

TRIBUTACIÓN

**LA REFORMA PARCIAL DEL IMPUESTO
SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES
(LEY 46/2002 Y RD 116/2003)**

**Núm.
18/2003**

DIEGO MARTÍN ABRIL

Inspector de Hacienda del Estado

Extracto:

LA reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas operada a finales del año 2002 ha venido acompañada de otras dos, una menor, la del Impuesto sobre Sociedades, y otra de mayor importancia, como ha sido la del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

El objetivo de este trabajo no es otro que el de tratar de dar a conocer las diferentes novedades introducidas en la regulación de este último impuesto como consecuencia de las modificaciones introducidas tanto en la Ley como en su Reglamento y que recientemente han sido aprobadas.

Se analizará por tanto el contenido de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes, así como del Real Decreto 116/2003, de 31 de enero, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes aprobado por el Real Decreto 326/1999, de 26 de febrero, y el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios calificados como paraísos fiscales y de la Orden HAC/117/2003, de 31 de enero, por la que se aprueban los modelos para comunicar a la Administración tributaria el cambio de residencia a los efectos de la práctica de retenciones sobre los rendimientos del trabajo y se regula la forma, lugar y plazo para su presentación.

Sumario:

Introducción.

- A) Los elementos personales.
- B) Rentas obtenidas en territorio español. Desaparición del criterio del pago como criterio general.
 - B.1. Rendimientos del trabajo.
 - B.2. «Otros» rendimientos del trabajo: pensiones y retribuciones de miembros de los Consejos de Administración.
 - B.3. Rendimientos del capital mobiliario.
 - B.4. Rendimientos del capital inmobiliario.
 - B.5. Rendimientos derivados de actividades económicas.
 - B.6. Ganancias patrimoniales.
- C) Exenciones.
- D) La tributación de los establecimientos permanentes.
- E) Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.
- F) Las retenciones y los cambios de residencia.
- G) Entidades en régimen de atribución de rentas.
 - 1. Entidades en atribución de rentas constituidas en España que realizan una actividad económica.
 - 2. Entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en España que no realizan una actividad económica.
 - 3. Entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español.
 - 4. Entidades constituidas en el extranjero sin presencia en territorio español.
- H) Otras novedades.
 - H.1. Régimen opcional.
 - H.2. Resúmenes anuales de retenciones.
 - H.3. Devoluciones.
 - H.4. Paraísos fiscales.
 - H.5. Otras modificaciones reglamentarias.

INTRODUCCIÓN

Para la mayoría de los ciudadanos o, mejor dicho, contribuyentes, incluso los que no están relacionados con el ámbito tributario, es conocida, de una forma u otra, la reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Sin embargo, dicha reforma de nuestro gran impuesto ha venido acompañada de otras dos, una menor, la del Impuesto sobre Sociedades y otra de mayor importancia, aunque poco conocida, como ha sido la del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Pues bien, el objetivo de este documento no es otro que tratar de dar a conocer las diferentes novedades del impuesto como consecuencia de las modificaciones introducidas tanto en la Ley como en su Reglamento y que recientemente han sido aprobadas.

El Impuesto sobre la Renta de no Residentes nace con la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, teniendo por primera vez sustantividad propia, ya que hasta el 1 de enero de 1999 la tributación de los no residentes se regulaba tanto en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como en la del Impuesto sobre Sociedades, bajo la común denominación de la obligación real de contribuir.

Tras cuatro años de vigencia, la Ley y su normativa de desarrollo han sido autosuficientes, han sobrevivido sin el amparo directo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades, si bien, en ocasiones, ha sido imprescindible andar en su búsqueda para interpretar «en concordancia» con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades la normativa del nuevo impuesto. En cualquier caso, la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, modifica o reforma parcialmente el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, siendo sus características y objetivos, según la propia exposición de motivos de la Ley, los siguientes:

- 1.º Continúa las líneas generales que ya incorporó la Ley 41/1998, en aras de dotar al impuesto de la suficiente «autonomía».
- 2.º Mejora técnica del proyecto, teniendo en cuenta la experiencia habida en este período.
- 3.º Regulación de determinadas materias que hasta ahora debían interpretarse a la luz del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades.

Desde un terreno algo más concreto, la norma persigue tres objetivos fundamentales:

- 1.º Facilitar la internacionalización de la empresa española.
- 2.º Favorecer la atracción de inversiones extranjeras en los mercados financieros españoles.
- 3.º Mejorar los mecanismos de control para evitar el fraude fiscal.

En cualquier caso, con el objeto de analizar la reforma de una manera sistemática, vamos a estructurar este documento en los siguientes apartados:

- A) Los elementos personales.
- B) Rentas obtenidas en territorio español. Desaparición del criterio del pago como criterio general.
- C) Rentas exentas.
- D) Modificaciones en relación con los establecimientos permanentes.
- E) Modificaciones respecto de las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.
- F) Cambios de residencia: importante novedad gestora.
- G) Entidades en régimen de atribución de rentas.
- H) Otras cuestiones.

A) LOS ELEMENTOS PERSONALES

Dentro de este primer epígrafe nos encontramos con modificaciones en el concepto de contribuyente, en el de responsable y en el de representante.

Contribuyente.

La Ley 41/1998, en su redacción originaria, establecía dos categorías de contribuyentes:

- En primer lugar, las personas físicas y entidades no residentes.
- En segundo lugar, las personas residentes a las que se aplica lo dispuesto en el artículo 9.4 de la Ley, es decir, la denominada prórroga legal o cuarentena fiscal.

Como consecuencia de los importantes cambios que se producen en la regulación del régimen de las «Entidades en atribución de rentas», aparece un nuevo contribuyente, como son las entidades constituidas en el extranjero con presencia en territorio español cuya definición, características y, en definitiva, regulación se contiene en el nuevo artículo 32 sexies de la Ley.

Este nuevo contribuyente, cuya forma de tributación puede parecer en cierto modo compleja, como luego se describirá, toma entidad propia, no sólo como tal contribuyente, sino como un nuevo obligado a retener.

Responsabilidad solidaria.

La Ley, en relación con la responsabilidad solidaria ha mantenido la redacción originaria para seguir definiendo a sus tres grandes actores, es decir, al pagador de rendimientos a no residentes sin establecimiento permanente y a los depositarios y gestores de los bienes y derechos de los no residentes en relación con las rentas obtenidas por los mismos.

No obstante, esta situación no ha estado exenta de avatares parlamentarios ya que la redacción original del Anteproyecto de Ley de reforma trataba de aclarar en el segundo párrafo del artículo 8.1 que cuando resulte de aplicación la obligación de retener a que se refiere el artículo 30 de la Ley «desaparece» la responsabilidad solidaria del pagador. Tras la Ley de reforma, el apartado 1 del artículo 8 permanece sin cambios y, en consecuencia, mantiene su indefinición, al disponer, que si existe la obligación de retener no será exigible la responsabilidad solidaria. La Ley no aclara qué responsabilidad desaparece: ¿la del pagador?, ¿la del depositario o gestor?, ¿la de todos? No hay una respuesta inmediata, pero cabe entender que la única responsabilidad solidaria que puede desaparecer es la del pagador que es el que deviene en retenedor, subsistiendo, por tanto, si existen, la responsabilidad solidaria del depositario y la del gestor.

En cualquier caso, y centrándonos ya en el cambio que se produce en este artículo, hay que citar la inclusión de un nuevo apartado 4, según el cual los representantes de los establecimientos permanentes responderán solidariamente del ingreso de las deudas correspondientes a los establecimientos a los cuales representan. Idéntica responsabilidad recae sobre los representantes de las Entidades en régimen de atribución de rentas con presencia en territorio español a que se refiere el artículo 32 sexies de la Ley. No es la primera vez que la Ley hace recaer sobre los representantes en general la responsabilidad solidaria, pero tras el proceso de supresión de la obligatoriedad de nombrar representante, el que ahora vuelvan a ser responsables solidarios, puede parecer, en cierto modo, una sorpresa.

La norma aquí es exigente y ambiciosa ya que hace recaer la responsabilidad solidaria sobre el representante de los establecimientos permanentes, el cual puede estar directamente nombrado o simplemente constar como tal en el Registro Civil. Esta responsabilidad sigue las reglas de la Ley General Tributaria y, por tanto, para que sea exigible será necesario el acto previo de derivación de responsabilidad a que se refiere el artículo 37.4 de dicha Ley.

Representante.

La figura del representante, en cuanto a la obligación de nombrarlo por parte de los no residentes, ha ido perdiendo importancia a lo largo del tiempo, ya que en un primer momento los no residentes estaban obligados a nombrarlo en todo caso, mientras que, desde el 1 de enero de 1996, como consecuencia de la reforma contenida en la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, el nombramiento obligatorio de representante tan sólo se establecía en tres casos tasados: cuando actúen mediante establecimiento permanente, en los supuestos del artículo 23.2 de la Ley o cuando debido a la cuantía o características de la renta obtenida, así lo requiera la Administración tributaria.

La Ley 46/2002 se reafirma en lo dicho, si bien da nueva redacción a este artículo con los siguientes objetivos:

- En primer lugar se da entrada, en cuanto a la obligatoriedad de designar representante, a las entidades en atribución de rentas del artículo 32 sexies. Esta entrada es absolutamente lógica, dado el parecido que tienen las mismas con los establecimientos permanentes, por lo que, sus obligaciones, también deben ser parejas.
- En segundo lugar se establece un plazo para que los contribuyentes nombren a su representante: «antes del fin del plazo de declaración de la renta obtenida en España». El plazo de comunicación del nombramiento a la Agencia Tributaria se mantiene en los dos meses posteriores al del nombramiento.
- Posteriormente se da nueva redacción al apartado 2.º, siendo ahora su contenido mucho más preciso y claro que en su versión anterior. Concretamente, en la redacción vigente hasta el 1 de enero de 2003 se indicaba que tendrán la consideración de 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. Con esta redacción no se sabía si el representante del establecimiento permanente era el designado por el mismo a la Agencia Estatal de Administración Tributaria o el que figuraba en el Registro Mercantil, no había una prelación clara e, incluso, había quien se planteaba que no era necesario designar representante del establecimiento permanente ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en el supuesto de que éste ya constara en el Registro Mercantil.

Con la nueva redacción, se insiste, las cosas están más claras. Los establecimientos permanentes deben designar obligatoriamente representante y comunicarlo a la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en la que hayan de presentar la declaración por el Impuesto.

En el supuesto de que se incumpla esta obligación, y sólo cuando se incumpla, la Administración tributaria podrá considerar representante del establecimiento permanente o del contribuyente a que se refiere el párrafo c) del artículo 5 de la Ley a quien figure como tal en el Registro Mercantil.

Finalmente se concede la facultad a la Administración tributaria de considerar representante del establecimiento permanente a la persona que esté facultada para contratar en nombre de aquéllos, incluso cuando en el Registro Mercantil figure una persona distinta.

De nuevo en este punto hay que reiterar, por su importancia, que este representante responderá solidariamente del ingreso de la deuda tributaria de los establecimientos permanentes y de las entidades en régimen de atribución de rentas (art. 32 sexies) a los cuales representan, pudiendo ser este representante obligatorio cualquiera de los siguientes:

- El comunicado a la Agencia Estatal de Administración Tributaria.
 - En defecto del anterior, el que figure como representante en el Registro Mercantil.
 - En defecto del primero, pero independientemente de que exista un representante ante el Registro Mercantil, quien esté facultado para contratar en nombre de aquéllos.
- Finalmente, el apartado 3 de este artículo efectúa una actualización y un redondeo del importe de la multa que conlleva el incumplimiento de la obligación de designar representante, cifrándola en una cuantía de 600 a 6.000 euros (antes 25.000 a 1.000.000 de pesetas).

B) RENTAS OBTENIDAS EN TERRITORIO ESPAÑOL. DESAPARICIÓN DEL CRITERIO DEL PAGO COMO CRITERIO GENERAL

La Ley de reforma da nueva redacción al artículo 12 de la Ley 41/1998, relativo a las rentas obtenidas en territorio español con un triple objetivo:

- En primer lugar incorpora en su definición determinados conceptos de renta, evitando así referencias a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. A título de ejemplo cabe señalar las pensiones o las retribuciones de los administradores o miembros de los Consejos de Administración. De esta forma, además, aproxima la estructura del artículo a la de nuestros Convenios para evitar la doble imposición internacional.
- Posteriormente, y quizás sea ésta la modificación más importante, efectúa una nueva regulación del criterio del pago, *«acotando su aplicación a los supuestos pretendidos mediante una mejor concreción del supuesto de hecho, evitándose definiciones amplias. Así, el criterio del pagador ya no aparece como un criterio general con excepciones para determinadas rentas, sino que únicamente será aplicable respecto de las rentas para las que se establezca expresamente»*.
- Finalmente, como no podía ser de otra forma, la Ley sigue tratando de reafirmar la autonomía de este impuesto, no remitiéndose de forma directa a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la hora de calificar los distintos conceptos de renta. De esta forma, para calificar los distintos conceptos de renta en función de su procedencia se debe

atender a lo dispuesto en el propio artículo 12 de la Ley 41/1998 y, en su defecto, y sólo en su defecto, a los criterios contenidos en la Ley 40/1998, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Una vez indicadas o apuntadas las líneas generales de esta modificación y con el objetivo de ser algo más precisos, el criterio de renta obtenida en España se regula de la siguiente forma.

B.1. Rendimientos del trabajo.

Hasta la Ley de reforma los rendimientos del trabajo tenían como puntos de conexión tanto el criterio de la territorialidad como el criterio del pago, si bien este último se veía reducido a aquellos supuestos, ciertamente menores, en los que dichos rendimientos no estaban sujetos a un impuesto de naturaleza personal en el extranjero.

Con la nueva redacción los rendimientos del trabajo mantienen prácticamente como único punto de conexión el criterio de la territorialidad, subsistiendo el del pago en dos supuestos muy concretos, cuya razón hay que encontrarla en nuestros Convenios internacionales. En definitiva, tienen la consideración de rendimientos del trabajo obtenidos en España los siguientes:

- a) Cuando deriven de una actividad personal realizada en nuestro territorio.
- b) Cuando se trate de retribuciones públicas satisfechas por la Administración española. Éste es el principal exponente del criterio del pago, abarcando a las retribuciones satisfechas por la Administración española en general. En este punto cabe advertir que la Ley sigue manteniendo para estas retribuciones un tipo especial del 8%.
- c) Cuando se trate de retribuciones satisfechas por «empresarios» o «entidades» residentes por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave en tráfico internacional.

Estos dos últimos supuestos que tienen como punto de conexión el criterio del pago, traen su causa, como hemos dicho, en razones de Derecho internacional (convenciones y convenios). No obstante, para mantener la situación preexistente, pueden «dejar» de tributar en España siempre que se den las dos circunstancias siguientes:

- Que el trabajo se preste íntegramente en el extranjero.
- Que los rendimientos estén sujetos a un impuesto de naturaleza personal en el extranjero.

Para el resto de rendimientos del trabajo satisfechos por «residentes», cuando éstos no se realicen en nuestro territorio, sólo cabe entender, sin más, que no son renta obtenida en España.

B.2. «Otros» rendimientos del trabajo: pensiones y retribuciones de miembros de los Consejos de Administración.

La Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes concede autonomía y regula, en consecuencia, al margen de los rendimientos del trabajo, a diferencia de lo previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tanto las pensiones como las retribuciones de los miembros de los Consejos de Administración.

En relación con las pensiones el punto de conexión básico es el criterio del pago, es decir, se consideran obtenidas en España las pensiones satisfechas por «residentes» en nuestro territorio. Asimismo, también se consideran pensiones obtenidas en territorio español las que deriven de un empleo prestado en nuestro territorio.

El concepto de pensiones es amplio ya que tienen tal consideración las remuneraciones satisfechas por razón de un empleo anterior, con independencia de que se perciban por el trabajador u otra persona. En cualquier caso, de forma más que didáctica, la Ley se remite de forma expresa al artículo 16.2, a) y f) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

De nuevo aquí cabe resaltar que, al margen de lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 12, ésta es la única remisión a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que se realiza en este artículo.

Por otra parte, respecto de las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, la Ley establece como punto de conexión el de la territorialidad, de tal forma que dichas retribuciones se entenderán obtenidas en España cuando las mismas procedan de entidades residentes en territorio español.

B.3. Rendimientos del capital mobiliario.

Al margen de la tan repetida modificación de excluir el criterio del pago como punto de conexión general, en este ámbito la Ley realiza un importante esfuerzo para definir determinadas rentas y estructurar los diferentes conceptos, aproximándose lo más posible al articulado de los Convenios para evitar la doble imposición.

Dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en fondos propios de entidades residentes.

Respecto de los dividendos se mantiene la situación precedente, al margen de la supresión del criterio del pago, de tal forma que el punto de conexión no es otro que el de la territorialidad. En consecuencia, se consideran dividendos obtenidos en España los procedentes de entidades residentes en nuestro territorio.

Como única excepción, la Ley deja a salvo el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 131 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, relativo a los beneficios repartidos por las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros a favor de sus socios no residentes (excluidos paraísos fiscales).

Intereses y otros rendimientos derivados de la cesión a terceros de capitales propios.

Para estos rendimientos la Ley mantiene el criterio del pago y una variante del de la territorialidad, como es el de la utilización. Por tanto, tendrán la consideración de «intereses» obtenidos en España los siguientes:

- a) Los satisfechos por personas o entidades residentes en España, incluidos establecimientos permanentes situados en nuestro territorio.
- b) Los que retribuyan prestaciones de capital utilizado en nuestro territorio.

No obstante, la Ley mantiene como excepción al criterio del pago y, en consecuencia, no se entenderán obtenidos en España, los rendimientos satisfechos por establecimientos permanentes situados en el extranjero, cuando las prestaciones estén ligadas a la actividad del establecimiento permanente en el extranjero.

Cánones.

Respecto de los puntos de conexión para entender que un canon se ha obtenido en territorio español, no hay variaciones. Concretamente se entienden obtenidos en España los satisfechos por personas o entidades residentes o por establecimientos permanentes situados en nuestro territorio, o aquellos que se utilicen en territorio español.

Por el contrario, donde sí hay una profunda revisión es en el propio concepto de canon. Frente a la anterior normativa, que no definía los cánones, la nueva realiza una amplia y extensa definición, que toma como base la contenida en nuestros Convenios para evitar la doble imposición. Concretamente la Ley dispone que tienen la consideración de cánones o regalías las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de:

- Derechos sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas.
- Patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos.
- Derechos sobre programas informáticos.

- Informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.
- Derechos personales susceptibles de cesión, tales como los derechos de imagen.
- Cualquier derecho similar a los anteriores.

En particular, tienen esa consideración las cantidades pagadas por el uso o la concesión de uso de los derechos amparados por el Real Decreto Legislativo 1/1996, que aprueba el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, la Ley 11/1986, de Patentes y la Ley 17/2001, de 7 de diciembre, de Marcas.

Otros rendimientos del capital mobiliario.

Finalmente, la Ley mantiene la categoría residual de otros rendimientos del capital mobiliario distintos de los anteriores, para los cuales contempla como único punto de conexión el criterio del pago.

B.4. Rendimientos del capital inmobiliario.

Respecto de este tipo de rendimientos, de hecho, aunque no de derecho, las variaciones son mínimas. Ciertamente es que la anterior normativa contemplaba como puntos de conexión tanto el criterio de la territorialidad como el del pago, si bien este criterio se veía nuevamente excepcionado mediante la complicada fórmula de la excepción de la excepción.

En cualquier caso, la nueva Ley es rotunda y mantiene como único punto de conexión el criterio de la territorialidad, es decir, se entenderán obtenidas en España las rentas derivadas de los bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a los mismos.

B.5. Rendimientos derivados de actividades económicas.

Como siempre en este tema, parece aconsejable hacer una distinción entre los rendimientos obtenidos mediante establecimiento permanente o sin mediación del mismo.

B.5.1. Rentas obtenidas mediante establecimiento permanente.

En relación con estas rentas no hay modificaciones. La Ley mantiene como único punto de conexión el de la territorialidad. En consecuencia, si la actividad económica se realiza mediante un establecimiento permanente situado en nuestro territorio, la renta se entiende obtenida en España.

Respecto del concepto de establecimiento permanente, o mejor dicho de lo que la Ley, «en particular», entiende que tienen la consideración de establecimiento permanente, reseñar una pequeña modificación, ya que las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de 6 meses, tendrán la consideración de establecimientos permanentes, frente a la anterior normativa que fijaba un ámbito temporal de 12 meses. En cuanto al momento en que hay que entender producido este cambio nada dice la norma.

B.5.2. Rentas obtenidas sin establecimiento permanente.

En el supuesto de las rentas derivadas de actividades o explotaciones económicas realizadas sin establecimiento permanente, la Ley mantiene, con algún retoque, los siguientes criterios:

- a) Cuando las actividades (se suprime ahora explotaciones) económicas sean realizadas en territorio español.
- b) Cuando se trate de prestaciones de servicios utilizados en territorio español. En este punto tan sólo apuntar que la Ley recoge de forma novedosa el criterio de utilización parcial.
- c) Cuando deriven, directa o indirectamente, de la actuación de artistas y deportistas (sin cambios).

No obstante lo anterior, por si pudiera surgir alguna duda, la Ley considera que no se han obtenido en territorio español los rendimientos satisfechos por compraventas internacionales de mercancías, incluidas las comisiones de mediación en las mismas, así como los gastos accesorios y conexos.

Finalmente también merece la pena destacar la inclusión de un ligero matiz cuando la Ley regula los puntos de conexión de estos rendimientos, ya que expresamente señala ahora que estos puntos de conexión serán aplicables, salvo que resulte de aplicación cualquier otro previsto en el propio artículo 12.

B.6. Ganancias patrimoniales.

En relación con las ganancias patrimoniales tampoco la Ley contempla grandes variaciones. Concretamente se entienden obtenidas en España las siguientes ganancias:

- 1.º Cuando deriven de valores emitidos por «residentes» (sin cambios).
- 2.º Cuando procedan de otros bienes muebles, distintos de los valores (ésta es la variación), situados en territorio español o que deban cumplirse en nuestro territorio.

- 3.º Cuando procedan, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en España o de derechos relativos a los mismos (sin cambios).
- 4.º Cuando se incorporen al patrimonio del contribuyente bienes situados en territorio español o de derechos que deban cumplirse o se ejerciten en dicho territorio, aun cuando no deriven de una transmisión previa, como las ganancias en el juego.

C) EXENCIONES

En el capítulo de las exenciones las novedades son mínimas. Concretamente se modifica el párrafo 4 del apartado 1 del artículo 13 con el fin de clarificar que el reembolso de participaciones en fondos de inversión, realizado en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores españoles, está exento, siempre que éste se efectúe por personas físicas o entidades no residentes sin mediación de establecimiento permanente que estén amparados por un Convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información suscrito con España.

Por otra parte, también se modifica el apartado 2 del artículo 13, con el objeto de excluir de los beneficios de la exención del párrafo h) del apartado 1 (transmisiones de valores en Bolsa y reembolsos de participaciones) las rentas que se obtengan a través de un paraíso fiscal.

D) LA TRIBUTACIÓN DE LOS ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES

Al margen de la pequeña modificación en la definición de establecimiento permanente o, mejor dicho, de algún supuesto que constituye establecimiento permanente, la Ley de reforma recoge otras modificaciones respecto de estos contribuyentes.

La primera y principal se contiene en el artículo 15 de la Ley ya que éste limita la posibilidad de que los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad estén afectos al establecimiento permanente, exclusivamente a aquellos establecimientos que sean sucursales que estén inscritas en el Registro Mercantil. Es decir, dentro de los establecimientos permanentes, sólo las sucursales podrán tener acciones o participaciones afectas siempre que, además, dichas sucursales estén inscritas en el Registro Mercantil y se cumplan determinados requisitos reglamentarios.

A estos efectos, el Real Decreto 116/2003 de modificación del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes da nueva redacción al artículo 1 y establece como requisitos reglamentarios los siguientes:

- a) Que dichos activos se reflejen en los estados contables del establecimiento permanente.

- b) Tratándose de establecimientos permanentes que puedan considerarse sociedades dominantes, que dicho establecimiento permanente disponga, para dirigir y gestionar esas participaciones, de la correspondiente organización de medios materiales y personales.

Sin duda alguna ésta es una modificación de importancia, garantista ante un tema especialmente debatido, y que seguramente tendrá secuelas, quizás con el objetivo final de que estas «sucursales» o establecimientos permanentes cualificados gocen plenamente de los beneficios y oportunidades que tienen las entidades residentes.

Por otra parte, el artículo 18 de la Ley relativo a la deuda tributaria modifica la «imposición complementaria» que soportan los establecimientos permanentes con el propósito de equiparar la misma a la tributación de los dividendos obtenidos por no residentes sin establecimiento permanente.

Hasta ahora, la tributación del establecimiento permanente, en concepto de imposición complementaria por las rentas obtenidas que transfiera al extranjero, estaba fijada en el tipo general del 25%, mientras que los dividendos tributaban al tipo del 18%. Con la nueva Ley se suprime esta disparidad de gravámenes, que no tenía una justificación clara, y los establecimientos permanentes, por las rentas que transfieran al extranjero, incluidos los pagos a que hace referencia el artículo 17.1 a) de la Ley (cánones, intereses, comisiones...) que no hayan sido gasto deducible, soportarán una imposición complementaria al tipo de gravamen del 15%.

Asimismo, en relación con este gravamen complementario, se da nueva redacción al artículo 18.3 con la idea de clarificar algo que ya era una realidad: concretamente, que los establecimientos permanentes situados en España que tengan su residencia en un país que haya suscrito Convenio con España no soporten esta imposición complementaria, salvo que el propio Convenio así lo prevea expresamente (éste es el caso, por ejemplo, del Convenio con Estados Unidos que prevé una imposición sobre las sucursales del 10%).

No obstante, y quizás aquí radique la principal novedad, para que esta imposición complementaria no la soporten los establecimientos permanentes amparados por un Convenio, será necesario también que exista reciprocidad en el trato para los establecimientos permanentes «españoles».

Finalmente, se modifica el apartado 4 del artículo 18 de tal forma que los establecimientos permanentes podrán aplicarse la deducción por doble imposición internacional recogida en los artículos 29 y 30 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, deducción que, hasta ahora, estaba vedada a los mismos.

En este campo ya se había producido una importante quiebra, en cuanto que los establecimientos permanentes ya podían gozar «teóricamente» de las exenciones previstas en el artículo 20 bis de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

E) RENTAS OBTENIDAS SIN MEDIACIÓN DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

En relación con estas rentas las modificaciones son muy puntuales.

Se modifica el artículo 23.4 que regula la forma de determinar la base imponible de las ganancias patrimoniales con el objeto de excluir a los no residentes del régimen de diferimiento previsto en el segundo párrafo de la letra a) del apartado 1 del artículo 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, según el cual, cuando el importe obtenido del reembolso o transmisión de participaciones o acciones en instituciones de inversión colectiva se destine a la adquisición de otras participaciones o acciones en instituciones de inversión colectiva, la ganancia no procederá computarla en ese momento.

Se da nueva redacción al párrafo b) del artículo 24, relativo a la escala de tributación de las pensiones, con un doble objetivo:

- a) Convertir la escala a euros (al margen de la redenominación automática producida el 01-01-2002).
- b) Hasta ahora este artículo hacía referencia a las pensiones y a los haberes pasivos mientras que ahora recoge una denominación más genérica en el siguiente sentido: «*las pensiones y demás prestaciones similares...*».

Finalmente se modifica el párrafo g) del artículo 24 para reducir el tipo de gravamen de los dividendos, intereses y rentas derivadas de la transmisión o reembolso de acciones o participaciones representativas del capital o del patrimonio de las instituciones de inversión colectiva, del 18% al 15%.

Esta reducción del tipo de gravamen sigue la línea de la reducción que se produce en los otros impuestos directos, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre Sociedades, respecto de las retenciones que soportan los rendimientos del capital mobiliario.

F) LAS RETENCIONES Y LOS CAMBIOS DE RESIDENCIA

La Ley incorpora un nuevo artículo 30 bis en el que se establecen nuevas obligaciones de retención sobre las rentas del trabajo en caso de cambio de residencia.

Ciertamente han sido un problema los cambios de residencia para los trabajadores, ya que durante un determinado período de tiempo podían sufrir una doble tributación; por un lado, la del Estado de salida, España, como contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y eso era así en tanto no acreditaban su nueva residencia; por otro, también podían soportar la del

Estado de destino, su nuevo Estado de residencia. Obviamente, esta doble tributación era transitoria, ya que en la medida en que el trabajador acreditaba su nueva residencia, se podía solicitar la devolución de las retenciones que se habían soportado en exceso.

En este punto también cabe advertir la queja de los «pagadores» en cuanto a la inseguridad a la hora de practicar retenciones por uno u otro impuesto, es decir, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

El nuevo artículo 30 bis trata de atajar estos problemas, de tal forma que los trabajadores por cuenta ajena que vayan a adquirir la condición de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, como consecuencia de su desplazamiento al extranjero, podrán comunicarlo a la Administración tributaria, dejando constancia de la fecha de salida del territorio español, a los exclusivos efectos de que el pagador de los rendimientos del trabajo les considere como contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

A partir de aquí la Agencia Estatal de Administración Tributaria deberá expedir un documento acreditativo al trabajador, que a su vez trasladará al pagador, para que este último practique retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Finalmente, el precepto establece que lo anterior no exonerará al contribuyente de acreditar su nueva residencia ante la Administración tributaria.

De la redacción de este precepto conviene matizar las siguientes cuestiones:

- Sólo pueden acogerse trabajadores por cuenta ajena. En consecuencia no pueden acogerse los becarios, los profesionales independientes, etc.
- El procedimiento sólo tiene efectos en el campo de las retenciones.
- El pagador ha de ser residente (incluidos establecimientos permanentes en el extranjero) o con establecimiento permanente en España.
- Este procedimiento no exonera al trabajador de acreditar su nueva residencia fiscal ante la Administración tributaria.

La consecuencia práctica de este procedimiento será altamente positiva para los trabajadores ya que, de la nueva redacción del artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, los rendimientos del trabajo, con carácter general, sólo se entienden obtenidos en España si el trabajo se desarrolla en nuestro territorio. Por tanto, estos trabajadores que se desplazan al extranjero no soportarán retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que es el objeto del nuevo procedimiento y, por otro, a efectos del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, tampoco soportarán retención alguna, al no considerarse estos rendimientos obtenidos en nuestro territorio.

Asimismo, cabe hacer referencia al nuevo artículo 21 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, añadido por el apartado 11 del artículo 1 del Real Decreto 116/2003, de 31 de enero, que desarrolla este procedimiento, así como a la Orden del Ministro de Hacienda de 31 de enero de 2003, por la que se aprueban los modelos para comunicar a la Administración tributaria el cambio de residencia a los efectos de la práctica de retenciones sobre los rendimientos del trabajo y se regula la forma, lugar y plazo para su presentación, y cuyos aspectos más importantes son los siguientes:

- 1.º La comunicación del desplazamiento del trabajador al extranjero debe efectuarse mediante un modelo, el 247, el cual ha sido aprobado, como hemos dicho, mediante Orden del Ministro de Hacienda de 31 de enero de 2003 (Boletín Oficial del Estado del 1 de febrero). Asimismo, en dicha Orden se fija el lugar, forma y plazo de presentación del mismo.
- 2.º En dicho modelo o comunicación deberá constar la identificación del trabajador y del pagador, la fecha de salida del territorio español, la fecha de comienzo del trabajo en el extranjero y, esto parece lo fundamental, la existencia de datos objetivos en la relación laboral que haga previsible que, como consecuencia de la prestación del trabajo en otro país, la permanencia en el mismo sea superior a 183 días, o en su defecto en el siguiente.

Asimismo es importante destacar que el modelo 247 debe venir acompañado de un documento acreditativo del pagador en el que se reconozca la relación laboral con el trabajador, el país del desplazamiento, la duración del contrato, la fecha de comienzo de la prestación del trabajo en el otro país y la duración del desplazamiento con indicación de la fecha previsible de finalización del mismo; por tanto, la «colaboración» del pagador, también implicado y beneficiado, es imprescindible en este procedimiento.

- 3.º A partir de aquí, la Administración tributaria, si procede, expedirá un documento acreditativo en el que se identificará la fecha a partir de la cual se practicarán retenciones conforme al Impuesto sobre la Renta de no Residentes.
- 4.º Finalmente, el trabajador entregará al pagador un ejemplar del citado documento, para que éste le considere contribuyente del Impuesto sobre la Renta de no Residentes a los exclusivos efectos de la práctica de retenciones. En ese documento constará, como hemos dicho, la fecha a partir de la cual se deberán practicar retenciones conforme al nuevo impuesto. Dicha fecha seguirá normalmente las siguientes pautas: si el desplazamiento se efectúa en el primer semestre, las retenciones podrán practicarse conforme al Impuesto sobre la Renta de no Residentes a partir de ese momento, pero si el desplazamiento se efectúa en el segundo semestre, las retenciones conforme al Impuesto sobre la Renta de no Residentes se empezarán a practicar a partir del 1 de enero del ejercicio siguiente.

Además de este procedimiento, parece conveniente también citar otro procedimiento paralelo, que trata de solventar el problema inverso, es decir, el de los no residentes que se desplazan a España y van a adquirir la condición de contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En relación con este procedimiento cabe señalar que el ordinal 2.º del apartado 8 del artículo 82 prevé para estos trabajadores por cuenta ajena que podrán comunicar a la Administración tri-

butaria su desplazamiento a nuestro territorio, con indicación de la fecha de entrada, a los exclusivos efectos de que el pagador les considere como contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El procedimiento, similar al previsto en la normativa del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, se regula en el nuevo artículo 82 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en la Orden de 31 de enero de 2003 antes citada que, a efectos de comunicar el cambio de residencia, aprueba un nuevo modelo 147.

G) ENTIDADES EN RÉGIMEN DE ATRIBUCIÓN DE RENTAS

Para tratar de comentar el extenso Capítulo VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, dedicado a las entidades en régimen de atribución de rentas (en adelante EARS), parece imprescindible, en principio, reproducir parcialmente la propia exposición de motivos de la Ley.

De acuerdo con la misma, en este capítulo *«se recogen una serie de disposiciones que no tenían un tratamiento delimitado en este impuesto»*. Continúa señalando que *«su régimen general se regula en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por lo que se introducen en esta Ley únicamente las especialidades en la forma de tributar de las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero, a las que se hace contribuyentes del impuesto en determinados supuestos, y de los partícipes no residentes de entidades en atribución de rentas, tanto españolas como extranjeras»*.

Esta exposición de motivos de la Ley es un buen resumen de lo que a continuación se regula, como hemos dicho, de forma extensa y pormenorizada, sobre todo, si tenemos en cuenta que con anterioridad no era una materia que estuviese regulada expresamente o, mejor dicho, *«no tenía un tratamiento delimitado en este impuesto»*.

Antes de analizar este nuevo Capítulo VI hay que citar, al menos, al también nuevo artículo 6 bis, como gran precepto delimitador del régimen, el cual establece que las rentas correspondientes a las EARS, así como las retenciones que hayan soportado, se atribuirán a los socios conforme a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a lo dispuesto en el Capítulo VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Como consecuencia de esta remisión también parece necesario exponer de forma esquemática la regulación de este régimen prevista en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Concretamente puede señalarse lo siguiente:

- 1.º La renta de estas entidades se atribuye a los socios.
- 2.º Las rentas atribuidas a los socios tienen la naturaleza de la actividad o fuente de donde procedan para cada uno de ellos.

3.º Para el cálculo de las rentas a atribuir se aplican las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con exclusión de las reducciones por «irregularidad». Tampoco son aplicables los coeficientes reductores de las ganancias patrimoniales previstos en la disposición transitoria novena de la Ley (11,11%, 14,28% y 25%) cuando el socio sea sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, contribuyente del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente o sin establecimiento permanente que no sea persona física.

4.º Como excepción a la regla general se establece que si todos los socios de la EAR son sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades o contribuyentes con establecimiento permanente se aplicará la normativa de este impuesto.

Asimismo, para la determinación de la renta atribuible a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente se aplicará la propia normativa de este impuesto.

5.º Están sujetos a retención, con arreglo a las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, las rentas que se satisfagan a estas entidades con independencia de la condición del socio. Es decir, la EAR, con carácter general, soportará las retenciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, incluso cuando todos sus socios sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades o contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Obviamente, las retenciones así soportadas se deducirán de la imposición personal del socio.

6.º Las EARS deberán presentar una declaración informativa sobre la renta obtenida, en la que se deberá identificar a los socios y la renta que se atribuye a cada uno. No están obligados a presentar esta declaración las EARS que no ejerzan actividades económicas y cuyas rentas no excedan de 3.000 euros anuales.

Hasta aquí estas pinceladas sobre la nueva regulación que contiene la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre las EARS. Por su parte, el Capítulo VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes establece las especialidades propias de este impuesto, de acuerdo con el siguiente esquema:

EARS	{ Constituidas en España	{ 1. Que realizan una actividad económica (art. 32 ter).
		{ 2. Que no realizan una actividad económica (art. 32 quáter).
	{ Constituidas en el extranjero (art. 32 quinquies)	{ 3. Con presencia en territorio español (art. 32 sexies).
		{ 4. Sin presencia en territorio español (art. 32 septies).

1. Entidades en atribución de rentas constituidas en España que realizan una actividad económica.

Como no podía ser de otra forma, la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, en su artículo 32 ter regula cómo deben tributar los socios no residentes de estas entidades, estableciendo que los miembros no residentes en territorio español serán contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente.

En consecuencia se producirá la siguiente secuencia tributaria:

- a) La EAR, normalmente, atribuirá la renta conforme a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- b) Dicha renta, atribuida conforme a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se integrará como renta del establecimiento permanente que, no lo olvidemos, tributa prácticamente igual que los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades. En cualquier caso, merece la pena insistir sobre el tema: la renta se atribuye conforme a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sin que posteriormente deba modificarse su «cálculo» cuando presente la correspondiente declaración (modelos 200 ó 201).
- c) Como excepción, ya se ha apuntado antes, si todos los socios de la EAR fuesen sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades o contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente, la renta se debe atribuir conforme a la normativa del Impuesto sobre Sociedades.
- d) La EAR soportará retenciones conforme a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que serán deducibles en el impuesto del socio establecimiento permanente que, recordemos, deberán presentar la misma declaración que los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades.

2. Entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en España que no realizan una actividad económica.

Para los socios no residentes de estas entidades las cosas son más sencillas ya que los mismos tienen la consideración de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente y las rentas se atribuyen de acuerdo con la propia normativa del Impuesto sobre la Renta de no Residentes aplicables a este tipo de contribuyentes, es decir, el Capítulo IV de la Ley.

De forma esquemática:

- a) La EAR atribuye rentas conforme a lo previsto en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes cuando obtiene rentas sin establecimiento permanente.

- b) El socio tributa como un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente.
- c) La EAR soporta retenciones conforme a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En consecuencia, con carácter general, la EAR soportará retenciones conforme al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y atribuirá rentas conforme al Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Cuando la retención «Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas» coincida con la retención «Impuesto sobre la Renta de no Residentes», el sistema funciona perfectamente y así ocurrirá, en principio, cuando las rentas sean, por ejemplo, dividendos o ganancias derivadas de la transmisión de participaciones en fondos de inversión. Decimos, en principio, porque el socio no residente, si está amparado por un Convenio, la retención «Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas» no coincidirá en todo caso con la retención «Impuesto sobre la Renta de no Residentes» ya que esta última será de menor cuantía. En estos supuestos, solicitará, si procede, la devolución de las cantidades en exceso retenidas.

Como hemos dicho, la retención de ambos impuestos no coincidirá siempre y, a diferencia de lo señalado en el párrafo anterior, la retención soportada por la EAR conforme a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas será, en ocasiones, inferior a la que proceda conforme al Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Esto ocurrirá, por ejemplo, cuando deban practicarse retenciones en el caso de arrendamiento de bienes inmuebles. La EAR soportará, en su caso, una retención del 15% (normativa IRPF) sobre las rentas derivadas del alquiler de un inmueble. Si esta entidad tiene un miembro no residente, éste debe soportar una tributación del 25%. Para cubrir este diferencial, la Ley ha previsto un nuevo sistema que trata de garantizar su ingreso y para ello establece que la propia EAR ingrese a cuenta la diferencia entre la parte de retención soportada que le corresponda al miembro no residente y la retención que hubiera resultado de haberse practicado directamente la retención sobre la renta atribuida, conforme a lo dispuesto en el artículo 30 de la Ley del Impuesto. En nuestro ejemplo, la EAR debería efectuar un ingreso a cuenta del 10%.

Finalmente, con el objetivo de respetar la situación tributaria actual, la Ley establece que estas entidades soporten una retención propia y específica del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Concretamente, cuando la EAR transmita bienes inmuebles situados en territorio español, y alguno de los miembros no sea residente en nuestro territorio, el adquirente deberá practicar, sobre la parte de la contraprestación acordada que corresponda a dichos miembros, la retención que resulte por aplicación del artículo 24.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, es decir, el 5%.

Ni que decir tiene que este precepto, en ocasiones, será difícil de aplicar en la práctica, sobre todo si estamos en presencia de un gran número de socios. No obstante, también debe valorarse positivamente su inclusión, en cuanto evitará de esta forma que se encubran operaciones de este tipo por no residentes, con el objeto de eliminar la retención del 5%.

3. Entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español.

Con carácter previo debe analizarse qué entiende la Ley por EARS constituidas en el extranjero. En este sentido el artículo 32 quinquies dispone que tendrán la consideración de EARS «*las constituidas en el extranjero cuya naturaleza jurídica sea idéntica o análoga a la de las entidades en atribución de rentas constituidas de acuerdo con las leyes españolas*».

La definición es amplia, por lo que quizás el día a día administrativo vaya resolviendo dudas y puntualizando de forma más concreta qué tipo de entidades constituidas en el extranjero van a estar sujetas a este régimen.

Señalado lo anterior, la Ley establece dos regímenes distintos para estas EARS, en función de si tienen o no presencia en territorio español.

La regulación de las primeras se contiene en el artículo 32 sexies y sus aspectos más importantes son los siguientes:

- a) Lo primero que pretende la norma es tratar de dar una definición de cuándo estas entidades constituidas en el extranjero tienen presencia en territorio español. La definición, como ahora podrá comprobarse, es muy similar a la de los establecimientos permanentes. Pues bien, cuando estas entidades realicen una actividad económica en territorio español, y toda o parte de la misma se desarrolle, de forma continuada o habitual, mediante instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, o actúe en él a través de un agente autorizado para contratar en nombre y por cuenta de la entidad, podremos decir que tiene presencia en territorio español y, en consecuencia, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 5 c) de la Ley, tienen la consideración de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Asimismo, de acuerdo con lo establecido en el artículo 30.1 de la Ley este nuevo contribuyente del Impuesto sobre la Renta de no Residentes está obligado a practicar retención o ingreso a cuenta.

Es decir, estamos en presencia de una entidad con presencia en España que ha adquirido la condición de contribuyente del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, por lo que no atribuirá renta alguna. Merece la pena insistir en este tema y dejarlo claro ya que a pesar de regularse esta cuestión bajo la común denominación de «EARS», no se atribuyen rentas y se tributará en sede de la propia entidad con presencia en España. Cuestión distinta será la atribución que deba efectuar la EAR, «sede central», sobre sus socios residentes en España.

- b) En cuanto a la forma de tributar este nuevo contribuyente se deben destacar las siguientes reglas:

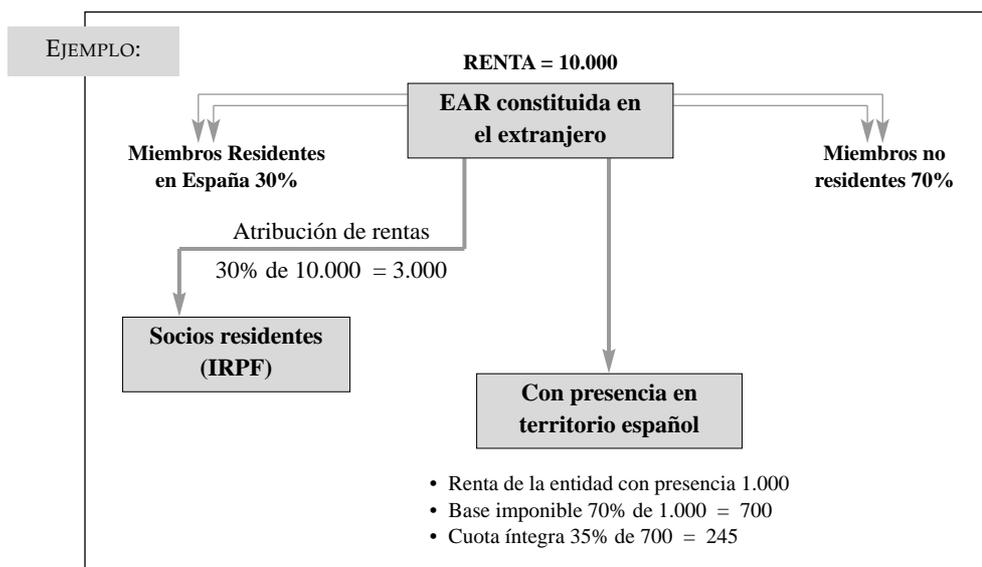
- 1.º La base imponible estará constituida por la parte de renta, cualquiera que sea el lugar de su obtención, que resulte atribuible a los miembros no residentes de la entidad.

Es decir, estas entidades determinarán la renta conforme a las reglas que ahora comentaremos y, posteriormente, deberán dividirla en dos partes: la atribuible a los residentes y la atribuible a los no residentes. Respecto de la primera, la de los residentes, no se tributa en sede de esta entidad, mientras que respecto de la segunda, la de los no residentes, sí se tributa en sede de esta entidad.

Asimismo cabe señalar, que la renta de la que estamos hablando es la que obtiene esta entidad con presencia en España, pero no sólo la que obtiene en España, sino la que obtenga, sea cual sea el lugar de su obtención.

- 2.º La base imponible se deberá calcular aplicando lo establecido en el artículo 74 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que ya hemos comentado y que, en síntesis, supone aplicar la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, salvo que todos los miembros sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades o establecimientos permanentes, en cuyo caso se aplicará la normativa del Impuesto sobre Sociedades.
- 3.º Sobre la parte de base imponible así determinada se aplica el tipo de gravamen del 35% para obtener la cuota íntegra. Adviértase que estas cantidades tributan, en todo caso, al tipo de gravamen del 35% sin que pueda ser aplicable un tipo reducido.
- 4.º Esta cuota se minorará aplicando las mismas bonificaciones y deducciones que los establecimientos permanentes o, lo que es lo mismo, los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades.
- 5.º Finalmente, la cuota así obtenida se minorará en los pagos a cuenta, siempre en la parte que corresponde a la renta atribuible a los miembros no residentes.

Para entender este régimen, es conveniente apoyarse en un **ejemplo**, sobre todo para ver el funcionamiento de estas entidades constituidas en el extranjero, con miembros residentes en España y con «presencia» en nuestro territorio.



Del ejemplo se pueden extraer las siguientes conclusiones:

- La EAR constituida en el extranjero (casa central) que tiene miembros que son, por ejemplo, contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (también podrían ser del Impuesto sobre Sociedades), atribuye rentas a los mismos en función de su porcentaje de participación, calculadas de acuerdo con la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En nuestro supuesto la entidad obtiene una renta de 10.000 (conforme a normas IRPF) y los socios residentes representan el 30%, por lo que tributarán en su impuesto personal (IRPF) por importe de 3.000.
- La entidad que realiza la actividad económica en España y que tiene presencia en nuestro territorio sólo tributa por la parte de renta atribuible a los socios no residentes. Es decir, si la renta obtenida, calculada, con carácter general, conforme a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ascendió a 1.000 y el 70% de los miembros son no residentes, la entidad con presencia deberá tributar por 700. De esta forma se evita lo que de otro modo podría considerarse una doble tributación en la persona del socio residente.

c) Otras cuestiones de índole formal.

- Estos contribuyentes deberán presentar una autoliquidación en los términos que establezca el Ministro de Hacienda.
- Deberán efectuar pagos fraccionados en los mismos términos que los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente. Por supuesto, la cuantía del pago fraccionado se calculará sobre la parte de renta atribuible a los miembros no residentes. Finalmente, a efectos de lo dispuesto en el artículo 38.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, el cálculo del pago fraccionado se efectuará sobre la base imponible de los tres, nueve u once primeros meses, de acuerdo con lo dispuesto en el Capítulo VI de la Ley 41/1998.
- Como hemos visto, estas entidades vendrán obligadas a presentar una declaración por la parte de renta atribuible a los miembros no residentes. En justa correspondencia, la Ley establece que estas entidades sólo presentarán la declaración informativa a que se refiere el artículo 74 bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por la parte de la renta que resulte atribuible a los miembros residentes de la entidad.
- Finalmente, la norma dispone que si alguno de los miembros no residentes de estas entidades con presencia invoca un Convenio para evitar la doble imposición, se considerará que las cuotas satisfechas por la entidad fueron satisfechas por éstos en la parte que les corresponda. A estos efectos, el artículo 23 del Reglamento se remite al procedimiento previsto en el artículo 20 del mismo para hacer efectiva su invocación.
- De acuerdo con lo previsto en el artículo 74.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, estas EARS soportarán las retenciones correspondientes al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Estas entidades tienen la obligación de designar un representante en España que, no lo olvidemos, será responsable del ingreso de las deudas tributarias de la entidad.

4. Entidades constituidas en el extranjero sin presencia en territorio español.

Los miembros no residentes de las EARS, cuando éstas obtengan rentas en España sin desarrollar una actividad económica «con presencia», tendrán la consideración de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente.

Además, en estos casos, la renta obtenida por la entidad se atribuirá a los miembros no residentes de acuerdo con las normas aplicables a estos contribuyentes, es decir, las previstas en el Capítulo IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Respecto de las retenciones a practicar a estas entidades las reglas son distintas a las generales, ya que en este caso no se sigue la regla general de practicar las retenciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Efectivamente, para practicar retenciones a estas entidades sin presencia se deben seguir las siguientes reglas:

- a) Si se acredita al pagador la residencia de los miembros de la entidad y la proporción en que se les atribuye la renta, se aplicará a cada miembro la retención que corresponda a tenor de dichas circunstancias de acuerdo con su impuesto respectivo.
- b) Cuando el pagador no entienda acreditadas las circunstancias descritas en el párrafo anterior, practicará la retención o ingreso a cuenta con arreglo a las normas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, sin considerar el lugar de residencia de sus miembros ni las exenciones que contempla el artículo 13 de la Ley. El tipo de retención será el que corresponda de acuerdo con el apartado 1 del artículo 24 de la Ley.

Cuando la entidad en régimen de atribución de rentas esté constituida en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, la retención a aplicar seguirá en todo caso la regla establecida en el párrafo b) anterior. La retención o ingreso a cuenta será deducible de la imposición personal del socio, heredero, comunero o partícipe, en la misma proporción en que se atribuyan las rentas.

En el caso de transmisiones de bienes inmuebles situados en territorio español, cuando alguno de los miembros de la entidad en atribución de rentas no sea residente en territorio español, el adquirente practicará, sobre la parte de la contraprestación acordada que corresponda a dichos miembros, la retención que resulte por aplicación del artículo 24.2 de esta Ley, es decir, el 5%. Esta retención, en ocasiones, será difícil de aplicar, pero como ya se comentó, tiene aspectos proteccionistas muy positivos.

Finalmente, señalar que estas entidades no están obligadas, en ningún caso, a presentar la declaración informativa a que se refiere el artículo 74 bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

H) OTRAS NOVEDADES

H.1. Régimen opcional.

El artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes desarrolla en profundidad el régimen opcional para contribuyentes residentes en otros Estados miembros. Este régimen, de forma resumida, lo pueden aplicar las personas físicas residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea, siempre que hayan obtenido durante el ejercicio en España por rendimientos del trabajo y por rendimientos de actividades económicas el 75% de su renta. En este caso, el no residente podrá optar por tributar en calidad de contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, siempre que tales rentas hayan tributado efectivamente por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

A continuación la Ley regula la renta gravable, el tipo de gravamen, la cuota tributaria, el período impositivo, el devengo, la tributación conjunta, etc., cuestiones que antes estaban reguladas en términos prácticamente idénticos en los artículos 8 a 11 del Reglamento del Impuesto. En consecuencia, no es relevante analizar este régimen en estos momentos ya que no ha sufrido variaciones sustantivas respecto de su anterior regulación.

H.2. Resúmenes anuales de retenciones.

El Real Decreto 116/2003, ha modificado el apartado 2 del artículo 19 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con el objeto de unificar el plazo de presentación de los resúmenes anuales de retenciones, de forma paralela a lo que ha ocurrido en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades.

En consecuencia, los resúmenes anuales de retenciones se deberán presentar en las siguientes fechas:

- Con carácter general, el plazo de presentación será del 1 al 31 de enero del año siguiente al del que corresponde el resumen anual.
- Para las declaraciones presentadas en papel, sin utilización del módulo de impresión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, el plazo de presentación será del 1 al 20 de enero.

En consecuencia, el plazo para las declaraciones presentadas mediante soporte magnético, a través de internet o teleproceso se adelanta del 20 de febrero al 31 de enero. Por el contrario, cuando las declaraciones hayan sido generadas mediante la utilización de los correspondientes módulos

de impresión desarrollados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (programas de ayuda), el plazo se prorroga del 20 de enero al 31 de enero. Finalmente, las declaraciones presentadas en papel sin programa de ayuda mantienen su plazo del 20 de enero.

Estos plazos de presentación se aplicarán, por primera vez, respecto de los resúmenes y declaraciones informativas anuales cuya información se refiera al ejercicio 2003 y siguientes.

H.3. Devoluciones.

El citado Real Decreto también ha modificado de forma importante el apartado 4 del artículo 20 del Reglamento relativo al plazo para solicitar la devolución de las cantidades en exceso retenidas o ingresadas, en aplicación de un Convenio.

Concretamente, el Reglamento establece que cuando se hubieran ingresado en el Tesoro cantidades, o soportado retenciones a cuenta, en cuantías superiores a las que se deriven de la aplicación de un Convenio para evitar la doble imposición, se podrá solicitar dicha aplicación y la devolución consiguiente, dentro del plazo de 4 años, contado desde la fecha del ingreso o del término del período de declaración e ingreso de la retención. Asimismo, se establece que el Ministro de Hacienda, en el supuesto de falta de reciprocidad, podrá establecer un plazo distinto.

Esta redacción, respecto de la precedente implica los siguientes cambios:

- 1.º Con carácter general el plazo de solicitud de devolución, en aplicación de Convenio, se amplía de 2 a 4 años.
- 2.º En la redacción vigente hasta 1 de enero de 2003 se contemplaba que el plazo de 2 años podía ampliarse hasta 4 años, a título de reciprocidad, si así lo fijaba el Ministro de Hacienda. En la práctica no hubo ninguna Resolución ampliatoria del plazo.
- 3.º El plazo, como hemos dicho, se fijaba en 2 años o el previsto en las Órdenes de desarrollo de determinados Convenios (Alemania, Austria, Bélgica, Dinamarca, Suecia, Países Bajos y Reino Unido), plazo que generalmente es inferior a 2 años. La norma nada dice ahora sobre los plazos previstos en estas Órdenes de desarrollo, pero hay que entender que siguen siendo aplicables.
- 4.º Como ya se ha señalado, la antigua norma habilitaba al Ministro, a título de reciprocidad, a ampliar el plazo para hacer efectivo el Convenio y solicitar la devolución consiguiente, mientras que ahora, al estar fijado el plazo, con carácter general, en 4 años, habilita al Ministro a reducir este plazo, en el supuesto de falta de reciprocidad.

5.º La ampliación de plazo será de aplicación exclusivamente respecto de las cantidades ingresadas y las retenciones soportadas a partir del 1 de enero de 2003. En consecuencia, no se reabre el plazo respecto de las retenciones o cuotas ingresadas, con carácter general, durante 1999 y 2000.

H.4. Paraísos fiscales.

El artículo 2 del Real Decreto 116/2003 modifica el Real Decreto 1080/1991 por el que se determinan los países o territorios calificados como paraísos fiscales. Este Real Decreto no se había modificado hasta la fecha, aun cuando la propia exposición de motivos así lo sugería, en cuanto decía que *«la lista estará sujeta a las modificaciones que dicten la práctica, el cambio en las circunstancias económicas y la experiencia en las relaciones internacionales»*.

El cambio que ahora se produce, sin embargo, no es directo, ya que ni se añade ni se suprime expresamente ningún país o territorio de la lista. El cambio se realiza de forma indirecta, ya que los países o territorios que el Real Decreto en su artículo 1 califica de paraísos fiscales, que firmen un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o un Convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información, dejarán de tener la consideración de paraísos fiscales en el momento en que dichos acuerdos o convenios entren en vigor.

H.5. Otras modificaciones reglamentarias.

Ya se han comentado las principales modificaciones reglamentarias, por lo que tan sólo resta indicar aquí que el resto de disposiciones modificadas, apartados 2 y 4 del artículo 7, apartados 2 y 4 del artículo 8, apartado 4 del artículo 14 y apartado 1 del artículo 19, responden a ciertas mejoras técnicas:

- Se sustituyen las referencias al Ministro de Economía y Hacienda por la de Ministro de Hacienda.
- Se efectúan correcciones y adaptaciones consecuencia de la nueva normativa aplicable en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (art. 8 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes).
- Se actualizan y redondean cantidades para expresarlas en euros.