la Norma 1ª.3 de la Orden de 29 de julio de 1983, por la que se dictaban normas sobre declaración de las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente por personas o Entidades no residentes en España[437], establecía que tales rendimientos se regirían por las reglas a las que se acogiese el sujeto pasivo en el momento de presentar su primera liquidación, con arreglo a la actual redacción del art. 16.Dos.2ª, debe entenderse que el devengo del Impuesto se producirá en cada una de las fechas en la que los mencionados rendimientos resulten exigibles. Se da, pues, a la cuestión una solución parecida a la propuesta por el art. 56.Cuatro relativo a la imputación temporal de ingresos y gastos en sede de obligación personal de contribuir.

En el caso que fuese un incremento de patrimonio el que, derivándose de un mismo contrato, hubiera de obtenerse o percibirse en fechas distintas, debe tenerse en cuenta que la letra c) del párrafo segundo del art. 16.Dos.2ª no hace referencia a la regla de la exigibilidad sino a la del momento en el que se produzca la alteración patrimonial.

c) Aspecto cuantitativo

En general, el aspecto cuantitativo del elemento objetivo del hecho imponible expresa la medida en la que este último se realiza. A diferencia lo que ocurre en la obligación personal y en la real con establecimiento permanente, tratándose de rentas obtenidas por personas físicas no residentes sin mediación de establecimiento permanente, la peculiar configuración del aspecto temporal de su hecho imponible -devengo instantáneo del Impuesto por cada percepción aislada de rendimientos e incrementos de patrimonio- determina que, para medir el objeto material del mismo no deba procederse a integrar, con signo positivo o negativo, componentes diversos sino que se cuantificará por separado cada uno de los

[436] .- En la legislación anterior a la Ley 18/1991, estos rendimientos planteaban dificultades en cuanto a su gravamen, surgidas de una doble circunstancia:. no tratarse de rentas efectivamente percibidas y. no establecerse legalmente la fecha de su devengo.

Sin embargo, la Administración tributaria siempre sostuvo la sujeción a gravamen de tales rendimientos. En este sentido, Contestación a la Consulta de 16 de febrero de 1990 recogida en Gaceta Fiscal, núm. 97, pág. 97.

[437] .- BOE de 13 de agosto de 1983.

rendimientos o incrementos de patrimonio obtenidos por la persona física no residente**.**

3.- Elemento subjetivo

Para alcanzar la condición de sujeto pasivo de nuestro IRPF, la persona física no residente que opera en España sin establecimiento permanente ha de cumplir un doble requisito: De una parte, debe ser titular del rendimiento o incremento de patrimonio sujeto a tributación. Esto significa que deberá haber realizado la actividad empresarial o profesional -sin el concurso de establecimiento permanente-, o prestado el trabajo dependiente, o bien haber sido el propietario del bien mueble o del inmueble o derecho real relativo al mismo del que se deriven rendimientos o incrementos de patrimonio.

De otra parte, la persona física no ha de tener su residencia habitual en territorio español. Esto, como es conocido, significa que no ha de permanecer en España, durante el año natural de referencia, más de 183 días, no debiendo tampoco tener en nuestro territorio el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos, ni su cónyuge -del que no esté legalmente separado- e hijos menores de edad que de él dependan, su residencia habitual.

B) RENTAS EXENTAS

BIBLIOTECA VIRTUAL

1.- Antecedentes

El *"Informe"* del Ministerio de Economía y Hacienda sobre la Reforma de la Imposición personal sobre la Renta y el Patrimonio de junio de 1990 reconocía que uno de los factores determinantes de la misma era la necesaria reacción ante la competencia fiscal entre los países miembros de la CEE, actual Unión Europea. Esta competencia, surgida en un contexto de libre circulación de capitales, había incitado a los diferentes Estados a buscar "*una tributación efectiva de las rentas del capital para no residentes más baja que la de los otros países"*.

La coyuntura que acaba de describirse, unida a la creciente internacionalización de las relaciones económicas entre los países y a los efectos del Mercado Unico, hacía aconsejable "*exonerar de tributación los intereses y ganancias de capital procedentes de bienes muebles, obtenidos en España por residentes de otros países miembros de la C.E.E"*, exoneración que no sería extensible a los dividendos ni a otros países no comunitarios. Con ello, proseguía el *"Informe", "se nivelarían los efectos de nuestros Convenios de doble imposición con los que tienen suscritos entre ellos dichos países y se mantendrían los flujos inversores extranjeros sin interferencias fiscales* "[438].

Como fiel reflejo de estos propósitos, la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley del IRPF de 4 de agosto de 1990 señalaba que uno de los principales aspectos de la reforma del Impuesto era "*el nuevo tratamiento dado a los intereses e incrementos de patrimonio resultantes de bienes muebles cuya titularidad se ostenta por no residentes, en un horizonte comunitario de libre circulación de capitales* ". En este sentido, el art. 17 del Proyecto[439]

[438] .- MINISTERIO DE HACIENDA: "Informe sobre la Reforma de la Imposición personal sobre la Renta y el Patrimonio", *op. cit* ., págs. 12, 17, 51 y 52.

[439] .- Art. 17 del Proyecto de Ley del IRPF de 1990: "*Uno. No obstante lo dispuesto en la letra b) del apartado uno del artículo 11 de esta Ley, los intereses e incrementos de patrimonio derivados de bienes muebles no se considerarán obtenidos en España cuando correspondan a personas físicas no sujetas por obligación personal de contribuir que tengan su residencia habitual en otros Estado miembros de la Comunidad Económica*

prevenía, bajo el rótulo "rentas no obtenidas en España"[440], tres de los supuestos que, posteriormente, se integrarían en el art. 17 de la Ley 18/1991. Sin embargo, el retraso en la aprobacióndel Proyecto de Ley determinó que las medidas de desfiscalización previstas en el mismo fueran incluidas en el Real Decreto-Ley 5/1990, de 20 de diciembre, de Medidas Urgentes, merced a lo cual alcanzaron vigencia efectiva a partir de 1 de enero de 1991.

En aquella disposición no se consideraban producidos en España y, por lo tanto, no quedaban sujetos al IRPF:. los intereses e incrementos de patrimonio derivados de bienes muebles obtenidos, sin mediación de establecimiento permanente, por residentes en Estados miembros de la CEE, siempre que no se obtuviesen a través de paraísos fiscales[441] y. los rendimientos e incrementos de patrimonio derivados de valores emitidos en nuestro país por personas físicas o jurídicas no residentes, cuando el titular de los mismos fuese un persona o Entidad no residente sin establecimiento permanente.

Junto a estos dos supuestos, ya contemplados en el Proyecto de Ley de 1990, el Real Decreto-Ley 5/1990 introducía, en su art. 2.3.2, una nueva medida desfiscalizadora, en cuya virtud "*los intereses e incrementos de patrimonio derivados de la Deuda Pública, obtenidos por personas físicas no residentes que no operen a través de establecimiento permanente en España, no se considerarán obtenidos o producidos en España* ". Esto tampoco sería de aplicación en el supuesto que aquellos intereses e incrementos de patrimonio se obtuviesen a través de paraísos fiscales. Todas las medidas a las que acaba de aludirse fueron acogidas por parte de la Ley 18/1991 pasando a constituir su art. 17**.**

Europea y no operen a través de establecimiento permanente en España.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación 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 durante 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.

En ningún caso será de aplicación lo dispuesto en el párrafo primero a intereses e incrementos de patrimonio obtenidos a través de los territorios de la Comunidad Económica Europea que se determinen reglamentariamente por su carácter de paraísos fiscales.

Dos. Los rendimientos del capital mobiliario así como los incrementos o disminuciones de patrimonio derivados de valores emitidos en España por personas físicas o jurídicas no residentes sin mediación de establecimiento permanente, no se considerarán obtenidos o producidos en territorio español, a efectos de este Impuesto, cualquiera que sea el lugar de residencia de las instituciones financieras que actúen como agentes de pagos o medien en la emisión o transmisión de los valores.

No obstante, cuando el titular de los valores sea un residente o un establecimiento permanente en España, los rendimientos o incrementos de patrimonio a que se refiere el párrafo anterior quedarán sujetos a este Impuesto y, en su caso, al sistema de retención a cuenta, que se practicará por la entidad financiera residente que actúe como depositaria de los valores.

Tres. No se considerarán rendimientos o incrementos de patrimonio obtenidos en España los procedentes del arrendamiento o cesión de contenedores o de buques a casco desnudo utilizados en la navegación marítima internacional ".

[440] .- Los términos empleados llevaron, entre otros, a MAROTO SAEZ a calificar los supuestos del art. 17 del Proyecto de 1990 como de "no sujeción" (MAROTO SAEZ, A.: "Tributación de no residentes en el Proyecto de ley del IRPF", *op. cit* ., pág. 175). Por otro lado, se aludía también, por parte de la doctrina, a la inseguridad jurídica que generaba el no saber la naturaleza -no sujeción o exención- de las previsiones contenidas en aquel precepto. DOMINGUEZ RODICIO, J.R.: "Obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *op. cit* ., pág. 217.

[441] .- Art. 2.3.3. del Real Decreto-Ley 5/1990, de 20 de diciembre, que reproducía las previsiones del art. 17.Uno del Proyecto de Ley del IRPF de 4 de agosto de 1990, en relación con el art. 2.3.4.

2.- Supuestos de exención objetiva del art. 17 de la Ley 18/1991

a) Consideraciones generales

El art. 17 de la Ley 18/1991, en su redacción fruto de la Disposición final quinta de la Ley 43/1995[442][443], bajo el rótulo "*Supuestos de exención* ", preceptúa que:

"*Estarán exentas las siguientes rentas: Los intereses y los incrementos de patrimonio derivados de bienes muebles, obtenidos sin mediación de establecimiento permanente, por personas físicas residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea.*

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación a los incrementos de patrimonio derivados de la transmisión de acciones, participaciones u otros derechos en una entidad en los siguientes casos: a') Cuando al activo de dicha entidad consista principalmente, directa o indirectamente, en bienes inmuebles situados en territorio español.

b') Cuando, en algún momento, durante el período de doce meses precedente a la transmisión, el sujeto pasivo, su cónyuge o personas vinculadas con aquél por

---

[442] .- La redacción propuesta por la Disposición final quinta ha sustituido a la redacción originaria del art. 17 de la Ley 18/1991, que bajo el rótulo "*Supuestos especiales de exención: rentas no obtenidas en España* ", establece que:

"*Uno. No obstante lo dispuesto en la letra b) del apartado uno del artículo 11 de esta Ley, los intereses e incrementos de patrimonio derivados de bienes muebles estarán exentos en España, cuando correspondan a personas físicas no sujetas por obligación personal de contribuir que tengan su residencia habitual en otros Estados miembros de la Comunidad Económica Europea y no operen a través de establecimiento permanente en España.*

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 durante el período de doce meses precedentes a la transmisión, el sujeto pasivo, su cónyuge o personas vinculadas con aquél por parentesco hasta el tercer grado inclusive hayan participado, directa o indirectamente, en al menos el 25 por 100 del capital o patrimonio de dicha sociedad, persona jurídica o entidad.

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

tres. En ningún caso será de aplicación lo dispuesto en los dos apartados anteriores a intereses o incrementos de patrimonio obtenidos a través de los países o territorios que se determinen reglamentariamente por su carácter de paraísos fiscales.

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

(sigue en nota 443)

[443] *No obstante, cuando el titular de los valores sea un residente o un establecimiento permanente en España, los rendimientos o incrementos de patrimonio a que se refiere el párrafo anterior quedarán sujetos a este Impuesto y, en su caso, al sistema de retención a cuenta que se practicará por la entidad financiera residente que, de acuerdo con la normativa vigente de control de cambios, actúe como depositaria de los valores.*

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

parentesco hasta el tercer grado inclusive hayan participado, directa o indirectamente, en al menos el 25 por 100 del capital o patrimonio de dicha entidad.

Los intereses e incrementos de patrimonio derivados de la deuda pública, obtenidos por personas físicas no residentes sin mediación de establecimiento permanente en España.

En ningún caso será de aplicación lo dispuesto en las letras a) y b) a los intereses o incrementos de patrimonio obtenidos a través de los países o territorios determinados reglamentariamente por su carácter de paraísos fiscales.

Los rendimientos del capital mobiliario e incrementos de patrimonio derivados de valores emitidos en España por personas físicas o jurídicas no residentes sin mediación de establecimiento permanente, cualquiera que sea el lugar de residencia de las instituciones financieras que actúen como agentes de pago o medien en la emisión o transmisión de los valores.

No obstante, cuando el titular de los valores sea una entidad residente o un establecimiento permanente en España, los rendimientos e incrementos de patrimonio a que se refiere el párrafo anterior quedarán sujetos a este Impuesto y, en su caso, al sistema de retención a cuenta, que se practicará por la institución financiera residente que actúe como depositaria de los valores.

Los rendimientos de las cuentas de no residentes, que se satisfagan a personas físicas no residentes en territorio español, salvo que el pago se realice a un establecimiento permanente, por el Banco de España, Bancos, Cajas de Ahorro, Cajas Rurales, Cooperativas de Crédito y demás entidades registradas.

Los rendimientos o incrementos de patrimonio obtenidos en territorio español, sin mediación de establecimiento permanente en el mismo, procedentes del arrendamiento, cesión o transmisión de contenedores o de buques y aeronaves a casco desnudo, utilizados en la navegación marítima o aérea internacional ".

A propósito de este precepto, cabe, en primer lugar, señalar que en el mismo se procede a detallar qué rentas, percibidas por personas físicas no residentes sin establecimiento permanente, están exentas de tributar por el IRPF español sin que, previamente, la misma Ley haya referido qué rentas tributan por aquel Impuesto por obligación real. En efecto, la Ley 18/1991 se limita a señalar que lo harán las obtenidas o producidas en territorio español pero sin especificar -lo hace el art. 70 del Reglamento del IRPF- cuáles sean estas rentas[444], aspecto éste que ha suscitado las críticas de la doctrina.

De la comparación entre la redacción originaria del art. 17 y la derivada de la Ley 43/1995 se desprenden dos diferencias fundamentales:

- De una parte, una mejor adecuación del rótulo que encabeza el precepto. En efecto, frente el contradictorio título "*Supuestos especiales de exención: rentas no obtenidas en España* "[445], la nueva redacción del art. 17 habla de "*Supuestos de exención* ". Este nuevo

[444] .- La Ley 18/1991 define de manera muy poco precisa el hecho imponible de la obligación real de contribuir preveyendo, sin embargo, un catálogo muy detallado de exenciones. El "*modus operandi* " de la Ley 18/1991 puede relacionarse con la concepción más moderna de la exención tributaria, con arreglo a la cual las exenciones se entienden *"no como una situación excepcional sino como normas que contribuyen a la exacta definición del hecho imponible . La norma de exención no se limita a negar la eficacia normal de un determinado supuesto de hecho sino que implica una valoración más compleja y rica (...) y esta valoración se concreta en una redefinición -normalmente restrictiva- del ámbito del hecho imponible* ". FALCON Y TELLA, R.: Prólogo a HERRERA MOLINA, P.M.: "La exención tributaria", Colex, Madrid, 1990, págs. 21 y 22.

[445] .- A propósito de este rótulo se apuntaba que o bien las rentas se consideraban no obtenidas en España y, por lo tanto, no sujetas a nuestro IRPF -y entonces se estaría ante supuestos de no sujeción asimilables a los del art. 70 del Reglamento del IRPF de 1991- o bien se estaba en presencia de rentas exentas, con una configuración teórica y unas consecuencias prácticas distintas a las de las rentas no sujetas.

rótulo es mucho más acorde con la verdadera naturaleza de los supuestos contemplados en aquel artículo de los que dificilmente puede predicarse que no se trate de rentas obtenidas y producidas en España.

- La introducción de un nuevo supuesto de exención: los rendimientos de las "cuentas de no residentes" satisfechos a personas físicas no residentes en territorio español con la salvedad prevista en el art. 17.d) *in fine*.

A diferencia de la exención subjetiva contenida en el art. 9.Dos -que, como se ha visto, precisaba de un pronunciamiento expreso del Ministro de Economía y Hacienda-, las exenciones acogidas por parte del art. 17 de la Ley 18/1991 tienen un carácter automático. Por otra parte, los cinco supuestos de exención del art. 17, aun presentando una serie de notas comunes, no tienen todos el mismo fundamento. Así, las exenciones contenidas en las letras a), b), c) y d) del art. 17 tienen su fundamento en consideraciones de política económica, mientras que la contenida en la letra e) de aquel precepto tiene por objeto evitar el posible alcance extraterritorial de nuestras normas fiscales.

b) Enunciación

b.1) Intereses e incrementos de patrimonio derivados de bienes muebles, obtenidos sin mediación de establecimiento permanente, por personas físicas residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea.

b.1.1) Ambito objetivo

El ámbito objetivo de la exención contenida en el art. 17.a) de la Ley 18/1991 hace referencia a los intereses e incrementos de patrimonio derivados de bienes muebles y obtenidos en España sin mediación de establecimiento permanente. El primer problema interpretativo que se plantea es el de determinar si la expresión bienes muebles se refiere a los intereses e incrementos de patrimonio o únicamente a estos últimos.

A nuestro juicio, la expresión "intereses de bienes muebles" carece de sentido. Por lo tanto, la exención contenida en el art. 17.a) afectará:. De un lado, a los intereses del capital mobiliario (títulos valores y derechos de crédito en general) obtenidos, sin mediación de establecimiento permanente, por residentes en Estados miembros de la Unión Europea distintos de España y,. de otro, a los incrementos de patrimonio derivados de bienes muebles obtenidos por estos mismos sujetos.

Hecha esta precisión, se impone determinar, en el contexto del art. 17.a), el alcance del vocablo *"intereses"*. A propósito de este alcance, se han sustentado dos posiciones doctrinales: La de quienes, interpretando aquella expresión restrictivamente con base en las previsiones contenidas en el art. 37.Uno.2.b) de la Ley 18/1991, entienden que los intereses a los que se refiere el art. 17.a) son aquella categoría particular de los rendimientos explícitos del capital mobiliario derivados de la cesión a terceros de capitales propios, distinta de las demás retribuciones pactadas expresamente[446].

La de quienes, aun admitiendo que una interpretación literal del art. 17.a) negaría la posibilidad de exención a los rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios distintos de los intereses[447], consideran que el excluir de la exención a los

[446] .- CARBAJO VASCO, D.: "Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio", *op. cit* ., pág. 745.

[447] .- Es decir, a los rendimientos explícitos que no tuviesen la consideración de tales, a los implícitos y a los mixtos, según clasificación establecida por el art. 37.2 de la Ley 18/1991.

rendimientos implícitos iría en contra de los fines perseguidos por la misma "*y discriminaría, no en razón del tipo de rendimientos obtenidos por el no residente sino simplemente por la forma de instrumentarse la retribución de los capitales, lo cual sería absurdo* "[448]. Así pues, de conformidad con esta tesis, en la actualidad predominante[449], quedarían exentos de tributación no sólo los intereses propiamente dichos, sino, en general, todos los rendimientos obtenidos por la cesión de capitales propios -implícitos, explícitos y mixtos- obtenidos en España por residentes en Estados miembros de la Unión Europea distintos de nuestro país.

Además de los intereses, el art. 17.a) de la Ley 18/1991 declara exentos a los incrementos de patrimonio derivados de bienes muebles, obtenidos sin mediación de establecimiento permanente, por residentes en Estados miembros de la Unión Europea distintos de España. En relación con este precepto, la expresión "incrementos de patrimonio" puede definirse como el aumento del patrimonio del sujeto pasivo no residente en España, pero con residencia habitual en alguno de los países miembros de la Unión Europea, producto de la enajenación de elementos integrantes del mismo que tengan la consideración de bienes muebles.

Precisamente, es a propósito del significado de la expresión "bienes muebles" cuando vuelven a surgir dudas interpretativas, dado que se trata de un concepto no definido en la Ley 18/1991. Sin embargo, parece claro que, de acuerdo con lo preceptuado por el art. 23.2 de la LGT[450], debía acudirse a los arts. 334 y 335 del CC para determinar qué bienes tenían la consideración de bienes muebles[451].

No obstante, la exención de los incrementos de patrimonio derivados de bienes muebles a la que nos estamos refiriendo, no será de aplicación a los incrementos de patrimonio derivados de la transmisión de acciones, participaciones u otros derechos en una entidad[452], en los siguientes casos: Cuando el activo de dicha entidad consista principalmente, directa o indirectamente, en bienes inmuebles situados en territorio español (art. 17.a.a' de la Ley 18/1991).

Con esta salvedad, se pretende evitar que queden exentas las transmisiones de bienes inmuebles situados en territorio español que, indirectamente, pudiesen llevarse a cabo por medio de la transmisión de aquellas acciones o participaciones. Esta transmisión comportaría la vulneración de las previsiones del art. 70.Uno.j) del Reglamento del IRPF de 1991, en cuya

---

[448] .- GONZALEZ POVEDA, V.: "La tributación de los no residentes en la Ley 18/1991", *op. cit* ., pág. 423 y "El juego de "La Tributación de los No residentes" ", Impuestos, La Ley, Tomo II/1992, pág. 1317. En el mismo sentido, aunque tratando de interpretar la expresión "intereses derivados de bienes muebles", BAENA AGUILAR, A.: "La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *op. cit* ., pág. 281.

[449] .- CARBAJO VASCO, a pesar de sustentar, como se ha visto, una interpretación restrictiva de la exención del art. 17.a) recoge el dato de que la propia Administración tributaria se ha manifestado a favor de incluir a los rendimientos del capital mobiliario de carácter implícito en el ámbito de aquella exención. CARBAJO VASCO, D.: "Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio", *op. cit* ., pág. 745.

[450] .- Art. 23.2 de la LGT: "En tanto no se definan por el ordenamiento tributario, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda ".

[451] .- El art. 335 del CC preceptúa que "*se reputan bienes muebles los susceptibles de apropiación no comprendidos en el capítulo anterior* - que determina qué bienes tienen la consideración de inmuebles-, *y en general, todos los que se pueden transportar de un punto a otro sin menoscabo de la cosa inmueble a la que estuvieren unidos".*

Por su parte, el art. 334 del mismo texto legal declara qué bienes tienen la consideración de inmuebles, de lo que se deduce que la definición de bienes muebles tiene un carácter residual.

[452] .- Entre estos otros derechos se incluyen: los derechos de suscripción preferente, los bonos de disfrute y las partes de fundador. Por otro lado, se advierte que la Ley 18/1991 no sólo se refiere a sociedades o personas jurídicas sino a cualquier tipo de entidades, incluidas las que carecen de personalidad: "*trusts* ", organismos de inversión colectiva y entidades de multipropiedad o "*time-sharing* ".

virtud, se consideran rentas obtenidas o producidas en territorio español y, por lo tanto, sometidas a nuestro IRPF por obligación real "*los incrementos de patrimonio derivados, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a los mismos* ".

Para que se produzca la exención que analizamos, el activo de la entidad debe consistir "*principalmente, directa o indirectamente* " en bienes inmuebles situados en territorio español. Ni la Ley ni el Reglamento del IRPF aclaran qué debe entenderse por las expresiones "principalmente" y "directa o indirectamente", siendo, pues, una cuestión de hecho el determinar en cada caso si se dan o no estas condiciones.

A propósito de la expresión "*principalmente* ", PEREZ RODILLA[453] entiende que, en lugar de la proporción que los inmuebles representen sobre el activo, habría sido mejor adoptar el criterio acogido en los "*Comentarios* " al "*Modelo de la OCDE* " en el sentido de que el objeto exclusivo o esencial de la entidad fuese la posesión o enajenación de inmuebles[454]. Por su parte, BAENA AGUILAR[455] sostiene que, para que el activo de una Entidad consista "principalmente" en bienes inmuebles, aquél, atendiendo a un precepto de características análogas como es el art. 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores[456], deberá estar integrado, en más de su 50 por 100, por bienes inmuebles radicados en España. Sin embargo, al mismo tiempo, debería preverse una norma del talante del art. 108 *in fine*, en cuya virtud "*a los efectos del cómputo del 50 por 100 del activo constituido por inmuebles, no se tendrán en cuenta aquellos, salvo los terrenos y los solares, que formen parte del activo circulante de las entidades cuyo objeto social exclusivo consista en el desarrollo de actividades empresariales de construcción o promoción inmobiliaria* ".

Por otra parte, las expresiones "*directa o indirectamente* " hacen referencia a la posibilidad que el activo esté formado ya por bienes inmuebles, ya por títulos correspondientes a entidades controladas por la perteneciente a la persona física con residencia habitual en un país miembro de la Unión Europea y cuyo activo consista principalmente en bienes inmuebles. En relación con el vocablo "bienes inmuebles", entendemos que debe interpretarse como comprensivo, no sólo de los supuestos a los que hace referencia el art. 334 del C.C., sino también de todo derecho real de goce o disfrute sobre los mismos[457] y ello en aras de una mejor coordinación entre la excepción a la exención del art. 17.a) de la Ley 18/1991 y el supuesto de sujeción del art. 70.Uno.j) del Reglamento del IRPF de 1991.

Cuando, en algún momento, durante el período de doce meses precedente a la transmisión, el sujeto pasivo, su cónyuge o personas vinculadas con aquél por parentesco hasta el tercer grado inclusive hayan participado, directa o indirectamente, en al menos el 25 por 100 del capital o patrimonio de dicha entidad (art. 17.a.b' de la Ley 18/1991).

Con esta salvedad, se trata de impedir que la exención prevista en el art. 17.a) de la Ley 18/1991 se aplique a los incrementos de patrimonio derivados de la transmisión de acciones, participaciones u otros derechos de una entidad, cuando el sujeto pasivo, su cónyuge o personas vinculadas con aquél por una relación de parentesco hasta el tercer grado

---

[453] .- PEREZ RODILLA, G.: "Novedades en la tributación de no residentes", Impuestos, La Ley, Tomo II/1991, pág. 84.

[454] .- En el mismo sentido, RAVENTOS CALVO, S.: "Los sujetos pasivos por obligación real de contribuir, residentes en la Comunidad Europea", Revista Técnica Tributaria, núm. 20, enero-marzo, 1993, pág. 116.

[455] .- BAENA AGUILAR, A.: "La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *op. cit* ., págs. 282 y 283.

[456] .- BOE de 28 de julio de 1988.

[457] .- CARBAJO VASCO, D.: "Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio", *op. cit* ., pág. 746.

inclusive[458], ostenten una participación sustancial en el capital o patrimonio de la misma, de las siguientes características:

- Esta participación debe representar, como mínimo, el 25 por 100 del capital o patrimonio de dicha entidad.

- Por otra parte, puede ser, como en el supuesto del art. 17.a.b'), directa o indirecta.

En su redacción originaria, el art. 17.Uno.b) no aclaraba si la participación sustancial debía haberse producido durante todo el período de los doce meses o bastaba con que hubiera tenido lugar en cualquier momento del mismo. En la nueva redacción del precepto, fruto de la Ley 43/1995, se especifica que la exención del art. 17.a) no surtirá efecto cuando aquella participación se hubiese producido "*en algún momento durante el período de doce meses precedente a la transmisión* ".

b.1.2) Ambito subjetivo

La exención contenida en el art. 17.a) tiene como destinatarios a las personas físicas con residencia habitual en alguno de los Estados miembros dela Unión Europea distintos de España. El art. 44 de la Ley 19/1994, de 6 dejulio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canaria[459] amplía el alcance de esta exención a los residentes en Estados queno sean miembros de la Unión Europea, cuando perciban rendimientos o incrementos de patrimonio en el ámbito de la Zona Especial Canaria.

En punto a la acreditación de la residencia habitual en los Estados miembros de la Unión Europea, el apartado 1.Seis 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[460], establece que la referida acreditación se efectuará mediante certificado de residencia fiscal expedido por las autoridades fiscales competentes del Estado de que se trate.

No obstante, a nuestro juicio, la cuestión no es tan sencilla ya que el contenido de esta certificación -que, en definitiva, únicamente acredita que el sujeto pasivo, y sólo él, tiene su residencia fiscal en aquel Estado- debe conjugarse con los criterios de definición de la residencia habitual en España y, en particular, con el contenido en el art. 12.Dos. De conformidad con este precepto, y como ya sabemos, se presumirá, salvo prueba en contrario, que el sujeto pasivo tiene su residencia habitual en territorio español, cuando en él residan habitualmente el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél. Por lo tanto, puede, eventualmente, acontecer que la labor probatoria del sujeto pasivo no finalice con la presentación de la certificación sino que, además, deba destruir la presunción del art. 12. Dos de la Ley 18/1991.

La exención prevista en el art. 17.a) es de aplicación no sólo a las personas físicas residentes en países de la Unión Europea con los que España no tenga suscrito Convenio de Doble Imposición sino también a las residentes en aquéllos con los que nuestro país sí tenga suscrito Convenio. En relación con este segundo grupo de Estados, la exención en orden a los intereses derivados de bienes muebles tiene una especial trascendencia.

Y ello, por cuanto, a diferencia de lo que sucede con los incrementos de patrimonio derivados de bienes muebles -respecto de los cuales, la práctica totalidad de los Convenios

[458] .- Con arreglo al párrafo 2º del art. 17.Uno del Proyecto de Ley del IRPF de 1990, la exención del 17.a) únicamente dejaba de aplicarse cuando el sujeto pasivo -y sólo él- hubiese participado, directa o indirectamente, en, al menos, el 25 por 100 del capital o patrimonio de la entidad.

[459] .- BOE de 7 de julio de 1994.

[460] .- BOE de 1 de febrero de 1992.

suscritos por España establecen que sólo se gravan en el Estado de residencia del vendedor-, un buen número de los Convenios firmados por nuestro país prevén la posibilidad de que los intereses puedan someterse a imposición en el Estado contratante del que proceden[461].No obstante, el Impuesto así exigido no puede exceder de unos tipos máximos de gravamen[462].

b.1.3) Excepción a la exención. Intereses e incrementos de patrimonio obtenidos en España por residentes en la Unión Europea a través de paraísos fiscales

Con arreglo a lo dispuesto en el párrafo segundo del art. 17.b), no estarán exentos de tributar por el IRPF español ni los intereses ni los incrementos de patrimonio derivados de bienes muebles obtenidos, sin mediación de establecimiento permanente, por personas físicas con residencia habitual en Estados miembros de la Unión Europea distintos de España, siempre que tal obtención se haya producido a través de los países o territorios reglamentariamente determinados por su carácter de paraísos fiscales. Estos territorios aparecen especificados en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio[463].

Dos son, en principio, los posibles sistemas que las legislaciones pueden utilizar a la hora de determinar qué territorios van a tener la consideración de paraísos fiscales: El "sistema de la definición", según el cual, las legislaciones tributarias fijan una serie de criterios objetivos, de manera que todos los territorios que los cumplan tendrán la consideración de paraísos fiscales[464]. Este método presenta el inconveniente de una cierta

---

[461] .- Constituyen una excepción a esta regla, entre otros, los Convenios suscritos por nuestro país con Bulgaria, Hungría, Polonia, la extinta Unión de Repúblicas Socialistas Soviéticas y Canadá. En estos Convenios se prevé que "*los intereses devengados en un Estado contratante y pagados a un residente del otro Estado contratante serán imponibles solamente en dicho Estado* ".

[462] .- Estos tipos son el 5 por 100 (por ejem: Convenio Hispano-Austríaco de 1966); el 10 por 100 (por ejem: Convenio Hispano-Estadounidense de 1990); el 12 por 100 (por ejem: Convenio Hispano-Italiano de 1977) y el 15 por 100 (Convenio Hispano-Sueco de 1977).

[463] .- En virtud de este Real Decreto (publicado en el BOE de 13 de julio de 1991), tendrán la consideración de "paraísos fiscales" los siguientes 48 Estados o territorios: Principado de Andorra, Antillas Neerlandesas, Aruba, Emirato del Estado de Bahreim, Sultanato de Brunei, República de Chipre, Emiratos Arabes Unidos, Gibraltar, Hong-Kong, Anguilla, Antigua y Barbuda, Las Bahamas, Barbados, Bermuda, Islas Canarias, Islas Cook, República de Dominica, Granada, Fiji, Islas de Guernesey y de Jersey (Islas del Canal), Jamaica, República de Malta, Islas Malvinas, Isla de Man, Islas Marianas, Mauricio, Montserrat, República de Naurú, Islas Salomón, San Vicente y las Granadinas, Santa Lucía, República de Trinidad y Tobago, Islas Turks y Caicos, República de Vanuatu, Islas Vírgenes Británicas, Islas Vírgenes de los Estados Unidos de América, Reino Hachemita de Jordania, República Libanesa, República de Liberia, Principado de Liechtenstein, Gran Ducado de Luxemburgo (por lo que respecta a las rentas percibidas por las sociedades a que se refiere el párrafo 1 del Protocolo anexo al Convenio para evitar la doble imposición, de 3 de junio de 1986), Macao, Principado de Mónaco, Sultanato de Omán, República de Panamá, República de San Marino, República de Seychelles, República de Singapur.

En relación con las Islas del Canal de la Mancha, GONZALEZ POVEDA señala que la Isla de Alderney, con el mismo régimen fiscal que las de Guernesey y Jersey, no figura en la lista de paraísos fiscales del Real Decreto 1080/1991. Por lo tanto, en principio, no le sería de aplicación la excepción a la exención prevista en el párrafo segundo del art. 17.b).

[464] .- En realidad, como indica GUTIERREZ DE PABLO, no existe un concepto unitario de la noción de "paraíso fiscal". Sin embargo, es posible señalar diversos rasgos comunes a los diferentes territorios que, en las distintas legislaciones nacionales, tienen aquella consideración. Estos rasgos son los siguientes:

a) Ausencia o bajo nivel de imposición, que se traduce en la existencia de las siguientes variedades de paraísos fiscales:

- Aquéllos en los que no existe ningún tipo de imposición, ni para residentes ni para no residentes.
- Aquéllos en los que la inexistencia o nivel bajo de tributación están reservados para los no residentes.
- Aquéllos en los que la baja imposición se aplica, únicamente, a ciertos tipos de operaciones o sociedades.

b) Existencia de una legislación financiera y comercial atrayente caracterizada, básicamente, por: la

indeterminación, por cuanto puede suceder que los términos de la definición propuesta, además de generar problemas interpretativos, no contemplen todos los posibles supuestos de elusión fiscal a través de los territorios comúnmente considerados como paraísos fiscales.

El "sistema de la designación o lista" que, a su vez, presenta dos modalidades:

- La del "listado negativo", en cuya virtud, se indican los países o territorios que no se consideran como paraísos fiscales.

- La del "listado positivo", con arreglo al cual, por el contrario, se indican los países o territorios que tienen la consideración de paraísos fiscales.

Nuestra normativa fiscal ha adoptado el "sistema del listado positivo" que ofrece la ventaja de la certidumbre pero que, al propio tiempo, presenta el inconveniente de su textualidad[465]. Por esta razón, y a nuestro juicio, la solución más adecuada pasaría por lo combinación de ambos sistemas, de manera que una norma con rango de Ley estableciera un concepto de paraíso fiscal o unos criterios de carácter objetivo tendentes a su definición y una norma de naturaleza reglamentaria fijara los territorios que concretamente tuviesen este carácter.

b.2) Rendimientos e incrementos de patrimonio derivados de la deuda pública

Esta exención no aparecía recogida en el Proyecto de Ley del IRPF de 1990, habiéndo sido introducida por el art. 2.3.2 del Real Decreto-Ley 5/1990, de 20 de diciembre, de Medidas Urgentes. Fundándose en las disposiciones de este precepto y del art. 17.Dos de la Ley 18/1991, el vigente art. 17.b) declara exentos a los intereses e incrementos de patrimonio derivados de la deuda pública obtenidos por personas físicas no residentes que no operen a través de establecimiento permanente.

b.2.1) Ambito objetivo

El ámbito objetivo de esta exención hace referencia a los intereses -entendidos en sentido amplio, como sinónimo de rendimientos derivados de la cesión a terceros de capitales propios- e incrementos de patrimonio generados por la suscripción de deuda pública sin intermediación de establecimiento permanente. La principal cuestión que se plantea es la de determinar el alcance de la noción de *deuda pública*.

Así, si se atiende a la redacción de la Disposición Adicional 15ª de la Ley 18/1991 y al Real Decreto 1285/1991, de 2 de agosto, parece que la Ley sólo se está refiriendo a la deuda pública emitida por el Estado, en sus dos modalidades: deuda del tesoro y deuda del Estado. En cambio, de conformidad con lo dispuesto por los arts. 28 y 101.1 del Texto Refundido de la LGP, aprobado por Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de

---

protección de la confidencialidad de las operaciones desarrolladas en su territorio, el amparo de domiciliaciones ficticias de sociedades o personas físicas así como la ausencia de un sistema de control de cambios.

c) Características extrajurídicas tales como la existencia de una estabilidad política y económica que garantice que las ventajas fiscales existentes en un determinado momento tendrán una continuidad en el tiempo; buenas comunicaciones y una red bancaria desarrollada. GUTIERREZ DE PABLO, G: "Diversos aspectos de fiscalidad internacional. La imposición y la libre circulación de capitales. Los paraísos fiscales", Revista Técnica Tributaria, núm. 21, abril-junio 1993, págs. 43 a 46.

[465] .- Manifestaciones de esta deficiencia del sistema de lista, como antes hemos apuntado, las encontramos en nuestra propia legislación en el caso, reiteradamente puesto de manifiesto por parte de la doctrina, de la Isla de Alderney, una de las Islas del Canal. Esta Isla, aun gozando del mismo régimen fiscal que las de Guernesey y Jersey -calificadas por el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, como paraísos fiscales- no aparece, sin embargo, mencionada como tal en la lista incluida en aquel Real Decreto.

septiembre[466], la expresión "deuda pública" contempla tanto la emitida o contraída por el Estado -en las dos modalidades ya citadas- como por sus Organismos autónomos[467].

Por su parte, la Dirección General de Tributos, en Contestación a la Consulta de 17 de abril de 1991[468] a propósito del alcance de algunos de los términos del art. 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, consideró que la expresión "intereses e incrementos de patrimonio derivados de la Deuda Pública" incluía los rendimientos de cualquier clase que procediesen "*de los instrumentos de Deuda Pública del Estado y sus Organismos Autónomos así como de la Deuda de las Comunidades Autónomas, Diputaciones Forales y Corporaciones Locales* "[469].

b.2.2) Ambito subjetivo

Desde el punto de vista subjetivo, la exención del art. 17.b) se diferencia de la contenida en la letra a) por el hecho de que no presenta ningún tipo de limitación subjetiva. Es decir, no se ciñe a los residentes en los países miembros de la Unión Europea distintos del nuestro sino que se extiende a los residentes en todos los países del mundo, con excepción de España.

Por lo que respecta a la incidencia que esta exención tiene respecto de los países con los que España tiene suscrito Convenio de doble imposición, deben darse por reproducidas las consideraciones que, sobre este mismo tema, se han efectuado por parte del art. 17.a).

b.2.3) Excepción de la exención. Intereses e incrementos de patrimonio derivados de la deuda pública obtenidos a través de paraísos fiscales

Al igual que sucede en el caso de los intereses e incrementos de patrimonio derivados de bienes muebles obtenidos, sin mediación de establecimiento permanente, por residentes en Estados miembros de la Unión Europea distintos de España, tampoco van a quedar exentos de tributar por nuestro IRPF los intereses e incrementos de patrimonio derivados de la deuda pública obtenidos a través de paraísos fiscales.

b.3) Rendimientos del capital mobiliario e incrementos de patrimonio derivados de valores emitidos en España por personas físicas o jurídicas no residentes, cuando el titular de los mismos sea una persona o Entidad no residente sin establecimiento permanente

---

[466] .- Art. 28 de la LGP: "*Constituyen la Deuda Pública los capitales tomados a préstamo por el Estado o sus Organismos autónomos. La creación, administración, conversión y extinción así como la prescripción de los capitales y sus intereses, se regirán por lo dispuesto por la presente Ley* ".

Art. 101.1 de la LGP: "La Deuda Pública podrá ser emitida o contraída por el Estado o por sus Organismos autónomos, recibiendo, en el primer caso, la denomación "Deuda del Estado" y, en el segundo, la de "Deuda de los Organismo autónomos".

[467] .- A favor de esta interpretación se manifiesta GONZALEZ POVEDA, V.: "La tributación de los no residentes en la Ley 18/1991", *op. cit* ., pág. 426.

[468] .- Recogida por CARMONA FERNANDEZ, N.; CISNEROS GUILLEN, L.; PEREZ RODILLA, G. y SERRET DE MURGA, I.: "Fiscalidad de no residentes. Según la doctrina administrativa", *op. cit* ., pág. 222.

[469] .- En favor de esta interpretación se manifiesta BAENA AGUILAR, A.: "La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *op. cit* ., pág. 289. Por su parte, CARBAJO VASCO entiende que si bien la expresión deuda pública incluye a la del Estado, sus Organismos autónomos y las Comunidades Autónomas, la Deuda de las Corporaciones locales no es asimilable a la del Estado. CARBAJO VASCO, D.: "Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio", *op. cit* ., págs. 748 y 749.

De conformidad con lo dispuesto por el art. 17.c) de la Ley 18/1991, estarán exentos de tributar por el IRPF español "*los rendimientos del capital mobiliario e incrementos de patrimonio derivados de valores emitidos en España por personas físicas o jurídicas no residentes sin mediación de establecimiento permanente, cualquiera que sea el lugar de residencia de las instituciones financieras que actúen como agentes de pago o medien en la emisión o transmisión de los valores.*

No obstante, cuando el titular de los valores sea un residente o un establecimiento permanente en España, los rendimientos e incrementos de patrimonio a que se refiere el párrafo anterior quedarán sujetos a este Impuesto y, en su caso, al sistema de retención a cuenta, que se practicará por la institución financiera residente que actúe como depositaria de los valores"[470].

Así pues, si los suscriptores de los valores a que hace referencia el precepto transcrito son personas o Entidades no residentes que operan sin establecimiento permanente, los rendimientos o los incrementos de patrimonio que obtengan no quedarán sujetos a nuestro IRPF. Por el contrario, si los suscriptores de los valores son residentes en España o no residentes en nuestro país que operan a través de establecimiento permanente[471] aquellas rentas quedarán sujetas al IRPF español.

En este último caso, cuando se trate de rendimientos sometidos a retención, ésta deberá practicarse no por el emisor no residente -que es el pagador de los rendimientos- sino por "*la entidad financiera residente que, de acuerdo con la normativa vigente de control de cambios, actúe como depositario de los valores* " y que actúa como mera mediadora en el pago de los rendimientos e incrementos de patrimonio. Entre los valores a los que nos estamos refiriendo en el presente epígrafe merecen especial consideración los popularmente conocidos como *"bonos matador"*[472], llamados así por tratarse de valores denominados en pesetas, emitidos en España por no residentes sin mediación de establecimiento permanente[473].

---

[470] .- Este precepto tiene su origen en el art. 12.3 del Real Decreto-ley 7/1989, de 29 de diciembre, sobre medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria (BOE de 30 de diciembre de 1989). Este Real Decreto-ley, para hecer más atractivos los denominados "bonos matador" a los ojos de los inversores extranjeros, determinó, en su art. 12.3 y con vigencia para 1990, que no se considerarían obtenidos o producidos en territorio español, a los efectos del IRPF del titular no residente de los valores emitidos por personas físicas o jurídicas no residentes sin mediación de establecimiento permanente, los rendimientos de capital mobiliario o incrementos o disminuciones de patrimonio derivados de aquellos valores "*cualquiera que sea el lugar de residencia de las Instituciones financieras que actúen como agentes de pagos o medien en la emisión o transmisión de los valores* ".

Las disposiciones del art. 12.3 del Real Decreto-ley 7/1989 fueron reproducidas por el art. 2.3 del Real Decreto-ley 5/1990, de 20 de diciembre, de Medidas Fiscales Urgentes (BOE de 21 y 28 de diciembre de 1990), así como por la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos para 1991 (BOE de 28 de diciembre de 1990), consagrándose, definitivamente, en el art. 17. Cuatro de la Ley 18/1991.

[471] .- En relación con los no residentes en España que operan por medio de establecimiento permanente, debe tenerse presente que, de acuerdo con el art. 16.Dos.1ª de la Ley 18/1991, tributarán por el IRPF español por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento, háyase obtenido en territorio español o extranjero.

[472] .- Los "bonos matador" compiten en el mercado internacional con los popularmente denominados "Samurai Bonds", "Yankee Bonds", "Bulldog Bonds" o "Rembrandt Bonds".

[473] .- El inicio del mercado de los "bonos matador" en nuestro país tuvo lugar al amparo de la Orden Ministerial de 3 de febrero de 1987 (BOE de 9 de febrero de 1987) sobre valores emitidos por Organismos Internacionales, cuyo objeto era las emisiones de valores denominados en pesetas, realizadas en España por Organismos internacionales de carácter multilateral de los que nuestro país fuese miembro. Estas emisiones, a efectos fiscales, se consideraban realizadas por una entidad no residente sin establecimiento permanente en nuestro territorio (arts. 1 y 4 de la Orden de 3 de febrero de 1987).

Con posterioridad, el art. 25 de la Ley 24/1988 de 28 de julio, del Mercado de Valores (BOE de 29 de

b.4) Rendimientos e incrementos de patrimonio procedentes del arrendamiento, cesión o transmisión de contenedores o de buques y aeronaves a casco desnudo, utilizados en la navegación marítima o aérea internacional

Con este supuesto, previsto en el art. 17.e) de la Ley 18/1991, se completa una evolución que se inició con la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1988[474]. El art. 85.c) de esta Ley, tras fijar un tipo de gravamen del 10 por 100 para los rendimientos derivados del arrendamiento o cesión de contenedores en el tráfico nacional, disponía, en su párrafo 2º, que "*no se considerarán rendimientos o incrementos de patrimonio obtenidos en España el arrendamiento o cesión de contendores utilizados en la navegación marítima internacional* "[475].

No obstante, en virtud del párrafo 2º del art. 2.c) del Real Decreto-ley 5/1990, de 20 de diciembre, de Medidas Fiscales Urgentes[476], se produjo una ampliación del ámbito de la no sujeción a los buques a casco desnudo al determinarse que "*no se considerarán rendimientos o incrementos de patrimonio obtenidos en España los procedentes del arrendamiento o cesión de contenedores o de buques a casco desnudo, utilizados en la navegación marítima internacional* ". Por su parte, la Ley 18/1991 amplió, de nuevo, el ámbito de la no sujeción al incluir, junto a los contenedores y los buques, las aeronaves a casco desnudo utilizadas en la navegación aérea internacional.

Con arreglo a lo previsto por la Disposición final quinta de la Ley 43/1995, del IS, estarán exentos de tributar por el IRPF español "*los rendimientos o incrementos de patrimonio obtenidos en territorio español, sin mediación de establecimiento permanente en el mismo, procedentes del arrendamiento, cesión o transmisión de contenedores o de buques y aeronaves a casco desnudo, utilizados en la navegación marítima o aérea internacional* ". Si se compara la nueva redacción de la exención con la originaria se observan dos diferencias fundamentales:

. De una parte, se ha suprimido la confusa expresión "*no se considerarán rendimientos o incrementos de patrimonio obtenidos en España* ", poco acorde con la naturaleza de las exenciones y

. de otra, junto al arrendamiento y la cesión, se ha introducido la figura de la transmisión.

La exención del art. 17.e) recae sobre dos clases muy específicas de rendimientos e

---

julio de 1988) sentó el principio general de libertad de emisión de valores. No obstante, al propio tiempo, facultó al Ministerio de Economía y Hacienda para establecer la necesaria autorización previa, entre otras, para las emisiones en pesetas realizadas en el mercado nacional por no residentes, es decir, para las emisiones de "bonos matador".

Por su parte, la Orden de 14 de noviembre de 1989 (BOE de 25 de noviembre de 1989) procedió a desarrollar el mencionado art. 25 de la Ley 24/1988, indicando expresamente la necesidad de que las emisiones de "bonos matador" fuesen autorizadas por la Dirección General del Tesoro y Política Financiera (DGTPF). Además, en su Disposición Adicional Primera, la citada Orden extendía la aplicación de las disposiciones de la Orden de 3 de febrero de 1987 -en principio ideadas, como se ha visto, para las emisiones de valores efectuadas en España por parte de los Organismos internacionales de carácter multilateral de las que nuestro país formase parte- a las emisiones de "bonos matador" realizadas por Organismos Internacionales de los que España no fuese miembro así como a las realizadas por Estados extranjeros o por las agencias o instituciones que emitiesen con garantía expresa de éstos.

[474] .- BOE de 24 de diciembre de 1987.

[475] .- En el mismo sentido, y con idénticos términos, se pronunció el párrafo 2º del art. 79.c) de la Ley 37/1988, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1989.

[476] .- BOE de 21 y 28 de diciembre de 1990.

incrementos de patrimonio:

. Los procedentes del arrendamiento, cesión o transmisión de contenedores, y

. los procedentes del arrendamiento, cesión o transmisión de buques y aeronaves a casco desnudo, exigiéndose, en ambos casos, que estos bienes se utilicen en la navegación marítima o aérea internacional.

Por lo que respecta a su fundamento, el supuesto del art. 17.e) es el único que no se sustenta en razones de pura política económica sino que lo que trata de evitar es que nuestra legislación fiscal tenga efectos extraterritoriales. Aunque las rentas derivadas del arrendamiento, cesión o transmisión sean satisfechas por residentes en España y los bienes se utilicen, eventualmente, en territorio español, los rendimientos o incrementos de patrimonio quedarán exentos de tributar por el IRPF con base en la razón de que el aprovechamiento de bienes se realiza en varios países, entre los que puede encontrarse España, resultando dificil determinar qué parte del hecho imponible se ha realizado en nuestro territorio.

El art. 17. e) se refiere, en primer lugar, al arrendamiento o cesión de contenedores[477], en relación con el cual se ha suscitado una polémica entre:

. De un lado, la posición de los Estados de residencia de las empresas dedicadas al arrendamiento o cesión de estos bienes. Estos Estados conceptúan a los rendimientos derivados de tales alquileres como rendimientos empresariales que sólo deben ser gravados por el Estado de residencia, y,

. de otro, la de los Estados que alquilan los contenedores, que generalmente son los países menos industrializados. Estos Estados consideran a los rendimientos derivados del alquiler de tales contenedores como incluidos dentro de la categoría de los cánones.

Las dos posiciones que acaban de enunciarse se han plasmado en los diferentes Modelos de Convenio de Doble Imposición. El párrafo 2º del art. 12 del *"Proyecto de Convenio"* de 1963 y del *"Modelo de Convenio"* de 1977 establecía que el término cánones englobaba, entre otras, las cantidades pagadas por el "*uso o la concesión de uso de un equipo industrial, comercial o científico* ", considerándose, por parte de los Comentarios al art. 12.2 del *"Modelo de Convenio"* de 1977[478], que los rendimientos obtenidos como consecuencia del arrendamiento de contenedores se integraban dentro del grupo del "*uso o concesión de uso de un equipo industrial* ", en definitiva, dentro de los rendimientos del capital.

Sin embargo, en el *"Modelo de Convenio"* de 1992 la consideración de los rendimientos derivados del arrendamiento o cesión de contenedores ha variado. El párrafo 2º del art. 12 del *"Modelo"* ya no incluye entre las cantidades que tienen la consideración de cánones las de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso "*de un equipo industrial, comercial o científico* ".

Por su parte, los "*Comentarios* " al art. 12.2 del nuevo *"Modelo de Convenio"* señalan que, teniendo en cuenta la naturaleza de las rentas derivadas del alquiler de equipo industrial, comercial o científico, incluyendo los rendimientos procedentes del alquiler de contenedores, el Comité de Asuntos Fiscales ha decidido excluir estas rentas de alquiler de la definición de cánones. Por lo tanto, estas rentas no quedan sometidas al art. 12, conceptuándose como rendimientos empresariales sometidos a los arts. 5 a 7 del Modelo de 1992[479].

Además de los rendimientos derivados del arrendamiento o cesión de uso de

---

[477] .- Originariamente, los contenedores pertenecían a las propias empresas de transporte. Pero a medida que se incrementó su utilización surgieron empresas especializadas que los alquilaban a los transportistas y demás usuarios para uno o varios recorridos o por un tiempo determinado, generalmente un año o un plazo superior.

[478] .- "Comentarios al art. 12 del Modelo de Convenio de la OCDE", en OCDE: "Modelo de Convenio de doble imposición sobre la Renta y el Patrimonio 1977", *op. cit* ., págs. 152 y 153.

[479] .- "Commentaires sur l'article 12", en OCDE: "Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune", version abrégée, septembre 1992, op. cit ., págs. 142 y 143.

contenedores, el art. 17.e) de la Ley 18/1991 declara exentos los rendimientos procedentes del arrendamiento o cesión de uso buques y aeronaves a casco desnudo. El arrendamiento a casco desnudo de un buque se produce cuando su propietario cede el uso temporal y mediante precio del mismo sin armar, dotar ni aparejar.

Así pues, las disposiciones del art. 17.e) no serán aplicables a los rendimientos e incrementos de patrimonio procedentes de contratos tales como el arrendamiento de buques armados, dotados y aparejados, el *"time charter by demise* " y el *"time charter without demise* ". Este último debe considerarse como un contrato de fletamento, modalidad ésta que también quedará excluida del ámbito de aplicación del art. 17. e)[480].

Para que no se produzca el sometimiento al IRPF español de los rendimientos o incrementos de patrimonio derivados del arrendamiento o cesión de contenedores y de buques o aeronaves a casco desnudo, éstos deberán utilizarse en la navegación marítima o aérea internacional. Nuestra legislación interna no define qué debe entenderse por "*navegación internacional* "[481] pero sí lo hace el *"Modelo de Convenio"* de la OCDE, cuyo art. 3.1.d) señala que la expresión tráfico internacional "*significa todo transporte efectuado por un buque o aeronave explotado por una empresa cuya sede de dirección efectiva esté situada en un Estado Contratante, salvo cuando el buque o aeronave no sea objeto de explotación más que entre dos puntos situados en el otro Estado Contratante* ". La redacción de este precepto, tal y como apunta DE LA VILLA[482], debe interpretarse en el sentido que el tráfico podrá calificarse como internacional si se realiza entre puntos situados en dos o más Estados diferentes.

C) BASE IMPONIBLE

1.- Planteamiento general

En general, a la base imponible se le atribuye una doble función:
. De medición del hecho imponible (función retrospectiva) y

---

[480] .- En general, pueden señalarse tres modalidades de explotación de los buques en las que el propietario cede a otra persona el uso temporal de los mismos durante un período de tiempo determinado a cambio de un precio. Estas modalidades de explotación dan lugar a tres formas de contratación:

1.- Contrato de arrendamiento de buques, con sus dos clases:

a) El arrendamiento a casco desnudo o "*bare boat charter* ".

b) El arrendamiento temporal y mediante precio del buque bien armado, dotado y aparejado y, por lo tanto, en condiciones de navegar.

2.- Contrato de "*time charter by demise* " (con entrega). En éste, tiene lugar la entrega del buque al arrendatario o cesionario, el cual goza del uso y disfrute del mismo así como de su gestión comercial y náutica.

3.- Contrato de "*time charter without demise* " (sin entrega). En éste el propietario cede el uso del buque por tiempo determinado pero conservando la posesión del mismo a la par que continúa siendo responsable de su dirección técnica y náutica.

Pues bien, de entre todas estas modalidades de cesión de uso temporal del buque, el art. 17. e) de la Ley 18/1991 únicamente exonera de tributación a los rendimientos e incrementos o disminuciones de patrimonio procedentes del arrendamiento o cesión de buques -y aeronaves- "a casco desnudo", siempre, por supuesto, que se utilicen en la navegación marítima -o aérea- internacional.

[481] .- Esta circunstancia, indica GONZALEZ POVEDA, ya suscitado polémica en los casos de arrendamiento de buques a casco desnudo empleados en el transporte entre la Península y las Islas Canarias. A propósito de éstos, se ha aducido que, al realizarse parte de la navegación en aguas internacionales, debe conceptuarse que son utilizados en la navegación marítima internacional. GONZALEZ POVEDA, V.: "Tributación de no residentes", 2ª edición actualizada, *op. cit* ., pág. 330.

[482] .- DE LA VILLA, J.M.: "Convenios de doble imposición" en "Comentarios a las Leyes tributarias y financieras", tomo XIV, Edersa, 1993, pág. 147.

. de cuantificación de la deuda tributaria, mediante la aplicación del tipo de gravamen (función proyectiva).

Atendiendo a la primera de estas funciones, se advierte cómo, en la obligación real sin establecimiento permanente, la peculiar configuración de los aspectos espacial y, sobre todo, temporal del elemento objetivo del hecho imponible determina que la correspondiente base imponible sea el resultado de la cuantificación aislada de los distintos rendimientos e incrementos de patrimonio obtenidos en nuestro territorio por el sujeto pasivo no residente, sin referencia a período impositivo alguno.

Sentado lo anterior, procede tan sólo efectuar una última consideración general. A diferencia de lo que sucede tanto en la obligación personal de contribuir como en la real con establecimiento permanente, no todas las rentas obtenidas por personas físicas no residentes en España son cuantificadas con arreglo a los mismos criterios, distinguiéndose, como ya hiciera en su momento la Ley 5/1983, entre rendimientos e incrementos de patrimonio[483].

2.- Rendimientos

a) Norma general

A propósito de la determinación de la base imponible relativa a los rendimientos obtenidos por personas físicas no residentes sin establecimiento permanente, el art. 18.Uno de la Ley 18/1991 dispone que:

> "*Con carácter general, la base imponible del Impuesto correspondiente a los rendimientos que las personas físicas sujetas por obligación real obtengan sin mediación de establecimiento permanente estará constituida por la cuantía íntegra devengada* ".

Así pues, con carácter general, y de conformidad con lo dispuesto por la Ley 18/1991 -que, nuevamente, en este punto sigue la pauta de la Ley 5/1983-, la base imponible de los rendimientos obtenidos por las personas físicas no residentes en España que operan en nuestro país sin mediación de establecimiento permanente coincidirá con el importe íntegro de cada uno de ellos, considerados por separado. Esta objetivación del gravamen tiene como fundamento la práctica imposibilidad que la Administración pueda comprobar y el sujeto pasivo que no posea un establecimiento permanente en nuestro país precisar, el importe de los gastos aplicables a los rendimientos obtenidos en España.

b) Excepción

Tras la promulgación de la Ley 43/1995, con la consiguiente nueva redacción del art.

---

[483] .- Así, los apartados Uno, Dos y Cuatro del art. 18 de la Ley 18/1991 establecen, para los rendimientos obtenidos por personas físicas no residentes, unas reglas de determinación de la base imponible de características singulares respecto de las previstas por la propia Ley para la obligación personal de contribuir y la real en su modalidad con establecimiento permanente.

En cambio, el art. 18.Tres de la Ley 18/1991 preceptúa que "respecto de las personas físicas sujetas por obligación real sin establecimiento permanente la determinación de los incrementos de patrimonio se realizará aplicando, a cada alteración patrimonial que se produzca, las normas que correspondan de los artículos 44 a 49 de esta Ley, con excepción de lo previsto en el párrafo segundo del apartado uno y en el apartado cuatro del artículo 44 ". Esto supone la aplicación, en sede de incrementos de patrimonio obtenidos por personas físicas no residentes sin establecimiento permanente, de las reglas que la Ley prevé para la obligación personal de contribuir, con las excepciones a las que ya hemos tenido ocasión de referirnos al examinar los aspectos material y espacial del elemento objetivo del hecho imponible.

19.Uno de la Ley 18/1991, la regla general de la cuantía íntegra, sin aptitud para deducir gasto alguno, enunciada por el art. 18.Uno, presenta una única excepción[484] prevista en el art. 18.Dos de la vigente Ley reguladora del IRPF. De conformidad en este precepto:

"*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 mediación de establecimiento permanente, la base imponible será igual a la diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos de personal y de aprovisionamiento de materiales incorporados a las obras o trabajos, con las condiciones que puedan establecerse reglamentariamente* ".

El examen de este precepto suscita dos cuestiones: a) la fijación de a qué actividades son aplicables sus disposiciones y b) la caracterización de los gastos deducibles contemplados en el mismo.

En cuanto a la determinación de las *actividades en las que es admisible* la deducción de los gastos previstos en el art. 18.Dos, se observa que este precepto, tras enunciar algunas de ellas, termina aludiendo, en general, a *"explotaciones económicas realizadas en España sin mediación de establecimiento permanente"*.

Esta noción debe ponerse en relación con las disposiciones del art. 71.Dos del Reglamento del IRPF de 1991 que hace referencia a "*actividades empresariales o profesionales realizadas en España sin mediación de establecimiento permanente* ". Por lo tanto, parece que los gastos de personal o aprovisionamiento de materiales serán deducibles en todo tipo de actividades empresariales o profesionales desempeñadas por personas físicas no residentes.

En punto a los gastos deducibles propiamente dichos, se observa que el art. 18.Dos *in fine* estipula que los gastos de personal y aprovisionamiento de materiales serán deducibles "*en las condiciones que reglamentariamente se determinen* ". En este sentido, de la conjunción de los arts. 18.Dos de la Ley 18/1991 y 71.Dos del Reglamento del IRPF de 1991[485] se desprenden las siguientes consecuencias:

---

[484] .- En su redacción originaria, anterior a la promulgación de la Ley 43/1995, la Ley 18/1991 contemplaba dos excepciones a la norma general según la cual la base imponible de los rendimientos obtenidos por las personas físicas no residentes en España que operan en nuestro país sin establecimiento permanente coincide con el importe íntegro de cada uno de ellos, considerados por separado. Estas excepciones eran las siguientes:. La deducibilidad de los gastos de personal y de aprovisionamiento de materiales en el caso 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. (art. 18.Dos). Esta excepción se ha mantenido tras la promulgación de la Ley 43/1995.. La deducibilidad de comisiones e indemnizaciones en los contratos de reaseguro (art. 19.Uno.f). Esta excepción ha sido suprimida con la nueva redacción del art. 19 de la Ley 18/1991 efectuada por la Disposición final quinta de la Ley 43/1995, del IS.

[485] .- Art. 71.Dos del Reglamento del IRPF de 1991: "*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 realizadas en España sin mediación de establecimiento permanente podrán deducirse de la cuantía íntegra devengada las siguientes partidas:*

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

b) Materiales importados para su incorporación definitiva a las obras o trabajos realizadas 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 ".

1.- Sólo son deducibles los gastos acogidos en estos dos preceptos y no todos los que pudiesen ser necesarios para el desempeño de las actividades a las que hacen referencia aquellos artículos. Esta circunstancia supone que, tampoco en este caso, se está en presencia de rendimientos netos.

2.- Por lo que respecta a los gastos de personal, el art. 71.Dos.a) del Reglamento del IRPF establece diversos requisitos en orden a su deducibilidad:

. Puede tratarse de personal contratado en territorio español o fuera del mismo siempre que, en este segundo caso, se desplace a nuestro país. Por otra parte, en los dos supuestos mencionados debe tratarse de personal *"empleado directamente en las actividades productoras de los ingresos"*.

. Para que tenga lugar la deducción de tales gastos es preciso que se justifique o garantice debidamente el ingreso del Ipuesto o de los pagos a cuenta correspondientes a los rendimientos del trabajo satisfechos. En relación con esta última previsión, se advierte que el inciso segundo del art. 98.1 *in fine* de la Ley 18/1991 determina que "*(...) estarán obligados a retener (...) las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español, que operen en él mediante establecimiento permanente* ", no mencionando, por lo tanto, a las que lo hacen sin establecimiento permanente.

A pesar de ello, lo cierto es que si la persona física no residente que opera en nuestro país sin establecimiento permanente desea deducir los gastos de personal que le produce el desarrollo de su actividad, deberá efectuar la correspondiente retención.

3.- En cuanto a los gastos de aprovisionamiento de materiales, el Reglamento del IRPF distingue, en las letras b) y c) de su art. 71.Dos, entre:

Ls materiales importados para su incorporación definitiva a las obras o trabajos realizados en territorio español, cuyo importe deducible será su valor de liquidación en la Renta de Aduanas o IVA, en su caso, y los aprovisionamientos de materiales realizados en territorio español para su incorporación definitiva a las obras o trabajos realizados en nuestro territorio, los cuales deberán cumplir los requisitos formales de la expedición de facturas[486].

3.- Incrementos de patrimonio

Como ya se ha adelantado, no todas las rentas obtenidas por personas físicas no residentes que operan en España sin mediación de establecimiento permanente son cuantificadas con arreglo a los mismos criterios. Así, mientras que, en el caso de los rendimientos, la base imponible es el resultado de computar la cuantía íntegra devengada con la excepción a la que acaba de aludirse[487], en el de los incrementos de patrimonio, el art. 18.Tres de la Ley 18/1991, siguiendo la pauta del art. 17.4 de la Ley 5/1983, dispone que:

> "*Respecto de las personas físicas sujetas por obligación real sin establecimiento permanente la determinación de los incrementos de patrimonio se realizará aplicando a cada alteración patrimonial que se produzca, las normas que correspondan de los artículos 44 a 49 de esta Ley, con excepción de lo previsto en el párrafo 2 del apartado 1 y en el apartado 4 del artículo 44* ".

Se invocan, pues, por parte del art. 18.Tres, las normas de definición y las de determinación del importe de los incrementos de patrimonio obtenidos por los sujetos pasivos residentes en nuestro país, con excepción de la exención por reinversión en vivienda habitual contemplada en el art. 50 de la Ley 18/1991. Esta exención no será aplicable a los sujetos

[486] .- Estas exigencias formales aparecen contenidas en el Real Decreto 2402/1285, de 18 de diciembre (BOE de 30 de diciembre de 1985).

[487] .- Deducción por gastos de personal y de aprovisionamiento de materiales.

pasivos no residentes que operen en nuestro país sin mediación de establecimiento permanente.

No obstante, las similitudes con la obligación personal de contribuir terminan aquí. En este sentido, debe tenerse en cuenta que, si bien en ésta los incrementos y disminuciones de patrimonio se computan atendiendo al período impositivo de referencia, en la obligación real sin establecimiento permanente los incrementos de patrimonio, al igual que los rendimientos, se gravan por cada devengo, total o parcial (art. 16.Dos.2 de la Ley 18/1991)**.**

4.- Compensación de pérdidas

La circunstancia de la tributación separada de las rentas -rendimientos e incrementos de patrimonio- obtenidas por sujetos pasivos no residentes por cada devengo total o parcial de las mismas, combinada con lo preceptuado por el art. 18.Cinco[488], imposibilita cualquier compensación de los incrementos con eventuales disminuciones patrimoniales. Queda pues así definitivamente zanjada una cuestión que fue objeto de discusión en el marco de la Ley 5/1983.

D) DEUDA TRIBUTARIA

Al igual que sucedía en la obligación real con establecimiento permanente, en el caso de las personas físicas no residentes que operan en España sin mediación del mismo, la Administración tributaria española tiene un conocimiento parcial de su capacidad contributiva global. Y ello por cuanto los no residentes únicamente tributan, con arreglo al IRPF español, por las rentas obtenidas en nuestro país y no por la totalidad de su renta mundial.

Esta circunstancia da lugar, como ya se ha tenido ocasión de advertir en la obligación real con establecimiento permanente, a una doble consecuencia: por una parte, a que los tipos de gravamen aplicables no sean progresivos sino proporcionales[489]; y, por otra, a que a la cuota íntegra, resultante de la aplicación de los mencionados tipos de gravamen a la base imponible, sólo le sean practicables algunas de las deducciones previstas por la Ley 18/1991 para los sujetos pasivos por obligación personal de contribuir.

No obstante, de la misma manera que, a la hora de determinar la deuda tributaria, pueden señalarse disimilitudes entre las obligaciones personal y real de contribuir, también en el seno de esta última es posible observar diferencias entre la tributación de las rentas obtenidas por personas físicas no residentes que operan en nuestro país por medio de establecimiento permanente y la de las obtenidas sin mediación del mismo. Estas diferencias pueden resumirse en dos puntos:

- En la obligación real sin establecimiento permanente, a la base imponible obtenida según lo expuesto en el anterior epígrafe se le aplican varios tipos de gravamen -todos ellos de carácter proporcional- en función de las distintas clases de rentas. En cambio, en la obligación real con establecimiento permanente, se aplica, como hemos visto, el tipo fijo y

[488] .- "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 ".

[489] .- En este sentido, parece oportuno traer a colación el argumento, ya expuesto en la Parte Primera, con arreglo al cual si la aplicación de tipos progresivos, con la consiguiente finalidad redistributiva, es justificable en sede de personas físicas residentes plenamente integradas en nuestro sistema económico y cuya capacidad contributiva global se conoce -al menos en principio-, no lo es tanto en el supuesto de las no residentes cuyos vínculos con nuestro país pueden ser muy escasos.

proporcional del 35 por 100 sobre las rentas obtenidas por mediación de aquél y el del 25 por 100 sobre las rentas transferidas al exterior.

- Por otra parte, en la obligación real sin establecimiento permanente, el catálogo de deducciones aplicables a la cuota íntegra al objeto de obtener la cuota líquida se reduce sensiblemente. Y no sólo en relación con las previstas en sede de obligación personal de contribuir sino también respecto de las contempladas para la obligación real con establecimiento permanente, como consecuencia de su mayor objetivación**.**

1.- Cuota íntegra

La cuota íntegra de las rentas obtenidas por personas físicas no residentes sin mediación de establecimiento permanente es el resultado de aplicar a las cuantías íntegras devengadas por las distintas clases de rendimientos -con las excepciones referentes a las deducciones ya mencionadas- así como a los incrementos de patrimonio, los tipos de gravamen de carácter proporcional del art. 19 de la Ley 18/1991. También en este punto se distingue entre rendimientos e incrementos de patrimonio.

a) Rendimientos

a.1) Tipo general de gravamen

El tipo general de gravamen para los rendimientos obtenidos por personas físicas no residentes que operan en nuestro país sin establecimiento permanente es, según dispone el art. 19.Uno.a) de la Ley 18/1991, del 25 por 100[490].

a.2) Tipo reducido de gravamen sobre determinados rendimientos

En el art. 19.Uno de la Ley 18/1991, en su redacción fruto de la Disposición final quinta de la Ley 18/1991, se contempla, junto al tipo general del 25 por 100, un tipo reducido del 8 por 100 para los siguientes rendimientos[491]:

1.- Pensiones y haberes pasivos percibidos por personas físicas no residentes en España, cualquiera que sea la persona que haya generado el derecho a su percepción, cuando no superen la cuantía anual de 1.600.000 ptas. Por lo que respecta a las pensiones y haberes pasivos que superen la cuantía anual de 1.600.000 ptas., deberán, a nuestro juicio, tributar al tipo general del 25 por 100.

2.- Rendimientos del trabajo de personas físicas no residentes en territorio español que presten sus servicios en las Misiones Diplomáticas y Representaciones Consulares de España en el extranjero.

---

[490] .- El tipo general del 25 por 100 fue introducido por primera vez por el art. 21.Tres.a) del Real Decreto-Ley 7/1989, de 29 de diciembre, sobre medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria (BOE de 30 de diciembre).

[491] .- En su redacción originaria, anterior a la Ley 43/1995, el art. 19 contemplaba 3 tipos reducidos:

a) El 8 por 100 aplicable a:. Las pensiones y haberes pasivos percibidos por personas no residentes en España que no superen la cuantía anual de 1.500.00o ptas y. los rendimientos del trabajo de personas físicas no residentes en territorio español que presten sus servicios en las Misiones Diplomáticas y Representaciones Consulares de España en el extranjero.

b) El 4 por 100, de aplicación a los rendimientos derivados de las operaciones de reaseguro.

c) El 14 por 100, aplicable a los rendimientos presuntos derivados de los gastos de dirección y generales de administración imputados por la casa central al establecimiento permanente.

De conformidad con el art. 19.Uno.d) de la Ley 18/1991, estos rendimientos tributarán, al igual que sucede con las pensiones y haberes pasivos que no superen la cuantía anual de 1.500.000 ptas., al tipo de gravamen del 8 por 100. Dos son las condiciones necesarias para la tributación de estas personas físicas por el tipo reducido:

. Que no se hallen sometidas a gravamen por obligación personal y

. que no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de los Tratados Internacionales en los que España sea parte.

b) Incrementos de patrimonio

Para los incrementos de patrimonio, el art. 19.Uno.b) prevé un tipo único del 35 por 100**.**

2.- Cuota líquida

Como ya se ha indicado, en comparación, no sólo con la obligación personal, sino también con la real con establecimiento permanente, el catálogo de las deducciones que pueden practicarse en la cuota íntegra de las rentas obtenidas por personas físicas no residentes sin establecimiento permanente, al objeto de hallar la cuota líquida, es muy reducido. Concretamente, de la redacción del art. 20.Uno de la Ley 18/1991 se desprende que sólo pueden practicarse dos tipos de deducciones:

A) Las retenciones efectivamente practicadas y otros pagos a cuenta efectuados, sin perjuicio de lo establecido en la Ley 14/1985, de 29 de mayo, sobre Régimen Fiscal de Determinados Activos Financieros.

Las disposiciones del art. 20.Uno de la Ley 18/1991 suponen un cambio respecto de la anterior legislación. En efecto, el art. 29 *in fine* de la Ley 44/1978, del IRPF, en su redacción posterior a la Ley 21/1986, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1987[492], únicamente contemplaba la posibilidad que pudiera procederse a la deducción de las retenciones efectivamente practicas en el caso de las personas físicas no residentes que operan en España con establecimiento permanente. Por su parte, la alusión a "*otros pagos a cuenta* " debe entenderse referida a los efectuados en sede de rendimientos en especie (del trabajo, del capital mobiliario y de actividades profesionales), de rendimientos explícitos del capital mobiliario, de operaciones vinculadas y de premios.

Por último, cabe señalar que la previsiones del art. 20.Uno de la Ley 18/1991 se completan con las del art. 43.Dos.f del Reglamento del IRPF de 1991. Con arreglo a este precepto, no existirá obligación de practicar retención o ingreso a cuenta sobre "*los rendimientos que se satisfagan o abonen a sujetos pasivos por obligación real de contribuir que actúen sin mediación de establecimiento permanente, cuando se acredite el pago del impuesto* ".

Interpretando a *sensu contrario* el art. 43.Dos.f del Reglamento del IRPF de 1991, se advierte la existencia de una obligación de retener o ingresar a cuenta de los rendimientos que se satisfagan a sujetos pasivos por obligación real sin establecimiento permanente, "*cuando no se acredite el pago del impuesto"*.

Así pues, si el porcentaje de la retención resulta superior a los tipos efectivos de gravamen previstos por la Ley 18/1991 es de todo punto lógico permitir a las personas físicas no residentes que operan en nuestro país sin establecimiento permanente que deduzcan del

[492] .- BOE de 24 de diciembre de 1986.

Impuesto que deban satisfacer el importe de las retenciones practicadas.

B) Deducciones por donativos.

Con arreglo al art. 20.Uno de la Ley 18/1991, las personas físicas no residentes que operan en España sin establecimiento permanente podrán practicar la correspondiente deducción por donativos "*en los términos del apartado siguiente* ", referente a las que operan en nuestro país por medio de establecimiento permanente.

El art. 20.Dos remite, a su vez, a "*los mismos términos y condiciones previstos para los sujetos pasivos por obligación personal de contribuir* ". La consecuencia es que la deducción por donativos tanto en el caso de la obligación real con establecimiento permanente como sin mediación del mismo deberá acogerse a lo previsto por los arts. 78 y 79 de la Ley 18/1991, determinantes, respectivamente, de la cuantía de la deducción y de las formalidades de la misma, en concreto de la necesidad de justificación documental adecuada.

Por otra parte, y de conformidad con lo previsto por el art. 80.Uno de la Ley 18/1991 la base de la deducción por donativos no podrá exceder del 30 por 100 de la base liquidable del sujeto pasivo. En el caso de la obligación real sin establecimiento permanente, la base liquidable coincide con la imponible, dado que las cotizaciones sociales a las que hace referencia el art. 71.1 de la Ley 18/1991 habrán sido previamente deducidas en concepto de gasto de personal, al objeto de determinar la cuota íntegra.

BIBLIOTECA VIRTUAL MIGUEL DE CERVANTES

VIII.- LA GESTION DEL IMPUESTO

A) DOMICILIO FISCAL DE LAS PERSONAS FISICAS NO RESIDENTES

Como señala ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA[493], las relaciones que la Hacienda Pública mantiene con los sujetos pasivos necesitan de una sede o de un domicilio para dar certidumbre geográfica a los derechos y obligaciones que en ellas se dan. En una primera aproximación, ALONSO FERNANDEZ[494] define el domicilio fiscal como el lugar o ámbito en el que una persona física o entidad fija su núcleo o centro de relaciones e intereses, haciéndose con ello, por imperio de la Ley, acreedor de una especial y adecuada protección jurídica.

La noción de domicilio fiscal tiene, pues, un carácter eminentemente formal, determinándose, por parte del art. 45.1 de la LGT, que:

"*El domicilio, a los efectos tributarios será:*

a) Para las personas naturales, el de su residencia habitual; y

b) Para las personas jurídicas, el de su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso se atenderá al lugar en que radiquen dichas gestión o dirección ".

Pero este precepto hace referencia, exclusivamente, al domicilio fiscal de las personas físicas y entidades residentes en España, de manera que el problema se plantea cuando el sujeto pasivo no tiene su residencia habitual en territorio español. A la hora de fijar el domicilio fiscal de las personas físicas no residentes en nuestro territorio, deben distinguirse, de conformidad con lo previsto por el art. 22. Cuatro de la L. 18/1991, del IRPF, en su redacción fruto de la L.P.G.E. para 1997, los siguientes supuestos:

a) Cuando operen en España a través de establecimiento permanente, tendrán su domicilio fiscal en el lugar en que radique la efectiva gestión administrativa y la dirección de sus negocios en España. En este caso se les aplicará, en cuanto resulten pertinentes, las normas referentes a las entidades residentes en territorio español.

b) Tratándose de rentas inmobiliarias, su domicilio fiscal será el de su representante y, en su defecto, el lugar de situación del inmueble correspondiente.

c) En los restantes casos, su domicilio fiscal será el del representante o, en su defecto, el del responsable solidario.

B) DECLARACION Y LIQUIDACION DEL IMPUESTO

1.- Planteamiento general

El art. 21 de la Ley 18/1991 determina que "*las personas físicas no residentes en España que obtengan rentas sujetas por obligación real, estarán sometidas al cumplimiento de las obligaciones establecidas en el Título Décimo de esta Ley* ". Se produce, por lo tanto,

---

[493] .- ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.: "Derecho Financiero y Tributario", Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1979, pág. 509.

[494] .- ALONSO FERNANDEZ, F.: "El domicilio fiscal. Artículo 45", en "Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma (Libro homenaje al Prof. Dr. D. Fernando SAIZ DE BUJANDA", Vol. I, *op. cit* ., pág. 741.

una remisión a los arts. 96 y ss. de la Ley del IRPF actualmente en vigor.

Con arreglo a estos preceptos, se generaliza para todos los sujetos pasivos sometidos al IRPF, tanto por obligación personal como por obligación real, el procedimiento de autoliquidación del Impuesto[495], basado en las denominadas declaraciones-liquidaciones. En virtud de éstas, el sujeto pasivo viene obligado a determinar la base imponible y a calcular la cantidad a pagar en concepto de IRPF**.**

2.- Declaraciones-liquidaciones

Las previsiones de la Ley 18/1991, en materia de procedimiento de liquidación de las rentas obtenidas por sujetos pasivos no residentes por obligación real, fueron desarrolladas por la Orden de 31 de enero de 1992 por la que se dictaron normas de declaración de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre Sociedades y sobre el Patrimonio devengados por obligación real[496], ya citada y a la que la Disposición transitoria vigésima primera de la Ley 43/1995 declara subsistente. Siguiendo el sistema de imposición diseñado en general para los no residentes, la mencionada Orden distingue entre rentas obtenidas por medio de establecimiento permanente y rentas obtenidas sin mediación del mismo.

a) Rentas obtenidas por medio de establecimiento permanente

De conformidad con lo dispuesto por la Orden de 31 de enero de 1992, la declaración de las rentas obtenidas en España por sujetos pasivos por obligación real a través de establecimiento permanente se realizará en la misma forma, plazos y modelos previstos para los sujetos pasivos por obligación personal de contribuir (Ap.2.Uno.1 de la Orden). Por lo que respecta a la liquidación del Impuesto adicional sobre los beneficios del establecimiento permanente transferidos al extranjero, previsto en el párrafo segundo del art. 19.Dos de la Ley 18/1991, en el art. 72 del Reglamento del IRPF de 1991, el Ap.2.Dos.1 de la Orden de 31 de enero de 1992 determina que su declaración se efectuará en el modelo (210) aprobado por la propia Orden para las rentas obtenidas por no residentes sin establecimiento permanente[497].

El plazo para la presentación de esta declaración será de 1 mes, a contar desde la fecha de transferencia al extranjero de la rentas. La presentación de la declaración así como el ingreso del Impuesto deberá efectuarse "*en cualquier Entidad colaboradora de la provincia en que esté situada la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que corresponda al domicilio fiscal del establecimiento permanente* ", siempre que la mencionada declaración lleve adheridas las etiquetas identificativas del establecimiento. Cuando no se disponga de dichas etiquetas, la presentación de la declaración e ingreso del Impuesto deberá realizarse a través de la Entidad de depósito que presta el servicio de Caja en la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente al domicilio fiscal del

---

[495] .- En efecto, la Ley 18/1991, tras señalar, en su art. 96.Uno, que *"estarán obligados a presentar y suscribir declaración por este Impuesto con los límites y condiciones que reglamentariamente se establezcan: a) Los sujetos pasivos por obligación personal. b) Los sujetos pasivos por obligación real"* preceptúa, en su art. 97.Uno, que *"los sujetos pasivos -sin distinción-, al tiempo de presentar su declaración del Impuesto, deberán determinar la deuda tributaria correspondiente e ingresarla en el lugar, forma y plazos determinados por el Ministerio de Economía y Hacienda"*.
Estas disposiciones son reiteradas en los arts. 38.Uno y 39.Uno, respectivamente, del Reglamento del IRPF.

[496] .- BOE de 1 de febrero de 1992.

[497] .- En el mismo sentido, el párrafo segundo del art. 51.2 de la Ley 43/1995. del IS, preceptúa que la declaración e ingreso de la imposición complementaria "*se efectuará en la forma y plazos establecidos para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente* ".

establecimiento (Ap. 2.Dos.2 y 3 de la Orden de 1992).

b)Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente

Como ya se ha adelantado, la Ley 18/1991 supuso un cambio en relación con el sistema de liquidación de las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente hasta entonces vigente por cuanto de un régimen de liquidación administrativa se pasó a un sistema de autoliquidación. Las características del régimen de autoliquidación de las rentas obtenidas por no residentes sin establecimiento permanente se hallan fundamentalmente contenidas en la Orden de 31 de enero de 1992 y pueden resumirse en los siguientes puntos[498]:. Obligación de declarar: con carácter general, están obligados a presentar declaración los sujetos pasivos por obligación real de contribuir por los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Sociedades que operen en España sin mediación de establecimiento permanente (Ap.1.Uno.1 de la Orden). No estarán, sin embargo, obligados a presentar la correspondiente declaración:

1.- Quienes perciban rendimientos que no se consideren obtenidos o producidos en territorio español y

2.- quienes obtengan intereses de Deuda del Estado en Anotaciones sujetos al procedimiento regulado en el Real Decreto 1285/1991, de 2 de agosto[499]. Sin embargo, en los demás supuestos de rentas exentas, los sujetos pasivos sí deberán presentar la correspondiente declaración a la que deberán adjuntar el correspondiente certificado de residencia expedido por las autoridades competentes del país de residencia. Estos certificados tendrán un plazo de validez de seis meses a partir de la fecha de expedición (Ap.1.Seis de la Orden de 1992).

. Sujetos legitimados para efectuar la autoliquidación e ingreso del Impuesto: en primer lugar, está legitimado el sujeto pasivo no residente. Pero atendiendo al hecho que la formalización del procedimiento normal de declaración-liquidación por parte del sujeto pasivo presenta graves inconvenientes por el hecho de no residir en territorio español, la Orden de 31 de enero de 1992 determina que podrán también efectuar el ingreso de la deuda las personas a las que se conceptua como responsables solidarios (Ap.1.Dos).

. Lugar de presentación de la declaración y de realización del ingreso: la Orden de 1992 distingue dos supuestos:

1.- Que la declaración sea positiva (Ap.1.Tres de la Orden). En este caso, pueden, a su vez, producirse dos situaciones:

a) Que la presentación se efectúe por el representante o por el responsable solidario y que la declaración-liquidación lleve sus etiquetas identificativas, suministradas por el Ministerio de Economía y Hacienda. En este caso, la presentación de la declaración e ingreso del Impuesto se efectuará en cualquier Entidad Colaboradora de la provincia en que esté situada la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente al domicilio fiscal del representante o al del responsable solidario.

b) Que la presentación de la declaración se realice bien por el representante o por el responsable solidario -pero sin que la referida declaración lleve adherida sus etiquetas identificativas- bien por el propio sujeto pasivo. En este caso, la presentación de la declaración e ingreso del Impuesto deberá efectuarse a través de la Entidad de depósito que

[498] .- En lo referente al IS, el art. 60 de la Ley 43/1995 determina que "las entidades no residentes en territorio español que obtengan rentas en el mismo sin mediación de establecimiento permanente vendrán obligadas a presentar declaración por este impuesto en la forma, lugar y plazos que se establezcan reglamentariamente ". Se produce, pues, una remisión al futuro Reglamento del IS rigiendo, mientras tanto, las previsiones de la Orden de 31 de enero de 1992.

[499] .- BOE de 9 de agosto de 1991.

presta el servicio de Caja en la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente al domicilio del representante o al del responsable solidario. Ahora bien, cuando la presentación la lleve a cabo el propio sujeto pasivo, éste, antes de realizar el correspondiente ingreso, deberá dirigirse a la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de que se trate a los efectos del diligenciado del documento de ingreso o devolución.

Tratándose de incrementos de patrimonio derivados de bienes inmuebles, las declaraciones se presentarán ante la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que corresponda al lugar en que se hallen situados los inmuebles.

2.- Que se trate de una declaración sin cuota a ingresar (Ap. 1.Uno.Tres.3) En este caso, la declaración deberá presentarse directamente en la Dependencia de Gestión de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria competente, que será:

a) La del domicilio del representante, cuando la declaración sea presentada por éste o por el propio sujeto pasivo.

b) La del domicilio del responsable solidario, cuando sea presentada por éste, y

c) la del lugar de situación de los bienes, cuando se trate de transmisiones inmobiliarias.

. Plazo de presentación de la declaración: con carácter general, las declaraciones relativas a las rentas obtenidas por sujetos pasivos no residentes se presentarán en el plazo de 1 mes, a partir de la fecha de devengo de la renta. Sin embargo, en el Ap. 1.Cuatro de la Orden de 31 de enero de 1992 se contemplan dos supuestos específicos:

1.- El de los rendimientos derivados de bienes inmuebles de uso propio. El plazo de presentación de la declaración e ingreso del Impuesto por estos rendimientos será el previsto, con carácter general, en el Impuesto sobre el Patrimonio para los sujetos pasivos por obligación personal.

2.- El de los incrementos de patrimonio derivados de transmisiones onerosas de bienes inmuebles. En estos rendimientos, las declaraciones se presentarán en el plazo de 3 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 IRPF, que es el de 1 mes a partir de la fecha de la transmisión.

La Ley 18/1991, del IRPF, a pesar de establecer un sistema de tributación separada de rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, no determina una fecha especial de devengo del Impuesto. Esta, no obstante, es fijada de forma indirecta por la Orden de 31 de enero de 1992, al señalar, en su párrafo Cuatro.1 que *"con carácter general, las declaraciones se presentarán en el plazo de un mes a partir de la fecha de devengo de la renta"*, reiterándose en el núm. 4 del mismo párrafo las previsiones del art. 16.Dos de la Ley 18/1991, en torno al momento en el que se entenderán devengadas las distintas clases de rentas[500]. Por lo tanto, una vez transcurrido este mes, se produce el inicio del plazo para exigir la deuda tributaria.

En el mismo sentido, y de manera expresa, se pronuncia el art. 59 de la Ley 43/1995, en cuya virtud "*el impuesto se devengará cuando, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 47.2 de esta ley, se devenguen las rentas correspondientes* ". Estas se entenderán devengadas:

- Tratándose de rendimientos, cuando resulten exigibles o en la fecha del cobro si ésta

[500] .- De conformidad con el párrafo tercero del art. 16.Dos de la Ley 18/1991 y el apartado Cuatro.4 de la Orden de 31 de enero de 1992: a) Los rendimientos se entenderán devengados, cuando resulten exigibles o en la fecha del cobro si fuese anterior; b) Los rendimientos de bienes inmuebles de uso propio, el último día del año natural y c) los incrementos de patrimonio, cuando tenga lugar la alteración patrimonial.

fuese anterior y

- tratándose de incrementos de patrimonio, cuando tenga lugar la alteración patrimonial.

La Orden de 31 de enero de 1992 contempla la posibilidad de efectuar declaraciones trimestrales -comprensivas de los rendimientos devengados durante el trimestre al que se refiere la declaración- cuando la presentación de las mismas se realice por el representante o los responsables solidarios (Ap. Cinco.1 y 2). Esta posibilidad queda, sin embargo, vedada en los supuestos de incrementos de patrimonio, rendimientos empresariales con deducción de los gastos referidos en el art. 71.Dos del Reglamento del IRPF[501], rendimientos de inmuebles de uso propio, y rendimientos obtenidos a través de países o territorios conceptuados como paraísos fiscales por el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio.

. Modelo de declaración: la declaración se efectuará con arreglo al modelo 210, recogido en el Anexo I de la Orden de 1992, utilizándose un ejemplar de declaración por cada renta devengada, salvo en el caso de las declaraciones trimestrales, en las que pueden comprenderse las rentas correspondientes a uno o varios sujetos pasivos, las cuales deberán relacionarse en el impreso 210.A. Tratándose de declaraciones trimestrales, en principio, cabe que las mismas se efectúen en soportes magnéticos que se presentarán en la Dependencia de Gestión de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente. No obstante, será obligatoria la presentación en soporte magnético de aquellas declaraciones en los siguientes supuestos:

a) Cuando contengan 25 o más perceptores.

b) Cuando se hubiese optado por presentar cualquier otra declaración o comunicación a la Administración Tributaria mediante soporte magnético.

c) Cuando los registros contables cuyo examen proceda para comprobar la exactitud y veracidad de la declaración se lleven por medio de equipos electrónicos de proceso de datos.

Si en un período trimestral concurren perceptores con cuotas a ingresar o cero y perceptores con cuota a devolver, se presentarán dos declaraciones separadas: una comprensiva de los perceptores con cuotas a ingresar o cero y otra de los perceptores con las cuotas a devolver (Ap.1.Ocho de la Orden de 1992).

C) INFORMACION SOBRE LOS SUJETOS PASIVOS NO RESIDENTES

Un extremo de capital trascendencia en orden a la comprobación e investigación, por parte de los órganos de la Administración fiscal, de los datos relativos a las declaraciones-liquidaciones presentadas por los sujetos pasivos de los distintos Impuestos lo constituye la información que la Administración pueda recabar acerca de los mismos. En general, la información de que la Administración fiscal dispone acerca de los sujetos pasivos de los diferentes tributos puede consistir bien en antecedentes facilitados por el propio sujeto pasivo, bien en datos proporcionados por terceras personas que, a su vez, pueden ser particulares u órganos administrativos.

En este sentido, el art. 111.1 de la LGT determina que:

"*Toda persona natural o jurídica, pública o privada, estará obligada a proporcionar a la Administración Tributaria toda clase de datos, informes o antecedentes con*

[501] .- Es decir, sueldos, salarios y cargas sociales del personal desplazado a España o contratado en territorio español, empleado directamente en las actividades productoras de los ingresos; materiales importados para su incorporación definitiva a las obras o trabajos realizados en territorio español y aprovisionamientos realizados en territorio español de materiales para su incorporación definitiva a las obras o trabajos realizados en el mismo.

trascendencia tributaria, deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas ".

El precepto que acaba de transcribirse es aplicable tanto a los sujetos pasivos residentes como a los no residentes por cuanto la LGT no distingue. En el caso de los no residentes, la información obtenida por la Administración es también factible que se base en datos facilitados por el sujeto pasivo o por terceras personas.

A propósito de los datos facilitados por el sujeto pasivo, que pueden referirse, tanto al sujeto pasivo individualmente considerado como a sus relaciones con terceras personas, entendemos que la información que solicite la Administración fiscal española sólo debe atenerse a los datos con relevancia para la misma derivados de las relaciones económicas que el sujeto pasivo no residente haya mantenido en nuestro país.

En relación con la información facilitada por terceras personas, cabe distinguir entre la proporcionada por particulares -destacando la que puedan facilitar los responsables solidarios y el representante del no residente, figuras que examinaremos más adelante- y la suministrada por órganos administrativos. A propósito de esta última, debe destacarse que uno de los principios rectores del Derecho fiscal internacional es el denominado "*principio de asistencia técnica administrativa* " o "*principio de asistencia mutua entre Administraciones tributarias* ", que tiene por objeto evitar que los contribuyentes de los distintos Estados incumplan sus obligaciones fiscales[502].

En sede de obligación real de contribuir, la asistencia mutua entre las Administraciones tributarias de los diversos Estados tiene su razón de ser, de una parte, en el hecho que, en la obligación real con establecimiento permanente, el sujeto pasivo no residente es gravado por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento "*háyase obtenido en territorio español o extranjero"* (art. 16.Dos.1ª). Pero es que, además, el intercambio de información entre Estados en el único medio para comprobar la veracidad de determinados datos relativos al no residente en España, tales como la determinación de su Estado de residencia.

El intercambio de información entre las Administraciones fiscales de los distintos Estados aparece recogido en el art. 26 del *"Modelo de Convenio"* de la OCDE. De conformidad con este precepto, las autoridades competentes de los Estados Contratantes -en el caso español, la Agencia Estatal de Administración Tributaria- intercambiarán las informaciones que sean necesarias para aplicar las previsiones contenidas, tanto en los Convenios de doble imposición que suscriban, como en su Derecho interno, siempre que este último no sea contrario a las disposiciones contempladas por aquéllos.

No obstante, el mismo art. 26 prevé una serie de límites a la exigencia de intercambio de información entre los Estados. Así, los Estados Contratantes no podrán: Sobrepasar las limitaciones impuestas por su legislación interna o su práctica administrativa normal. Concretamente, y según lo establecido en las letras a) y b) del art. 26.2, los Estados Contratantes no podrán adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa ni suministrar información que no pueda obtenerse sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal.

Por otra parte, el Estado Contratante no podrá suministrar informaciones que revelen un secreto comercial, industrial o profesional o un procedimiento comercial o informaciones

[502] .- La cooperación entre las Administraciones tributarias nacionales no constituye un fenómeno nuevo sino que se halla vinculada al proceso mismo de creación del Derecho Internacional Tributario. Pero es evidente que aquella cooperación se hace más necesaria cuando los Estados a los que pertenecen aquellas Administraciónes se hallan implicados en procesos de integración económica. DELGADO PACHECO, A.: "La asistencia mutua entre Administraciones tributarias", Impuestos, La Ley, Tomo I/1990, pág. 162.

cuya comunicación sea contraria al orden público.

En nuestro ámbito, el principio de asistencia mutua entre Administraciones fiscales viene impuesto por dos clases de disposiciones: los Convenios de doble imposición suscritos por nuestro país y las Directivas promulgadas en el marco de la Unión Europea.

Por lo que respecta a los Convenios suscritos por España, la regulación del intercambio de información sigue, en general, el texto del art. 26 del *"Modelo de Convenio"* de la OCDE. La única excepción a esta regla aparece constituida por el Convenio Hispano-Suizo de 1967 en el que no se incluye ningún precepto relativo a esta materia. Por su parte, el Protocolo Anejo al Convenio Hispano-Holandés de 1971 determina que "*las Autoridades competentes no se obligan a suministrar información de carácter general* " y que "*la obligación de intercambiar información no incluye la información obtenida en los bancos e instituciones similares. El término "instituciones similares" comprende, entre otras, a las compañías de seguros* " (núms. XV y XVI del Protocolo Anejo al Convenio Hispano-Suizo de 1971).

En relación con las Directivas Comunitarias en materia de intercambio de información es de reseñar la Directiva 77/799/CEE, de 19 de diciembre[503] relativa a la asistencia mútua entre las Autoridades competentes de los Estados miembros en materia de liquidación de los impuestos directos y la Directiva 79/1070/CEE, de 6 de diciembre de 1979, que amplía la asistencia mútua al IVA[504].

Estas dos Directivas fueron introducidas en nuestro Ordenamiento jurídico por el Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, de procedimiento de aplicación de las Directivas comunitarias sobre intercambio de información[505]. Posteriormente, la Orden de 9 de febrero de 1988[506], además de regular la delegación de atribuciones reconocida al Ministerio de Economía y Hacienda por el Real Decreto, armoniza el procedimiento de suministro de información previsto en las Directivas con el establecido en los Convenios bilaterales o multilaterales de los que España sea parte. El Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, se inspira claramenteen el art. 26 del *"Modelo de Convenio"* de la OCDE[507] regulando tres modalidades de intercambio de información: el intercambio previa solicitud (art. 3º), el intercambio automático (art. 4º) y el intercambio espontáneo (art. 5º).

El intercambio libre de información tiene dos límites. De una parte, se puede negar la información solicitada por un Estado cuando el facilitarla condujese a divulgar un secreto profesional o fuese contrario al orden público. De otra, se puede rechazar la solicitud de información si el Estado solicitante no está en condiciones de facilitar datos, informes o

---

503 .- DOCE L 336, de 27 de diciembre de 1977.

504 .- DOCE L 331, de 27 de diciembre de 1979.

505 .- BOE de 29 de octubre de 1987.

506 .- BOE de 7 de marzo de 1988.

507 .- En este sentido, los "Comentarios" al art. 26.1 del "Modelo de Convenio" de la OCDE determinan que la regla enunciada en el mismo permite proceder "*a un intercambio de información de tres maneras distintas:*

- *Previa petición para un caso concreto, bien entendido que deben agotarse primeramente las fuentes regulares de información previstas por la legislación interna antes de presentar la demanda de información al otro Estado.*

- *Automáticamente, por ejemplo, cuando las informaciones sobre una o varias categorías de rentas procedentes de un Estado Contratante y percibidas en el otro Estado Contratantes son transmitidas sistemáticamente al otro Estado.*

- Espontáneamente, por ejemplo, cuando un Estado ha obtenido en el curso de determinadas investigaciones datos que supone ofrecen interés para el otro Estado ". "Comentarios al Modelo de Convenio", en OCDE "Modelo de Convenio de doble imposición sobre la renta y el patrimonio 1977", op. cit ., pág. 241 y "Commentaires sur les articles du modèle de convention ", en OCDE "Modèle de Convention fiscale concernant la revenu et la fortune 1992", op. cit., pág. 249.

antecedentes semejantes conforme a su ordenamiento o por razones de hecho (art. 9º); esta circunstancia da lugar a que el intercambio de información sea recíproco.

Pero el Real Decreto 1326/1987, además de un intercambio de información, prevé una colaboración más estrecha entre los funcionarios de las Administraciones fiscales de los Estados miembros. En este sentido, el art. 7º del mismo determina que las autoridades competentes pueden ponerse de acuerdo para autorizar la presencia en España, incluso en el desarrollo de las actuaciones de inspección tributaria, del personal al servicio de la Administración de otro Estado miembro. Los términos de esta colaboración han de establecerse dentro del marco del procedimiento de consulta previsto en el art. 9 de la Directiva 77/799/CEE[508]. Por otra parte, si el Ministerio de Economía y Hacienda considera que la información recibida de la autoridad competente de otro Estado miembro de la Unión Europea podría ser utilizada por un tercer Estado miembro, la transmitirá a la autoridad competente de este último, previo consentimiento del Estado que hubiese facilitado la información (art. 8º.5).

Sin embargo, el texto normativo más completo sobre asistencia mutua es el Convenio multilateral de Asistencia Administrativa mutua en materia fiscal, abierto a la firma de los Estados miembros de la OCDE y del Consejo de Europa el 25 de enero de 1988[509]. Este Convenio puede aplicarse prácticamente a cualquier tributo, a salvo las reservas de los Contratantes que, en ningún caso, podrán alcanzar a los impuestos que recaigan sobre la renta y el patrimonio. Y, en virtud del referido Convenio, la asistencia mutua se plantea en tres fases diferentes: intercambio de información, recaudación y notificación de documentos, como forma autónoma y general de esta cooperación.

D) OBLIGACIONES TRIBUTARIAS A CUENTA DE LA PRINCIPAL: RETENCIONES, INGRESOS A CUENTA Y PAGOS A CUENTA

1.- Retenciones e ingresos a cuenta

a) Retenciones

a.1) Planteamiento general de las retenciones a cuenta en la obligación real de contribuir

De conformidad con lo dispuesto por el art. 98.Uno *in fine* de la Ley 18/1991 estarán

[508] .- Art. 9 de la Directiva 77/799/CEE: "*Consultas. 1. A los fines de la aplicación de la presente Directiva, se llevarán a cabo consultas, si ello fuera necesario, en el seno de un comité, entre:*

- Las autoridades competentes de los Estados miembros implicados, a solicitud de una de ellas, en el caso de cuestiones bilaterales.

- Las autoridades competentes del conjunto de los Estados miembros, y la Comisión, a petición de una de estas autoridades o de la Comisión, sólo en los casos en que no se trate de cuestiones bilaterales.

2. Las autoridades competentes de los Estados miembros se podrán comunicar directamente entre ellas. Las autoridades competentes de los Estados miembros podrán, de común acuerdo, permitir a autoridades asignadas por ellas realizar contactos directos para casos determinados o para ciertas categorías de casos.

3. Cuando las autoridades competentes se hayan puesto de acuerdo sobre cuestiones bilaterales en los ámbitos que son objeto de la presente Directiva, excepto aquellos que afecten a casos particulares, informarán de ello a la Comisión a la mayor brevedad. La Comisión informará de ello, a su vez, a las autoridades competentes de los demás Estados miembros ".

[509] .- COM (89) 60 final. Bruselas, 8 de febrero de 1989.

obligados a retener y a ingresar en el Tesoro el importe de la retención "*las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español que operen en él mediante establecimiento permanente* ".

Por su parte, el art. 42.Uno del Reglamento del IRPF de 1991, tras reiterar, en su letra c), que estarán obligadas a retener o ingresar a cuenta las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español que operen en él mediante establecimiento permanente, determina, en su letra d), que estarán también obligados a retener o ingresar a cuenta "*los sujetos pasivos por obligación real, que operen en España sin mediación de establecimiento permanente, en cuanto a los rendimientos del trabajo que satisfagan* ".

Ante lo preceptuado por el art. 42.Uno.d) del Reglamento del IRPF sólo cabe una de estas dos alternativas:

. entender que se está ante una disposición reglamentaria que carece de apoyo legal o

. considerar que si bien los no residentes que desarrollan en España una explotación económica sin establecimiento permanente no están, en principio, obligados por la Ley a practicar la correspondiente retención sobre los rendimientos del trabajo que satisfagan al personal desplazado a España o contratado en territorio español, deberán, sin embargo, efectuar aquella retención si desean descontar de su base imponible los gastos de personal en que hayan incurrido[510].

No obstante, a partir de la promulgación de la Ley 43/1995, la opción del legislador por la segunda alternativa es clara por cuanto el art. 62 de la vigente Ley reguladora del IS prevé expresamente que "*los sujetos pasivos por obligación real que operen en España sin mediación de establecimiento permanente estarán obligados a practicar las retenciones del trabajo que satisfagan, así como respecto de otros rendimientos sometidos a retención, que constituyan gasto deducible para la obtención de las rentas a que se refiere el artículo 56.2 de esta Ley* "[511].

a.2) La retención definitiva sobre los rendimientos obtenidos por personas físicas no residentes sin mediación de establecimiento permanente

Al igual que acontecía en el modelo fruto de la Ley 5/1983, en el marco de la vigente Ley 18/1991, la tributación separada por cada devengo, total o parcial, de renta obtenida sin mediación de establecimiento permanente determina que, en estos rendimientos, la retención pierda su naturaleza de obligación a cuenta de un Impuesto cuyo devengo se producirá en el futuro.

Así pues, a diferencia de lo que sucede en la obligación personal y en la real con establecimiento permanente -en las que el devengo del Impuesto no es instantáneo sino que se produce, con carácter general, el último día del período impositivo-, en la real sin establecimiento permanente, el devengo instantáneo del Impuesto determina la equiparación entre retención a cuenta y tributación definitiva[512]. Es por esta razón por lo que, aunque a la

---

[510] .- BAENA AGUILAR, A.: "La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *op. cit* ., págs. 408 y 409.

[511] .- En la misma linea ya se había manifestado el art. 341 del Reglamento del IS, en cuya virtud "las entidades no residentes en territorio español que obtengan rentas en el mismo sin mediación de establecimiento permanente vendrán obligadas a practicar las retenciones a cuenta de los rendimientos del trabajo personal y del capital mobiliario correspondientes en iguales términos que las restantes Entidades sujetas a este Impuesto ".

[512] .- En este sentido, debe partirse del dato, puesto de manifiesto por SOLER ROCH, que las obligaciones tributarias a cuenta consisten en la entrega de sumas de dinero eventualmente a título definitivo de tributo, pero no constituyen una obligación tributaria principal por carecer de naturaleza contributiva y por definirse en relación con la obligación principal. SOLER ROCH, M.T.: "Notas sobre la configuración de las obligaciones o

operación efectuada por el pagador de rendimientos a no residentes sin establecimiento permanente se la sigue denominando, habitualmente, retención a cuenta, en realidad, es más correcto hablar de retención definitiva o liberatoria.

La Ley 18/1991, del IRPF, no determina los tipos de retención aplicables a las distintas clases de rendimientos dejando que sea el Reglamento el que efectúe tal determinación. Este, por su parte, al realizarla no distingue entre sujetos pasivos residentes y no residentes, con lo cual los tipos de retención aplicables a los rendimientos obtenidos por las personas físicas en general serán, en principio, los siguientes:. En el caso de los rendimientos del trabajo personal, la retención se practicará de conformidad con la escala de porcentajes contenida en el Reglamento del IRPF. Tratándose de retribuciones de los miembros de los Consejos de Administración o de las Juntas que hagan sus veces, el porcentaje será del 30 por 100.

. A los rendimientos del capital mobiliario, se les aplicará una retención del 25 por 100.

. A los derivados de actividades profesionales, un porcentaje del 15 por 100.

. En el supuesto de premios, el 25 por 100.

a.3) La "retención" sobre el precio de las transmisiones de bienes inmuebles realizadas por no residentes

El art. 19 de la Ley 18/1991, en redacción dada por la L.P.G.E. para 1997, preceptúa que:

"*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 5 por 100 o a efectuar el ingreso a cuenta correspondiente de la contraprestación acordada, en concepto de pago a cuenta del impuesto correspondiente a aquéllos* ".

La obligación de retener recae sobre el adquirente o adquirentes del bien inmueble situado en territorio español -siendo, en principio, indiferente que el mismo sea o no residente en nuestro país-, debiendo proceder al cumplimiento de aquella obligación con independencia de que la transmisión haya supuesto para el transmitente no residente un incremento o una disminución patrimonial. Sin embargo, en este segundo caso, se producirá la curiosa situación de que el adquirente se verá obligado a retener e ingresar el 5 por 100 del precio acordado para, acto seguido, solicitar su devolución.

En sede de I.R.P.F, no procederá esta retención o ingreso a cuenta:

- cuando, a 31 de diciembre de 1996, el inmueble hubiese permanecido en el patrimonio del sujeto pasivo más de diez años, sin haber sido objeto de mejoras durante este tiempo, y

- en los casos de aportación de bienes inmuebles a la constitución o aumento de capital de sociedades residentes en territorio español (art. 19.1.b de la L. 18/1991, en redacción fruto de la L.P.G.E. para 1997).

Por lo que respecta a la formalización de la obligación de retener, el adquirente o adquirentes deberán presentar declaración e ingresar el importe retenido, con arreglo al

---

deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", Civitas Revista Española de Derecho Financiero, núm. 25, 1980, pág. 17.

Sin embargo, es manifiesto que, en sede de retenciones sobre los rendimientos obtenidos por no residentes, estas condiciones no se cumplen, por cuanto, en ellas, el ingreso tiene naturaleza contributiva, es decir, la entrega de dinero se produce, no eventualmente sino efectivamente, a título de tributo.

Modelo 211, en el plazo de un mes a partir de la fecha de la transmisión del inmueble. Y deberá hacerlo en la Entidad de depósito que preste el servicio de Caja en la Delegación de la A.E.A.T. en cuyo ámbito territorial esté situado el inmueble.

Si el adquirente no cumple con la obligación de retener e ingresar el 5 por 100 o de efectuar el ingreso a cuenta correspondiente, los bienes transmitidos quedarán afectos al pago del Impuesto (art. 19 de la Ley 18/1991 y art. 73.Cinco del Reglamento del IRPF de 1991). Con esta afección de los bienes inmuebles al pago del Impuesto[513] se pone de manifiesto que nos hallamos ante una medida garantista con la que se pretende asegurar el pago de la deuda tributaria en las transmisiones de bienes inmuebles efectuadas por sujetos pasivos no residentes sin establecimiento permanente y que tiene su fundamento en la situación de deslocalización del sujeto pasivo.

b) Ingresos a cuenta

A los denominados ingresos a cuenta, les son, en principio, de aplicación las disposiciones establecidas, con carácter general, para las retenciones a cuenta. Por lo que respecta a los porcentajes:

. En el caso de los rendimientos en especie del trabajo, el ingreso a cuenta tendrá un importe igual al porcentaje de retención, calculado sobre el valor de retribución, fijándose un mínimo del 15 por 100.

. Tratándose de rendimientos en especie de actividades profesionales, se aplicará un porcentaje del 15 por 100.

. En el supuesto de rendimientos del capital mobiliario en especie, el porcentaje del ingreso a cuenta será también del 25 por 100.

E) DEVOLUCION DE INGRESOS INDEBIDOS

1.- Planteamiento general

El art. 155 de la LGT preceptúa que "*1. los sujetos pasivos o responsables y sus herederos o causahabientes tendrán derecho a la devolución de los ingresos que indebidamente hubieran realizado en el Tesoro con ocasión del pago de deudas tributarias, aplicándose el interés legal.*

Por vía reglamentaria se regulará el procedimiento que debe seguirse, según los distintos casos de ingresos indebidos, para el reconocimiento del derecho a la devolución y la forma de su realización, que podrá hacerse, según preceptúa el artículo 68 de esta Ley, mediante compensación ".

La norma reglamentaria a la que hace referencia el art. 155.2 de la LGT es el Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre[514], por el que se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria. Los titulares del derecho a la devolución son los sujetos pasivos o responsables y los demás obligados

[513] .- El derecho de afección de los bienes transmitidos al pago de los tributos que graven tales transmisiones aparece recogido, con carácter general, en el art. 74.1 de la LGT "*los bienes y derechos transmitidos quedarán afectos a la responsabilidad del pago de las cantidades liquidadas o no, correspondientes a los tributos que graven tales transmisiones, adquisiciones o importaciones, cualquiera que sea su poseedor, salvo que éste resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral o se justifique la adquisición de los bienes con buena fe y justo título o en establecimiento mercantil o industrial, en el caso de bienes muebles no inscribibles* ".

[514] .- BOE de 25 de septiembre de 1990.

tributarios, expresión que permite incluir a los retenedores. De conformidad con el art. 7 de este Real Decreto, los supuestos de devolución, en sede de obligación real de contribuir, que, sin carácter taxativo, se someten al procedimiento del Real Decreto 1163/1990, son los siguientes:

a) Duplicidad en el pago de deudas u obligaciones tributarias.

b) Pago superior al importe de las deudas u obligaciones tributarias liquidadas por la Administración o autoliquidadas por el propio obligado tributario (supuesto general para las dos modalidades de obligación real a partir de 1992).

c) Pagos cuyo plazo de liquidación o ingreso hubiese prescrito y

d) pagos indebidos como consecuencia de la corrección de errores materiales, de hecho o aritméticos.

Además de los supuestos que acaban de enunciarse puede ocurrir que el ingreso indebido sea consecuencia de una autoliquidación o de una liquidación administrativa excesiva. En este caso, la petición de devolución de ingresos indebidos, que puede formular tanto el deudor principal como los responsables, tiene un carácter impugnatorio de la autoliquidación, siéndole de aplicación lo dispuesto por el art. 8 del Real Decreto 1163/1990:

- La solicitud de devolución podrá hacerse una vez presentada la declaración-liquidación y antes de que la Administración haya practicado la oportuna liquidación definitiva o, en su defecto, antes de que haya prescrito tanto lo potestad liquidadora de la Administración como el derecho a la devolución del ingreso.

- Cuando la Administración haya girado una liquidación provisional, el obligado tributario todavía podrá instar la restitución de lo indebidamente ingresado con motivo de su declaración-liquidación o autoliquidación inicial, si la liquidación provisional ha sido practicada rectificando aquéllas por motivo distinto del que ahora origina la solicitud del obligado tributario**.**

2.- La devolución de retenciones excesivas sobre rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente

Como ya se ha tenido ocasión de poner de relieve, a diferencia de lo que acontece en sede de obligación real con establecimiento permanente, la retención sobre los rendimientos obtenidos sin establecimiento permanente se configura como una retención o tributación definitiva. Sin embargo, puede suceder que el retenedor, por desconocer la condición de no residente del retenido, se exceda a la hora de retener en la cuantía debida.

En estos casos, puede plantearse la duda acerca de si la devolución del ingreso indebido debe seguir el cauce de las retenciones a cuenta o el de las liquidaciones tributarias principales. A nuestro juicio, esta disyuntiva debe resolverse en favor de la segunda opción y ello con base en el hecho que, en las retenciones definitivas sobre rendimientos obtenidos sin establecimiento permanente, el ingreso efectuado lo es a título de tributo.

Por otra parte, en sede de devolución de retenciones excesivas sobre rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente se prevén dos supuestos específicos:

A) Intereses de Deuda Pública: como ya se ha advertido al examinar los supuestos de exención del art. 17 de la Ley 18/1991 y del art. 46 de la Ley 43/1995, están exentos de tributar por el IRPF y el IS español los intereses derivados de la Deuda Pública obtenidos por personas físicas y entidades no residentes que operen en España sin mediación de establecimiento permanente.

Sin embargo, en el Real Decreto 1285/1991, de 2 de agosto, por el que se estableció el

procedimiento de pago de intereses de Deuda del Estado en anotaciones a los no residentes que invierten en España sin mediación de establecimiento permanente[515], y que ha sido declarado subsistente por la Disposición transitoria vigésima primera de la Ley 43/1995, se prevé un procedimiento especial de devolución de retenciones en el caso de intereses derivados de la Deuda Pública obtenidos por personas físicas y entidades no residentes que operen en España sin mediación de establecimiento permanente. En esencia, este procedimiento consiste en lo siguiente:

1.- Las Entidades Gestoras del mercado de Deuda Pública en cuya cuenta figuren bonos u obligaciones del Estado a nombre de no residentes, deberán presentar ante la Dirección General del Tesoro y Política Financiera, a través de la Central de Anotaciones del Banco de España, la siguiente documentación:

El día anterior a la fecha del vencimiento de intereses, una declaración comprensiva del importe total del saldo nominal de la deuda y de los rendimientos correspondientes a inversores no residentes (a excepción de los residentes en países o territorios que tengan la consideración de paraíso fiscal).

En el plazo de un mes natural a contar desde la fecha del vencimiento de los intereses, una relación en la que se especificará el nombre de cada uno de los inversores no residentes, país de residencia e importe de los rendimientos.

2.- La Dirección General del Tesoro y Política Financiera transferirá a la Central de Anotaciones del Banco de España, al vencimiento de los intereses, el importe líquido que resulte de aplicar el tipo de retención al total de los intereses.

3.- El Banco de España, cuando reciba las relaciones de inversores, abonará a las Entidades Gestoras las cantidades retenidas a los no residentes y enviará dichas relaciones a la Dirección General del Tesoro y Política Financiera para que ésta, en el plazo de un mes, le reembolse las cantidades abonadas por dicho concepto.

El Real Decreto 1285/1991 no aclara la situación de las Letras del Tesoro, en relación con las cuales la Disposición adicional sexta de la Ley 43/1995, del IS[516] declara su sometimiento a retención. Sin embargo, parecería conveniente arbitrar para estos valores un procedimiento de devolución de las retenciones practicadas sobre sus rendimientos similar al previsto en el Real Decreto que comentamos.

B) Residentes en Estados con Convenio de doble imposición: los Convenios de doble imposición, al distribuir la potestad tributaria en materia de dividendos, intereses y cánones y fijar unos límites de imposición en la fuente suelen determinar que "*las autoridades competentes establecerán de mutuo acuerdo la forma de aplicar estos límites* ". Sólo en relación con determinados países se han dictado de común acuerdo Ordenes Ministeriales[517],

[515] .- BOE de 9 de agosto de 1991. Este Real Decreto fue posteriormente desarrollado por la Orden de 16 de septiembre de 1991 (BOE de 21 de septiembre de 1991) y la Resolución de 24 de septiembre de 1991, de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera, relativa al procedimiento de pago de intereses a no residentes que inviertan en Deuda del Estado Anotada sin mediación de establecimiento permanente (BOE de 28 de septiembre de 1991).

[516] .- "Las Entidades Gestoras del Mercado de Deuda Pública en Anotaciones en Cuenta estarán obligadas a retener e ingresar en el Tesoro, como sustitutos del contribuyente, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre Sociedades, correspondiente a los rendimientos de las letras del Tesoro obtenidos por inversores no residentes en España sin establecimiento permanente, siempre que no sea de aplicación la exención sobre los rendimientos procedentes de los diferentes instrumentos de la Deuda pública, en los términos previstos en el artículo 17 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el artículo 46 de la presente Ley ".

[517] .- Alemania. Orden de 10 de noviembre de 1975 (BOE de 4 de diciembre de 1975) y Orden de 30 de diciembre de 1977 (BOE de 17 de enero de 1977).

reglamentando la aplicación de este precepto. En estas Ordenes se prevén tanto los supuestos en que el sujeto pasivo no residente optapor que le sea reducido el impuesto a pagar con base en las disposicionesdel Convenio, como aquéllos en los que opta por la devolución del excesoque ya ha pagado al soportar una retención con arreglo a la legislación internaespañola que resulta superior al tipo establecido en el Convenio.

Tratándose de residentes de otros Estados con los que España tenga suscrito Convenio de doble imposición pero con los que no se haya llegado a ningún acuerdo del tipo de los reflejados en aquellas Ordenes, la devolución de la parte del Impuesto español sobre dividendos, intereses y cánones que, habiendo sido retenida en la fuente al tipo general de la normativa del IRPF excede del techo de la imposición fijado en los Convenios, se regula en el Decreto 363/1971, de 25 de febrero, sobre aplicación de los Convenios de doble imposición[518]. Este Decreto es aplicable cuando la devolución tiene su origen en una retención a cuenta realizada conforme a la ley interna, que resulta superior al límite del Convenio. En el caso de errores de hecho, se seguirá el procedimiento general para la devolución de ingresos indebidos.

F) GARANTIAS EN FAVOR DE LA ADMINISTRACION

1.- El representante del no residente

BIBLIOTECA VIRTUAL

a) Antecedentes

Como ya se ha tenido ocasión de comprobar en la Parte Segunda, los arts.

11 de la Ley 44/1978, del IRPF y 10 de la Ley 61/1978, del IS imponían a los sujetos pasivos no residentes en territorio español la obligación de designar a una persona física o jurídica, con domicilio en España, para que les representase ante la Administración Tributaria en relación con sus obligaciones por aquel Impuesto. La finalidad perseguida con la instauración de esta figura fue la de garantizar a la Administración tributaria que la peculiar situación de los no residentes, fuera del alcance del poder coactivo del Estado español, no obstaría al cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Posteriormente, la Ley 5/1983, de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria introdujo variaciones en sede de representación de no residentes. En efecto, a partir de la misma, se diferenció entre representantes de los no residentes que operasen en España con establecimiento permanente y representantes de los no residentes sin establecimiento permanente en territorio español, pasando, estos últimos, a responder solidariamente del ingreso de las cuotas correspondientes a los rendimientos cuya gestión, a efectos fiscales, tuviesen encomendada o asumiesen (párrafo 2º del art. 17.3 de la Ley 5/1983).

La Ley 18/1991 volvió a reiterar, en su art. 22[519], la obligación, para los sujetos

---

Austria. Orden de 26 de marzo de 1971 (BOE de 29 de abril de 1971).
Bélgica. Orden de 27 de febrero de 1973 (BOE de 26 de marzo de 1973).
Dinamarca. Orden de 4 de diciembre de 1978 (BOE de 5 de enero de 1979).
Francia. Orden de 28 de abril de 1978 (BOE de 6 de septiembre de 1978).
Países Bajos. Orden de 31 de enero de 1975 (BOE de 13 de febrero de 1975).
Portugal. Orden de 25 de junio de 1973 (BOE de 13 de julio).
Reino Unido. Orden de 22 de septiembre de 1977 (BOE de 11 de octubre).
Suecia. Orden de 18 de febrero de 1980 (BOE de 1 de marzo de 1980).

[518] .- BOE de 8 de marzo de 1971.

[519] .- En su redacción originaria, el art. 22 de la Ley 18/1991 determinaba que: "*1. Los sujetos pasivos no*

pasivos no residentes, de designar representante, si bien modificando el régimen vigente hasta su entrada en vigor, fundamentalmente, en materia de responsabilidad. El art. 22, especificación del mandato contenido en el art. 46.1 de la LGT[520], ha sido objeto de sucesivas reformas[521], la última de las cuales ha tenido lugar por Ley 43/1995, del IS.

b) Regulación, por parte de la Ley 18/1991, del IRPF.

b.1) Introducción

El art. 22. Uno, Dos y Tres de la Ley 18/1991, en su actual redacción fruto de lo preceptuado en la Disposición final quinta de la Ley 43/1995, del IS, determina que:

"*Uno. Los sujetos pasivos no residentes en territorio español vendrán obligados a nombrar una persona física o jurídica con residencia en España, para que les represente ante la Administración en relación con us obligaciones por este Impuesto, cuando operen por mediación de un establecimiento permanente, en los supuestos a*

---

residentes en territorio español vendrán obligados a nombrar una persona física o jurídica con domicilio en España, para que les represente ante la Administración tributaria en relación con sus obligaciones por este Impuesto.

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

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

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

3. El incumplimiento de las obligaciones a que se refiere el apartado 1 constituirá infracción tributaria simple, sancionable con multa de 25.000 a 2.000.000 de pesetas ".

[520] .- Art. 46.1 de la LGT: "Los sujetos pasivos que residan en el extranjero durante más de seis meses de cada año natural vendrán obligados a designar un representante con domicilio en territorio español, a los efectos de sus relaciones con la Hacienda Pública ".

[521] .- Así, la Disposición Adicional decimosexta de la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, sobre Medidas Fiscales, de Reforma del Régimen Jurídico de la Función Pública y de la Protección por Desempleo (BOE de 31 de diciembre de 1993) dió una nueva redacción al art. 22 de la Ley 18/1991, en cuya virtud: *"Uno. Los sujetos pasivos no residentes en territorio español vendrán obligados a nombrar una persona física o jurídica con domicilio en España, para que les represente ante la Administración Tributaria en relación con sus obligaciones por este Impuesto.*

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

No existirá obligación de nombrar representante cuando sólo se disponga en España de una vivienda y ésta se designe como domicilio a efectos de notificaciones.

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

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

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

La principal diferencia entre la redacción originaria del art. 22 y la redacción fruto de la Ley 22/1993 estribó en que, con arreglo a la segunda no estarían obligados a nombrar representante quienes sólo dispusieran de una vivienda a la que hubieran designado como domicilio a efectos de notifiaciones. Y ello por cuanto con el nombramiento de representante lo que se pretende es, fundamentalmente, disponer de una sede en territorio español a través de la cual la Administración fiscal española pueda ponerse en contacto con el no residente. Si éste ya dispone de una vivienda en nuestro país y la designa como domicilio a efectos de notificaciones, la figura del representante del no residente deviene innecesaria.

que se refiere el artículo 18.2, o cuando, debido a la cuantía y características de la renta obtenida en territorio español por el sujeto pasivo, así lo requiera la Administración tributaria.

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

La designación se comunicará a la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en la que hubieren de presentar la declaración por el Impuesto, acompañando a la indicada comunicación la expresa aceptación del representante.

Dos. Se considerarán representantes de los establecimientos permanentes quienes figuren como tales en el Registro Mercantil o, en su defecto, quienes figuren facultados para contratar en nombre de los mismos. Cuando estas personas no fuesen residentes en territorio español, será aplicable lo dispuesto en el apartado anterior.

Tres. El incumplimiento de las obligaciones a que se refiere el apartado 1 constituye infracción tributaria simple, sancionable con multa de 25.000 a 2.000.000 de pesetas ".

La nueva redacción del art. 22 de la Ley 18/1991 ha supuesto un notable aligeramiento en la obligación de nombrar representante que queda limitada a los siguientes casos:

. Cuando el no residente opere por mediación de un establecimiento permanente.

. En los supuestos del art. 18.2 de la Ley 18/1991, a saber, 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 o. cuando lo requiera así la Administración tributaria fundándose en la cuantía y características de la renta obtenida en territorio español por el sujeto pasivo.

b.2) Naturaleza jurídica

Pronunciarse acerca de la naturaleza jurídica de la representación prevista en el art. 22 de la Ley 18/1991 tiene un especial interés, dado que las normas que regulan la representación de los sujetos pasivos no residentes carecen, prácticamente, de desarrollo reglamentario. Esta circunstancia comporta que, ante situaciones no reguladas expresamente, deberá acudirse a otros preceptos del Ordenamiento jurídico tributario cuya especificación estará en función de la naturaleza que se le atribuya.

En orden a la naturaleza jurídica del supuesto de representación previsto en los arts. 22 y 42 de la Ley reguladora del IRPF, respectivamente, se han sustentado diversas posiciones doctrinales. Así, ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA[522] considera que se trata de un supuesto de representación legal; en el mismo sentido, aunque a propósito del art. 46.1 de la LGT, se pronuncia LEJEUNE VALCARCEL[523]. En cambio, CAYON GALIARDO[524]

---

[522] .- ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.: "El representante tributario de los no-residentes", Impuestos, La Ley, Tomo I/1992, pág. 68.

[523] .- "*Que se trata de un caso de representación legal es evidente: los sujetos a que el precepto se refiere han de actuar por medio de representante no porque así lo hayan decidido ellos, ni porque carezcan de capacidad de obrar, sino porque se trata de una obligación que les viene impuesta por la Ley, y cuyo fundamento se encuentra en la necesidad de hacer más fáciles las relaciones de la Hacienda Pública con quienes tienen su residencia en el extranjero durante más de seis meses de cada año natural*".
LEJEUNE VALCARCEL, E.: "Introducción al estudio de la representación en el Derecho tributario", Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, núm. 115, febrero de 1975, págs. 151-152.

[524] .- CAYON GALIARDO, A.: "Capacidad de obrar y representación en la Ley General Tributaria", Crónica

estima que el art. 46.1 de la LGT contiene un caso de representación obligatoria mientras que FERNANDEZ JUNQUERA sostiene que el citado precepto establece lo que la autora denomina una "representación técnica"[525].

Sin embargo, MUÑOZ DEL CASTILLO[526] defiende, a nuestro juicio con argumentos muy sólidos, la tesis del carácter voluntario de la representación del no residente señalando que, en la misma, concurren circunstancias que dificilmente tienen cabida en la representación legal. Entre estas circunstancias cabe destacar las siguientes:

. los sujetos pasivos no residentes tienen plena capacidad de obrar,

. el sujeto pasivo no residente en territorio español es el que ha de designar su representante, de manera que si incumple este deber legal y no procede a su nombramiento, el representante no existirá porque la Ley no concreta quién ha de serlo y, finalmente,

. en la representación de los no residentes -a diferencia de la representación legal, que se configura como un deber para el representante siendo normalmente obligatorio o irrenunciable su desempeño- cabe perfectamente la no aceptación del representante.

b.3) Obligados a la designación

De conformidad con lo dispuesto por los arts. 22 de la Ley 18/1991 vendrán obligados a nombrar representante "*los sujetos pasivos no residentes en territorio español* ". Atendiendo a la literalidad del precepto, los funcionarios españoles en el extranjero, aun siendo sujetos pasivos por obligación personal de contribuir, al no tener su residencia en España, deberían, en principio, designar quien les representase ante la Administración tributaria en relación con sus obligaciones por el IRPF[527]. Pero frente a esta interpretación literal de las disposiciones de la Ley, cabe argumentar que los funcionarios españoles en el extranjero están lo suficientemente vinculados al Estado español como para que puedan sustraerse a la obligación de nombrar representante.

Por el contrario, la literalidad del art. 22 es perfectamente aplicable a los funcionarios extranjeros residentes en España. Estos, aun estando sometidos al Impuesto por obligación real, no vendrán obligados a designar representante por cuanto tienen su residencia en territorio español.

Por lo que respecta a las personas físicas y a las entidades no residentes que actuan en España por medio de establecimiento permanente, el art. 22.Dos de la Ley 18/1991 establece un orden de prelación en orden a la designación de sus representantes. Con arreglo a estos preceptos, se considerarán representantes de las personas físicas y entidades no residentes que operen por medio de establecimiento permanente en territorio español:

Tributaria, núm. 50/1984, pág. 160.

[525] .- "Esta especie de contenido híbrido de la representación recogida en el citado precepto - la autora se refiere al art. 46 de la LGT- puede, a mi juicio, permitir su consideración como representación técnica, al modo como se clasifica en el Derecho procesal aquella representación que tiene lugar impuesta por la Ley y por efecto de la exigencia técnica del proceso ". FERNANDEZ JUNQUERA, M.: "Residentes en el extranjero (Artículo 46)", en "Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma" (Libro-homenaje al Prof. Dr. D. Fernando SAINZ DE BUJANDA), Vol. I, op. cit ., pág. 769.

[526] .- MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L.: "La representación de los no residentes en los nuevos Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio", Revista Técnica Tributaria, núm. 20, enero-marzo 1993, págs. 40 y 41.

[527] .- En esta linea, BAENA AGUILAR entiende que, con base en los términos del art. 46.1 de la LGT y del párrafo 1º del art. 22.1 de la Ley 18/1991, los funcionarios españoles en el extranjero deberían designar representante por cuanto su nombramiento se conecta no con la circunstancia de tributar por obligación real sino con la de no residir en territorio español. BAENA AGUILAR, A.: "La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *op. cit* ., pág. 321.

- En primer lugar, a quienes figuren como tales en el Registro Mercantil.

- En su defecto, a quienes figuren como facultados para contratar en nombre de los no residentes que operen en España por medio de establecimiento permanente.

- Finalmente, si quienes acaban de mencionarse no tuviesen su residencia en territorio español, los no residentes deberán designar a una persona con domicilio en nuestro país para que actúe como su representante.

De las anteriores previsiones se desprende que las personas físicas y entidades no residentes con establecimiento permanente únicamente tienen la obligación de nombrar el representante al que se refiere el art. 22.Uno de la Ley 18/1991 si quienes asumen su representación habitual en el tráfico mercantil no tienen domicilio en España. Si lo tienen, estas mismas personas serán quienes les representen ante la Administración tributaria en relación con sus obligaciones tributarias.

b.4) Requisitos del representante y extensión de la representación

Para que la designación del representante sea válida, quien resulte elegido como tal debe reunir las siguientes condiciones:

- Debe tratarse de una persona natural o jurídica que goce de capacidad de obrar en general, según la normas de Derecho Privado.

- Ha de disponer de domicilio en España. La Ley 18/1991 no precisa qué clase de domicilio por lo que deberá acudirse a lo dispuesto por el art. 45.1 de la la LGT: "*1. El domicilio, a los efectos tributarios, será: a) Para las personas naturales, el de su residencia habitual; y b) Para las personas jurídicas, el de su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso se atenderá al lugar en que radique dichas gestión o dirección* ".

Teniendo en cuenta lo previsto en este artículo y la finalidad que el legislador persigue con la figura del representante del no residente -disponer de un interlocutor en sus relaciones con este sujeto pasivo dada su situación de deslocalización-, parece claro que aquél debe tener una vinculación con el territorio español. De lo contrario, a nuestra Administración tributaria le sería tan trabajoso comunicarse con el representante del no residente como con él mismo, circunstancia que frustraría el fin perseguido por la Ley.

Por lo que respecta a la extensión de la representación, la Ley 18/1991 no precisa si la misma ha de comprender todas las relaciones tributarias que el no residente mantenga en España o si puede tener un carácter puntual. En principio, no parece que exista ningún inconveniente para los apoderamientos parciales o limitados, por cuanto la finalidad de la institución es que la Administración tenga, para cada renta obtenida en territorio español por un no residente, alguien a quien dirigirse y este alguien no tiene por qué ser la misma persona para todas las rentas obtenidas por aquéllos. Ahora bien, lo que sí es necesario es que, en el momento de la designación del representante, se comunique a la Administración cuál es el exacto alcance de la representación.

b.5) Características generales de la designación de representante por el no residente. Incumplimiento del deber de designación.

En general, la Ley 18/1991 no fija al no residente un plazo para proceder a la designación de su representante. Tan sólo la Disposición Transitoria Primera de la Ley 18/1991 determina que "*los sujetos pasivos no residentes en territorio español dispondrán de plazo hasta el 31 de diciembre de 1991 para designar el representante a que se refieren los*

artículos 22 de esta Ley y 10 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades ". Pero esta disposición era únicamente aplicable a los sujetos pasivos del IRPF antes del 31 de diciembre.

¿Cuál es, pues, el plazo aplicable para los no residentes que adquieran la condición de sujetos pasivos de los referidos Impuestos con posterioridad a esta fecha?. Lo más lógico es considerar que el deber de designación nace en el momento de realización del hecho imponible y que, a partir de este momento, bien el sujeto pasivo no residente, bien el representante, disponen de un plazo de dos meses para poner en conocimiento de la Administración el nombramiento debidamente acreditado.

De conformidad con las disposiciones del art. 43.1 y 2 de la LGT[528], para los actos de mero trámite, la representación se entiende concedida. En cambio, para interponer reclamaciones, desistir de ellas y renunciar a derechos, la representación deberá acreditarse mediante documento público o privado con firma legitimada notarialmente o comparecencia ante el órgano administrativo competente.

Por otra parte, de acuerdo con el art. 27.5 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos[529], en el documento en el que se acredite la representación voluntaria se hará constar: a) La identificación del representado y del representante; b) El contenido de la representación, en cuanto a su amplitud y suficiencia; c) El lugar y la fecha de otorgamiento de la representación y d) las firmas del representante y del representado, aunque tratándose de documento público no será precisa la del representante.

En cuanto al órgano ante en el que deberá efectuarse la comunicación de la representación y la acreditación de la designación del representante, los vigentes Ley y Reglamento del IRPF guardan silencio al respecto. No obstante, parece que, atendiendo a lo dispuesto por el párrafo 2º del art. 28.1 del Reglamento del IS de 1982 y a la actual estructura de nuestra Administración tributaria, la comunicación de la representación y la acreditación de la designación del representante deberá efectuarse ante la Delegación de la Agencia Estatal de Administración tributaria.

El art. 22.Tres de la Ley 18/1991 preceptúa que tanto el incumplimiento de la obligación de nombrar representante como del deber de comunicación que compete tanto al no residente como al propio representante "*constituirá infracción tributaria simple, sancionable con multa de 25.000 a 2.000.000 de ptas* ".

b.6) Responsabilidad del representante

Es en este punto, donde las previsiones de la vigente Ley reguladora del IRPF se apartan más de lo establecido en la anterior regulación. De los términos del art. 163 del Reglamento del IRPF de 1981 se desprendía que el representante del no residente sólo incurría en responsabilidad si hubiese mediado provisión de fondos, responsabilidad que, en cualquier caso, tendría siempre carácter subsidiario.

Con la promulgación de la Ley 5/1983 se diferenció entre el representante del no residente en el caso de las rentas obtenidas por medio de establecimiento permanente o sin mediación del mismo. En el primer supuesto, el representante sólo incurría en

---

[528] .- Art. 43.1 y 2 de la LGT: "*1. El sujeto pasivo con capacidad de obrar podrá actuar por medio de representante, con el que se entenderán las sucesivas actuaciones administrativas, si no se hace manifestación en contrario.*

2. Para interponer reclamaciones, desistir de ellas en cualquiera de sus instancias y renunciar derechos en nombre de un sujeto pasivo deberá acreditarse la representación con poder bastante mediante documento público o privado con firma legitimada notarialmente o comparecencia ante el órgano administrativo competente. Para los actos de mero trámite se entenderá concedida la representación ".

[529] .- BOE de 14 de mayo de 1986.

responsabilidad si hubiese mediado provisión de fondos y la misma tenía un carácter subsidiario.

En cambio, en virtud del párrafo 2º del art. 17.Tres de la Ley 5/1983, la responsabilidad del representante del no residente que operase en nuestro país sin establecimiento permanente pasó a existir en todo caso, hubiese o no mediado provisión de fondos, asimilándose así la regulación del IRPF a la contenida en el art. 10 de la Ley 61/1978. Además, adquirió el carácter de solidaria, concretándose a las cuotas de los rendimientos -no a las de los incrementos patrimoniales- obtenidos en nuestro país por el no residente, sin que cupiese extenderla a los demás posibles elementos integrantes de la deuda tributaria enumerados en el art. 58.2 de la LGT.

Sin embargo, la vigente Ley 18/1991 excluye, tácitamente, al representante del círculo de responsables solidarios, con lo cual, su responsabilidad tributaria se reduce a los siguientes extremos: a) la derivada de la comisión o colaboración en la comisión de infracciones[530] y b) la derivada de la comisión de ilícitos**.**

2.- Responsables solidarios

a) Introducción

Con arreglo a lo dispuesto en el art. 37.1 y 2 de la LGT: "*1. La Ley podrá declarar responsables de la deuda tributaria, junto a los sujetos pasivos o deudores principales, a otras personas, solidaria o subsidiariamente.*

Salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria ".

Partiendo de lo dispuesto en este precepto SANCHEZ GALIANA[531] señala como características que derivan de la descripción de la figura del responsable tributario las siguientes: 1.- El responsable tributario ha de ser determinado en una ley. 2.- De conformidad con las previsiones del art. 37, no es sujeto pasivo sino un deudor situado junto a los sujetos pasivos. 3.- El declarado responsable deberá hacer frente, en su caso, al pago de la deuda tributaria y 4.- la responsabilidad tributaria puede ser solidaria o subsidiaria.

En sede de obligación real de contribuir sin establecimiento permanente, el párrafo primero del art. 19.Tres de la Ley 18/1991, en su redacción fruto de la Ley 43/1995, del IS, determina que:

> "*El pagador de los rendimientos, devengados sin mediación de establecimiento permanente, por los sujetos pasivos no residentes o el depositario o gestor de los bienes o derechos de los sujetos pasivos no residentes, no afectados a un establecimiento permanente, responderá solidariamente del ingreso de las deudas tributarias correspondientes a los rendimientos que haya satisfecho o a las rentas de los bienes o derechos cuyo depósito o gestión tenga encomendado*".

Por lo tanto, de conformidad con lo preceptuado por el párrafo primero del art. 19.Tres de la Ley 18/1991, del IRPF, responderán solidariamente del ingreso de las deudas tributarias correspondientes a las personas físicas y entidades no residentes sin establecimiento permanente, el pagador de rendimientos a los mismos y el depositario o

---

[530] .- Art. 38.1 de la LGT: "Responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria ".

[531] .- SANCHEZ GALIANA, J.A.: "El responsable (artículos 37, 38 y 39)", en "Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma" (Libro-homenaje al Prof. Dr. D. Fernando SAINZ DE BUJANDA), Vol I, 1991, *op. cit* ., págs. 630 a 633.

gestor de sus bienes o derechos.

b) El pagador de rendimientos a no residentes

El art. 19.Tres de la Ley 18/1991, en su redacción fruto de la Disposición final quinta de la Ley 43/1995, al disponer que el pagador de los rendimientos, devengados sin mediación de establecimiento permanente, por los sujetos pasivos no residentes, responderá solidariamente del ingreso de las deudas tributarias correspondientes a los rendimientos que haya satisfecho, confirma la responsabilidad solidaria del mismo ya prevista en el párrafo segundo del art. 17.3 de la Ley 5/1983. Pero al mismo tiempo ha procedido a la ampliación de la referida responsabilidad, por cuanto, hasta la entrada en vigor de la vigente Ley del IRPF, la responsabilidad solidaria del pagador se producía respecto de los rendimientos cuya gestión, a efectos fiscales, tuviese encomendada o asumiese, requisito que no exige el art. 19.Tres. De conformidad con este precepto, basta con que el pagador satisfaga cualquier rendimiento al no residente para que pase a responder solidariamente.

A propósito de la exigibilidad, al pagador de rendimientos al no residente, de su responsabilidad solidaria, el párrafo tercero del art. 19.Tres de la Ley 18/1991, del IRPF, introducido por la Disposición final quinta de la Ley 43/1995, del IS, determina que:

> "*En el caso de pagador de los rendimientos devengados sin mediación de establecimiento permanente por los sujetos pasivos no residentes, la responsabilidad solidaria del ingreso de la deuda tributaria será exigible sin que sea necesario el acto administrativo previo de derivación de responsabilidad previsto en el apartado 4 del artículo 37 de la Ley General Tributaria, pudiendo, a estos efectos, entenderse las actuaciones de la Administración tributaria directamente con el responsable solidario* "[532].

En realidad, de hecho, aunque no de derecho, se ha convertido al pagador de rendimientos a no residentes en sujeto pasivo real tanto del IRPF como del IS[533]. Sin embargo, la circunstancia que, en la práctica, el no residente tribute a través del pagador no le convierte en su representante universal sino que el mandato legal implica para el pagador sólo la obligación de, eventualmente, hacer frente al Impuesto debido en relación con el rendimiento o rendimientos que satisfaga. Por otra parte, debe tenerse en cuenta que, por supuesto que el pagador de rendimientos puede adquirir, además, la condición de representante del sujeto pasivo no residente pero, únicamente, si acepta la designación en los términos del art. 22 de la Ley 18/1991.

El TEAC, en su Resolución de 24 de abril de 1991[534], señala que el pagador de rendimientos a no residentes, para ser responsable solidario, debe tener la condición de residente en España o, al menos, disponer de un establecimiento permanente en territorio español[535].

---

[532] .- El art. 37.4 de la LGT preceptua que: "*En todo caso, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que previa audiencia del interesado se declare la responsabilidad y se determine su alcance.*

Dicho acto le será notificado, con expresión de los elementos esenciales de la liquidación, en la forma que reglamentariamente se determine, confiriéndoles desde dicho instante todos los derechos del deudor principal.

Transcurrido el período voluntario que se concederá al responsable para el ingreso, si no efectúa el pago, la responsabilidad se extenderá automáticamente al recargo a que se refiere el artículo 127 de esta Ley y la deuda le será exigida en vía de apremio ".

[533] .- GONZALEZ POVEDA, V.: "Tributación de no residentes", *op. cit* ., pág. 475.

[534] .- Esta Resolución se halla recogida en Impuestos, La Ley, Tomo II/1991, págs. 645 a 647.

[535] .- Considerando 7º de la Resolución del TEAC de 24 de abril de 1991: "Que, sin embargo, comoquiera que al

c) El depositario o gestor

Con arreglo al párrafo primero del vigente art. 19.Tres de la Ley 18/1991, del IRPF, en su redacción fruto de la Disposición final quinta de la Ley 43/1995, el depositario o gestor de los bienes o derechos de los sujetos pasivos no residentes, no afectados a un establecimiento permanente, responderá solidariamente del ingreso de las deudas tributarias correspondientes a las rentas de los bienes o derechos cuyo depósito o gestión tenga encomendado.

El primer comentario a efectuar, a propósito de lo dispuesto en estos preceptos, es que las nociones de depósito o gestión deben interpretarse en sentido jurídico, no de hecho[536]. Se dota así de precisión de unos términos que ni la Ley 18/1991 ni la Ley 43/1995 definen.

Por otra parte, en lugar de la expresión "rendimientos" utilizada por la Ley 5/1983, la Ley 18/1991 utiliza el término "rentas", con el que se alude tanto a los rendimientos como a los incrementos de patrimonio. Es, precisamente, en el ámbito de los incrementos de patrimonio derivados de bienes muebles donde la responsabilidad del depositario o gestor alcanza su sentido, pues al no tratarse de rendimientos no entra en juego el pagador[537]. Además de en las plusvalías mobiliarias, el depositario o gestor es el responsable idóneo respecto de aquellos rendimientos del capital mobiliario en los que la exigencia de una obligación tributaria sobre el pagador de los mismos resulta poco operativa; tal es el caso de los rendimientos satisfechos por el Estado, de ciertos rendimientos implícitos o de los rendimientos de valores extranjeros.

Un factor de diferenciación en punto a la exigibilidad de la responsabilidad solidaria del pagador de rendimientos y del depositario o gestor aparece recogido en el párrafo cuarto

---

pagador se le impone, por mandato legal, la responsabilidad solidaria del ingreso de las cuotas correspondientes a los rendimientos que satisface, aunque la Ley no exija expresamente que los satisfaga a través de establecimiento permanente ni que tenga la condición de residente a efectos fiscales, resulta indubitado que únicamente cuando concurra alguno de estos supuestos podrá la norma tributaria serle de aplicación, ya que, cuando la Ley 5/1983 quiso asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias del sujeto pasivo no residente, que no tiene establecimiento permanente en España, y que por ello se encuentra en una situación, de hecho, alejada de la Administración tributaria española sería inútil entender, pues nada añade a la finalidad perseguida, que lo hubiera hecho configurando a la persona del responsable solidario como aquella que pudiera encontrarse en igual situación que el sujeto pasivo contribuyente, por su condición de no residente y sin establecimiento permanente (...) ".

[536] .- Arts. 1758 y ss. del CC, en el caso del depósito, y arts. 1888 y ss. del CC, por lo que respecta a la gestión de negocios ajenos.

[537] .- BAENA AGUILAR, A.: "La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *op. cit* ., pág. 436.

del art. 19.Tres de la Ley 18/1991, introducido por Disposición final quinta de la Ley 43/1995. De conformidad con estos preceptos, en el caso del depositario o gestor de los bienes o derechos de los sujetos pasivos no residentes no afectados a un establecimiento permanente, y, a diferencia de lo que ocurre en el caso del pagador de rendimientos "*la responsabilidad solidaria se exigirá en los términos previstos en el apartado 4 del artículo 37 de la Ley General Tributaria* ". Es decir, que la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que previa audiencia del interesado se declare la responsabilidad y se determine su alcance.

BIBLIOTECA VIRTUAL MIGUEL DE CERVANTES

CONCLUSIONES

BIBLIOTECA VIRTUAL MIGUEL DE CERVANTES

PRIMERA

El fundamento último de la tributación, con arreglo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas español, de las no residentes en España que obtengan rentas en nuestro territorio debe buscarse en la soberanía fiscal del Estado español, expresión que consideramos sinónima, en el ámbito internacional, de la noción de poder tributario estatal.

SEGUNDA

El poder tributario del Estado español, tanto en su manifestación interna, como internacional -soberanía fiscal-, no es omnímodo sino que se encuentra sometido a diversas limitaciones que pueden clasificarse en tres grupos:

A) Las derivadas del postulado de justicia tributaria, con sus manifestaciones los principios de generalidad, igualdad, capacidad económica y progresividad.

B) Las contenidas en los principios generales que rigen la aplicación del ordenamiento tributario interno, en especial, el principio de territorialidad y C) las dimanantes de los Tratados internacionales suscritos por nuestro país.

TERCERA

En sede de tributación de las personas físicas no residentes en España, el principio de capacidad económica no presenta la misma caracterización que en el supuesto de las residentes. Para ambas categorías de personas es el fundamento último de su obligación de contribuir pero mientras que en el caso de las residentes es a la vez fundamento y medida de su contribución al sostenimiento de los gastos públicos dado que tributan por la totalidad de su renta mundial, para las no residentes, la capacidad económica no puede tomarse como medida de su contribución al limitarse su gravamen a las rentas obtenidas en territorio español.

Por lo que respecta al principio de progresividad, se advierte que si bien la aplicación de tipos progresivos, con la consiguiente finalidad redistributiva de la renta, es defendible en lo que respecta a la tributación de las personas físicas residentes no lo es tanto en el gravamen de las no residentes, cuyos vínculos con nuestro país pueden ser muy escasos.

CUARTA

Además de por las diversas manifestaciones del principio de justicia financiera acogidas en el art. 31.1 de la CE, la soberanía fiscal del Estado español se halla también limitada por el denominado "principio de territorialidad de los impuestos", con arreglo al cual éstos sólo son exigibles cuando exista una conexión entre su presupuesto de hecho y en territorio del Estado que los ha establecido. Este principio puede ser considerado como el fundamento jurídico específico de los tributos cuyo presupuesto de hecho aparece integrado por elementos situados en distintas soberanías fiscales así como límite de la extensión espacial de los tributos.

QUINTA

Finalmente, la soberanía fiscal del Estado español se encuentra también limitada por los Tratados Internacionales firmados por España. Esta afirmación, de validez general,

adquiere particular relevancia a propósito de la tributación de las personas físicas no residentes, por cuanto, en esta materia, la legislación interna española, representada por la Ley 18/1991, de 6 de junio, sólo será de aplicación en defecto de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta suscrito por nuestro país.

SEXTA

En el marco del Derecho Internacional, dos son los principios de sujección a las leyes emanadas del Estado español: A) El personal, con arreglo al cual, aquéllas pueden alcanzar a situaciones producidas fuera de su ámbito territorial, siendo sus puntos de conexión, el domicilio, la residencia y la nacionalidad. B) El territorial, según el cual, las normas dictadas por un Estado se dirigen a regular los hechos acaecidos en su territorio, de manera que aquéllas sólo tienen vigencia en el interior del mismo.

También en el Derecho Tributario, aun sobre la base de su carácter eminentemente territorial, cabe distinguir, con carácter general, como criterios de extensión espacial de las normas tributarias, entre un criterio impositivo personal -característico de los países desarrollados-, en virtud del cual, el sujeto pasivo es sometido a gravamen por su renta mundial y un criterio territorial, real o del país de la fuente -característico de los países en vías de desarrollo-, con arreglo al cual, el Estado grava toda la riqueza que se origina en su territorio. Esta dualidad de criterios da lugar al problema de la doble imposición internacional.

SEPTIMA

La dualidad de principios personal y territorial se produce también en el interior del sistema impositivo de cada uno de los Estados, en nuestro caso del Estado español. En este sentido, el art. 21 de la Ley General Tributaria distingue entre el principio de residencia efectiva que se aplicará cuando el gravamen sea de naturaleza personal y el de territorialidad en los demás tributos.

OCTAVA

Asimismo, en el seno de cada una de las figuras integrantes del sistema impositivo y, en particular, en el seno del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se conjugan también los principios de personalidad y de territorialidad representados por los criterios de la residencia habitual y de la territorialidad en sentido estricto. Esta dualidad de criterios da lugar a dos formas de tributación:

- La tributación por obligación personal de contribuir, fundada en el criterio de la residencia y que implica que todas las personas físicas residentes en España quedan sometidas al Impuesto español por la totalidad de su renta mundial, con independencia del país de obtención de la misma.

- La tributación por obligación real, basada en el criterio real o del país de la fuente de la renta, con arreglo al cual las personas físicas que no residan en España sólo quedarán sujetas al Impuesto español por las rentas que hayan obtenido en nuestro territorio.

NOVENA

Ya los primeros textos reguladores de nuestra imposición personal sobre la renta se

ocuparon de la tributación de la obtenida en territorio español por personas físicas no residentes.

Sin embargo, sus disposiciones -excepto las del Proyecto del Impuesto de Rentas y Ganancias de 1926, que no llegó a tener vigencia efectiva, y en el que el gravamen de las rentas obtenidas por personas físicas no residentes se caracterizaba por la no personalización y por la aplicación de tipos proporcionales- eran muy semejantes a las previstas para las rentas obtenidas por las personas físicas residentes en nuestro país: personalización y tipos de gravamen progresivos.

DECIMA

En la década de los años sesenta, coincidiendo con el proceso de apertura político-económica de nuestro país hacia el exterior, la tributación de las rentas obtenidas en España por las personas físicas no residentes comenzó a adquirir una creciente importancia que se manifestó en los siguientes extremos:

a) Por una parte, en el avance que, en esta materia, supusieron las disposiciones del Impuesto general sobre la Renta de las Personas Físicas y que se reflejó:

• De un lado, en el establecimiento, al menos formalmente, de un único criterio de sujección al Impuesto por obligación real: la obtención de renta en territorio español.

• De otro, en el hecho que, con base en las características del modelo instaurado por la Ley 41/1964, de Reforma del Sistema Tributario -gravamen por impuestos de producto configurados con carácter de "a cuenta" del General sobre la Renta- y en las peculiaridades que definen la obtención de renta por parte de personas físicas no residentes, sucedía que, en la práctica, éstas -incluso más que las residentes dada su, con frecuencia, escasa relación con nuestro país- tributaban, únicamente, en virtud de los impuestos de producto sustrayéndose así a los rasgos de personalidad y progresividad características del Impuesto general sobre la Renta de las Pesonas Físicas.

b) Por otra parte, la progresiva trascendencia del gravamen de las rentas obtenidas por personas físicas no residentes se manifestó también en el inicio de la formalización, por nuestro país, de una reda de Convenios de Doble Imposición sobre la Renta que, paulatinamente, ha visto incrementarse su número hasta la treintena actualmente en vigor.

DECIMOPRIMERA

Las previsiones de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en sede de tributación de las rentas obtenidas por no residentes, amén de su descoordinación respecto de las contenidas en la Ley 61/1978, supusieron un retroceso en relación con las disposiciones que, en esta materia, había previsto el Impuesto general sobre la Renta de las Personas Físicas. Y ello, fundamentalmente, por dos órdenes de razones:

a) Porque volvían a establecerse, con idéntico valor, dos criterios de sujección al Impuesto por obligación real: de un lado, el de la obtención de rendimientos e incrementos de patrimonio en territorio español y, de otro, el del pago de rendimientos por persona física o entidad pública o privada residente en nuestro país, con independencia de su lugar de obtención, criterio este último que podría comportar una aplicación extraterritorial del Impuesto.

b) Y, porque nuevamente, se ignoraban las peculiaridades inherentes al gravamen de las rentas obtenidas por las personas físicas no residentes en España, sometiéndolas, de una parte, a una escla de tipos progresivos de gravamen, y constriñéndolas, de otra, a esperar al

final del período impositivo ordinario para satisfacer el Impuesto.

DECIMOSEGUNDA

La promulgación de la Ley 5/1983, de 29 de junio, de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria, supuso el inicio de un nuevo tratamiento tributario de las rentas obtenidas por personas físicas no residentes, más coordinado, aunque no por completo, con el previsto para las Entidades no residentes, y fundado en la distinción entre:

• El gravamen de las rentas obtenidas mediante establecimiento permanente, que tributaban con arreglo al régimen general previsto por la Ley 44/1978, y

• el de las obtenidas sin mediación del mismo, en el que se introducían las principales innovaciones: tributación operación por operación, devengo instantáneo del Impuesto, objetividad del mismo y tipo de gravamen de carácter proporcional.

No obstante, el sistema de tributación de no residentes surgido de la Ley 5/1983 presentaba deficiencias que pueden concretarse en los siguientes puntos:

a) Su plasmación en disposiciones particulares, dictadas al margen del modelo general, lo cual daba lugar a un conjunto normativo disperso con los consiguientes problemas de descoordinación entre las partes integrantes del mismo.

b) La posible aplicación extraterritorial de nuestro IRPF al subsistir, como criterio de sujección al mismo, el del pago de rendimientos por persona o entidad pública o privada residente en nuestro país, con independencia del lugar de obtención de los mismos.

c) Diferencias entre el tratamiento dispensado en las personas físicas y a las entidades no residentes en territorio español.

d) Necesidad que el sistema fiscal español, se adaptase a la nueva situación que se derivaría de la creación de nun Mercado Unico Europeo.

DECIMOTERCERA

En sede de tributación de personas físicas no residentes, la Ley 18/1991 es deudora de la Ley 5/1983, de 29 de junio de Medidas Urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria, de conformidad con la cual debe distinguirse entre dos modalidades: rentas obtenidas por personas físicas no residentes operando en nuestro país por medio del establecimiento permanente y rentas obtenidas por personas físicas no residentes operando en nuestro país sin mediación del mismo. Las diferencias entre ambas modalidades de tributación por obligación real son tan profundas que cabe afirmar que, al igual que la obligación real de contribuir puede ser considerada como un gravamen distinto de la obligación personal, también en el seno de aquélla puede predicarse la existencia de dos formas de tributación prácticamente independientes entre sí, dado que cada una de ellas tiene propio hecho imponible, así como su propia forma de determinar la base imponible y la deuda tributaria.

DECIMOCUARTA

Las personas físicas no residentes que operan en nuestro país por medio de establecimiento permanente tributarán con arreglo a nuestro Impuesto sobre la Renta según unos criterios muy semejantes a los de la obligación personal de contribuir, propia de las personas físicas residentes, tanto por lo que respecta al período impositivo como a la determinación de la base imponible.

A propósito del hecho imponible, en la obligación real con establecimiento permanente la persona física no residente tributa por la totalidad de la renta imputable, durante el período impositivo, al establecimiento permanente, haya sido obtenida en territorio español o extranjero. Sin embargo, mientras que en la obligación personal la renta puede estar integrada por cualquiera de los componentes a los que alude el art. 5.Cuatro de la Ley 18/1991, en la obligación real con establecimiento permanente, la renta cuya obtención configura el hecho imponible sólo puede derivarse del desempeño de actividades empresariales o profesionales por parte del sujeto pasivo con el concurso del establecimiento permanente o de la percepción de incrementos o disminuciones de patrimonio procedentes de elementos patrimoniales afectos al mismo.

Respecto a la determinación de la base imponible, se produce una remisión a las disposiciones que la Ley 18/1991 prevé al objeto de fijar el rendimiento neto derivado de las actividades empresariales o profesionales ejercidas por personas físicas residentes en España sujetas a nuestro IRPF por obligación personal. En orden a la cuantificación de la deuda tributaria, el conocimiento parcial que la Administración fiscal española tiene de la capacidad contributiva total del sujeto pasivo no residente determina: • De una parte, que el tipo de gravamen aplicable a los rendimientos neto imputables al establecimiento permanente tenga un carácter proporcional, y

• de otra, que a la cuota íntegra así obtenida, como consecuencia del deseo de objetivar el tributo, sólo le sean aplicables algunas de las deducciones previstas por la Ley 18/1991 para los sujetos pasivos por obligación personal. No parece adecuado, sin embargo, que, a pesar de gravarse al no residente por la renta mundial imputable al establecimiento permanente, no le sea aplicable la deducción por doble imposición internacional.

DECIMOQUINTA

Las rentas obtenidas por personas físicas no residentes que operan en España sin establecimiento permanente, en el marco de la obligación real a contribuir, tributan con arreglo a unos criterios distintos a los de la obligación personal y de la real con establecimiento permanente.

Los aspectos material y espacial de su hecho imponible aparecen constituidos por la obtención, en territorio español, y exclusivamente en el mismo, de rentas, entendiendo este vocablo como referente a los elementos relacionados en el art. 5.Cuatro de la Ley 18/1991 con excepción de las bases imponibles positivas en régimen de trasnparencia fiscal. Pero las diferencias respecto a la obligación personal y la real con establecimiento permanente no atañen únicamente a los aspectos material y espacial del hecho imponible sino también al aspecto temporal del mismo, por cuanto, en la obligación real sin establecimiento permanente, se produce un devengo instantáneo del Impuesto por cada percepción aislada de rendimientos e incrementos de patrimonio.

DECIMOSEXTA

En la obligación real sin establecimiento permanente, la peculiar configuración del hecho imponible, respecto de la obligación personal y de la real con establecimiento permanente, determina que, en aquélla, la base imponible presente las siguientes peculiaridades:

• Que la misma sea el resultado de cuantificar aisladamente los distintos rendimientos e incrementos de patrimonio obtenidos, en territorio español, por personas físicas no

residentes, sin referencia a período impositivo alguno.

• Que no todas las rentan sean cuantificadas con arreglo a los mismos criterios, distinguiéndose entre rendimientos e incrementos de patrimonio. En los primeros, la base imponible aparece constituida por la cuantía íntegra devengada, con excepción de los rendimientos derivados de explotaciones económicas en general y de las operaciones de reaseguro, que presentan un carácter cuasi-íntegro al admitirse la posibilidad de deducir algunos de los gastos necesarios para su obtención. En cambio, en sede de incrementos de patrimonio se produce una remisión, con algunas singularidades, como principal la derivada del devengo instantáneo del Impuesto- a la regulación de los obtenidos por sujetos pasivos residentes en el marco de la obligación personal de contribuir.

Por lo que respecta a la determinación de la deuda tributaria, el conocimiento parcial, por parte de la Administración fiscal española, de la capacidad económica global del sujeto pasivo no residente determina:

• De una parte, que los tipos de gravamen aplicables a la base imponible tengan, al igual que sucede en la obligación real con establecimiento permanente, un carácter proporcional. No obstante, en la obligación real sin establecimiento permanente, el tipo de gravamen no es único sino que está en función de las distintas clases de rentas.

• De otra, que a la cuota íntegra resultante de la aplicación de estos tipos de gravamen le sea de aplicación un catálogo de deducciones todavía más reducido que el correspondiente a la obligación real con establecimiento permanente.

BIBLIOTECA VIRTUAL
MIGUEL DE CERVANTES

BIBLIOGRAFIA

BIBLIOTECA VIRTUAL
MIGUEL DE CERVANTES

- ABAD SALCEDO, M.: "Principios de la Imposición Internacional que contiene el Modelo de 1977. Legislación española", Gaceta Fiscal, núm. 32, abril 1986, págs. 109 a 124.

- ABELLA POBLET, E.:
. "Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", Prólogo de D. Carlos García de Vinuesa y Zabala, Publicaciones Abella - El consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid, 1980.
. "La responsabilidad tributaria del retenedor que no retuvo", Crónica Tributaria, núm. 46/1983, págs. 23 a 38.

- ABRIL ABADIN, E. y ZURDO RUIZ-AYUCAR, J.: "Los límites internacionales a las autonomías tributarias", Hacienda Pública Española, núm. 59/1979, págs. 239 a 274.

- ABRIL ABADIN, E.: "Métodos para evitar la doble imposición internacional", XX Semana de Estudios de Derecho financiero, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, págs. 131 a 186.

- AGUILO PIÑA, J.F.: "La libre circulación de capitales y la nueva normativa española sobre transacciones económicas con el exterior", La Ley, T. 4, 1992, págs. 1029 a 1049.

- AGULLO AGUERO, A.: "Intercambio de información tributaria y derecho de información (Notas sobre la incorporación al Derecho interno de las Directivas comunitarias en materia de intercambio de información)", en Noticias/C.E.E., núm. 46, noviembre de 1988, págs. 47 a 51.

- ALBERUCHE HERRAIZ, A.: "Tributación de los no residentes en España: Diversas cuestiones", Palau 14, Revista valenciana de Hacienda Pública, núm. 16, enero-abril de 1992, págs. 61 a 82.

- ALBI IBAÑEZ, E.:
. "España y las corrientes reformadoras de la fiscalidad", Papeles de Economía, núm. 41/1989, págs. 54 a 77.
. "Las repercusiones fiscales de la liberalización europea de los movimientos de capital. Consideración especial de la inversión directa". Hacienda Pública Española, Monografías núm. 1, 1990. págs. 9 a 30.

- ALBI IBAÑEZ, E. y RUBIO GUERRERO, J.J.: "Libre circulación de capitales y coordinación de la imposición directa en la C.E.E.", Papeles de Economía Española, núm. 48/1991, págs. 156 a 160.

- ALBI IBAÑEZ, E., RODRIGUEZ ONDARZA, J.A. y RUBIO GUERRERO, J.J.: "Tributación de los no residentes en España" (Aspectos internacionales del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades), Instituto de Estudios Fiscales, Monografía nº 73, Madrid, 1989.

- ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.:
. "Consideraciones generales sobre la Reforma (Ley de 26 de diciembre de 1957)", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, vol. VIII, núm. 29, marzo

1958, págs. 9 a 30.

. "La Ley de Medidas Urgentes en el contexto de la proyectada reforma tributaria", Civitas Revista Española de Derecho Financiero, núms. 15-16, julio-diciembre 1977, págs. 461 a 480.

. "Aproximación a una teoría de las reformas tributarias españolas", Civitas Revista Española de Derecho Financiero, núm. 19, págs. 461-476.

. "Derecho Financiero y Tributario", Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1979.

. "El Repartimiento General de Utilidades: Impuesto territorial de cupo, con ribetes personales", Civitas Revista Española de Derecho Financiero, núm. 33, enero-marzo 1982, págs. 5 a 24.

. "El representante tributario de los no residentes", Impuestos, La Ley, Tomo I/1992, págs. 63 a 78.

. "Sistema tributario español y comparado", segunda edición, Tecnos, Madrid, 1992.

- ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C. y FONSECA CAPDEVILA, E.: "El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", Ediciones Deusto, Bilbao, 1992.

- ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.; PALAO TABOADA, C; DIEZ- ALEGRIA FRAX, M.; GARRIGUES WALKER, A.; MARZO CHURRUCA, S.; MARTIN GONZALO, A. y VELASCO GONZALEZ, J.: "Doble imposición internacional", Introducción de José Luis DE JUAN PEÑALOSA, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1972.

- ALONSO FERNANDEZ, F.: "El domicilio fiscal (Artículo 45)", en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma* (Libro-homenaje al Prof. Dr. D. Fernando Sainz de Bujanda), Vol I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, págs. 741 a 763.

- ALONSO GONZALEZ, L.M.: "El sustituto del contribuyente (Artículo 32)", en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma* (Libro-homenaje al Prof. Dr. D. Fernando Sainz de Bujanda), Vol I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, págs. 547 a 565.

- ALSINA RUIBRUGENT, E. y ARIAS VELASCO, J.: "Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", Ed. Bosch, Barcelona, 1980.

- ALVAREZ ARZA, M.: "Tributación de no residentes", Revista Técnica Tributaria, núm. 1, abril-junio 1988, págs. 61 a 73.

- ALVAREZ CAÑIBANO, C.: "La transparencia fiscal y la obligación real de contribuir en el Real Decreto-Ley 7/1989 de medidas urgentes", Impuestos, La Ley, Tomo I/1990, págs. 264 a 272.

- ALVAREZ LOPEZ, M.A.: "Las inversiones de no residentes en Deuda Pública durante 1992", Praxis Fiscal, R.F.J.C. 1 mar. 1993, págs. 2/222 a 2/224.

- AMOROS, N.: "Derecho tributario (Explicaciones)", segunda edición, prólogo de Mariano Sebastián, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1970.
- AMOROS RICA, N. y RODRIGUEZ, H.: "Contribución general sobre la renta", Prólogo del Excmo. Sr. D. Luis MARTOS MARTINEZ, Ed. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1947.

- ANDRES MALDONADO, V.:
. "La construcción de un espacio financiero único en la C.E.E.", Palau 14, núm. 9, septiembre-diciembre 1989, págs. 50 a 83.
. "España ante la creación del área financiera europea", Información Comercial Española, núm. 690, febrero de 1991, págs. 11 a 32.

- ARGILES GARCES DE MARCILLA, J.L.: "La deuda tributaria de las personas físicas no residentes y la responsabilidad tributaria", Gaceta Fiscal, núm. 101, julio 1992, págs. 177 a 184.

- ARGIMON, I.: "Cambios de signo opuesto en la fiscalidad de no residentes, Economistas, núm. 52 (extraordinario), diciembre 1991 - enero 1992, págs. 170 a 174.

- ARGUELLO REGUERA, C. y CORTES MARTINEZ, J.A.: "El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", Pirámide, 2ª edición, Madrid, 1984.

- ARQUERO CABRERA, J.: "Inversiones extranjeras. Su importancia en el mercado de renta variable", Actualidad Financiera, núm. 25, semana 17-23 junio 1991, págs. F-463 a F-511.

- ARRAEZ, A.: "Régimen tributario de las rentas obtenidas en España por entidades no residentes en territorio español", Revista Española de Financiación y Contabilidad, vol. XII, núm. 41, mayo-agosto 1983, págs. 457 a 484.

- ATALIBA, G.: "Seguridad jurídica", Civitas Revista Española de Derecho Financiero, núm. 59, julio-septiembre 1988, págs. 333 a 348.

- ATCHABAHIAN, A.: "El Grupo Andino y su enfoque de la doble tributación internacional", Hacienda Pública Española, núm. 32, 1975, págs. 121 a 144.

- BAENA AGUILAR, A.:
. "La obligación personal y la obligación real de contribuir en el nuevo IRPF", Actualidad Tributaria, núm. 35, semana del 28 de septiembre al 4 de octubre de 1991, págs. D-723 a D-744.
. "La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", Editorial Aranzadi, Pamplona, 1994.

- BANACLOCHE PEREZ, J.: "Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", Ministerio de Hacienda, Servicio de Publicaciones, Madrid, 1982.

- BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M.T.: "Compendio de Derecho financiero", 1ª edición, Librería Compás, Alicante, 1991.

- BELLVER SANCHEZ, A.: "Perspectivas de la política fiscal de la CEE: Aspectos fiscales del mercado interior", Impuestos, La Ley, Tomo I/1986, págs. 798 a 819.

- BELTRAN FLOREZ, L.: "Evolución histórica del sistema tributario español", en Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núms. 65 y 66, septiembre-diciembre de 1966, págs. 1137 a 1167.

- BENEYTO PEREZ, J. y DE TORRES MARTINEZ, M.: "El Impuesto sobre la Renta (Historia, Derecho comparado, Técnica y legislación española vigente)", Librería Bosch, Barcelona, 1933.

- BERLIRI, A.:

. "Principios de Derecho Tributario", Vol. I, Traducción, Estudio preliminar y notas por F. VICENTE-ARCHE DOMINGO, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964.

. "Principios de Derecho tributario", Volumen III (La comprobación), Traducción y Estudio preliminar por Carlos PALAO TABOADA, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973.

- BERLIRI, L.V.: "El impuesto justo" Trad. española de F. VICENTE-ARCHE DOMINGO, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986.

- BERRETEAGA, J.: "Planificación fiscal de la inversión de un no residente", Impuestos, La Ley, 1991/II, págs. 1285 a 1295.

- BORRAS RODRIGUEZ, A.:

. "La doble imposición: Problemas jurídico-internacionales", Prólogo por Manuel DIEZ DE VELASCO VALLEJO, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974.

. "Los Convenios internacionales para evitar la doble imposición desde el punto de vista de la teoría general de los tratados internacionales" en *Estudios de doble imposición internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, págs. 25 a 74.

. "Problemática general que suscita la aplicación del convenio", "Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición", dirección y presentación por Antonio MARTINEZ LAFUENTE, estudio preliminar por Miguel CRUZ AMOROS, Ed. Gaceta Fiscal, Madrid, 1991, págs. 49 a 62.

- BUHLER, O.:

. "El derecho internacional tributario en el sistema del Derecho Internacional", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 38, junio 1960, págs. 361 a 366.

. "Principios de Derecho internacional tributario", versión castellana de Fernando Cervera Torrejón, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968.

- BURGIO, M.B.: "La armonización fiscal en la Comunidad Europea: problemas y perspectivas", Papales de Economía, núm. 41/1989, págs. 102 a 118.

- CAHIER, PH.: "Derecho diplomático contemporáneo", Traducción y notas para la versión española de José-Vicente TORRENTE, Marcelino OREJA, y Julio GONZALEZ CAMPOS, Ediciones Rialp, Madrid-México-Buenos Aires-Pamplona, 1965.

- CALDERON PATIER, M.C.:
. "Aspectos fiscales de la liberalización de los movimientos de capital. Referencia al caso español", Actualidad Tributaria, núm. 44, 1991.
. "Régimen fiscal de las sedes transparentes: socios no residentes", Actualidad Financiera, núm. 18, semana 4-10 mayo 1992, págs. T-93 a T-108.

- CALLE SAIZ, R.: "Hacia convenios multilaterales para evitar la doble imposición internacional", en *Estudios de doble imposición internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, págs. 75 a 108.

- CALVO ORTEGA, R.: "La interpretación de las exenciones tributarias", Hacienda Pública Española, núm. 13, 1971, págs. 115 a 132.

- CARBAJO VASCO, D.:
. "Reciprocidad internacional, Impuesto sobre Sociedades y Entidades de navegación marítima y aérea", Crónica Tributaria, núm. 45/1983, págs. 61 a 71.
. "Cifra relativa de negocios e Impuestos sobre la Renta", Crónica Tributaria, núm. 46/1983, págs. 47 a 70.
. "La unidad familiar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", Crónica Tributaria, núm. 52/1985, págs. 57 a 64.
. "El concepto de "establecimiento permanente" en el Modelo de la O.C.D.E.: Consideraciones y crítica", Crónica Tributaria, núm. 52/1985, págs. 41 a 55.
. "La Reforma del I.R.P.F. en el marco de un muevo modelo fiscal", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 204, noviembre-diciembre 1989, págs. 1465 a 1481.
. "Fiscalidad de los funcionarios de las C.E.E.", en XXXIII Semana de Estudios de Derecho Financiero (La adhesión de España a las Comunidades Europeas), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1989, págs. 621 a 637.
. "Síntesis de la historia de las Reformas tributarias españolas (1900-1976)", Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, monografía núm. 77, Madrid, 1990.
. "La armonización fiscal comunitaria y la estrategia de la política tributaria española", Información Comercial Española, abril 1990, págs. 103 a 114.
. "El tratamiento de los no residentes en el nuevo Proyecto de ley del IRPF", Tribuna Fiscal, núm. 2, diciembre 1990, págs. 61 a 71.
. "Las modificaciones futuras del I.R.P.F. español en el marco de las reformas fiscales de la O.C.D.E.", en XXXVII Semana de Estudios de Derecho Financiero (El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: pasado, presente y futuro del tributo), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, págs. 331 a 348.
. "El tratamiento de los no residentes en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 216, noviembre-diciembre 1991, págs. 1175 a 1206.
. "La fiscalidad de los no residentes en España: perspectiva histórica, situación

actual y líneas de reforma en la imposición personal", Actualidad Tributaria, núm. 4, 27 enero - 2 febrero, 1992.

. "Líneas generales de la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", Actualidad Tributaria, núm. 13, semana del 30 de marzo al 5 de abril de 1992, págs. D-313- a D-324.

. "La obligación real de contribuir en las normas reglamentarias del IRPF", Tribuna Fiscal, núm. 19, mayo 1992, págs. 37 a 45.

. "La tributación de los no residentes en el nuevo IRPF", Actualidad Tributaria núm. 29, semana del 20 al 26 de julio de 1992, págs. D-627 a D-635.

. "La transparencia fiscal en el nuevo IRPF", Actualidad Tributaria, núm. 45, semana del 7 al 13 de diciembre de 1992, págs. D-1035 a D-1042.

. "Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", Editorial Praxis, Barcelona, 1993.

- CARBAJO VASCO, D. y AREVALO ARIAS, J.: "Una nota sobre el domicilio fiscal en el Impuesto sobre Sociedades", Crónica Tributaria, núm. 43, 1982, págs. 57 a 61.

- CARBAJO VASCO, D. y LOPEZ-TELLO Y DIAZ-AGUADO, L.: "Todo sobre la Reforma fiscal. Renta, patrimonio, sociedades y no residentes", Prólogo por Miguel CRUZ AMOROS, Editorial Praxis, Barcelona, 1991.

- CARBAJO VASCO, F.: "El gravamen de las plusvalías en España a la luz de las reformas en los países de la O.C.D.E.", en XXXVII Semana de Estudios de Derecho Financiero (El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: pasado, presente y futuro del tributo), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, págs. 379 a 396.

- CARBAJO VASCO, F. y DE JORGE DOMINGO, R.: "El proceso de armonización fiscal en la C.E.E. y la posición española", Información Comercial Española, abril 1990, págs. 81 a 101.

- CARMONA FERNANDEZ, N.:

. "El pagador de rendimientos a no residentes: una figura polémica", Impuestos, La Ley, Tomo II/1988, págs. 92 a 126.

. "Tributación de no residentes en el Proyecto de Ley del IRPF", Economistas, núm. 44, año VIII, junio-julio 1990, págs. 48 a 52.

. "El nuevo ámbito de sujeción de rentas de no residentes (El artículo 70 del Reglamento del I.R.P.F., algún consejo para su travesía)", Tribuna Fiscal, núm. 20, 1992, págs. 53 a 73.

. "La nueva responsabilidad solidaria por las deudas tributarias del no residente: algunas cavilaciones", Impuestos, La Ley, 1992/I, págs. 20 a 29.

. Prólogo a la obra de GONZALEZ POVEDA, V.: "Tributación de no residentes", 2ª edición actualizada, La Ley, Madrid, 1993.

. "No residentes: rentas libres de tributación", Impuestos, La Ley, Tomo I/1993, págs. 247 a 286.

. "La fiscalidad inmobiliaria del no residente", Tribuna Fiscal, núm. 41, marzo 1994, págs. 57 a 70.

- CARMONA FERNANDEZ, N.; CISNEROS GUILLEN, L.; PEREZ RODILLA, G. y

SERRET DE MURGA, I.: "Fiscalidad de no residentes (Según la doctrina administrativa)", Prólogo por Victoriano GONZALEZ POVEDA, CISS, Valencia, 1992.

- CARRASCOSA MORALES, A. y GONZALEZ BENITEZ, M.A.: "Inversiones extranjeras y capitales interiores", Información Comercial Española, agosto-septiembre 1988, págs. 167 a 173.

- CARRETERO PEREZ, A.: "El sistema tributario español", Ed. Tecnos, Madrid, 1964.

- CARROBE GENE, M.: "Comentario al artículo 22 de la Ley General Tributaria", en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma* (Libro-homenaje al Profesor Dr. D. Fernando SAINZ DE BUJANDA) vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, págs. 337 a 351.

- CASADO OLLERO, G.:

. "De la imposición de producto al sistema de retenciones y fraccionamiento de pago en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (I). La retención a cuenta", Civitas Revista Española de Derecho Financiero, núm. 21, enero-marzo 1979, págs. 55 a 83.

. "Fundamento jurídico y límites de la armonización fiscal en el Tratado de la CEE", Civitas Revista Española de Derecho Financiero, núm. 38, Abril-Junio 1983.

. "Los fines no fiscales de los tributos (Artículo 4)", en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma* (Libro-homenaje al Prof. Dr. D. Fernando Sainz de Bujanda), Vol I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, págs. 103 a 152.

- CASANA MERINO, F.: "La libre circulación de capitales ante el ingreso en las Comunidades Europeas", en XXXIII Semana de Estudios de Derecho Financiero (La adhesión de España a las Comunidades Europeas), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1989, págs. 139 a 154.

- CAVESTANY MANZANEDO, Mª A.: "El impuesto adicional sobre los establecimientos permanentes", Impuestos, La Ley, Tomo II, 1992, págs. 61 a 71.

- CAYON GALIARDO, A.:

. "Capacidad de obrar y representación en la Ley General Tributaria", Crónica Tributaria, núm. 50/1984, págs. 155 a 172.

. "La definición de los incrementos y disminuciones patrimoniales en la Ley 18/1991", Revista Técnica Tributaria, núm. 14, julio-septiembre 1991, págs. 43 a 57.

- CAYON GALIARDO, A.; FALCON Y TELLA, R. y DE LA HUCHA CELADOR, F.: "La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea y el sistema tributario español: incidencia y convergencia", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1990.

- CAZORLA PRIETO, L.M.:

. "Comentario al artículo 31.1 de la Constitución", en "Comentarios a la Constitución", dirigidos por Fernando GARRIDO FALLA, Civitas, Madrid, 1980,

págs. 389 a 397.

. "Poder Tributario y Estado contemporáneo", Prólogo del Prof. Javier LASARTE ALVAREZ, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1981.

. "Tributación de las operaciones bursátiles realizadas por no residentes", en *Estudios sobre tributación bursátil*, dirigidos por Antonio MARTINEZ LAFUENTE, Ed. Civitas, Madrid, 1987, págs. 159 a 204.

. "Lecciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", introducción por Fernando VICENTE-ARCHE DOMINGO, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1993.

- CEREZO FERNANDEZ, M.: "Doble imposición internacional e inversiones extranjeras", XX Semana de Estudios de Derecho financiero, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, págs. 853 a 872.

- CHAMBOST, E.: "Los paraísos fiscales", Edición española por José Manuel RODRIGUEZ ROMERO, Ed. Pirámide, Madrid, 1982.

- CHECA GONZALEZ, C.: "Medidas y métodos para evitar la doble imposición internacional", Impuestos, La Ley, Tomo II/1988, págs. 205 a 219.

- CISS COMUNICACION: "IRPF e Impuesto sobre Sociedades. Decreto-Ley sobre tributación de derechos de suscripción y Letras del Tesoro de no residentes", Ciss Comunicación (Editorial), núm. 68, abril 1989, págs. 6 a 9.

- COLLADO YURRITA, M.A.: "Configuración jurídica de la retención a cuenta en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 6 de junio de 1991", Crónica Tributaria, núm. 61, 1992, págs. 7 a 16.

- COLMENAR VALDES, S.:

. "Las exenciones, la residencia y el domicilio en el nuevo Impuesto sobre Sociedades", en XXVIII Semana de Estudios de Derecho Financiero (Impuesto sobre Sociedades), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1982, págs. 119 a 172.

. "La doble imposición internacional sobre beneficios societarios y su corrección en la legislación interna española", Impuestos, La Ley, Tomo I/1985, págs. 621 a 629.

- CORONA RAMON, J.F.: "La tributación del ahorro en la Comunidad Europea", Hacienda Pública Española, Monografías, núm. 1, 1990, págs. 43 a 57.

- CORTES DOMINGUEZ, M.:

. "Los sujetos de la obligación tributaria", Revista de Administración Pública, núm. 48, septiembre-diciembre 1965, págs. 9 a 105.

. "Ordenamiento tributario español", I, cuarta edición, Civitas, Madrid, 1985.

- CRUZ AMOROS, M.: "El convenio para evitar la doble imposición entre España y los Estados Unidos de América", en *Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición*, dirección y presentación: Antonio Martínez

Lafuente, Editorial Gaceta Fiscal, Madrid, 1991, págs. 39 a 48.

- CUBERO TRUYO, A.M.:
. "Las presunciones (Artículos 116, 118 y 119)", en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su Reforma* (Libro-homenaje al Prof. Dr. D. Fernando SAINZ DE BUJANDA), Vol. II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, págs. 1483 a 1501.
. "Consecuencias de la Europa comunitaria en la tributación de los no residentes", Noticias/C.E.E., núm. 95, diciembre 1992, págs. 45 a 65.

- CUBILLO VALVERDE, C.:
. "Aspectos sobre el problema de la doble imposición en las inversiones extranjeras", Información Comercial Española, 1963.
. "Convenios para evitar la doble imposición internacional", XX Semana de Estudios de Derecho Financiero, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, págs. 513 a 526.
. "Rentas inmobiliarias de los no residentes", en la obra colectiva "Relaciones fiscales internacionales", presentación de José María DE LA VILLA, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1987, págs. 141 a 146.
. "Rentas empresariales de los no residentes", en la obra colectiva "Relaciones fiscales internacionales", presentación de José María DE LA VILLA, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1987, págs. 147 a 172.

- D'AMATI, N.: "Las exenciones y la subjetividad tributaria", en Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 81, mayo-junio 1969, págs. 433 a 457.

- DALIMIER, G.:
. *"Droit Fiscal International Français"*, Juris Classeur (Droit Fiscal), 1992, fascículo 301, págs. 1 a 18.
. "*Conventions internationales en matière fiscale* (*relatives aux doubles impositions*)", Juris Classeur, 1993, fascículo 352, pág. 2 y ss.

- DE ANDRES BORRAS, M.: "El art. 22 de la Ley General Tributaria", XX Semana de Estudios de Derecho Financiero, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, págs. 589 a 606.

- DE AZCARRAGA, J.L.: "El concepto de plataforma continental ante el Derecho Tributario", XX Semana de Estudios de Derecho Financiero, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, págs. 777 a 791.

- DE CASTRO CAPARROSO, J.: "La reciprocidad internacional como fuente del Derecho Tributario", en XX Semana de Estudios de Derecho Financiero, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, págs. 607 a 639.

- DE JUAN PEÑALOSA, J.L.:
. "Las relaciones internacionales en el Derecho fiscal español", XX Semana de Estudios de Derecho Financiero, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, págs. 323 a 441.

. "El Modelo de la OCDE y su influencia en la legislación fiscal española", en *Estudios de doble imposición internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, págs. 231 a 249.

. "Aspectos internacionales de la Reforma Fiscal 77/78: Un enfoque equivocado", Información Comercial Española, Boletín Semanal, núm. 1825, 25 de marzo de 1982, págs. 1087 a 1089.

. "La Reforma Fiscal 77/78. Examen crítico de los aspectos internacionales de la Reforma", Información Comercial Española núm. 590, octubre 1982, págs. 69 a 78.

. "Desajuste entre nuestra política fiscal internacional y el comportamiento de nuestros inversores. El caso de Iberoamérica", Información Comercial Española, octubre 1982, págs. 79 a 86.

. "Cuestiones de fiscalidad internacional en España", Crónica Tributaria, núm. 46/1983, págs. 101 a 114.

. "La residencia y el domicilio en la Ley General Tributaria", Crónica Tributaria, núm. 50/1984, págs. 165 a 172.

. "La doble imposición internacional. Convenios de doble imposición", en *Relaciones fiscales internacionales*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, págs. 57 a 84.

. "El residente en el extranjero, socio de una Sociedad española transparente", en XXXVII Semana de Estudios de Derecho Financiero (El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: pasado, presente y futuro del tributo), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, págs. 433 a 446. También en CISS Comunicación, núm. 77, febrero 1990, págs. 60 a 66.

. "Fiscalidad internacional. Consideraciones críticas sobre la legislación interna española. Libre circulación de capitales, transacciones exteriores y fiscalidad", XXXVI Semana de Estudios de Derecho Financiero, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.

- DE JUAN PEÑALOSA, J.L. y MOLINA GOMEZ-ARNAU, P.: "Impuestos sobre las sucursales. "Branch Tax"", en "Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición", dirección y presentación por Antonio MARTINEZ LAFUENTE, estudio preliminar por Miguel CRUZ AMOROS, Ed. Gaceta Fiscal, Madrid, 1991, págs. 297 a 314.

- DE LA VILLA GIL,:

. "La temática internacional en el impuesto", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 142, julio-agosto 1979, págs. 889 a 913.

. "El intercambio de información: aspectos generales. Su impacto en la Administración tributaria", en *Estudios de doble imposición internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, págs. 317 a 348.

. "Convenios fiscales de doble imposición", en *Comentarios a las leyes tributarias y financieras* dirigidos por Narciso AMOROS RICA, Tomo XIV, Edersa, 1982.

. "La O.C.D.E. y los criterios generales de tributación internacional. Postura española", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 173, septiembre-octubre 1984, págs. 1187 a 1221.

. "Las relaciones fiscales internacionales; la realidad española", en *Relaciones fiscales internacionales*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y

Hacienda, Madrid, 1987, págs. 85 a 99.

. "La armonización comunitaria en el ámbito de la imposición directa", Instituto de Planificación Contable, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1988.

. "Intercambio de información fiscal", en XXXIII Semana de Estudios de Derecho Financiero (La adhesión de España a las Comunidades Europeas), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1989, págs. 583 a 594.

- DE LARA PEREZ, A.: "Un apunte sobre el tratamiento de los activos financieros con retención en el origen", Actualidad Financiera, 1987-1, núm. 15, semana 6-12 abril 1987, págs. 761 a 768.

- DE LAS CUEVAS MIAJA, I.: "El Impuesto adicional sobre los establecimientos permanentes", en "Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición", dirección y presentación por Antonio MARTINEZ LAFUENTE, estudio preliminar por Miguel CRUZ AMOROS, Ed. Gaceta Fiscal, Madrid, 1991, págs. 315 a 329.

- DE LEMUS CHAVARRI, F.: "Régimen fiscal de las Misiones y de los Agentes diplomáticos acreditados en España" en XX Semana de Estudios de Derecho Financiero, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, págs. 794 a 829.

- DE LUIS Y DIAZ-MONASTERIO GUREN, F.: "Los métodos para evitar la doble imposición internacional", en *Relaciones fiscales internacionales*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, págs. 289 a 326.

- DE LUIS, F.:

. "Forma de gravar en Norteamérica los rendimientos producidos por sus inversiones privadas en el extranjero", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 44, diciembre 1961, págs. 1257 a 1264.

. "La cláusula de imputación de impuestos no pagados en los Convenios para evitar la doble imposición internacional" en *Estudios de doble imposición internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, págs. 287 a 316.

. "Métodos para distribuir los beneficios imponibles entre varias jurisdicciones tributarias", Hacienda Pública Española, núm. 64, 1980, págs. 169 a 184.

. "La aplicación en el espacio de las normas tributarias (Revisión de los artículos 21 y 22 de la L.G.T.)", Crónica Tributaria, núm. 50/1984, págs. 95 a 102.

- DE PABLOS ESCOBAR, L. y VALIÑO CASTRO, A.:

. "La tributación de los activos financieros en el IRPF", Actualidad Financiera, núms. 40-41, semanas 30 octubre - 12 noviembre 1989, págs. 2659 a 2680.

. "Medidas adoptadas por la Comunidad en contra de la evasión y elusión fiscal internacional", Actualidad Financiera, núm. 44, semana 27 noviembre - 3 diciembre 1989, págs. 2983 a 2993.

. "Tributación de las actividades empresariales en el IRPF", Actualidad Financiera, núms. 17-18, semanas 23 abril - 6 mayo 1990, págs. 1115 a 1134.

- DEL ARCO RUETE, L.:

. "Comentarios al Convenio entre España y el Reino Unido e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición", Hacienda Pública Española, núm. 44, 1977, págs. 221 a 233.

. "Comentarios al informe del profesor Viñuales sobre Régimen Fiscal de las Empresas operando en varios países", Hacienda Pública Española, núm. 46/1977, págs. 169 a 176.

. "Doble imposición internacional y Derecho tributario español", Escuela de Inspección Financiera, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1977.

- DEL CURA, M.J.; MATA, M.M.; MERA, C. y CADARSO, P.: "Consecuencias de la libre circulación de capitales en la tributación de las rentas obtenidas por no residentes en España", Actualidad Financiera, núm. 28, 12-18 julio 1993, págs. T-221 a T-246.

- DEL HOYO ORTIGOSA, C.: "Las rentas exentas en el nuevo IRPF", Revista Praxis Fiscal, R.F.J.C., 1 junio 1993, núm. 2, págs. 2/465 a 2/471.

- DELGADO HERNANDEZ, M.A.: "Problema de determinación de algunas partidas que integran la base imponible de los establecimientos permanentes en España: Precios de transferencia", Gaceta Fiscal, núm. 78, junio 1990, págs. 191 a 203.

- DELGADO PACHECO, A.: "La asistencia mutua entre Administraciones tributarias", Impuestos, La Ley, Tomo I/1990, págs. 162 a 188.

- DEPARTAMENTO DE DERECHO INTERNACIONAL PRIVADO DE LA UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID. CATEDRA DE DERECHO INTERNACIONAL PUBLICO Y PRIVADO DE LA UNIVERSIDAD DE OVIEDO: "Derecho Civil Internacional", vol. II de Derecho Internacional privado, obra dirigida por el Prof. M. AGUILAR NAVARRO, Madrid, 1975.

- DEPARTAMENTO DE DERECHO INTERNACIONAL PRIVADO: "Lecciones de Derecho Civil Internacional español", obra dirigida por el Prof. Mariano AGUILAR NAVARRO, Universidad de Madrid, Facultad de Derecho, Sección de Publicaciones, Madrid, 1982.

- DIAZ FRAILE, J.M. y otros: "La libre circulación de capitales y su incidencia en el crédito hipotecario: La CEE y otras Comunidades Internacionales (Segunda Ponencia presentada por la Delegación Española al IX Congreso Internacional de Derecho Registral)", Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España, Centro de Estudios Registrales, Madrid, 1993.

- DIEZ DE VELASCO, M.: "Instituciones de Derecho internacional público", Tomo I, novena edición, Tecnos, Madrid, 1993.

- DOMINGUEZ NEGREIRA, O., ROMERO JORDAN, D., TRUYOLS MARTI, M.A. y HERRERA ALVAREZ, C.: "Unión económica y monetaria: Liberalización de capitales, déficit público y respuestas fiscales", Actualidad financiera, núm. 41/8-14 de noviembre, 1993, págs. T - 309 a T - 340.

- DOMINGUEZ RODICIO, J.R.:
. "El sujeto pasivo en la Ley General Tributaria", Crónica Tributaria, núm. 50/1984, págs. 133 a 149.
. "Obligación real de contribuir en el IRPF", Impuestos, La Ley, Tomo II/1991, págs. 213 a 226.

- DRAKE DRAKE, R.:
. "Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1988.
. "El sujeto pasivo y la unidad familiar", en XXXIV Semana de Estudios de Derecho Financiero (El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1989, págs. 37 a 50.
. "Evolución de la imposición directa de la persona física", Actualidad Financiera, núms. 17-18, semanas 23 abril a 6 mayo 1990, págs. 1023 a 1046.

- ECHEVERRIA I NOCI, F.X.: "La vigente normativa de tributación de los no residentes. Situación después de las últimas modificaciones", Revista Técnica Tributaria, núm. 19, octubre-diciembre 1992, págs. 61 a 97.

- ECHEVERRIA-TORRES TOVAR, L.: "El artículo 21 de la Ley General Tributaria", XX Semana de Estudios de Derecho Financiero, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, págs. 561 a 586.

- EGUINOA, M.: "Las actividades empresariales de los no residentes", Impuestos, La Ley, Tomo II/1991, págs. 57 a 68.

- EINAUDI, L.: "Principios de Hacienda Pública", versión española de J. Algarra y M. Paredes; Ed. M. Aguilar, 1ª edición, 1946.

- ESCRIBANO LOPEZ, F.:
. "La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales", Civitas, Madrid, 1988.
. "Seis novedades en el Impuesto sobre el Patrimonio", Revista Técnica Tributaria, núm. 14, julio-septiembre 1991, págs. 59 a 92.
. "La titularidad de rentas y patrimonios", Gaceta Fiscal, núm. 96, Madrid, 1992, págs. 163 a 190.

- ESCRIBANO MARTINEZ, A.: "Los trabajos de la O.N.U y de la O.C.D.E. en materia fiscal", XX Semana de Estudios de Derecho financiero, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, págs. 285 a 299.

- ESTAPE RODRIGUEZ, F.: "La Reforma tributaria de 1845. Estudio preliminar y consideración de sus precedentes inmediatos", prólogo por Enrique FUENTES QUINTANA, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1971.

- ESTEBAN PAUL, A.:
. "Adecuación de la normativa tributaria española a las normas comunitarias",

Hacienda Pública Española. Cuadernos de Actualidad, núm. 8, 1991, págs. 213 a 217.
."Tratamiento fiscal de los intereses obtenidos en España por no residentes. Especial referencia a la cláusula "Tax sparing"", Revista de Estudios Financieros, núm. 110, mayo 1992, págs. 37 a 52.

- FALCON Y TELLA, R.:
. "La habilitación a las Leyes de Presupuestos para modificar tributos", Civitas Revista Española de Derecho Financiero, núm. 33, enero-marzo 1982, págs. 25 a 52.. Prólogo a HERRERA MOLINA, P.M.: "La exención tributaria", Colex, Madrid, 1990, págs. 21 a 23.
. "Cuestiones normativas y cuestiones de prueba en el Derecho Tributario", Crónica Tributaria, núm. 61, 1992, págs. 27 a 36.
. "La residencia habitual y el ordenamiento comunitario (STJCEE de 23 de abril de 1991)", Impuestos, La Ley, núm. 10, mayo 1992, págs. 60 a 70.
. "El régimen de transparencia fiscal en la Ley 18/1991, de 6 de junio", Civitas Revista Española de Derecho Financiero, núm. 75, julio-septiembre, 1992, págs. 501 a 521.
. "Los pagos a cuenta del IRPF", Revista Técnica Tributaria, núm. 19, octubre-diciembre 1992, págs. 99 a 118.

- FARRE ESPAÑOL, J.M.: "La doble imposición. Modelo OCDE 1992", Escuela de Administración de Empresas de Barcelona (E.A.E.) - EINIA - Promociones y Publicaciones Universitarias (P.P.U.), Barcelona, 1994.

- FERNANDEZ BRIONES, L.:
. "Criterios para diseñar un régimen fiscal que evite el uso de sociedades domiciliadas en paraísos fiscales para reducir los impuestos españoles", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1987.
. "El Impuesto sobre Sociedades y los no residentes", Crónica Tributaria, núm. 58/1989, págs. 69 a 83.
. "Aspectos fiscales de la libre circulación de capitales con la colocación del ahorro", Hacienda Pública Española, Monografías, núm. 1, 1990, págs. 59 a 70.

- FERNANDEZ DOCTOR, S.: "Novedades en materia de tributación de no residentes", Cuadernos de Actualidad, Hacienda Pública Española, núm. 4/1992, págs. 97 a 101.

- FERNANDEZ GONZALEZ, F.J.: "La tributación de los no residentes en el nuevo IRPF", Revista de Estudios Financieros, núm. 110, mayo 1992, págs. 3 a 37.

- FERNANDEZ JUNQUERA, M.: "Residentes en el extranjero. Artículo 46", en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma* (Libro-homenaje al Prof. Dr. D. Fernando Sainz de Bujanda), Vol I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, págs. 765 a a 781.

- FERNANDEZ LOPEZ, E.: "La doble imposición fiscal en los Convenios internacionales suscritos por España", Crónica Tributaria, núm. 52/1985, págs. 75 a 84.

- FERNANDEZ PEREZ, J.M.: "La proyección internacional de Flores de Lemus: Su

participación en los trabajos de la Sociedad de Naciones", Hacienda Pública Española, núm. 91, 1984, págs. 377 a 410.

- FERNANDEZ PEREZ, J.R.:

. "La tributación por obligación real (I) (Rentas obtenidas en España a través de establecimiento permanente)", Carta Tributaria, núm. 8, Monografías, 1 julio 1985, págs. 1 a 8.

. "La tributación por obligación real (II) (Rentas obtenidas en España sin mediación de establecimiento permanente)", Carta Tributaria, núm. 9, Monografías, 15 julio 1985, págs. 1 a 8.

. "Las directrices para una cooperación internacional contra la evasión y el fraude fiscal, en XXXIII Semana de Estudios de Derecho Financiero (La adhesión de España a las Comunidades Europeas), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1989, págs. 527 a 533.

- FERREIRO LAPATZA, J.J.:

. "Los sujetos pasivos de la obligación tributaria", Civitas Revista Española de Derecho Financiero, núm. 72, octubre-diciembre 1991, págs. 463 a 484.

. "Curso de Derecho financiero español", Prólogo de D. Fernando SAINZ DE BUJANDA, 15ª edición, revisada y puesta al día, Marcial Pons, Madrid, 1993.

- FERREIRO LAPATZA, J.J. y MARQUEZ MARQUEZ, A.: "Impuestos especiales (Ley 39/1979)" en *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, dirigidos por Narciso AMOROS RICA, Tomo XII, Edersa, Madrid, 1983.

- FERREIRO LAPATZA, J.J., LASARTE ALVAREZ, J., MARTIN QUERALT, J. y PALAO TABOADA, C.: "Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", Civitas, Madrid, 1983.

- FERREIRO LAPATZA, J.J.; MARTIN QUERALT, J.; CLAVIJO HERNANDEZ, F.; PEREZ ROYO, F. y TEJERIZO LOPEZ, J.M.: "Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Sistema tributario: Los tributos en particular", 9ª edición. Revisada y puesta al día. Marcial Pons, Madrid, 1993.

- FOUCAULT, J.:

. *"Definition de l'etablissement stable"*, Juris Classeur, 1993, págs. 1 a 20.

. *"Definitions generales. Definition du domicile ou de la residence"*, Juris Classeur, 11-1993, fascículo 353-A y B, págs. 1 a 19.

- FUENMAYOR FERNANDEZ, A. y TORTOSA CHULIA, Mª A.: "La transparencia fiscal y la doble imposición", Impuestos, La Ley, Tomo I/1993, págs. 287 a 296.

- FUENTES QUINTANA, E.:

. "El reparto de la carga tributaria en España", en Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, vol. XI.- núm. 41, marzo de 1961, págs. 161 a 298.

. "La reforma tributaria silenciosa", Información Comercial Española, Número extraordinario, Agosto 1964, págs. 51 a 64.. "La ideología de la reforma tributaria silenciosa", Hacienda Pública Española, núm. 42-43, 1976, págs. 105 a 144.

. "El Plan de Estabilización económica de 1959, veinticinco años después", Información Comercial Española, agosto-septiembre 1984, págs. 25 a 40.

. "La Hacienda pública de la democracia español frente al proceso de integración europea", Papeles de Economía, núm. 48/1989, págs. 2 a 34.

- FUENTES QUINTANA, E. y ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.: "Sistema Fiscal Español y Comparado" I (El sistema impositivo español), Curso Académico 1967-68, Madrid, 1967.

- GARCIA AÑOVEROS, J.: "El Impuesto general sobre la Renta de las Personas Físicas", Civitas, Madrid, 1977.

- GARCIA AÑOVEROS, J. y otros (CALERO GALLEGO, J.; NAVAS VAZQUEZ, R.; RAMIREZ GOMEZ, S.; ESCRIBANO LOPEZ, F.; PEREZ ROYO, I. y VAZQUEZ DE LA TORRE, A.): "Manual del sistema tributario español", Civitas, Madrid, 1993.

- GARCIA DE ENTERRIA, E. y FERNANDEZ, T.R.: "Curso de Derecho Administrativo", I, Civitas, Madrid, 1993.

- GARCIA MARTIN, J.A.: "La Constitución y los criterios rectores de distribución de los tributos", en la obra colectiva "Hacienda y Constitución", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, págs. 361 a 406.

- GARCIA NOVOA, C.: "Régimen tributario de los Pagarés del Tesoro", Civitas Revista Española de Derecho Financiero, núm. 61, enero-marzo 1989, págs. 5 a 26.

- GARCIA-OVIES SARANDESES, I.: "Fuentes del Derecho. Tratados internacionales (Artículo 13)", en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma* (Libro-homenaje al Prof. Dr. D. Fernando Sainz de Bujanda), Vol I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, págs. 247 a 263.

- GARRIDO FALLA, F. y otros: "Comentarios a la Constitución", Civitas, Madrid, 1980.

- GARRIGUES WALKER, A.: "Régimen fiscal de las inversiones directas (establecimientos permanentes)", XX Semana de Estudios de Derecho Financiero, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, págs. 443 a 478.

- GARZON PAREJA, M.: "Historia de la Hacienda de España", Volumen II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1984.

- GATOO DE ECHARRI, J.: "Tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no residentes en España", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 185, septiembre-octubre 1986, págs. 1019 a 1024.

- GENOVA GALAN, A.: "Los regímenes de determinación de la base imponible", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 181, enero-febrero 1983, págs. 13 a 55.

- GIMENO, J.A.: "El debate previo a la reforma: Los Libros Blanco y Verde"; Hacienda

Pública Española, núm. 42/1991, págs. 159 a 167.

- GIULIANI FONROUGE, C. M.: "Derecho financiero", 3ª edición, ampliada y actualizada, Depalma, Buenos Aires, 1976.

- GOMEZ TARRAGONA, F.:

. "Tributación de los funcionarios de los Organismos Internacionales", en XX Semana de Estudios de Derecho Financiero, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, págs. 831 a 851.

. "Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Legislación, jurisprudencia y consultas concordadas", edición preparada y anotada por Florencio GOMEZ TARRAGONA, Ed. Colex, Madrid, 1994.

- GONZALEZ CAMPOS, J.D. y otros: "Derecho internacional privado", Parte especial, 5ª edición revisada, ediciones Beramar, Madrid, 1993.

- GONZALEZ CAMPOS, J.D., SANCHEZ RODRIGUEZ, L.I. y ANDRES SAENZ DE SANTA MARIA, M.P.: "Curso de Derecho Internacional Público", Servicio de publicaciones de la facultad de Derecho de la Universidad complutense de Madrid, Madrid, 1990.

- GONZALEZ CAYUELA, M.C.: "La doble imposición de la C.E.E.", en XXXIII Semana de Estudios de Derecho Financiero (La adhesión de España a las Comunidades Europeas), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1989, págs. 693 a 708.

- GONZALEZ GARCIA, E.: "Comentario al art. 21 de la L.G.T.", en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, dirigidos por Narciso AMOROS RICA, Tomo I, (Ley General Tributaria: arts. 1 a 89), Edersa, Madrid, 1982, págs. 156 a 167.

- GONZALEZ GARCIA, E. y PEREZ DE AYALA, J.L.: "Presunciones y ficciones en materia tributaria", Crónica Tributaria, núm. 61, 1992, págs. 47 a 60.

- GONZALEZ PEREZ, J.: "La Constitución y la modificación parcial de la Ley General Tributaria", Gaceta Fiscal, núm. 25, agosto-septiembre 1985, págs. 95 a 102.

- GONZALEZ POVEDA, V.:

. "Tributación de no residentes. (Fiscalidad Internacional Española. Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de las Personas Físicas)", La Ley, Madrid, 1986.

. "Rentas obtenidas por medio de establecimiento permanente", Gaceta Fiscal, núm. 32, abril 1986, págs. 125 a 136.. "Tributación de no residentes", 2ª edición, La Ley, Madrid, 1989.

. "El Impuesto sobre Sociedades y la doble imposición internacional", Crónica Tributaria, núm. 58/1989, págs. 85 a 88.

. "Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas", CISS, Noticias CEE, marzo 1991, Año VII, núm. 74, págs. 11 a 17.

. "La tributación de los no residentes en la Ley 18/1991", Civitas Revista Española de Derecho Financiero, núm. 75, julio-septiembre 1992, págs. 419 a 440.

. "El juego de "La Tributación de los No Residentes"", Impuestos, La Ley, Tomo II/1992, págs. 1310 a 1321.. "La obligación real en la normativa del I.R.P.F. (Un análisis económico de los puntos de conexión)", Crónica Tributaria, núm. 65/1993, págs. 45 a 57.

. "Nuevo Modelo de Convenio de la O.C.D.E. para evitar la doble imposición en Renta y Patrimonio", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, vol. XLIII, núm. 225-226, mayo-agosto 1993, págs. 741 a 746.

. "Tributación de no residentes", Prólogo por Nestor CARMONA FERNANDEZ, 2ª edición actualizada, La Ley, Madrid, 1993.

- GOTA LOSADA, A.:

. "Tratado del Impuesto sobre la Renta", Tomo I (Nociones generales del Impuesto y el hecho imponible), Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1971.

. "Tratado del Impuesto sobre la Renta", Tomo II, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1971.

. "Tratado del Impuesto sobre la Renta", Tomo III (Gastos deducibles. Signos externos. Período. Base liquidable. Cuota de tarifa. Desgravaciones y deducciones), Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1971.

. "La internacionalidad de los Impuestos sobre la Renta, Sociedades y patrimonio", en *Relaciones Fiscales Internacionales*, presentación de José María DE LA VILLA, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1987, págs. 31 a 56.

- GUIJARRO ZUBIZARRETA, F.:

. "La difícil fiscalidad del establecimiento permanente", Impuestos, La Ley, Tomo II/1987, págs. 213 a 220.

. "Los rendimientos del capital mobiliario en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta", Impuestos, Tomo II/1991, págs. 29 a 39.

- GUTIERREZ DE PABLO, G.: "Diversos aspectos de fiscalidad internacional. La imposición y la libre circulación de capitales. Los paraísos fiscales", Revista Técnica Tributaria, núm. 21, abril-junio 1993, págs. 33 a 70.

- GUTIERREZ PEREZ, T.: "El representante tributario de los no residentes", Impuestos, Tomo I/1991.

- GUTIERREZ SANCHEZ, J.M.; REGIFE LONGEDO, A.; y TOMAS HERNANDEZ, P: "Aspectos internacionales de la evasión y el fraude fiscal", Impuestos, La Ley, nº 22, noviembre 1993, págs. 3 a 23.

- HERRERA MOLINA, P.M.:

. "La exención tributaria", Prólogo por Ramón FALCON Y TELLA, Ed. Colex, 1990.

. "La potestad de información tributaria sobre terceros", La Ley, Madrid, 1993.

- HERVAS CUARTERO, E.:

. "El control de cambios y las obligaciones fiscales", Gaceta Fiscal, núm. 32, abril 1986, págs. 137 a 150.

. "Liberalización del control de cambios. Operaciones financieras entre

residentes y no residentes", Impuestos, La Ley, Tomo II/1992, págs. 17 a 26.

- HUGUET TORREMADE, J.M.; SOPENA GIL, J. y MASSO ORIOL, J.: "Todo sobre la declaración de renta y patrimonio 94 (ejercicio fiscal 1993), Ed. Praxis, Barcelona, 1994.

- INFORMACIÓN COMERCIAL ESPAÑOLA:
. "Situación y problemas de la economía de los países miembros y asociados de la O.E.C.E.", núm. 310, junio 1959, págs. 39 a 61.
. "La economía española ante el Plan de Estabilización (núm. 311, julio de 1959)", agosto-septiembre 1984 (editorial), págs. 11 a 22.

- INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES: "Preguntas y respuestas sobre la aplicación de la Ley 20/1989", Monografía nº 81, Dirección General de Tributos, Subdirección General del IRPF, Madrid, 1990.

- JIMENEZ DE ARECHAGA, E.: "El Derecho internacional contemporáneo", Editorial Tecnos, Madrid, 1980.

- LAGARES CALVO, M.J.: "Flores de Lemus y el Proyecto de Impuesto sobre las Rentas y Ganancias de 1926", Hacienda Pública Española, núm. 42-43, 1976, págs. 189 a 204.

- LAMBARRI GOMEZ, C. y LARREA JIMENEZ DE VICUÑA, J.L.: "El concierto económico", Instituto Vasco de Administración Pública (HAEE/IVAP), Oñati, 1991.

- LAMOCA PEREZ, C.: "El retenedor como sujeto pasivo del Impuesto sobre la Renta", Crónica Tributaria, núm. 35/1981, págs. 85 a 140.

- LARRAZ ESCOBAR, J.A.: "Retención en origen sobre los intereses (Comentarios sobre la Propuesta de Directiva sobre régimen común de retención a cuenta sobre los intereses)", Noticias CEE, febrero 1990, Año VI, núm. 61, págs. 51 a 54.

- LASHERAS MERINO, M.A.: "La armonización de la fiscalidad directa y la libre circulación de capitales: los incentivos a competir con la tributación del ahorro", Hacienda Pública Española, Monografías núm. 1, 1990, págs. 97 a 109.

- LASHERAS, M.A. y MONES, M.A.: "La fiscalidad del ahorro en España ante la liberalización de capitales y la integración monetaria europea", Hacienda Pública Española, núm. 114, 1990, págs. 15 a 24.

- LAURE, M.: "Armonización de la política fiscal española con la de la C.E.E.", Papeles de Economía, núm. 41/1989, págs. 119 a 126.

- LEJEUNE VALCARCEL, E.:
. "Introducción al estudio de la representación en el Derecho Tributario", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 115, enero-febrero 1975, págs. 145 a 168.
. "Comentario al artículo 22 de la Ley General Tributaria", en *Comentarios a*

las Leyes Tributarias y Financieras, dirigidos por Narciso AMOROS RICA, Tomo I (Ley General Tributaria: artículos 1 a 89), Edersa, Madrid, 1982, págs. 167 a 176.

- LOPEZ BERENGUER, J.: "Manual de Derecho Tributario (Parte Especial)", 5ª edición revisada y actualizada, Prólogo por Carlos Palao Taboada, Centro Cultural Universitario, Madrid, enero 1994.

- LOPEZ BRIONES, L.: "Aspectos fiscales de la libre circulación de capitales en relación con la colocación del ahorro", Hacienda Pública Española, Monografías 1/1990, págs. 59 a 70.

- LOPEZ FEITO, F.: "Fraude fiscal internacional", en XXXIII Semana de Estudios de Derecho Financiero (La adhesión de España a las Comunidades Europeas), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1989, págs. 605 a 619.

- LOPEZ GETA, J.M.: "La adecuación a las Directivas y Reglamentos CEE de nuestros conceptos impositivos: Ley 29/1991", Impuestos, Tomo I/1992.

- LOPEZ PASCUAL, J.:
  . "Los bonos matador: un mercado en desarrollo", Actualidad Financiera, núm. 40, semana 29 de octubre - 4 de noviembre 1990, págs. 2446 a 2465.
  . "El mercado de bonos matador", Actualidad Financiera, núm. 23, semana 3-9 junio de 1991, págs. F-409 a F-419.
  . "Evolución del mercado de "bonos matador"", Actualidad Financiera, núm. 48, 27 de diciembre 1993 - 2 enero de 1994, págs. I-1091 a I-1104.

- LOZANO SERRANO, C.: "Consecuencias de la Jurisprudencia Constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario", Civitas, Madrid, 1990.

- MANTERO SAENZ, A.: "El deber de información tributaria (artículos 111 y 112 de la Ley General Tributaria), Crónica Tributaria, núm. 53/1985, págs. 123 a 129.

- MAROTO SAEZ, A.:
  . "Tributación de no residentes en el Proyecto de Ley del IRPF", Impuestos, La Ley, Tomo I/1991, págs. 170 a 184.
  . "Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Sociedades. Diferencias para una reflexión en tributación de no residentes", Impuestos, La Ley, Tomo II/1991, págs. 69 a 80.

- MAROTO SAEZ, A. y SERRET DE MURGA, I.: "Deslocalización de las personas físicas", Tribuna Fiscal, núm. 8, 1991, págs. 53 a 67.

- MARTIN HERNANZ, J.M. y MARTINEZ LOPEZ, R.M.: "Del Convenio de la O.C.D.E. de 1977 al Informe del Comité Ruding de 1992", Actualidad Financiera, núm. 16, 19-25 de abril de 1993, págs. T-115 a T-130.

- MARTIN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C.: "Curso de Derecho financiero y tributario", cuarta edición revisada y puesta al día, Tecnos, Madrid, 1993.

- MARTIN QUERALT, J. y SOLER ROCH, M.T.: "Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", Madrid, Tecnos, 1992.

- MARTINEZ AGUADO, J.: "La deducción por doble imposición jurídica internacional", Crónica Tributaria, núm. 52/1985, págs. 139 a 142.

- MARTINEZ GENIQUE, A.: "La imposición directa ante la entrada en las Comunidades Europeas: Armonización fiscal comunitaria en materia de impuestos directos", en XXXIII Semana de Estudios de Derecho Financiero (La adhesión de España a las Comunidades Europeas), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1989, págs. 485 a 507.

- MARTINEZ GIMENEZ, E.M.C.: "La Deuda Pública y el Sistema de anotaciones en cuenta", Civitas Revista Española de Derecho Financiero, núm. 66, abril-junio 1990, págs. 221 a 244.

- MARTINEZ LAFUENTE, A.:

. "Estudios sobre tributación bancaria", obra colectiva con dirección y estudio preliminar por Antonio MARTINEZ LAFUENTE, prólogo por José Ramón ALVAREZ RENDUELES, y epílogo por Rafael TERMES CARRERO, Ed. Civitas, Madrid, 1985.

. "Notas sobre la tributación de los no residentes", Impuestos, La Ley, Tomo I/1986, págs. 101 a 124.. Dirección y presentación de la obra colectiva "Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición", estudio preliminar por Miguel CRUZ AMOROS, Ed. Gaceta Fiscal, Madrid, 1991.

- MARZO CHURRUCA, S.: "Diferencias existentes entre el Proyecto de Convenio de doble imposición sobre la Renta y el Patrimonio de la O.C.D.E. de 1963 y el Convenio Modelo de doble imposición sobre la Renta y el Patrimonio de la O.C.D.E. de 1977" en *Estudios de doble imposición internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, págs. 199 a 230.

- MATEU DE ROS CEREZO, R.: "La tributación de los no residentes y su posible reforma (I y II). Con especial referencia al Convenio Hispano-Británico de doble imposición", Impuestos, La Ley, Tomo II/1987, págs. 577 a 628.

- MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: "Los responsables tributarios", Prólogo de Francisco CLAVIJO HERNANDEZ, Instituto de Estudios Fiscales - Marcial Pons, Madrid, 1994.

- MENENDEZ MENENDEZ, A.: "El Real Decreto 1816/1991, de 20 de diciembre, sobre Transacciones Económicas con el Exterior y la Resolución de 7 de enero de 1992 de la Dirección General de Transacciones Exteriores", Noticias CEE, octubre 1992, Año VIII, núm. 93, págs. 101 a 108.

- MENENDEZ MORENO, A.:

. "El concepto jurídico tributario de profesional", prólogo de José María

TEJERIZO LOPEZ, Instituto de Estudios fiscales, Madrid, 1986.

. "Los sujetos pasivos de la obligación tributaria (Artículo 30)", en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma* (Libro-homenaje al Prof. Dr. D. Fernando Sainz de Bujanda), Vol I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, págs. 499 a 525.

- MIAJA DE LA MUELA, A.:

. "Derecho internacional privado" I (Introducción y parte general), novena edición revisada, Ediciones Atlas, Madrid, 1985.

. "Derecho internacional privado" II (Parte Especial), novena edición revisada, Ediciones Atlas, Madrid, 1982.

- MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA:

. "Informe sobre la reforma de la imposición personal sobre la renta y el patrimonio", Madrid, junio 1990.

. "Textos de los Convenios para evitar la doble imposición internacional y de sus disposiciones reglamentarias", Dirección General de Tributos, Madrid, 1992.

. "Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Doctrina de la Dirección General de Tributos", Madrid, 1993.

- MORAN REYERO, P.: "El mercado de bonos "matador"", Información Comercial Española, núm. 704, abril 1992, págs. 77 a 93.

- MORENO FERNANDEZ, J.I.: "El Impuesto especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 220, julio-agosto 1992, págs. 765 a 822.

- MORILLO MENDEZ, A.: "Responsabilidades solidarias y subsidiarias después de la Ley 10/85 de modificación parcial de la Ley General Tributaria", Crónica Tributaria, núm. 53/1985, págs. 225 a 237.

- MORRIS, A.: "Fiscalidad de no residentes a partir de 1 de enero de 1992", Impuestos, La Ley, Tomo II/1992, págs. 214 a 224.

- MOSCHETTI, F.: "El principio de capacidad contributiva", traducción española, estudio preliminar y notas de Juan M. CALERO GALLEGO y Rafael NAVAS VAZQUEZ, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980.

- MUNUERA CEBRIAN, J.:

. "Tributación de rendimientos de capital mobiliario", Actualidad Financiera, núm. 42, 16-22 noviembre 1992, págs. I-17 a I-26.

. "Incrementos y disminuciones de patrimonio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (I)", Actualidad Financiera, núm. 44, 30 noviembre - 6 diciembre 1992, págs. I-47 a I-55.

. "Incrementos y disminuciones de patrimonio. Norma general sobre la determinación de su importe (y II)", Actualidad Financiera, núm. 46, 14-20 diciembre 1992, págs. I-83 a I-96.

. "La fiscalidad en el entorno del Mercado Unico Europeo", Actualidad

Financiera, núm. 15, 12-18 abril 1993, págs. I-229 a I-233.

- MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L.:
. "Notas sobre la representación en la Ley General Tributaria (Artículos 42 y 43)", en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma* (Libro-homenaje al Prof. Dr. D. Fernando Sainz de Bujanda), Vol I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, págs. 711 a 739.
. "La representación de los no residentes en los nuevos Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio", Revista Técnica Tributaria, núm. 20, enero-marzo 1993, págs. 31 a 50.

- NAHARRO MORA, J.M.: "La Contribución sobre la Renta: sus repercusiones en el proceso económico y tributario nacional", en III Semana de Estudios de Derecho Financiero, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1955, págs. 127 a 150.

- NEUMARK, F.: "Principios de la imposición", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974.

- NOGUEROLES LLORET, V. y NOGUEROLES GONZALEZ, V.: "Tributación de no-residentes, propietarios de fincas urbanas improductivas en España", Revista Técnica Tributaria, núm. 13, abril-junio 1991, págs. 91 a 99.

- NUÑEZ PEREZ, G.G.: "Hecho Imponible. No sujeción y exención (Artículos 28, 29, 14 y 15)", en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma* (Libro-homenaje al Prof. Dr. D. Fernando Sainz de Bujanda), Vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, págs. 459 a 481.

- O.C.D.E.:
. "Modelo de Convenio de doble imposición sobre la Renta y el Patrimonio (Informe 1977 del Comité Fiscal de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico)", presentación por el Prof. D. Antonio Santillana del Barrio, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1978.
. "*L'imposition et les mouvements internationaux de capituax* ", Paris, 1990.. *"Modèle de Convention Fiscale concernant le revenu et la fortune", version abrégée, Paris, septembre 1992*.

- O.E.C.E.: "Situación y problemas de la economía de los países miembros y asociados de la O.E.C.E.", Información Comercial Española, núm 310, junio 1959, págs. 39 a 61.

- OLALDE MARTIN, T.; DE LUIS DIAZ MONASTERIO, F.; DE JUAN PEÑALOSA, J.L. y DE LUIS VILLOTA, F.: "El Convenio para evitar la doble imposición entre España y Estados Unidos", Carta Tributaria, núm. 107, 15 de enero de 1990, Monografías, págs. 1 a 13.

- ORTEGA, E.: "La inversión en cartera por no residentes y algunas reflexiones sobre la sustituibilidad entre sus componentes", Información Comercial Española, agosto-septiembre 1991, núms. 696-697, págs. 119 a 131.

- ORTIZ CALZADILLA, R.S.:

. "Aspectos fiscales de los contratos internacionales", Crónica Tributaria, núm. 45/1983, págs. 133 a 142.

. "Los impuestos sobre la renta personal y sobre sociedades: relaciones y condicionamientos", Crónica Tributaria, núm. 58/1989, págs. 89 a 96.

- OTERO CASTELLO, J.:

. "Fiscalidad internacional española", presentación del Dr. Ramón Valdés Costa, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973.

. "El concepto de establecimiento permanente. Especialidades en orden a la regularización de balances", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 112, julio-agosto, 1974, págs. 1063 a 1098.

. "La Inspección Tributaria en el Derecho Fiscal internacional", Crónica Tributaria, núm. 40, 1982.

- PALACIN RIBE, R.; IÑIGO VEGA, M., MANCHEÑO GARCIA-LAJARA; S. y DEL HOYO ORTIGOSA, C.: "La reforma de 1991 de los Impuesto sobre la Renta y el Patrimonio (Análisis teórico-práctico de la nueva normativa de ambos impuestos. Regularización fiscal)", Ed. Gómez Trujillo y 3 más CB, Madrid, 1991.

- PALAO TABOADA, C.:

. "Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria en el Derecho español", estudio preliminar a BERLIRI, A.: "Principios de Derecho tributario", Volumen III (La comprobación), Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, págs. 15 a 56.

. "El tratamiento de la familia en la imposición sobre la renta", Civitas Revista Española de Derecho Financiero, núm. 29, enero-marzo 1981, págs. 5 a 42.

. "La exigencia de factura para justificar gastos y deducciones y su dudosa constitucionalidad", Gaceta Fiscal, núm. 32, abril 1986, págs. 151 a 155.

. "La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites", Gaceta Fiscal, núm. 45, junio 1987, págs. 125 a 144.

. "La prueba en el procedimiento de gestión tributaria (Artículo 114)", en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su Reforma* (Libro-homenaje al Prof. Dr. D. Fernando SAINZ DE BUJANDA), Vol. II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, págs. 1449 a 1460.

- PALAO, C. y BANACLOCHE, J.: "El Real Decreto-Ley 5/1989", Impuestos, La Ley, Tomo II/1989, págs. 1006 a 1012.

- PAREDES GOMEZ, R.: "Armonización de la tributación empresarial en el marco de la CEE", Actualidad Financiera, núm. 42, semana 13-19 noviembre 1989, págs. 2847 a 2864.

- PASTOR RIDRUEJO, J.A.:

. "Curso de Derecho Internacional Público y Organizaciones Internacionales", 3ª edición, Tecnos, Madrid, 1989.

. "Curso de Derecho Internacional Público y Organizaciones Internacionales", 4ª edición, Tecnos, Madrid, 1992.

- PEDRAJA CHAPARRO, F.: "Libertad de circulación de capitales y armonización fiscal de los intereses en la CEE", Actualidad Financiera, núm. 37, semana 9-15 octubre 1989, págs. 2417 a 2426.

- PEÑA ALVAREZ, F.: "Las rentas del capital en el IRPF: Una cuestión de política económica", Economistas, núm. 44, Año VIII, junio-julio 1990, págs. 62 a 70.

- PEREZ DE AYALA, C.: "Notas sobre la solidaridad tributaria, con especial referencia a la unidad familiar", Civitas Revista Española de Derecho Financiero, núm. 49, enero-marzo 1986, págs. 47 a 75.

- PEREZ DE AYALA, J.L.: "La estructura económico-financiera interna de nuestro sistema tributario", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núms. 65-66, septiembre-diciembre 1966, págs. 1169 a 1254.

- PEREZ DE AYALA, J.L. y GONZALEZ GARCIA, E.:
. "Curso de Derecho tributario", Tomo II, 2ª edición, Editorial de Derecho financiero (Edersa), Madrid, 1979.
. "Curso de Derecho tributario", Tomo I, 5ª edición, Editorial de Derecho financiero (Edersa), Madrid, 1989.

- PEREZ HERRERO, L.: "Imposición personal y compensación de pérdidas", Actualidad Financiera, núm. 13, semana 26 marzo - 1 abril 1990, págs. 823 a 841.

- PEREZ RODILLA, G.:
. "Tributación de las personas y entidades no residentes en territorio español", Gaceta Fiscal, núm. 32, abril 1986, págs. 93 a 108.
. "Régimen fiscal de los incrementos de patrimonio obtenidos por no residentes", Impuestos, La Ley, Tomo I/1988, págs. 134 a 149.
. "Fiscalidad de las inversiones extranjeras en España", Ediciones Deusto, Bilbao, 1990.
. "Novedades de la tributación de no residentes", Impuestos, La Ley, Tomo II/1991, págs. 845 a 855.
. "El Impuesto especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes", Hacienda Pública Española, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Cuadernos de Actualidad, núm. 10/1991, págs. 293 a 296.
. "Fiscalidad de las inversiones extranjeras en España", Crónica Tributaria, núm. 62/1992, págs. 213 a 216.
. "La fiscalidad de los cánones en el Nuevo Modelo de Convenio de la OCDE de 1992. La posición española", Tribuna Fiscal, núm. 32, junio 1993, págs. 57 a 63.

- PEREZ ROYO, F.:
. "Armonización de la fiscalidad sobre el ahorro. Las consecuencias para el sistema tributario español de la Directiva sobre liberalización de movimientos de capitales", Hacienda Pública Española, Monografías núm. 1, 1990, págs. 111 a 123.
. "Derecho Financiero y Tributario (Parte General)", tercera edición, Civitas, Madrid, 1993.

- PEREZ ROYO, I.: "Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", prólogo de Jaime GARCIA AÑOVEROS, Marcial Pons, Madrid, 1992.

- PERULLES BASSAS, J.J.: "Manual de Derecho Fiscal (Parte General)", Librería Bosch, Barcelona, 1961.

- PIEDRABUENA, E.:
. "El establecimiento permanente de empresas extranjeras para efectos del Impuesto sobre la Renta", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núms. 160-161, julio-octubre, 1982, págs. 1245 a 1264.
. "La tributación de los no residentes en España. Interrogantes sin respuesta oficial", Impuesto, La Ley, Tomo I/1986, págs. 576 a 585.

- PIEDRABUENA, E.; CAMPBELL, I. y TANARRO, F.: "Tributación de las empresas extranjeras no residentes sin establecimiento permanente en España (1), (2)", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 145, enero-febrero 1980, págs. 119 a 130.

- PITA GRANDAL, A.Mª.: "Prueba, medios de prueba y valoración en el procedimiento de gestión tributaria. Comentario al art. 115 de la L.G.T.", en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma* (Libro-homenaje al Profesor Dr. D. Fernando Sainz de Bujanda), Vol II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, págs. 1461 a 1481.

- PLAGNET, B.: *"Procedes techniques de supression des doubles impositions"*, Juris Classeur, 2-182, fascículo 352, págs. 2 a 12.

- PONT CLEMENTE, J.F.:
. "La exención tributaria", EDERSA, Madrid, 1986.
. "Consideraciones acerca del régimen de "transparencia fiscal" ceñidas al supuesto de socios residentes en países con convenio para evitar la doble imposición internacional", Revista Técnica Tributaria, núm. 10, julio-septiembre 1990, págs. 93 a 100.
. "Los Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio de los no residentes: Un análisis doctrinal", Revista Técnica Tributaria, núm. 20, enero-marzo 1993, págs. 51 a 85.

- PONT MESTRES, M.:
. "En torno a las características de la Ley 10/1985 de modificación parcial de la Ley General Tributaria", Gaceta Fiscal, núm. 25, agosto-septiembre 1985, págs. 121 a 143.
. "Justificación y alcance de la nueva Ley 18/1991 del IRPF, a tenor de su Preámbulo", Revista Técnica Tributaria, núm. 14, julio-septiembre 1991, págs. 11 a 26.
. "Algunas consideraciones sobre el hecho imponible y el sujeto pasivo en el IRPF", Revista Técnica Tributaria, núm. 18, julio-septiembre 1992, págs. 25 a 50.

- QUIROS, G.: "Características de la inversión y la operativa de no residentes en el mercado español de bonos y obligaciones", Boletín Económico del Banco de España, julio-

agosto 1993, págs. 45 a 57.

- RAMALLO MASANET, J.:
. "Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria", Civitas Revista Española de Derecho Financiero, núm. 20, 1978, págs. 605 a 650.
. "La unidad familiar como sujeto en el Ordenamiento Tributario Español", Civitas Revista Española de Derecho Financiero, núm. 29, enero-marzo de 1981, págs. 43 a 74.
. "Incrementos patrimoniales por operaciones entre no residentes", Crónica Tributaria, núm. 66/1993, págs. 55 a 65.

- RAMIREZ MEDINA, E.: "Novedades incluidas en el Real Decreto-Ley 5/1989, de 7 de julio, sobre mediadas financieras y fiscales urgentes", Gaceta Fiscal, núm. 80, agosto-septiembre 1990, págs. 211 a 224.

- RAVENTOS CALVO, E.: "Los sujetos pasivos por obligación real de contribuir, residentes en la Comunidad Europea", Revista Técnica Tributaria, núm. 20, enero-marzo 1993, págs. 113 a 124.

- RECIO ADRADOS, J.G.: "Sobre el Proyecto de Ley de Renta: un comentario urgente", Gaceta Fiscal, núm. 81, octubre 1990, págs. 207 a 216.

- RENTERIA AROCENA, A.: "La inversiones extranjeras en España", Revista Crítica de Derecho Inmobiliario, Año LXIX, marzo-abril 1993, núm. 615, págs. 411 a 462.

- RODRIGUEZ BEREIJO, A.:
. "Introducción al estudio del Derecho financiero", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1976.
. "El sistema tributario en la Constitución. (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)", Civitas Revista Española de Derecho Constitucional, núm. 36, 1992, págs. 9 a 69.

- RODRIGUEZ ONDARZA, J.A. y RUBIO GUERRERO, J.J.:
. "Tributación de las rentas obtenidas por no residentes en España", Economistas, núm. 35, Extraordinario, Año VI, diciembre 1988 - enero 1989, págs. 168 a 173.
. "Los problemas básicos de la tributación de los no residentes en España: sus líneas de reforma", Actualidad financiera, núm. 28, semana 10-16 de julio de 1989, págs. 1845 a 1874.
. "Régimen fiscal de las actividades empresariales y profesionales en el nuevo IRPF", Actualidad Financiera, núm. 20, semana 18-24 mayo 1992, págs. T-115 a T-135.
. "Tributación de las personas físicas no residentes en la Ley 18/91 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", Actualidad Financiera, núm. 3, 18-24 enero 1993, págs. T-1 a T-17.

- RODRIGUEZ PEREZ, H.:
. "Impuesto general sobre la Renta de las Personas físicas", Revista de

Derecho Financiero y Hacienda Pública, núms. 65-66, septiembre-diciembre de 1966, págs. 1731 a 1775.

. "Comentarios a la Ley y Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", 5ª edición (Revisada y adaptada al nuevo Reglamento), Editorial de Derecho Financiero (Edersa), Madrid, 1982.

- ROMAN GONZALEZ, M.V. y ROZAS VALDES, J.A.: "La tributación de las rentas de capital de los Estados miembros de la Comunidad Europea", Hacienda Pública Española, núm. 116 - 3/1990, págs. 175 a 193.

- ROMERO RODRIGUEZ, G.: "Tributación de inversiones en España de personas físicas no residentes", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núms. 160-161, julio-octubre, 1982, págs. 1215 a 1242.

- ROMERO, J.: "Algunos de los problemas originados por los impuesto directos en la CEE (La sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad de 28 de enero de 1986)", Civitas Revista Española de Derecho Financiero, núm. 70, abril-junio 1991, págs. 267 a 273.

- ROSEMBUJ, T.: "El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", PPU, Barcelona, 1992.

- RUIZ ZAPATERO, G.G.: "El nuevo régimen fiscal de las operaciones de reaseguro exterior", Impuestos, La Ley, Tomo II/1990, págs. 90 a 102.

- SAINZ DE BUJANDA, F.:

. "La interpretación, en Derecho español, de los Tratados internacionales para evitar la doble imposición", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 38, junio 1960, págs. 273 a 294.

. "Estructura jurídica del sistema tributario", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 41, marzo de 1961, págs. 9 a 160.

. "Teoría jurídica de la exención tributaria", en "Hacienda y Derecho", Tomo III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, págs. 385 a 463.

. "El principio fundamental de capacidad contributiva", en "Hacienda y Derecho", Tomo III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, págs. 181 a 234.

. "Análisis jurídico del hecho imponible", en "Hacienda y Derecho", Tomo IV, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966, págs. 262 y ss.

. "Los métodos de determinación de las bases imponibles y su proyección sobre la estructura del sistema tributario", en "Hacienda y Derecho", Tomo VI, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1973, págs. 193 a 268.

. "La responsabilidad tributaria en régimen de solidaridad", en "Hacienda y Derecho", Tomo VI, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1973, págs. 289 a 319.

. "Organización política y Derecho financiero" en "Hacienda y Derecho", Tomo I, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1975, págs. 119 y ss.

. "Discurso de Investidura para el título de Doctor *Honoris Causa* de la Universidad de Granada, pronunciado sobre el tema "Un esquema de Derecho internacional financiero", Civitas Revista Española de Derecho Financiero, núm. 38, abril-junio 1983.

. "Lecciones de Derecho financiero", novena edición, Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Sección de publicaciones, Madrid, 1991.

- SAINZ DE VICUÑA y BARROSO, A.: "El ámbito territorial de las normas fiscales", en *Estudios de Derecho Tributario*, Volumen I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, págs. 423 a 499.

- SANCHEZ GALIANA, J.A.: "El responsable (Artículos 37, 38 y 39)", en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma* (Libro-homenaje al Prof. Dr. D. Fernando Sainz de Bujanda), Vol I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, págs. 629 a 688.

- SANCHEZ JIMENEZ, M.A.: "La doble imposición sobre los beneficios del establecimiento permanente de las empresas comunitarias", Impuestos, La Ley, nº 22, noviembre 1993, págs. 86 a 97.

- SANCHEZ PINILLA, F.: "Sociedades no residentes", en XXVIII Semana de Estudios de Derecho Financiero (Impuesto sobre Sociedades), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1982, págs. 175 a 178.

- SANCHEZ SERRANO, L.: "La prueba", en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, dirigidos por Narciso AMOROS RICA, Tomo II (Ley General Tributaria: artículos 90 al final), Edersa, Madrid, 1982, págs. 153 y ss.

- SANS I LLADO, J.M.: "El I.R.P.F. Estudio comparativo entre España, Francia, Alemania, Italia, Inglaterra y Bélgica", con la colaboración de Yolanda GABARRO, José C. JUANOS, Daniel MARTINEZ y Alex TARRE, Management School, Barcelona, 1993.

- SANTILLAN, J.: "La inversión exterior en los mercados de Deuda Pública: El caso español", Boletín Económico del Banco de España, mayo 1993, págs. 37 a 47.

- SANTILLAN, R.: "Carácter general de nuestro antiguo sistema de impuestos y ensayos hechos para su reforma", Hacienda Pública Española, núm. 27, 1974, págs. 203 a 207.

- SARTORIO ALBALAT, S.: "El contribuyente (Artículo 31)", en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma* (Libro-homenaje al Prof. Dr. D. Fernando Sainz de Bujanda), Vol I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, págs. 527 a 545.

- SEBASTIAN DE ERICE, E.: "Evolución de la Legislación española sobre control de cambios. Normativa comunitaria sobre la liberalización de los movimientos de capital", Noticias CEE, febrero 1993, Año IX, núm. 97, págs. 31 a 40.

- SEMINARIO DE DERECHO FINANCIERO DE LA UNIVERSIDAD DE MADRID (Director: Fernando Sainz de Bujanda): "Notas de Derecho Financiero", Tomo I, Vol. 2º, Facultad de Derecho, Universidad de Madrid, 1976.

- SERENA PUIG, J.M.: "El procedimiento de comprobación preferente: El hecho imponible", Impuestos, La Ley, Tomo II/1990, págs. 1187 a 1198.

- SIMON ACOSTA, E.: "Los incrementos y disminuciones de patrimonio gravados en el IRPF: concepto y ámbito", Civitas Revista Española de Derecho Financiero, núm. 75, julio-septiembre 1992, págs. 523 a 547.

- SOLER ROCH, M.T.:

. "Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", Civitas Revista Española de Derecho Financiero, núm. 25, enero-marzo 1980, págs. 5 a 50.

. "La titularidad de la renta y el patrimonio en la nueva reforma", Civitas Revista Española de Derecho Financiero, núm. 75, julio-septiembre 1992, págs. 399 a 418.

- SOPENA GIL, J.:

. "La aplicación de las leyes fiscales españolas en la plataforma marítima continental o zona económica exclusiva", Civitas Revista Española de Derecho Financiero, núm. 41, enero-marzo 1984, págs. 5 a 32.

. "La eficacia de las leyes tributarias en el espacio", en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma* (Libro-homenaje al Profesor Dr. D. Fernando SAINZ DE BUJANDA) vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, págs. 325 a 335.

- STEIN, H. y otros: "Tax Policy in the twenty-first century", Ed. John Wiley & Sons, New York - Chichester, Brisbane - Toronto - Singapore, 1988.

- UCKMAR, V.:

. "Influencia del domicilio, de la residencia y de la nacionalidad en el Derecho tributario", en Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, Vol. VI, núm. 24, diciembre 1956, págs. 579 a 592.

. "La evasión fiscal internacional", en "Seis estudios sobre Derecho constitucional e internacional tributario", presentación por Eusebio GONZALEZ, Editorial de Derecho Financiero (Edersa), Madrid, 1980.

- UDINA, M.: "Il diritto internazionale tributario", Cedam, Padova, 1949.

- URIA, R.: "Derecho Mercantil", 18ª edición, Marcial Pons, Madrid, 1991.

- VELAZQUEZ CUETO, F.A.: "Deducciones para evitar la doble imposición internacional e imputación de impuestos no pagados", Crónica Tributaria, núm. 52/1985, págs. 239 a 244.

- VERDROSS, A.: "Derecho Internacional Público", 5ª edición alemana, refundida y aumentada con la colaboración de Stephan VEROSTA y Karl ZEMANEK, traducción directa, con adiciones y bibliografías complementarias por Antonio TRUYOL Y SERRA, nueva edición puesta al día con la colaboración de Manuel MEDINA ORTEGA, Ed. Aguilar, tercera reimpresión de la sexta edición, Madrid, 1982.

- VICENTE-ARCHE DOMINGO, F.:

. "Consideraciones sobre el hecho imponible", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 39, 1960, págs. 529 a 594.

. "Aspectos financieros del Plan de Estabilización", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 37, marzo 1960, págs. 67 a 101.

. "Elementos cuantitativos de la obligación tributaria", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 60, diciembre 1965, págs. 923 a 973.

. "Comentarios a la Ley del I.R.P.F. y Reglamento del Impuesto", Ed. Colex, Madrid, 1993.

- VICTOR PARET, L.: "El Impuesto sobre Rentas y Ganancias", Revista Nacional de Economía, núm. 71, año XII, Tomo XXIV, enero-febrero 1927, págs. 43 a 63.

- VIÑUALES, A.: "Informe sobre la Legislación Fiscal y los procedimientos de imputación parcial de beneficios de las empresas con actividades en varios países", Hacienda Pública Española, núm. 46/1977, págs. 177 a 210.

- VV.AA.: "El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", XXXIV Semana de Estudios de Derecho Financiero, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1989.

- VV.AA.: "El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: pasado, presente y futuro del tributo", XXXVII Semana de Estudios de Derecho Financiero, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.

- VV.AA.: "Estudios de doble imposición internacional", presentación por José María DE LA VILLA, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979.

- VV.AA.: "Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición", dirección y presentación por Antonio MARTINEZ LAFUENTE, estudio preliminar por Miguel CRUZ AMOROS, Ed. Gaceta Fiscal, Madrid, 1991.

- VV.AA.: "Impuesto sobre Sociedades", XXVIII Semana de Estudios de Derecho Financiero, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1982.

- VV.AA.: "La adhesión de España a las Comunidades Europeas", XXXIII Semana de Estudios de Derecho Financiero, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1989.

- VV.AA.: "Relaciones fiscales internacionales", presentación por José María DE LA VILLA GIL, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987.

- XAVIER, A.: "Direito Tributário Internacional (Tributaçao das operaçoes internacionais)", Livraria Almedina, Coimbra, 1993.

- XXXIX Congres International de Droit Financier et Fiscal (Londres, 1985): "The assessment and collection of tax from non-residents", Cahiers de Droit Fiscal International, vol. LXX, Rotterdam, 1985.

- ZABALZA MARTIN, A.: "Perspectivas fiscales para la integración en el mercado único", Gaceta Fiscal, núm. extraordinario 100 (bis), junio 1992, págs. 5 a 13.

- ZANCADA, F.: "Una revisión del concepto de establecimiento permanente", en *Estudios de doble imposición internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, págs. 251 a 264.

- ZORNOZA PEREZ, J.J.: "La tributación de las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente por personas físicas no residentes y el Impuesto sobre la Renta", Civitas Revista Española de Derecho Financiero, núm. 45, enero-marzo 1985, págs. 101 a 116.

- ZUBIRI, I.: "La fiscalidad española ante el Mercado Unico", Papeles de Economía, núm. 48/1991, págs. 136 a 155.

- ZURDO RUIZ-AYUCAR, I.: "El diseño de un nuevo impuesto sobre la renta: gravamen de las rentas del capital y de las plusvalías (armonización, internacionalización, libertad de circulación)", en XXXVII Semana de Estudios de Derecho Financiero (El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: pasado, presente y futuro del tributo), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, págs. 349 a 362.

- ZURDO RUIZ-AYUCAR, I. y J. y GIMENEZ-REYNA, E.: "La Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", Impuestos, La Ley, Tomo I/1989, págs. 241 y ss.