

JUAN LÓPEZ RODRÍGUEZ

*Inspector de Hacienda del Estado*

**Extracto:**

**E**L presente artículo aborda las nuevas reglas que regulan la responsabilidad solidaria en el ámbito de la tributación de los contribuyentes no residentes y la obligación de practicar retención sobre las rentas obtenidas por los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes. El análisis se centra en la relación existente entre el nacimiento de la obligación de efectuar ingreso a cuenta en este tributo, incluso en el supuesto de que se encuentre exceptuada, y la exclusión de dicha responsabilidad. Se intenta valorar en qué medida se han debilitado o no los mecanismos de garantía de estas deudas tributarias.

## Sumario:

- I. Introducción.
- II. La responsabilidad solidaria.
  1. Fundamento.
  2. Los supuestos de responsabilidad tributaria.
    - 2.1. El pagador de los rendimientos devengados por sujetos pasivos no residentes sin mediación de establecimiento permanente.
    - 2.2. El depositario o gestor de los bienes y derechos de los sujetos pasivos no residentes sin establecimiento permanente por las rentas de los bienes y derechos cuyo depósito o gestión tenga encomendado.
  3. Otras obligaciones tributarias a cargo del responsable solidario.
    - 3.1. En relación con el domicilio fiscal del contribuyente no residente.
    - 3.2. Notificaciones practicadas en el domicilio fiscal del responsable solidario.
- III. Obligación de retener e ingresar a cuenta.
  1. Obligados a practicar retención o ingreso a cuenta del IRNR.
  2. Rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta.
  3. Excepciones a la obligación de practicar retención o ingreso a cuenta.
  4. Importe de la retención o ingreso a cuenta.
  5. Nacimiento de la obligación de practicar retención o ingreso a cuenta.
  6. Obligaciones del retenedor y del obligado a ingresar a cuenta.
  7. Requisitos fiscales para la transmisión, reembolso y amortización de activos financieros.
- IV. La exclusión de la responsabilidad solidaria: la retención o el ingreso a cuenta.
- V. Un supuesto de sustitución: las inversiones de no residentes en letras del tesoro y en otras modalidades de deuda pública.
  1. Concepto.
  2. Antecedentes.
  3. Supuesto de hecho de la sustitución.
  4. Sustituto y contribuyente sustituido.
- VI. Conclusiones.

## I. INTRODUCCIÓN

La gestión de las deudas tributarias nacidas como consecuencia de la obtención de renta en territorio español por parte de personas o entidades no residentes que desarrollan su actividad en el mismo sin mediación de establecimiento permanente se ha encontrado siempre rodeada de circunstancias al margen del ámbito tributario que han condicionado, no ya los métodos y procedimientos a seguir, sino incluso el marco de obligaciones establecido por la Ley: desde la concurrencia de normas de diversa fuente y naturaleza, como son el Derecho internacional tributario y el Derecho tributario internacional, a la ausencia de potestades públicas que puedan ser ejercidas en el extranjero en relación con los impuestos devengados o para poder desarrollar actuaciones de comprobación, investigación, embargo, ejecución e, incluso, sanción; la ignorancia de las leyes españolas por parte de quienes proceden de otro país que habitualmente no se encuentran en la necesidad de aplicar tales normas; las dificultades que encuentran para conocer y poner en práctica los procedimientos administrativos a seguir cuando no se encuentran en España, el desconocimiento de nuestro idioma, así como lo complejo que puede resultar establecer y mantener relaciones con profesionales españoles en quienes confiar sus intereses.

Este conjunto de circunstancias había conducido al establecimiento de un marco jurídico complejo en el que el legislador se apoyaba en la imposición de obligaciones legales a cargo de terceros sin otro apoyo o fundamento legitimador que el tratarse de quienes mantenían, de alguna forma, relaciones con los contribuyentes no residentes o desarrollaban operaciones económicas o comerciales con ellos. Así, junto a la aplicación en este ámbito tributario de las obligaciones de practicar retención o ingreso a cuenta, mecanismo de control no suficientemente reforzado en este campo, se disponía el nacimiento de obligaciones propias de la responsabilidad tributaria, con carácter solidario, a cargo de los propios pagadores de rendimientos a personas o entidades no residentes y de depositarios o gestores de bienes o derechos de estos mismos sujetos pasivos como medio para garantizar el ingreso tributario. Como se observará, no eran pocas las ocasiones en que concurrían ambas obligaciones tributarias.

Sin entrar a valorar ahora la oportunidad de tales medidas ni las dificultades generadas a los particulares residentes en territorio español en el desarrollo de actividades internacionales, la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (LIRNR), ha introduci-

do unos nuevos mecanismos que pretenden ahorrar esfuerzos a los agentes económicos españoles sin perder, al mismo tiempo, la disposición de instrumentos suficientes para garantizar adecuadamente la obtención de los recursos tributarios por este concepto. Su artículo 8 apartado 1 segundo párrafo dispone, en relación con la responsabilidad solidaria del ingreso de las deudas tributarias de no residentes que actúan en España sin establecimiento permanente, lo siguiente:

«Esta responsabilidad no existirá cuando resulte de aplicación la obligación de retener e ingresar a cuenta a que se refiere el artículo 30 de esta Ley, incluso en los supuestos previstos en el apartado 4 de dicho artículo, sin perjuicio de las responsabilidades que deriven de la condición de retenedor».

Sobre la base de este precepto, y en la medida en que se excluye la garantía derivada de la figura del responsable en no poco número de casos, se dispondrá una nueva manera de entender la retención, que ha modificado, en particular, los términos en que se calcula el importe del pago a cuenta a ingresar pero, sobre todo, ha ampliado el ámbito objetivo de casos en que nacerá la obligación de proceder a su práctica.

En cuanto a la responsabilidad solidaria, y dados los nuevos términos de los pagos a cuenta, se ha dispuesto su exclusión, siendo ésta una obligación que había suscitado contradicciones entre Administración y particulares, con las consiguientes resoluciones jurisprudenciales, y una cierta evolución legislativa particularmente agresiva en estos casos: después de que el artículo 37 de la Ley General Tributaria (LGT) hubiera dispuesto de forma expresa la necesidad de dictar acto administrativo de derivación de responsabilidad, la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), exceptuó tal garantía en determinados supuestos, excepción que se ha mantenido en la nueva LIRNR. Sobre todo debe aplaudirse que ya no concurren dos obligaciones tributarias diferentes en quienes ni siquiera derivan beneficio propio en una operación concreta, adicionales al devengo del propio Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) o sobre Sociedades (IS) por la obtención de resultados en la explotación de sus actividades económicas. Se solventan además otros problemas añadidos derivados de la falta de documentación necesaria para acreditar los términos en que se debiera liquidar el impuesto, en poder del contribuyente no residente, como certificados de residencia improrrogables para invocar la aplicación de convenios de doble imposición, facturas acreditativas de gastos computables, documentación necesaria para justificar la aplicación de deducciones de la cuota, factores todos ellos que conducían a determinar deudas tributarias a cargo de responsables solidarios muy superiores a las que hubiera satisfecho el propio sujeto pasivo.

En las próximas páginas analizaremos los términos que rigen ambas figuras e intentaremos llegar a alguna conclusión acerca de la medida en que se satisfacen las aspiraciones buscadas por el legislador o, al menos, las que parecen desprenderse del texto legal. El título elegido para este trabajo quiere poner de manifiesto que la Ley 41/1998 no ha optado por un sistema de gestión de las obligaciones tributarias de contribuyentes no residentes basado en la institución conocida como «withholding» ni en la figura de la sustitución. Resulta difícil perfilar la primera, cuyas reglas concretas varían de país a país, pero, en cualquier caso, la Ley española mantiene la retención en su con-

dición de ingreso a cuenta incluso aunque aspire a convertirse en la obligación única a cumplir finalmente y se llegue a excluir la obligación del contribuyente de presentar declaración por el impuesto. Tampoco se trata de imponer la condición de sustituto aunque, como se acaba de mencionar, habrá casos en que el ingreso del pago a cuenta ponga fin al impuesto e incluso se establezcan otras obligaciones adicionales al responsable en materia de domicilio fiscal y notificaciones, que veremos más adelante. Parece claro que no concurren los términos precisos previstos en el artículo 32 de la LGT en relación con dicha institución y que la configuración de la retención, sustitutiva de la responsabilidad, se encuentra ligada a las circunstancias que concurren en el no residente y que no tienen por qué considerarse en la determinación de la sustitución: por ejemplo, la posible aplicación de un convenio de doble imposición,... En cualquier caso, la figura prevista en la LIRNR no implica la colocación del retenedor en el lugar del sujeto pasivo contribuyente no residente, que hubiera permanecido así como único sujeto vinculado ante la Hacienda Pública. Más bien, tal retenedor excluye el nacimiento de otra obligación tributaria a su cargo.

## II. LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA

### 1. Fundamento.

Como ya hemos anticipado, la imposición sobre la renta de los no residentes se encuentra condicionada por la ubicación de los contribuyentes en territorios sobre los cuales el Estado no puede ejercer su jurisdicción y, por ende, la Administración tributaria no puede poner en práctica sus competencias con el objeto de hacer cumplir con la obligación tributaria. Al mismo tiempo, estos contribuyentes tampoco encuentran en su ámbito la organización propia de la Administración española ante la cual proceder a verificar sus deberes por el impuesto. Estas circunstancias se hacen más presentes en el caso de obtención de rentas sin mediación de establecimiento permanente; el desarrollo de actividades en territorio español a través de un lugar fijo de negocios implica una presencia en territorio español que permite el adecuado desenvolvimiento de la relación jurídico tributaria. En definitiva, la lejanía del contribuyente no es sólo geográfica sino que también se hace presente a la hora de conocer las normas aplicables y los procedimientos adecuados para atender a su cumplimiento.

Éste es el fundamento para que la Ley establezca, tratándose de sujetos pasivos no residentes que obtengan rentas en España sin mediación de establecimiento permanente, la figura del responsable, institución entendida de manera generalizada, como se puede leer en la obra *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, de los profesores MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ (página 332) como medida, al menos indirecta, de aseguramiento del crédito tributario. De esta manera, la Administración tributaria podrá exigir el pago del impuesto al deudor principal así como a la persona o entidad que tenga la condición de responsable tributario. Se trata de un responsable solidario, de tal forma que una vez cumplido el período de pago voluntario de la deuda tributaria, cuando ésta no se hubiera satisfecho, la Administración la podrá hacer efectiva actuando

contra el responsable, condición esta de espera al término del pago voluntario que, si bien no está prevista en la LGT, resulta prevista de forma expresa en el artículo 12 del Reglamento General de Recaudación (RGR). También se dispone la posibilidad de que el responsable solidario se anticipe y proceda a presentar la declaración por el impuesto devengado, efectuando el ingreso correspondiente, según prevé de manera específica el artículo 27.3 de la LIRNR.

La figura del responsable se sitúa junto al sujeto pasivo contribuyente, deudor principal del tributo, pero no lo sustituye en la relación existente entre aquél y la Administración. De esta manera, habrá dos deudores y dos relaciones jurídicas que serán diferentes. Así lo determina el artículo 37 de la LGT, que además precisa que la responsabilidad alcanza a la totalidad de la deuda tributaria, esto es, a la prestación material de tributo, pero no se encuentra obligado a cumplir con las obligaciones formales impuestas a aquél ni a responder por las sanciones que correspondan al contribuyente no residente por las infracciones que hubiera podido cometer. En este sentido se había pronunciado el Tribunal Constitucional en sentencia de 12 de mayo de 1994, sobre la base del principio de personalidad de la sanción establecido en el artículo 25 de la Constitución Española: sólo es exigible la pena a quien incurre en el ilícito.

La LIRNR incluye tres supuestos de responsabilidad que configura como solidaria, que, frente a la responsabilidad subsidiaria, no va a exigir la previa declaración de insolvencia del deudor principal ni haber iniciado contra éste la vía de apremio cuando se pretenda dirigir la acción administrativa de cobro hacia quien la Ley señala como responsable.

## 2. Los supuestos de responsabilidad tributaria.

Los supuestos de responsabilidad solidaria en el marco del IRNR son tres, si bien agruparemos el estudio de los dos últimos casos debido a que encuentran ciertas similitudes en su regulación.

### *2.1. El pagador de los rendimientos devengados por sujetos pasivos no residentes sin mediación de establecimiento permanente.*

El artículo 8.1 de la LIRNR dispone:

«Responderán solidariamente del ingreso de las deudas tributarias correspondientes a los rendimientos que haya satisfecho..., el pagador de los rendimientos devengados sin mediación de establecimiento permanente por los contribuyentes...»

Será responsable solidario del ingreso de las deudas tributarias devengadas en concepto de IRNR quien paga rendimientos a no residentes que desarrollan su actividad en España sin mediación de establecimiento permanente.

En cuanto al alcance objetivo del supuesto de hecho, referido al pago de rendimientos, la lectura de la LIRNR invita a pensar que dentro del hecho imponible es posible distinguir diversas categorías de renta. Si bien no existe un precepto similar al artículo 6 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF) que describe qué rentas integran el hecho imponible y las califica como rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales o imputaciones de renta, es posible observar:

- 1.º El mismo artículo 8, cuando establece el nacimiento de la responsabilidad, menciona la que corresponde a quien paga «rendimientos» y la que corresponde a depositarios o gestores de bienes o derechos de contribuyentes no residentes por las «rentas» derivadas de los mismos.
- 2.º El artículo 12, en el que se relacionan los puntos de conexión que permiten considerar cuándo una determinada renta ha sido obtenida en territorio español, acude a criterios diferenciados para rendimientos y ganancias patrimoniales, incluso cuando unos u otros proceden de unos mismos bienes o derechos. Así las letras d) y e) del apartado 1 de dicho precepto aluden a dividendos, intereses, cánones y otras rentas de capital mobiliario, y recogen una determinada solución en la materia respecto de estas categorías de renta, en tanto que las ganancias derivadas de valores u otros bienes muebles son objeto de atención en otra letra posterior, la h), del mismo artículo.
- 3.º El artículo 13, con ocasión de la regulación de los diversos supuestos de exención, delimita su ámbito objetivo de aplicación, en algunos casos, en función de que estemos en presencia de rendimientos. Asimismo, hay otros supuestos en que tal ventaja fiscal alcanza a la renta, como categoría que abarca a cualquier beneficio o producto derivado de bienes, derechos u operaciones.
- 4.º El artículo 15 describe las rentas imputables a establecimientos permanentes de la siguiente manera:

«Componen la renta imputable al establecimiento permanente los siguientes conceptos:

- A) Los rendimientos de las actividades o explotaciones económicas desarrolladas por dicho establecimiento permanente.
- B) Los rendimientos derivados de elementos patrimoniales afectos al mismo.
- C) Las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente.»

- 5.º El artículo 23 determina normas de base imponible por rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente en relación con rendimientos en sus tres primeros apartados, en tanto que el apartado 4 regula dicho elemento tributario en relación con las ganancias patrimoniales.

De esta forma, y sin perjuicio de otros ejemplos, en el ámbito de la obligación de los contribuyentes no residentes que obtienen rentas en España tanto con o sin la mediación de establecimiento permanente, la Ley establece unas categorías de rentas diferenciadas entre sí, de forma que es posible distinguir rendimientos como una determinada clase de renta distinta de las ganancias patrimoniales.

Partiendo de este análisis, la responsabilidad no alcanzará al supuesto del pagador de rentas que tengan la condición de ganancias patrimoniales en el ámbito de la obligación real de contribuir. Así, una vez vencido el plazo de pago voluntario de la deuda tributaria correspondiente al sujeto pasivo no residente, el pagador de los rendimientos responde solidariamente del pago de dicha deuda. En cuanto al concepto de rendimiento y de ganancia patrimonial, se trata de una cuestión que vendrá resuelta, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 3 de la LIRNR, que se remite a la normativa reguladora del IRPF y del IS, en función de los conceptos utilizados en la LIRPF. Debe recordarse que el IS no ofrece criterios en esta labor de calificación y que, al menos en la tributación de rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, el artículo 23 de la LIRNR se remite a la imposición sobre personas físicas a la hora de determinar la base imponible, remisión que obliga a la definición de los resultados de acuerdo con su Ley reguladora.

La LIRNR no exige otras condiciones en el pagador del rendimiento a contribuyentes no residentes para que nazca la responsabilidad. La mención del precepto al pagador de rendimientos pudiera invitar a pensar sobre la obtención por parte del no residente de resultados económicos positivos como requisito para que sea posible entender que el pagador de la renta devenga obligado. Sin embargo, la finalidad de esta institución es garantizar el ingreso de la deuda tributaria. Además, el concepto de rendimiento no es económico sino que resulta de lo dispuesto en la norma fiscal. De esta manera, de acuerdo con la LIRNR y sus normas relativas a la determinación de la base imponible, existe rendimiento en la mayoría de los casos cuando se produce el pago de una contraprestación: es base imponible el importe íntegro percibido -artículo 23.1- con independencia de los gastos en que se hubiera podido incurrir. Por tanto, la responsabilidad nace con el mero pago y con independencia de que el mismo no alcance a la cuantía de los costes incurridos de tal manera que el contribuyente hubiera determinado pérdidas en sus operaciones en España.

El texto legal precisa que no se efectúa el pago de rendimientos y, en consecuencia, no se incurre en el supuesto de responsabilidad, cuando se esté en presencia de una simple mediación de pago, es decir, cuando una persona o entidad realice el pago de una cantidad a una entidad no residente por cuenta y orden de un tercero. Así, cuando una entidad bancaria transfiere un importe a un sujeto no residente por orden de un cliente residente, está actuando como simple mediador de un pago. De acuerdo con la resolución a consulta de la Dirección General de Tributos, de 27 de diciembre de 1996, sí existe responsabilidad cuando la entidad bancaria tiene la condición de depositaria o gestor de los bienes y derechos de los sujetos no residentes. En este caso, la responsabilidad surge con arreglo al otro supuesto de hecho (más abajo, letra B).

Esta misma ausencia de posteriores requisitos había ya abierto la cuestión acerca de si podía reunir tal condición quien satisfacía una renta y era, desde la perspectiva fiscal, una persona o entidad no residente en territorio español. El Tribunal Económico-Administrativo Central resolvió la

duda de forma negativa como no podía ser de otra forma: un instituto dirigido a asegurar el pago de una renta como consecuencia de las dificultades que entraña su exacción respecto de quien no se ubica en territorio español no parece cumplir adecuadamente con su fin si vuelve a plantear este mismo obstáculo. En concreto, en resolución de 24 de abril de 1994 precisó que no serían responsables solidarios los pagadores de rendimientos cuando tengan la condición de no residentes en España y no dispongan en su territorio de establecimiento permanente.

Asimismo, derivado de esta configuración y en cuanto pagador de rendimientos, el responsable solidario devendría también, en numerosas ocasiones, obligado a practicar retención a cuenta, cuestión que se planteaba en la regulación anterior a la Ley 41/1998 y que abordaremos más adelante al analizar los supuestos en que la responsabilidad solidaria quedará excluida.

Por otra parte, el artículo 37.4 de la LGT impone necesariamente, con el objeto de exigir el pago de la deuda tributaria al responsable, que se dicte acto administrativo de derivación de responsabilidad con carácter previo. Sin embargo, y para este supuesto de responsabilidad solidaria, el artículo 8.3 de la LIRNR dispone:

«En el caso del pagador de rendimientos devengados sin mediación de establecimiento permanente por los contribuyentes por este impuesto, las actuaciones de la Administración tributaria podrán entenderse directamente con el responsable, siendo exigible la deuda tributaria, sin que sea necesario el acto administrativo previo de derivación de responsabilidad previsto en el apartado 4 del artículo 37 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria».

Es posible que el legislador considere que quien paga rendimientos y recibe la correspondiente factura puede verificar que la otra parte no reside en territorio español, de tal forma que en estos supuestos de responsabilidad se puede conocer el devengo del impuesto del no residente, su importe y los plazos para proceder a declarar. Queda en entredicho la satisfacción de las garantías que la LGT vino a establecer cuando dispuso la necesaria actuación administrativa dirigida a notificar fehacientemente al responsable el devengo del impuesto del no residente, su importe, la declaración de responsabilidad y sus causas, así como se concedía la posibilidad de oponerse a tal actuación mediante la interposición de recurso. Tales garantías quedarán demoradas al primer momento en que se produzca un acto administrativo del que se deriven consecuencias para el responsable quien, entendemos, podrá oponerse al mismo alegando la falta de los supuestos de los que se deriva la conclusión administrativa sobre la existencia de tal obligación tributaria.

La exacción tributaria cerca del responsable deberá distinguir dos momentos. La propia LIRNR tiene previsto en su artículo 27.2 que éstos puedan proceder a presentar declaración e ingresar la deuda tributaria en lugar del contribuyente y dentro de los plazos reglamentarios de declaración. De no producirse el mismo, la Administración podrá proceder según los términos previstos en el artículo 12.3 del RGR para los supuestos en que la responsabilidad solidaria hubiera sido declarada y jus-

tificada en cualquier momento anterior al vencimiento del período voluntario. La exclusión del acto de derivación de responsabilidad debe conducirnos a pensar, como anticipamos, que el legislador da por satisfechas las garantías derivadas de la notificación de su declaración y justificación desde el mismo momento en que se devenga el IRNR como consecuencia de haber satisfecho rendimientos a no residentes. De esta manera, bastará con requerir el pago a aquél una vez transcurrido el período voluntario de pago y expedido el correspondiente título ejecutivo. En cuanto al plazo para realizar el ingreso correspondiente, según el citado artículo del RGR en su apartado 3 número 1, será el establecido para los ingresos en período ejecutivo, fijados en el artículo 108 de esta última norma. Conforme exige el artículo 37 del RGR, el período de pago así determinado tendrá la consideración de plazo voluntario de pago. Sólo a partir del transcurso de estos plazos iniciados tras el requerimiento del pago cuando pueda entenderse, ante la falta de ingreso, resulta exigible el recargo de apremio y los intereses de demora.

Por lo demás, se debe recordar que la acción administrativa cerca del responsable solidario no exige hacer excusión previa de los bienes del sujeto pasivo.

Como sintomático en esta figura, cuando resulten partidas a deducir en base imponible o en cuota, es posible que no se determine la cuantía exacta de la deuda tributaria: no obstante, al responsable se exigirá la que resulte sin considerar tales deducciones en cuanto éstas no van a poder ser acreditadas, cuestión que, por otra parte, no deja de generar controversias a los interesados que acaban respondiendo por cuantías superiores a las que, normalmente, serían exigibles al contribuyente no residente. Se están incumpliendo, por cuestiones formales, principios propios de la figura del responsable ya que no se trata de establecer una obligación diferente en su contenido a la del deudor principal sino de que aquél pueda asegurar el ingreso de lo debido por éste. No cabe duda de que son obligaciones autónomas y que el mismo contribuyente tendría que ingresar una deuda similar si tampoco acreditara la procedencia de deducciones en base o en cuota. Las diferencias que indicamos resultan, por tanto, de cuestiones de hecho, pero no obsta para que dicha situación tendiera a generalizarse.

*2.2. El depositario o gestor de los bienes y derechos de los sujetos pasivos no residentes sin establecimiento permanente por las rentas de los bienes y derechos cuyo depósito o gestión tenga encomendado.*

Continúa el artículo 8.1 de la LIRNR:

«Responderán solidariamente del ingreso de las deudas tributarias correspondientes... a las rentas de los bienes o derechos cuyo depósito o gestión tenga encomendado... el depositario o gestor de los bienes o derechos de los contribuyentes, no afectados a un establecimiento permanente.»

En este caso, la responsabilidad solidaria nace con el devengo de cualquier tipo de rentas derivadas de los bienes y derechos cuyo depósito o gestión se tenga encomendado, tanto si procede su calificación como rendimientos o como ganancias patrimoniales. Además, la responsabilidad solidaria propia del depositario o gestor se exige según los términos del artículo 37 apartado 4 de la LGT, esto es, se requiere que se dicte un acto administrativo de derivación de la responsabilidad donde se declare tal responsabilidad y el alcance de la misma, de manera que una vez notificado al depositario o pagador, éste se convierte en deudor de la deuda tributaria originada por la realización del hecho imponible por el sujeto pasivo no residente. El acto administrativo de derivación de la responsabilidad, previa audiencia al interesado, debe ser notificado expresamente al responsable, acto de notificación que debe recoger el texto íntegro del acuerdo de responsabilidad solidaria, su alcance, los elementos esenciales de la liquidación y los medios de impugnación que procedan tanto contra la liquidación practicada como contra el acuerdo de declaración de responsabilidad, por no darse el presupuesto de hecho para que ésta surja. Dicho acto es susceptible de ser recurrido en reposición o en vía económico-administrativa. Practicada esta notificación, el RGR distingue dos situaciones en su artículo 12.3:

- 1.<sup>a</sup> Cuando la responsabilidad solidaria hubiera sido declarada y justificada al responsable en cualquier momento anterior al vencimiento del período voluntario, en cuyo caso bastará con requerir el pago a aquél una vez transcurrido dicho período y expedido el correspondiente título ejecutivo. Los plazos de ingreso para el responsable solidario, que lo serán en período voluntario de pago, resultan de lo establecido en este Reglamento para los ingresos en período ejecutivo artículo 108 del RGR.
- 2.<sup>a</sup> Si no hubiera sido declarada y notificada con anterioridad al vencimiento del período voluntario de pago, una vez transcurrido éste, se deberá proceder a dictar el correspondiente acto administrativo de declaración de responsabilidad solidaria y requerimiento al responsable o a cualquiera de ellos, si son varios, para que efectúe el pago, en el que se indicará el lugar, forma y plazos, que se entenderán voluntarios, para proceder a satisfacer la deuda tributaria, que serán también los establecidos para los ingresos en período ejecutivo.

La condición de depositario o gestor debe entenderse en su sentido jurídico y resultará de los correspondientes contratos de depósito o de gestión. Puede darse la situación de que ambas figuras concurren, en cuyo caso ambos serán responsables. Ante la pluralidad de responsables, se entiende que la Administración podrá elegir contra quien dirigirse, sin que de la Ley resulte ningún orden. Las actuaciones dirigidas a exigir el pago de la deuda tributaria de cualquiera de los responsables no serán obstáculo para las que luego puedan dirigirse a los demás.

Por lo demás, se debe recordar que también en este caso concurrirán supuestos en los que depositarios o gestores pueden venir obligados a practicar retención sobre las rentas devengadas por los bienes o derechos cuya custodia o gestión tengan encomendada, como se verá más adelante.

### 3. Otras obligaciones tributarias a cargo del responsable solidario.

#### 3.1. En relación con el domicilio fiscal del contribuyente no residente.

De acuerdo con el artículo 10.1 de la LIRNR, el domicilio fiscal de los no residentes en territorio español que obtienen en el mismo rentas sin mediación de establecimiento permanente, se encuentra:

- «...b) Cuando obtengan rentas derivadas de bienes inmuebles, en el domicilio fiscal del representante y, en su defecto, en el lugar de situación del inmueble correspondiente.
- c) En los restantes casos, en el domicilio fiscal del representante o, en su defecto, en el del responsable solidario».

Cuando el sujeto pasivo no residente obtiene rentas sin mediación de establecimiento permanente diferentes a las inmobiliarias, considera la Ley como domicilio fiscal el de su representante, excepto cuando no sea obligatoria su designación con arreglo a las normas establecidas en el artículo 9 de la Ley, en cuyo caso el domicilio fiscal del no residente se entiende que es el del responsable solidario, esto es, el del pagador de los rendimientos o el del depositario o gestor a los que ha encomendado los bienes o derechos generadores de las rentas sujetas a tributación por el IRNR. De acuerdo con dicho artículo 9, sólo procederá designación de representante, cuando se opera sin mediación de establecimiento permanente, en los casos en que se obtienen rentas de explotaciones económicas y resultan gastos deducibles para determinar la base imponible. También cabe la posibilidad de que la Administración tributaria, dada la cuantía y características de la renta obtenida, así lo requiera.

Tras la nueva configuración de la responsabilidad solidaria, es posible que esta norma encuentre aplicación en pocas ocasiones: tratándose de supuestos en que, sin haberse producido la designación de representante, el pagador de los rendimientos o el depositario o gestor resulten obligados a practicar retención, supuestos en que ya no existirán responsables de la deuda tributaria del contribuyente no residente y su domicilio no pueda ser el de estos últimos. Esta consecuencia implicará un mayor interés por parte de la Administración tributaria en requerir la designación de representante en nuevos supuestos, con lo que se desplazan obligaciones formales desde obligados residentes en territorio español a los no residentes, últimos obligados principales del impuesto. No se nos escapa la dificultad y la rapidez de reflejos que exige a la Administración conocer el devengo de rentas por no residentes sin establecimiento permanente a tiempo para valorar el interés público existente en el nombramiento de representante.

### 3.2. Notificaciones practicadas en el domicilio fiscal del responsable solidario.

El artículo 10.2 de la LIRNR establece que:

«Cuando no se hubiese designado representante, las notificaciones practicadas en el domicilio fiscal del responsable solidario tendrán el mismo valor y producirán iguales efectos que si se hubieran practicado directamente al contribuyente.»

La LIRNR introduce así como novedad la plena eficacia respecto del contribuyente no residente de las notificaciones practicadas en el domicilio fiscal del responsable solidario, en los supuestos en que no se haya designado representante y no pueda éste determinar el domicilio fiscal de dicho sujeto pasivo, circunstancia que debe quedar referida a las situaciones en que dicho nombramiento no fuera obligatorio. En realidad, la Ley viene a precisar las consecuencias lógicas derivadas de haber considerado el domicilio del responsable como el propio del sujeto pasivo del IRNR y considera que surten plenos efectos las notificaciones que se practiquen en dicho domicilio, común al contribuyente y al responsable. La cuestión que queda por perfilar es si se está imponiendo, de manera implícita, una obligación, derivada de este precepto, a cargo del responsable solidario de poner en conocimiento del contribuyente no residente la existencia de las notificaciones practicadas, teniendo en cuenta que tal responsable no tiene la condición de representante del contribuyente no residente, ni siquiera por imposición de la Ley. No parece una solución muy ortodoxa, si se considera la doctrina constitucional relativa a la imposición de obligaciones legales a los ciudadanos, que se decanta por su determinación expresa y concisa. Pero, de otra forma, ¿cómo puede entenderse que se ha producido la comunicación administrativa con quien no se encuentra en tal lugar y ni siquiera mantiene un contacto asiduo con el mismo?

Por lo demás, se pueden constatar las dificultades que surgirán cuando no sea obligatorio el nombramiento de representante y tampoco nazca la responsabilidad. Salvo que la Administración haya procedido a la designación del primero, sobre cuyas dificultades ya se ha comentado, no habrá domicilio ante el que ubicar las relaciones con el sujeto pasivo no residente.

## III. OBLIGACIÓN DE RETENER E INGRESAR A CUENTA

La obligación de retener en general, y en particular respecto de rentas obtenidas por contribuyentes no residentes que operan en España sin mediación de establecimiento permanente, es autónoma respecto de la obligación principal del ingreso del impuesto devengado pero constituye, al mismo tiempo, un ingreso a cuenta del pago de esta otra obligación, que explica su existencia. De esta manera, se configura la obligación de practicar ingresos a cuenta sobre rentas que están sujetas a algún impuesto, condición sin la cual no tiene sentido ni resultará exigible.

Tradicionalmente, el IRPF y el IS resolvían la regulación de la materia de las retenciones e ingresos a cuenta en el campo de la obligación real de contribuir, propia de los sujetos pasivos no residentes en territorio español, mediante la remisión a las normas generales en la materia aplicables a los contribuyentes residentes. Todas las vicisitudes planteadas en su aplicación eran extensibles a las realizadas sobre las rentas de los no residentes: en relación con los obligados al pago, obligaciones formales, ámbito de supuestos sujetos a retención y de exclusión de la misma. Al mismo tiempo, no se ofrecían soluciones a los problemas específicos que pudieran derivarse de la condición de no residente del perceptor de la renta, salvo en lo dispuesto de manera especial sobre pagos en cuenta en las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de bienes inmuebles: mantenía así su consideración de ingreso a cuenta, con la consiguiente obligación de declarar y liquidar el impuesto finalmente devengado, momento en que procede la compensación de su importe y la solicitud, cuando proceda, de la correspondiente devolución, y sin que constituyera un mecanismo adecuado para garantizar el ingreso de las deudas tributarias de contribuyentes no residentes. Piénsese en los casos de rentas no sujetas o exceptuadas de retención. De aquí seguía la necesidad de acudir a mecanismos alternativos de garantía como era la responsabilidad.

La aparición de la LIRNR como texto regulador propio de la imposición sobre la renta de contribuyentes no residentes planteaba la opción de continuar con un mismo esquema de funcionamiento de los pagos a cuenta, mediante remisión a la normativa en la materia contenida en la LIRPF y en la LIS o mediante su copia mimética. Sin embargo, el legislador ha establecido un régimen jurídico propio con el objeto de atender a las circunstancias particulares que se presentan cuando el perceptor de la renta no sólo se ubica fuera de su jurisdicción sino que se encuentra con problemas para conocer la Ley aplicable y entender el procedimiento para su aplicación. Ha nacido así una obligación de pagos a cuenta que aspira:

- 1.º A convertirse en la obligación final y única capaz de satisfacer la deuda devengada por el contribuyente.
- 2.º Excluir la obligación de presentar posterior declaración tributaria con la consiguiente compensación de los ingresos a cuenta efectuados y la posterior tramitación de devoluciones.
- 3.º Reducir en la medida de lo posible el número de supuestos en que debiera nacer la obligación propia del responsable del tributo, como sobrecarga de otras personas residentes en territorio español, y se evita, al mismo tiempo, la concurrencia sobre estas mismas de dos obligaciones tributarias de manera simultánea: las propias del retenedor y del responsable.

Vamos a proceder en este epígrafe a analizar en qué medida se hace realidad este nuevo sistema de gestión de las obligaciones tributarias de los contribuyentes no residentes sin que, al mismo tiempo, se hayan mermado los mecanismos suficientes para garantizar el ingreso público derivado de este impuesto.

## 1. Obligados a practicar retención o ingreso a cuenta del IRNR.

La LIRNR incorpora las reglas generales que establecen quienes resultan obligados a practicar retención o ingreso a cuenta del impuesto en su artículo 30. El supuesto de hecho se concreta, como es natural en estos casos, en el pago o abono de rentas que se encuentren sujetas a la obligación de contribuir por este impuesto. El artículo 15.2 del RIRNR desarrolla diversos aspectos en relación con esta obligación tributaria; respecto de los obligados a retener, señala quiénes tienen dicha obligación en determinados supuestos concretos así como las rentas sobre las que recaerá o se excluirá la práctica de ingresos a cuenta. Estos últimos casos los estudiaremos más adelante, pero su referencia aquí tiene sentido en la medida en que condicionan el nacimiento de este deber.

El artículo 30 del texto legal dispone, con carácter general, que están obligados a retener o a practicar retención o ingreso a cuenta, cuando satisfagan o abonen rentas sujetas al impuesto:

- a) Las entidades, incluidas las que se encuentran en régimen de atribución de rentas, que residen en territorio español. El término utilizado como referencia es amplísimo, sin que se encuentre limitado por otras condiciones de orden tributario. No se trata sólo de los sujetos pasivos del IS, conforme a la denominación que se hace de los mismos en el artículo 7.2 de su Ley reguladora sino de cualquier persona jurídica, asociación, organización o estructura que pueda tener la consideración como tal entidad. En definitiva, se dispone que este deber tributario alcance a las entidades referidas en el artículo 33 de la LGT.
- b) Las personas físicas residentes en territorio español, pero sólo por las rentas que abonen en el ejercicio de sus actividades económicas, según se califican en el artículo 25 de la LIRPF. En este caso, la persona natural debe reunir una serie de condiciones determinadas por las normas fiscales. Debe tratarse de sujetos pasivos del IRPF que, de acuerdo con el precepto antes citado, resulten titulares de actividades económicas de las que deriven rendimientos calificables como procedentes de las mismas. Además, la renta debe haber sido satisfecha con ocasión del desarrollo de tales actividades económicas. Por ejemplo, un empresario individual que desarrolla su actividad en un local comercial arrendado a una persona no residente que no disponga en España de establecimiento permanente deberá practicar retención sobre las rentas que satisfaga, salvo que concurriera alguna de las causas que excluyen esta obligación en estos supuestos y que luego mencionaremos. Si ese mismo empresario alquilara una vivienda para disfrutar junto con su familia durante las vacaciones, el pago no se produciría con ocasión del desarrollo de sus actividades empresariales y no nacería la obligación de retener.
- c) La obligación de retener también alcanza a personas no residentes fiscales en territorio español, pero lo hará de diferente manera según que quien satisfaga la renta desarrolle sus actividades en territorio español a través de establecimiento permanente o sin su mediación. Así:

- a') Las personas físicas y entidades no residentes que desarrollen en España actividades económicas a través de establecimiento permanente, y siempre que se trate de contribuyentes por el IRNR, practicarán retención sobre las rentas que satisfagan. La obligación se extiende en este caso en los mismos términos que para contribuyentes residentes en territorio español: alcanza a todas las que satisfagan. Ahora bien, debe entenderse que también existen condiciones de orden tributario: el ámbito objetivo de las rentas sujetas a retención se extiende a las satisfechas por el propio establecimiento permanente sin que por su presencia en España dicha persona o entidad no residente quede sujeta a las obligaciones de retener por cualquier renta satisfecha al margen de su actividad a través de dicho centro de actividad y que tribute en nuestro país. Teniendo en cuenta que la presencia de establecimiento permanente está condicionada a la presencia de actividades económicas, según resulta del concepto recogido en el artículo 12.1. a) de la LIRNR, esta limitación es bastante semejante a la prevista en relación con el deber de retener de las personas físicas residentes al que antes aludíamos.
- b') Las personas físicas y entidades no residentes, contribuyentes por el IRNR, que desarrollen actividades sin mediación de establecimiento permanente en territorio español. La obligación no tiene alcance general en este caso sino que se limita a dos tipos de rentas:
- 1.º Los rendimientos del trabajo que satisfagan a otros no residentes. De acuerdo con el artículo 23.2 de la LIRNR, la base imponible correspondiente a las explotaciones económicas que los no residentes desarrollen en España sin mediación de establecimiento permanente estará constituido por el importe íntegro devengado minorado en determinados gastos en que hayan podido incurrir. Entre dichos gastos se mencionan los de personal que, cuando constituyan rendimientos del trabajo, deberán ser satisfechos con deducción de la retención que corresponda a cuenta del IRNR en la medida en que en los trabajos hayan participado no residentes en territorio español que hubieran desarrollado su labor en el mismo. Éste sería el caso de una obra de construcción de un puente de una autovía contratada por una empresa no residente y cuya duración no alcanza a doce meses. No existirá establecimiento permanente -artículo 12.1 a) de la LIRNR - pero los trabajadores no residentes que se hubieran desplazado a España habrían obtenido rentas en territorio español por tratarse de un trabajo prestado en su territorio -artículo 12.1 c) de la LIRNR. Las retribuciones de estos trabajadores estarán sujetas a retención a cuenta de su IRNR y, normalmente, las empresas que les retribuyan estarán obligadas a practicar retención y a ingresarla en el Tesoro.
  - 2.º Otras rentas cuando constituyan partida deducible para determinar la propia base imponible del retenedor no residente de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 23.2 de la propia LIRNR, y que serán los gastos de aprovisionamiento de materiales incorporados a las obras y de suministros, en la medida en que las que se devenguen se encuentren sujetas al IRNR y a la obligación de practicar retención, teniendo en cuenta el ámbito objetivo de esta obligación.

El RIRNR recoge, también en su artículo 15, normas específicas respecto de determinados tipos de rentas sujetas a retención que, en la mayoría de los casos alteran, por diversas circunstancias, las normas generales que imponen esta obligación tributaria a cargo de quien satisface o abona una renta. Éstas son:

a) Respecto de operaciones sobre activos financieros, por remisión al artículo 71.2, letras b), c), y d) del RIRPF:

a') En el caso de rendimientos obtenidos en la amortización o reembolso de activos financieros, la persona o entidad emisora. En cuanto el emisor es el obligado al pago o reembolso de la deuda documentada por el activo financiero, será normal que coincida con quien satisface la renta de acuerdo con la norma general de los obligados a practicar retención. Sin embargo, el artículo 15 del RIRNR en relación con el artículo 71.2 párrafo b) 1.º del RIRPF, dispone que, cuando se encomiende la materialización de esas operaciones a una entidad financiera, será ésta la obligada a practicar retención, aunque no sea quien esté retribuyendo la cesión de capital que implicara el activo financiero. Se entienden las razones de proximidad a la corriente financiera en la que se produce el pago del rendimiento y de la que debe detrarse el ingreso a cuenta.

Este mismo precepto del RIRPF se refiere a dichas operaciones de amortización o reembolso cuando tengan por objeto instrumentos de giro convertidos en activos financieros después de su emisión, en cuyo caso retendrá a su vencimiento el fedatario público o institución financiera que intervenga en su presentación al cobro. Se debe recordar que, según el artículo 84 del RIRPF, se consideran activos financieros con rendimiento implícito los instrumentos de giro, incluso los originados en operaciones comerciales, a partir del momento en que se endose o se transmita, salvo que estos negocios jurídicos se hagan como pago de un crédito a proveedores o suministradores, y que el artículo 85 del mismo Reglamento dispone el procedimiento a seguir para el reembolso de estos títulos. En particular, el apartado 1 último párrafo de este mismo precepto establece la obligación de que en tales operaciones con instrumentos de giro convertidos en activos financieros intervengan fedatarios públicos o instituciones financieras.

b') Tratándose de los activos financieros que se acaban de mencionar, cuando su transmisión se canalice a través de una o varias instituciones financieras, retendrá el banco, caja o entidad financiera que actúe por cuenta del transmitente, que es quien obtiene la renta y a cuenta de cuyo impuesto se practica la retención [artículo 15 del RIRNR en relación con el artículo 71.2 párrafo b) 2.º del RIRPF]. El RIRPF precisa, a estos efectos, que se entiende que actúa por cuenta del transmitente el banco, caja o entidad financiera que reciba de aquél la orden de venta de los activos financieros.

c') En el resto de operaciones sobre activos financieros no mencionadas en las dos letras anteriores, que serán operaciones de transmisión previas a la amortización o reembolso de los activos que no se canalicen a través de instituciones financieras, el fedatario

público que obligatoriamente debe intervenir la operación [artículo 15 del RIRN en relación con el artículo 71.2 párrafo b) 3.º del RIRPF]. El RIRPF regula en su artículo 85 los requisitos que se deben cumplir en la transmisión, reembolso y amortización de activos financieros, en el que exige la acreditación de la adquisición previa de los activos y la intervención de fedatario público o la entidad financiera (ver más adelante, número 7).

- d') En las transmisiones de valores de Deuda del Estado, la entidad gestora del Mercado de Deuda Pública en Anotaciones que intervenga en la transmisión [artículo 15 del RIRNR en relación con el artículo 71.2 párrafo c) del RIRPF]. Se trata de un mercado público de activos financieros sujeto a normas de control y organizado en torno a la correspondiente entidad gestora.
- e') Las operaciones derivadas de la participación en instituciones de inversión colectiva quedan ahora sujetas a retención. El artículo 15 del RIRNR se remite a lo dispuesto en el artículo 71.2 d) del RIRPF, que dispone diversas reglas en función de las condiciones de cada supuesto:

1.º En el caso de reembolso de participaciones en fondos de inversión, teniendo en cuenta que se trata de patrimonios sin personalidad jurídica y cuya gestión corresponde por obligación legal a sociedades que reúnan determinados requisitos, corresponde practicar la retención a las sociedades gestoras de los mismos que, obviamente, no son quienes satisfacen rentas. Luego se comentará por qué no se consideran como responsables de estos gestores de bienes o derechos de sociedades o fondos en los que participan no residentes que obtienen rentas en España sin mediación de establecimiento permanente. Veremos, más adelante, qué efectos produce esta obligación de retener.

2.º En las transmisiones de acciones representativas del capital de sociedades de inversión mobiliaria de capital variable, cuando ésta actúe de contrapartida, la entidad depositaria como obligada a la tenencia y custodia de los títulos. De nuevo, se entiende que estos depositarios no pueden devenir en responsables de las deudas tributarias por el IRNR que se hubiera devengado por rentas atribuibles a dichos bienes. Volveremos sobre la cuestión que así se suscita.

3.º La letra d) del artículo 71.2 del RIRPF contempla un tercer supuesto para los casos de participaciones en instituciones de inversión colectiva domiciliadas en el extranjero. Será difícil que personas o entidades no residentes en España devenguen el IRNR por rentas derivadas de participaciones en fondos o sociedades de inversión no ubicadas en su territorio, de acuerdo con el artículo 12.1 h) de la LIRNR.

4.º Como regla residual para los casos no previstos anteriormente, la obligación recaerá en el propio socio o partícipe que obtiene la renta como consecuencia de la transmisión o reembolso. Se establece así, por vía reglamentaria, una suerte de autorretención como obligación tributaria que no se encuentra prevista en el artículo 30

de la LIRNR, que sólo dispone el deber de retener respecto de quienes satisfacen o abonan rentas sujetas al impuesto pero no a cargo de quien las obtiene. La norma de rango legal que prevé la imposición de tal obligación se encuentra en el artículo 24 de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, donde se dispone que el importe de la retención no podrá superar el 20% de la renta obtenida en la transmisión.

- b) En el caso de premios, el artículo 15 del RIRNR obliga a retener a la persona o entidad que los satisfaga.

## 2. Rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta.

La obligación de retener a cuenta del IRNR, cuando se trata de rentas devengadas sin establecimiento permanente, es universal y alcanza a todas las satisfechas, siempre que no se encuentren entre alguna de las excepciones señaladas de forma expresa. El ingreso a cuenta procede en los mismos términos que la retención, cuando las rentas son satisfechas en especie -artículo 30 apartado 1 en relación con el apartado 4. Ésta es una de las grandes novedades introducidas por la Ley y constituye una regla específica, dentro de las normas de retención a cuenta de los impuestos que gravan la renta, que no se encuentra en el IRPF, en el IS, ni en este mismo impuesto cuando se devenga por la obtención de rentas a través de establecimiento permanente.

En el ámbito de la imposición sobre la renta de las entidades, el artículo 56 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS), bajo el título «Rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta», se relacionan de forma específica aquellas concretas sobre las que se extiende esta obligación, que son:

- a) Las rentas derivadas de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, de la cesión a terceros de capitales propios y las restantes rentas comprendidas en el artículo 23 de la LIRPF, precepto en el que se relacionan las rentas que se consideran procedentes del capital mobiliario.
- b) Los premios derivados de la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias, estén o no vinculados a la oferta, promoción o venta de determinados bienes, productos o servicios.
- c) Las contraprestaciones obtenidas como consecuencia de la atribución de cargos de administrador o consejero en otras sociedades.
- d) Las rentas procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, aun cuando constituyan ingresos derivados de explotaciones económicas.

- e) Las rentas procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos, aun cuando constituyan ingresos derivados de explotaciones económicas.
- f) Las rentas obtenidas como consecuencia de las transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de instituciones de inversión colectiva.

De esta misma manera, el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF) enumera los supuestos que abarca la obligación de retener e ingresar a cuenta en su artículo 70, que son:

- a) Los rendimientos del trabajo.
- b) Los rendimientos del capital mobiliario.
- c) Los rendimientos de determinadas actividades económicas: profesionales, agrícolas, ganaderas y forestales.
- d) Las ganancias patrimoniales obtenidas como consecuencia de las transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones representativas del capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva.
- e) Los rendimientos del capital mobiliario satisfechos por una entidad financiera a un tercero, como consecuencia de la transmisión, cesión o transferencia total o parcial, de un crédito titularidad de aquélla.
- f) Los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos.
- g) Los rendimientos procedentes de la propiedad intelectual, industrial, de la prestación de asistencia técnica, del arrendamiento de bienes muebles, negocio o minas, del subarrendamiento sobre los bienes anteriores y los procedentes de la cesión del derecho a la explotación del derecho de imagen.
- h) Los premios que se entreguen como consecuencia de la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias, estén o no vinculados a la oferta, promoción o venta de determinados bienes, productos o servicios.

Estas enumeraciones se completan, en ambos tributos, con la relación, respecto de los supuestos de hecho precisados, de casos en que dicha obligación quedará excluida. En cuanto a los establecimientos permanentes de contribuyentes no residentes por el IRNR, el artículo 22.1 de la Ley se remite a lo establecido para los sujetos pasivos del IS.

La razón para establecer la obligación de practicar retención sobre cualquier renta satisfecha a un contribuyente por el IRNR cuando sean devengadas sin mediación de establecimiento permanente se encuentra en la nueva forma de configurar la responsabilidad solidaria. Ésta nace a cargo de quienes satisfacen rendimientos o son depositarios o gestores de bienes o derechos de los que los sujetos pasivos no residentes y queda excluida cuando resulte procedente la práctica de la retención a cuenta del impuesto: parece que la LIRNR quiere evitar en la mayor medida posible que aparezca la figura del responsable al mismo tiempo que la figura del retenedor y que la primera quede reemplazada por la segunda. Se logra con ello mayor seguridad jurídica y eficacia: para quienes satisfacen rentas, porque es mejor responder de una obligación propia que no ser responsable de las deudas devengadas por terceros, obligación condicionada por la diligencia de un no residente y cuyo contenido depende de la disponibilidad de documentación que en principio pertenece y se encuentra en manos del no residente, persona con la que no tiene por qué mantener relaciones más allá de las derivadas de sus operaciones económicas o comerciales; en cuanto a la Administración tributaria, dispone de medidas que aseguran el ingreso derivado de la obligación de contribuir por este tributo y evita tener que exigir el pago de deudas a los responsables, con la necesaria iniciación de los correspondientes procedimientos administrativos establecidos a tal fin. No cabe duda que resulta más sencillo exigir el cumplimiento de sus obligaciones a un retenedor, a quien se le pueden imponer sanciones por el incumplimiento de obligaciones que le son propias. A este efecto, el artículo 30.5 de la LIRNR recoge la obligación de quien debe retener o ingresar a cuenta de conservar la documentación que corresponda y el artículo 14.2 del Reglamento del Impuesto concreta los términos de la responsabilidad derivada de no retener cuando no se hubieran acreditado las condiciones establecidas para la exclusión de dicha obligación, como luego veremos.

Pongamos un ejemplo que permite comprender la idea que subyace en el texto legal: los pagadores de rendimientos a no residentes por explotaciones económicas sin establecimiento permanente responden por las rentas devengadas por éstos. A la hora de proceder al pago de la deuda tributaria y para determinar la base imponible, sólo pueden computar las partidas deducibles cuando disponen de la documentación exigida por la Ley. En caso de no poseer las facturas por materiales suministrados, su importe no podrá ser deducido, cuando el contribuyente no residente que las aportara podría descontar su cuantía de los ingresos brutos y determinar una deuda tributaria menor. En tal caso, sucede de hecho que el responsable tiene que ingresar en concepto de deuda tributaria por IRNR una cantidad mayor que la que debiera haber sido satisfecha por el propio contribuyente no residente de haber procedido éste al pago. Por otra parte, el pagador de la renta al no residente quedará liberado de tal responsabilidad si procede a practicar retención en los términos previstos en la LIRNR cuando abone a la persona no residente la renta devengada.

Esta forma de determinar el contenido de la retención en relación a la responsabilidad influye, o al menos debería influir, a la hora de precisar las excepciones a la obligación de retener y de determinar su importe.

### 3. Excepciones a la obligación de practicar retención o ingreso a cuenta.

En función de lo ya comentado, la obligación universal de retener respecto de las rentas sujetas al IRNR y la consiguiente exclusión de la responsabilidad solidaria, los supuestos en que no proceda la retención cobrarán especial relevancia. Además, se debe recordar que, con arreglo al artículo 8.1 párrafo segundo de la LIRNR, la exclusión de la retención en los casos regulados en el artículo 30.4 del mismo texto legal no impide que quede sin devengar la obligación propia del responsable: esto es, no nace la responsabilidad solidaria cuando se trate de rentas sujetas a retención pero exceptuadas de forma particular de tal obligación.

Dentro de los supuestos en que una renta no va a soportar retención o ingreso a cuenta se deben distinguir aquellas situaciones en las que, en realidad, procede el pago a cuenta pero resulta excluido por la propia culminación del impuesto del que constituye ingreso a cuenta, cuando la deuda tributaria ha sido satisfecha o no llega a nacer por tratarse de un supuesto de exención, de los auténticos supuestos de excepción.

#### 1.º Exclusión de la retención por el ingreso del impuesto o por la procedencia de exención.

El artículo 30.4 de la LIRNR excluye la obligación de retener en primer lugar respecto de diversos supuestos en los que, bien se ha producido el pago del impuesto de tal forma que no tiene sentido mantener otra obligación tributaria que, aunque es autónoma, tiene el sentido de provocar un ingreso a cuenta de la primera ya satisfecha, bien porque finalmente no nacerá deuda tributaria que ingresar a cuenta del IRNR por parte del contribuyente no residente. En particular:

##### a) Cuando se acredite el pago del impuesto.

Como decimos, en este caso el pago a cuenta pierde todo su sentido una vez que se ha satisfecho la deuda tributaria. Se trata de una situación específica de la obligación de contribuir por el IRNR cuando la renta se obtiene sin mediación de establecimiento permanente en la que se solapan los plazos para practicar el pago a cuenta y para presentar la declaración con el correspondiente ingreso por el impuesto.

La Orden de 30 de diciembre de 1999 regula la declaración por la imposición sobre la renta de contribuyentes no residentes que no disponen de establecimiento permanente en territorio español. Cuando no proceda devolución, situación que se producirá al no haberse practicado retención, el número Primero cuatro 1 de dicha Orden fija el plazo de declaración en un mes a partir de la fecha del devengo de la renta, momento en que se devenga asimismo el impuesto, en su condición de tributo instantáneo. La retención nace con el devengo del impuesto, según el artículo 16 del RIRNR. La obligación de declarar e ingresar la retención practicada, según establece en su número cuarto la Orden de 9 de diciembre de 1999 por la que se aprueba el modelo 216 de declaración - documento de ingreso de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de no Residentes en rela-

ción con rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, tiene como plazo general los primeros veinte días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, en relación con las cantidades retenidas y los ingresos a cuenta que proceda realizar correspondientes al primero, segundo, tercero y cuarto trimestre del año natural respectivamente. Se observa como en el momento en que nace y se debe practicar retención ya es posible proceder al ingreso del impuesto. En cuanto al ingreso de la primera, deberá producirse cuando ya debe estar ingresado el impuesto en la mayoría de los casos.

En este juego de plazos cabe que no se practique retención en espera de un ingreso seguro del IRNR; así, un pago al final del mes de marzo implica ingreso por tal impuesto durante el mes de abril cuando la retención debería practicarse con ocasión del pago y su declaración e ingreso durante los veinte primeros días del mes de abril. En todo caso, la exclusión de la retención procede siempre que se haya producido el ingreso del impuesto. ¿Resulta también si todavía no se ha producido dicho ingreso? ¿Se excluye asimismo la responsabilidad solidaria? La responsabilidad no nace respecto de rentas sujetas a retención y, en el caso que ahora contemplamos, tampoco respecto de rentas exceptuadas de retención por lo dispuesto en el artículo 30.4 como luego veremos. En esta situación puede o no estar claro el nacimiento de la obligación de retener pero, tanto si resulta procedente como si no, la responsabilidad se encontrará excluida ya que así procede en ambas circunstancias. El artículo 8.1 párrafo segundo de la LIRNR así lo dispone tanto respecto de los casos en que resulta la obligación de retener como cuando la misma se encuentra exceptuada.

En cuanto a la falta de ingreso de la retención en caso de que finalmente no se produzca el ingreso del impuesto, debe tenerse en cuenta lo siguiente. El RIRNR - artículo 14.2 letra a)- ha dispuesto que el pago se acreditará mediante la declaración por el impuesto correspondiente a las rentas satisfechas, presentada por el contribuyente o por su representante. No será posible que proceda a presentar tal declaración el responsable solidario puesto que esta figura no nace cuando se trata de rentas sujetas a retención, incluso cuando ésta se encuentra exceptuada precisamente porque el contribuyente ha procedido a liquidar el impuesto. De esta forma, el obligado a retener deberá proceder a efectuar el pago a cuenta en tanto el contribuyente no residente no le aporte la declaración por el impuesto que él o su representante hayan presentado si no se quiere incurrir en responsabilidad tributaria en los términos previstos en el artículo 14.2 último párrafo, que luego se comentará. Esta documentación será la única aceptable por la Administración tributaria para reputar la inexistencia de obligación de retener.

b) Cuando se acredite la procedencia de exención.

El artículo 30.4 de la LIRNR se refiere expresamente a los supuestos de exención que resulten de lo dispuesto en el artículo 13 de la misma o de la aplicación de un convenio de doble imposición. También aquí la exclusión de esta obligación se encuentra condicionada.

La exención se acredita, de acuerdo con el artículo 14.2 letra b) del RIRNR mediante los documentos justificativos del cumplimiento de las circunstancias que determinan la procedencia de su aplicación. Se tratará normalmente de certificados de residencia fiscal y de

aquella otra documentación que acredite los diversos elementos que determinan la exclusión de la deuda tributaria. En caso de exención prevista en un tratado fiscal, se deberá observar lo que se hubiera dispuesto en el mismo o en normativa dictada en desarrollo de su aplicación, donde es posible encontrar alguna especificación en relación con la documentación acreditativa correspondiente. De nuevo, y por las mismas razones anteriores, la responsabilidad solidaria no nacerá con independencia de que se llegue o no a acreditar la no tributación pero la obligación de retener subsiste en tanto no se aporte la documentación oportuna, bajo la misma responsabilidad administrativa.

Por otra parte, el párrafo primero del artículo 30.4 se remite únicamente a las exenciones de la propia LIRNR o a las previstas en convenio de doble imposición. Posteriormente, su letra a) refiere tal exclusión a los casos de rentas satisfechas o abonadas cuando se acredite la exención. Se abre la duda sobre la extensión del supuesto a otras exenciones previstas en otros textos legales o en otros tratados internacionales. Así debe entenderse, sin perjuicio de que esta letra a) también parece desarrollar el párrafo primero con el objeto de condicionar legalmente la exclusión de la retención no sólo a que la renta esté exenta sino también a que así se haga constar ante la Administración tributaria, como se confirma en la previsión del RIRNR.

- c) En otro ámbito de supuestos se deben incluir las distribuciones de beneficios realizadas por entidades acogidas al régimen especial de entidades de tenencia de valores extranjeros regulado en el Título VIII de la LIS - régimen de holdings - cuando aquéllas procedan de rentas no integradas en la base imponible de tal entidad en régimen especial, a que se refiere el artículo 30.4 letra c) de la LIRNR. Con arreglo al artículo 131 de la LIS, éste es un supuesto de rentas que no se consideran obtenidas en territorio español. Esta afirmación conduciría a entender que se trata de supuestos de no sujeción al IRNR y respecto de los cuales debería obviarse cualquier referencia a la exclusión de practicar retención. Sin embargo, el artículo 12 de la LIRNR entiende obtenidos en territorio español los dividendos satisfechos por entidades residentes. La mención que hace esta última Ley con el objeto de excluir la retención sobre este tipo de rentas parece confirmar la tesis de que se trata de un supuesto de exención en lugar de otro de no sujeción. Existirán consecuencias de esta consideración: la necesidad de presentar declaración de retenciones negativa por parte de la entidad pagadora respecto de estas rentas y en cuanto a la obligación de retener, salvo que otra cosa disponga el Ministro de Economía y Hacienda, como efectivamente ha contemplado en la Orden de 9 de diciembre de 1999, número segundo tres 1.º.

No parece que sea obligatoria la acreditación de la exención o de la no sujeción en este caso para excluir la retención, que sí está prevista en el artículo 30.4 de la LIRNR para las exenciones establecidas en la propia Ley o en convenios internacionales: desde la literalidad de la LIRNR, tal obligación queda referida a los supuestos de la letra a) del artículo 30.4 sin abarcar a los supuestos de su letra b), que aquí se mencionan. En el RIRNR, el artículo 14.2 no se incluyen referencias a este supuesto: lo son a rentas exentas y, cualquiera que fueran las conclusiones a las que aquí se llega, entre las exenciones del texto legal no figura este supuesto.

## 2.º Otras excepciones a la obligación de retener o ingresar a cuenta.

Existen además otras excepciones a la obligación de practicar retención o ingreso a cuenta determinadas en relación con determinadas categorías de rentas y que responden a muy diversas razones. La LIRNR se remite al Reglamento -artículo 30.4 letra c)-, que las desarrolla en su artículo 14.3:

- a) Aquellas rentas que se califiquen, con arreglo a la LIRNR, como ganancias patrimoniales -artículo 14.3 a) del RIRNR-. Se trata de una categoría de rentas que tradicionalmente han quedado al margen de la obligación de retener o ingresar a cuenta como consecuencia de la dificultad de determinar el importe de tal ganancia para quien satisface la contraprestación por el elemento patrimonial. Se debe tener en cuenta que este aspecto es básico para calcular el importe de la deuda por este concepto, si se considera que la Ley ha pretendido equiparar el importe de la retención con el correspondiente a la deuda tributaria (ver número 4 más adelante), en atención al nuevo esquema en que el responsable excluye sus obligaciones por este concepto mediante la práctica de la retención y con la finalidad de que la retención debidamente practicada garantice adecuadamente el ingreso del impuesto, resulta obvio que en el caso de las rentas a que ahora nos referimos no es posible cumplir con tales objetivos. Todo esto, sin tener en cuenta que puede ser que se esté en presencia de rentas negativas, de tal forma que el IRNR no se habría devengado y no tendría sentido predicar la existencia de retención.

Surge la cuestión relativa a la relación de este supuesto de exclusión con los recogidos en el número 1.º anterior. Esto es, qué sucede con las ganancias patrimoniales exentas por lo dispuesto en la Ley o por lo previsto en un convenio de doble imposición. Además, la exclusión de la retención general para ganancias patrimoniales está prevista de forma concreta a nivel reglamentario, no directamente por la Ley como sucede con los supuestos de pago del impuesto o de exención. Debe señalarse que en estos últimos casos la exclusión de la retención se encontraba condicionada a la acreditación de la aplicación de la norma que excluya la tributación. La respuesta tiene importancia puesto que en el caso que ahora se estudia la exclusión de la retención no exige acreditación alguna, pero sobre todo porque estamos hablando, entre otras, de las plusvalías de carteras representativas de participaciones en entidades españolas. Debe añadirse que, en función de la solución que reciba el supuesto, nos vamos a encontrar con una categoría de rentas respecto de las cuales quedará excluida tanto la retención como la responsabilidad solidaria.

Al analizar esta materia se observa que, por una parte, nos encontramos con un supuesto de exclusión de retención previsto para una categoría genérica de rentas sin que se puedan hacer más excepciones que las expresamente previstas. Las razones de tal singularidad están presentes en todos estos supuestos. Sin embargo, debe ponderarse que, desde el punto de vista del espíritu y finalidad de la norma, la exclusión de la responsabilidad se produce «a cambio» de la garantía de la retención, como forma de asegurar la existencia de algún mecanismo eficaz en cuanto al ingreso de la deuda tributaria devengada, de tal manera que es preferible, desde la óptica del legislador, que concurra alguna de las obligaciones diri-

gidas a proporcionar a la Hacienda Pública algún instrumento dirigido a obtener el ingreso cuando éste no es realizado por el contribuyente no residente, dispositivo ante el cual cualquier exclusión de funcionamiento debe interpretarse de manera restrictiva. Debe añadirse también que tan específica es la mención a un determinado tipo de rentas como la referencia a todas aquellas que se encuentren exentas, como supuestos que presentan caracteres comunes a la hora de disponer el marco de obligaciones tributarias que deban derivar de las mismas. Pero, sobre todo, no debe olvidarse que la exclusión de retención de rentas exentas está condicionada, como señalamos, para mantener alguna posibilidad de reacción de la Administración tributaria en un mecanismo de juego combinado con la eliminación de la responsabilidad que se encuentra previsto con rango de Ley en tanto que la no retención de ganancias patrimoniales unida a la ausencia de responsabilidad resulta de una mera previsión reglamentaria.

Por lo demás, el RIRNR dispone que sí existirá tal obligación de retención respecto de las siguientes ganancias patrimoniales:

- a') Los premios derivados de la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias, estén o no vinculados a la oferta, promoción o venta de determinados bienes, productos o servicios.
  - b') Las transmisiones de bienes inmuebles situados en territorio español, salvo cuando el titular del inmueble transmitido fuese una persona física y, a 31 de diciembre de 1996, el inmueble hubiese permanecido en su patrimonio más de diez años, sin haber sido objeto de mejoras durante ese tiempo o en los casos de aportación de bienes inmuebles con ocasión de la constitución o aumento de capitales de sociedades residentes en territorio español. El RIRNR viene a recordar que tampoco procede tal pago a cuenta cuando el transmitente sea sujeto pasivo del IRPF o del IS, supuesto obvio si se tienen en cuenta los tributos devengados. La mención reglamentaria cobra sentido al establecer la obligación de acreditar dichas circunstancias mediante certificado expedido por la Administración tributaria. Por lo demás, las referencias tan concisas a los términos y plazos de tenencia de tales activos deriva de la reforma en la tributación de las ganancias de capital introducida en el IRPF por el Real Decreto-Ley 8/1996, que redujo los plazos de dominio necesarios para la exclusión de la tributación de las ganancias de capital.
  - c') Las rentas derivadas de la transmisión o reembolso de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de instituciones de inversión colectiva.
- b) Por remisión del artículo 14.3 letra b) del RIRNR al artículo 70.3 letra b) del RIRPF, los rendimientos de los valores emitidos por el Banco de España que constituyan instrumento regulador de intervención en el mercado monetario y los rendimientos de Letras del Tesoro, salvo las obtenidas a través de países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales. Sin embargo, sí existirá obligación de retener sobre los rendimientos derivado de contratos de cuentas basadas en operaciones sobre Letras del Tesoro formalizadas por entidades de crédito y demás instituciones financieras con sus clientes.

Se trata de rentas exentas de acuerdo con el artículo 13.1 letra c) de la LIRNR, que incluye entre éstas los rendimientos derivados de la Deuda Pública obtenidos por contribuyentes no residentes sin mediación de establecimiento permanente salvo cuando sean obtenidos a través de los países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales, por lo que la exclusión de la retención ya hubiera procedido según se comentó respecto de rentas exentas. De nuevo, esta mención en esta letra b) del artículo 14.3 del RIRNR puede implicar que la exclusión del pago a cuenta no resulte del supuesto previsto en la letra a) del artículo 30.4 de la LIRNR, que condiciona la no retención a la acreditación de la exención, sino de su letra c), que contiene la correspondiente remisión a lo dispuesto reglamentariamente. Pero en este caso, y a diferencia de lo que sucede respecto de las ganancias patrimoniales entre las que existen rentas exentas y no exentas, se produce una clara identidad entre los supuestos previstos en el artículo 30.4 letra a) de la Ley y el relacionado en el texto reglamentario, de tal manera que la interpretación antes defendida puede dejar sin sentido la previsión reglamentaria, lo que obligaría a reconsiderar el alcance de esta nueva mención. En cualquier caso, se debe tener en cuenta que el cuadro normativo regulador de este supuesto de renta exenta sin retención se completa con lo dispuesto en el Real Decreto 1285/1991, de 2 de agosto, por el que se establece el procedimiento de pago de intereses de deuda del Estado en anotaciones a los no residentes que inviertan en España sin mediación de establecimiento, que regula el procedimiento para hacer efectiva la exención de las rentas de la Deuda Pública y reconduce la situación a una solución similar, ya que se va a exigir la acreditación final de la personalidad de los titulares de los títulos públicos que instan la exención, mecanismo que permite disponer de medidas de control sobre la realización de una exención que es procedente. Por lo demás, mencionar que no estamos en presencia del supuesto previsto en el artículo 31 de la propia LIRNR cuando dispone que serán sustitutos del contribuyente, obligados a retener e ingresar en el Tesoro la deuda tributaria, las entidades gestoras del Mercado de Deuda Pública en Anotaciones en Cuenta, en la medida en que expresamente se excluye la sustitución en los casos en que sea aplicable la exención: cuando las rentas referidas aquí se obtienen a través de países o territorios calificados como paraísos fiscales se pierde la exención y, de la misma forma, se debe practicar retención, tal y como expresamente tiene previsto el referido precepto del Reglamento. Ahora bien, en tal caso entra el juego la sustitución que se acaba de mencionar en los términos que se comentarán más adelante.

- c) Por remisión del artículo 14.3 letra b) al artículo 70.3 letra c) del RIRPF, las primas de conversión de obligaciones en acciones. Se replantea la situación de obligación tributaria por el IRNR sin retención ni responsabilidad solidaria.
- d) Por remisión del artículo 14.3 letra b) al artículo 70.3 letra f) del RIRPF, los rendimientos derivados de la transmisión o reembolso de activos financieros con rendimiento explícito, representados mediante anotaciones en cuenta y negociados en mercados secundarios oficiales españoles de valores. No obstante, sí existirá obligación de retener:
  - a') Sobre los rendimientos derivados de contratos de cuentas basadas en operaciones sobre dichos valores formalizados por entidades de crédito y demás instituciones financieras con sus clientes.

- b) Sobre la parte del precio que equivalga al cupón corrido, en las transmisiones de activos financieros efectuadas dentro de los 30 días inmediatamente anteriores al vencimiento del cupón, cuando el adquirente sea una persona o entidad no residente o sujeto pasivo del IS y los rendimientos explícitos derivados de los valores transmitidos estén exceptuados de la obligación de retener en relación con el adquirente.

De nuevo, en este caso, existirán rentas sobre las que no se extienda la retención ni habrá responsable sobre quien exigir el pago de la deuda tributaria. Asimismo, hay supuestos, entre éstos, de rentas exentas a la luz de lo dispuesto en el artículo 13 de la LIRNR, letras b), para rendimientos y ganancias de bienes muebles obtenidas por residentes en Estados miembros de la Unión Europea, y d), para rentas derivadas de bonos matador. Estimamos que cabe la solución ofrecida para los supuestos de ganancias patrimoniales exentas, de tal forma que será preferente la aplicación de lo dispuesto en el artículo 30.4 de la LIRNR, siendo necesario acreditar la exención para disfrutar de la no retención.

- e) Por remisión del artículo 14.3 letra b) al artículo 70.3 letra g) del RIRPF, los premios que se entreguen como consecuencia de juegos organizados al amparo de lo previsto en el Real Decreto-Ley 16/1977, de 25 de febrero, por el que se regulan los aspectos penales, administrativos y fiscales de los juegos de suerte, envite o azar y apuestas, así como aquellos cuya base de retención no sea superior a 50.000 pesetas. Una vez más, no habrá retención a practicar sobre rentas respecto de las cuales no se dispone la responsabilidad solidaria para ingresar la deuda tributaria que pudiera derivarse.

#### 4. Importe de la retención o ingreso a cuenta.

El importe de la retención a practicar está fuertemente condicionado en la LIRNR como consecuencia de que su práctica implica la exclusión de la responsabilidad solidaria y se convierte en un elemento fundamental para garantizar el ingreso final de las deudas devengadas por este impuesto. De esta manera, el artículo 30.2 de la Ley dispone que su cuantía será equivalente a la que resulte de aplicar aquellas otras disposiciones dirigidas a determinar la deuda tributaria por el impuesto o, en su caso, las normas que eventualmente se superpongan por estar recogidas en un convenio de doble imposición aplicable. No obstante, el propio precepto legal excluye de este esquema a los ingresos a cuenta, sobre cuyo importe debe pronunciarse el Reglamento.

En el cálculo de la retención en los términos señalados, no se tendrán en cuenta:

- a) Lo dispuesto en el artículo 23.2 de la propia LIRNR, que dispone la deducción de los gastos de personal, aprovisionamiento de materiales y suministros en la determinación de la base imponible correspondiente a explotaciones económicas desarrolladas en territorio español por personas o entidades no residentes sin mediación de establecimiento permanente. En este caso se garantiza un ingreso por retenciones superior al que pueda corres-

ponder por la deuda tributaria: así debe ser, en cuanto el retenedor no podrá normalmente acreditar la procedencia de la deducción de estas partidas -facturas- y, en relación con la Hacienda Pública, por estas mismas razones, para asegurar el ingreso de una deuda respecto de la que no le consta que existan conceptos que deban minorar el importe a ingresar. Esta norma debe entenderse sin perjuicio de que el contribuyente no residente pueda solicitar la devolución que resulte, tal y como está previsto en el artículo 20, apartados 1 y 4 del RIRNR.

- b) Tampoco se tendrá en consideración en estos cálculos las partidas deducibles de la cuota del impuesto que resultan procedentes de acuerdo con el artículo 25 de la LIRNR. Son las deducciones por donativos y las propias retenciones e ingresos a cuenta. Respecto de las primeras, las razones para su exclusión son las mismas mencionadas en la letra a) anterior. En cuanto a la retención, podría haberse optado por permitir que se redujera la deuda tributaria por este mismo concepto, considerando que es el propio retenedor y con ocasión del cumplimiento de esta misma obligación quien efectúa el cálculo para el cumplimiento de esta misma deuda tributaria, permitiendo así una forma de compensación tributaria automática.
- c) Tampoco computarán las cuotas por el Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes. En este caso, se trata de partidas sobre cuyo ingreso tributario la Administración debiera tener constancia, si bien, dado el modelo de gestión, no es posible tal verificación al tiempo de presentarse declaración-liquidación por el impuesto.

El desarrollo de estas normas efectuado por el RIRNR diferencia las reglas de cálculo del importe de la retención y las correspondientes al ingreso a cuenta, solución a que viene obligado en función de las propias prescripciones legales ya destacadas. Entre las primeras, existen normas generales y otras particulares para rentas consistentes en determinados premios o para las derivadas de operaciones con participaciones en instituciones de inversión colectiva.

1.º En relación con las retenciones:

- a) El RIRNR -artículo 17.1- resuelve las normas generales para el cálculo de la retención mediante la mención de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 30.2 de la Ley. En la lectura de este precepto se observa que sólo se contienen normas relativas a la determinación de la base de cálculo. Sin embargo, y en atención a lo que se viene comentando, la realidad es que el tipo porcentual aplicable será el que corresponda para el cálculo del impuesto final, previstos en el artículo 24 de la LIRNR.

Por tanto, para resumir, en este cálculo se deben tener en cuenta las siguientes precisiones:

- 1.ª Cuando sea de aplicación un convenio de doble imposición, se atenderá a lo que resulte de sus disposiciones, de las que puede resultar que la renta se encuentre exenta, en cuyo caso se excluye la obligación de retener con arreglo al propio artículo 30.4 de la

LIRNR, o que el tipo de gravamen es más reducido que el previsto en la Ley española. El RIRNR recuerda las responsabilidades a cargo del retenedor cuando no haya practicado retención por considerar acreditadas las circunstancias determinantes de la aplicación de la exención convenida y con posterioridad se determina la improcedencia de la misma. Estas responsabilidades serán las propias derivadas del incumplimiento de su obligación de retener, como se verá más adelante en el análisis del artículo 14.2 b) último párrafo. Sin embargo, tal garantía del cumplimiento adecuado de esta obligación no se extiende a los casos en que se reduce el importe de la retención por aplicación del convenio, por lo que tal responsabilidad será la que resulte de lo dispuesto en los artículos 77 y 79 de la LGT. Finalmente, será necesario acreditar tal aplicación del convenio con la documentación exigida por el mismo o en la normativa de desarrollo o la que se considere suficiente a tal efecto. En este último caso, debiera seguirse el camino indicado en las Órdenes ministeriales que pudieran haberse dictado para la aplicación de los mismos.

- 2.<sup>a</sup> En dicho cálculo, no se considerarán las partidas deducibles al determinar la base imponible previstas en el artículo 23.2 -gastos de personal, aprovisionamiento de materiales y suministros- y en el artículo 32.7 -la propia cuota por el gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes- así como tampoco podrá disminuirse la cuota por el impuesto en las deducciones previstas en el artículo 25 de la LIRNR- deducciones por donativos y el propio ingreso a cuenta efectuado. Cuando el sujeto pasivo del IRNR tuviera derecho a practicar alguna de estas deducciones deberá proceder a presentar declaración por el impuesto solicitando a la Administración tributaria la devolución correspondiente.

Por ejemplo: una entidad no residente construye un puente sobre un río en una finca particular de la provincia de Huesca, culminando el proyecto en 6 meses. Los ingresos obtenidos han sido de 1.000. Entre sus gastos figuran 250 en concepto de cargas de personal, 350 por materiales incorporados a la obra y 70 en concepto de suministro eléctrico y de agua. Se deben distinguir el cálculo de la retención y la base imponible del impuesto en este caso. Así :

Base de la retención: 1.000

Tipo de la retención: 25%

Importe de la retención: 250

Base imponible:  $1.000 - (250 + 350 + 70) = 330$

Tipo de gravamen: 25%

Cuota tributaria: 82,5

La diferencia entre la retención y el impuesto final, que importa 167,5, deberá ser devuelta previa solicitud del interesado, como se verá más adelante.

En caso de que fuera de aplicación un convenio de doble imposición, las rentas por explotaciones económicas sin mediación de establecimiento permanente no tributan donde son obtenidas. En este caso la retención hubiera sido cero, pero siempre que el retenedor se cerciore de que procede la aplicación del convenio y se haga con la documentación que así lo acredite, ya que en caso contrario será responsable de una deuda tributaria en concepto de retenciones por importe de 250. Se recuerda que, practicada la retención o acreditado su importe cero, se excluye la responsabilidad del pagador de los rendimientos.

- b) Tratándose de premios derivados de la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias, estén o no vinculados a la oferta, promoción o venta de determinados bienes, productos o servicios, la base de cálculo de la retención será el importe del premio -artículo 17.2 del RIRNR. Éste es uno de los supuestos de ganancias patrimoniales que, de forma excepcional, está sujeto a retención. En cuanto al importe de la base imponible por el IRNR, en el caso de entidades no residentes, el último párrafo del artículo 23.4 de la Ley se remite a las normas correspondientes del IRPF, que conducen a la misma solución. El tipo de retención se acomodará a los tipos de gravamen previstos en la LIRNR para determinar la deuda tributaria, según resulta de lo dispuesto en su artículo 30.2, que será el 25%. De esta forma se logra que el importe de la retención coincida con el correspondiente al impuesto definitivo.
- c) En el caso de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones representativas del capital o del patrimonio de instituciones de inversión colectiva, la base será la diferencia entre el valor de transmisión o reembolso y el valor de adquisición de las acciones o participaciones -artículo 17.3 del RIRNR. Esta norma se completa con la mención de que se seguirá el método FIFO para determinar el valor de adquisición. El artículo 23.4 de la LIRNR, en el cálculo de la base imponible por el impuesto, se remite a las normas correspondientes del IRPF, que establecen una norma de cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial para estos casos que es equivalente, incluso en cuanto a la aplicación del método FIFO de valoración, sin perjuicio de la salvedad establecida en las letras a) y b) del artículo 35.1 en cuanto a la determinación del valor de transmisión, norma que no recoge el RIRNR. En cuanto al tipo de retención, se acomodará a los tipos de gravamen previstos en la LIRNR para determinar la deuda tributaria, según resulta de lo dispuesto en su artículo 30.2. Por tanto, como regla general, van a coincidir el importe de la retención y el correspondiente al impuesto.

## 2.º Importe de los ingresos a cuenta.

Las retribuciones y contraprestaciones en especie presentan circunstancias específicas. Es necesario distinguir el valor que deba atribuirse al bien, derecho o servicio recibido y el importe del rendimiento que deba integrarse en la base imponible, cantidad esta que resulta de sumar a dicho valor el montante del ingreso a cuenta efectuado. De acuerdo con el artículo 23.1 de la LIRNR, la base imponible correspondiente a los rendimientos obtenidos por contribuyentes no residentes sin mediación de establecimiento permanente está constituida por su importe íntegro, determinado con

arreglo a las normas del IRPF. Según el artículo 44.1 de la Ley de este último tributo, las rentas en especie se valorarán por su valor normal de mercado y con arreglo al segundo apartado de este mismo precepto, con el objeto de integrar la renta en la base imponible, a dicho valor se adicionará el ingreso a cuenta, salvo que su importe hubiera sido repercutido al perceptor de la renta.

En caso de que el RIRNR pretendiera mantener un esquema de determinación de los pagos a cuenta de tal forma que su importe alcanzara, al menos, al correspondiente al impuesto definitivo con el objeto de que la exclusión de la responsabilidad no mermara las garantías del ingreso del impuesto y sin perjuicio de que eventualmente procediera la práctica de devoluciones, sería necesario que la base de cálculo del ingreso a cuenta partiera de términos equivalentes a los previstos para determinar la base imponible del mismo impuesto. Esto es, dicha base de cálculo debería estar formada por el valor de mercado del bien, derecho o servicio recibido más el ingreso a cuenta que resultara, que no debería ser sino el importe del impuesto definitivo. En cuanto al tipo de gravamen aplicable, debería tenderse a que su aplicación permitiera llegar a la igualdad planteada, si bien no puede obviarse la complejidad que presentaría la fórmula a aplicar con tal fin.

El RIRNR, para calcular el importe de los ingresos a cuenta correspondiente a las rentas satisfechas o abonadas en especie, se remite al RIRPF a los solos efectos de determinar la base de cálculo de dicho pago a cuenta -artículo 17.4. Respecto del tipo aplicable nada se dispone.

De esta forma, coinciden tanto la remisión de las normas para determinar la base imponible como la prevista para fijar la base de cálculo del ingreso a cuenta correspondiente, que serán las establecidas en el impuesto señalado. Por tanto, no va a cumplirse con el aserto antes propuesto, igualdad, cuanto menos, entre ingreso a cuenta e impuesto definitivo, ya que la opción del IRPF es que en la base imponible se integre el valor de mercado y el ingreso a cuenta ingresado, de tal manera que será imposible que ambas cantidades coincidan. En consecuencia, respecto de las retribuciones en especie, la Administración no dispondrá de mecanismos adicionales de control propios de la obligación de contribuir de personas o entidades no residentes puesto que el pagador de la renta española, al practicar ingreso a cuenta, habrá cumplido debidamente sus obligaciones por este concepto y, al mismo tiempo, ya no devendrá responsable solidario por la deuda tributaria, según se viene comentando, sin que se garantice que el importe de tal pago a cuenta llegue a alcanzar al importe del impuesto definitivo devengado por el IRNR.

Las normas concretas de la base de cálculo del ingreso a cuenta, recogidas en el artículo 17 apartado 4 del RIRNR, disponen su remisión a los artículos 95 a 100 del RIRPF. En particular, las reglas son las siguientes:

- a) En el caso de rendimientos derivados del trabajo, la base de cálculo del ingreso a cuenta se determina de acuerdo con las normas previstas a estos mismos efectos en la LIRPF con el objeto de fijar el valor de la retribución en especie percibida, según el artículo 95 del RIRPF. La base imponible por el IRNR estará determinada por la suma del ingreso a cuenta calculado sobre tal base y esta misma, determinada según su valor de mercado -artículo 44.1 de la LIRPF.

- b) En el caso de retribuciones en especie del capital mobiliario, será la base de cálculo del ingreso a cuenta el valor de adquisición o coste para el pagador de lo entregado incrementado en un 20% -artículo 96 del RIRPF.
- c) Cuando se trate de contraprestaciones de actividades económicas, se atenderá a su valor de mercado, conforme al artículo 97 del RIRPF.
- d) Respecto de los premios satisfechos en especie, el valor de adquisición o coste para el pagador incrementado en un 20%, con arreglo al artículo 98 del RIRPF.
- e) En los supuestos de rentas procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de bienes inmuebles urbanos, según el valor de mercado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 99 del RIRPF.
- f) Tratándose de rendimientos procedentes de la propiedad intelectual, industrial, de la prestación de asistencia técnica, del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas y del subarrendamiento sobre los bienes anteriores, se atenderá así mismo a su valor de mercado, según resulta de lo dispuesto en el artículo 99 del RIRPF.

Resulta interesante comentar que las normas del IRPF para el cálculo del ingreso a cuenta regulan de forma conjunta y en los mismos preceptos tanto la base de cálculo y el tipo aplicable, cuando la remisión del RIRNR sólo lo es a la base de cálculo. Por lo demás, debe mencionarse que el RIRPF contiene en el artículo 100 normas relativas al ingreso a cuenta sobre derechos de imagen. Estas normas completan el régimen fiscal especial de imputación de rentas obtenidas por la cesión de derechos de imagen contenidas en el artículo 76 de la LIRPF. Se trata de disposiciones que contemplan la tributación propia de contribuyentes que deben ser residentes en territorio español. No son pues normas extensibles a los contribuyentes del IRNR.

En cuanto al tipo aplicable para determinar finalmente el ingreso a cuenta, nada se dispone. El artículo 30.2 de la LIRNR fija normas para el cálculo de las retenciones pero expresamente dispone que las mismas deben entenderse sin perjuicio de lo que se disponga reglamentariamente en relación con el cálculo del ingreso a cuenta. El RIRNR regula únicamente la determinación de la base de cálculo de tales rentas, pero nada dice sobre el tipo aplicable. En la medida en que la Ley establece la excepción a sus normas con el objeto de que el Reglamento hubiera dispuesto lo necesario en materia de ingresos a cuenta pero el mismo regula sólo parte de la figura del ingreso a cuenta, será posible retornar al texto legal con el objeto de completar el cuadro normativo interpretando sistemáticamente sus preceptos. De esta forma, encontramos que el artículo 30.2, cuyo texto comienza «*los sujetos obligados a retener deberán retener o ingresar a cuenta*», ofrece una doble alternativa:

- a) Aplicar directamente el tipo de gravamen de impuesto definitivo previsto en la LIRNR o en el convenio de doble imposición que resulte aplicable. Así pudiera entenderse de una interpretación literal del artículo 30.2 de la Ley, que dispone la aplicación de sus propias

normas o las del tratado internacional aplicable dirigidas a fijar el importe del impuesto. Esta solución conlleva que el importe del pago a cuenta no alcanza al de la deuda tributaria, no garantizando debidamente los derechos de la Hacienda Pública.

- b) Fijar un tipo de ingreso a cuenta tal que, aplicado sobre la base de cálculo, determine un ingreso a cuenta equivalente al importe del impuesto definitivo. Éste parece ser el espíritu y finalidad del precepto si se tiene en cuenta el efecto que produce sobre la responsabilidad solidaria, como instrumento de garantía del ingreso del impuesto, el nacimiento de la obligación de retener e ingresar a cuenta, incluso cuando éstas resultan exceptuadas. Se recuerda que la disposición que comentamos inicia su texto con la referencia expresa al ingreso a cuenta y la establece respecto de las normas del impuesto o de los convenios dirigidas a determinar la deuda tributaria. En todo caso, sería una solución que implica la aplicación de fórmulas complejas no precisadas en las normas aplicables.

## 5. Nacimiento de la obligación de practicar retención o ingreso a cuenta.

El artículo 16 del RIRNR regula la cuestión relativa al nacimiento de la obligación de practicar retención, momento a partir del cual se inicia el cómputo del plazo previsto para proceder a su ingreso. Se debe recordar que la exclusión de la responsabilidad solidaria prevista en el artículo 8.1 segundo párrafo no queda ligada al hecho concreto del nacimiento de la obligación de retener o ingresar a cuenta, de tal forma que aquélla pudiera existir en tanto no naciera ésta. La previsión legal implica la inexistencia de la responsabilidad en los supuestos a los que la Ley une la existencia de pago a cuenta, con independencia del momento en que se concrete tal obligación por producirse el supuesto de hecho previsto en la norma.

El RIRNR, junto con una norma general, atiende de forma particular a dos supuestos especiales:

- a) Con carácter general, la obligación de retener o ingresar a cuenta se devenga con el propio devengo del impuesto. Coinciden, por tanto, el momento en que nace la obligación de retener con aquel en que nace la obligación tributaria, como consecuencia de tratarse de un impuesto cuyo devengo es instantáneo y atiende a la obtención de la renta, circunstancia esta a la que se liga la retención. El devengo del impuesto se produce, según el artículo 26 de la LIRNR:
  - a') En el caso de rendimientos, cuando resulten exigibles o en la fecha de cobro si ésta fuera anterior.
  - b') Tratándose de ganancias patrimoniales, cuando tenga lugar la alteración patrimonial.

- c') Tratándose de rentas imputadas correspondientes a bienes inmuebles urbanos, el 31 de diciembre de cada año. Tratándose de un supuesto de rentas presuntas en las que no existe un tercero que satisfaga o abone una renta, esta norma no tiene eficacia en relación con la práctica de retenciones o ingresos a cuenta.
- d') En los restantes casos, cuando sean exigibles las rentas. Esta mención abarcará a los supuestos en que se produzcan imputaciones de renta derivada de actuaciones de artistas y deportistas que hubieran tenido lugar en territorio español, cuando hayan sido percibidas por personas o entidades distintas del artista o deportista, como supuesto en el que el artículo 12.1 b) c') considera la obtención indirecta de renta en España por tales artistas y deportistas. En este caso, el sujeto pasivo, quien desarrolla su actuación personal, no obtiene directamente la retribución sino que ésta es satisfecha a otra persona o entidad. Esta última no tributa por el IRNR como consecuencia de la aplicación de un convenio de doble imposición, que excluye la tributación por actividades económicas cuando el contribuyente no las realiza en territorio español. Sin embargo, con arreglo a la interpretación internacional de los convenios y sin perjuicio de que no nos detengamos en esta cuestión, sí es posible hacer tributar al artista o deportista que desarrolla su labor en el territorio español y obtiene renta de forma indirecta a través de persona interpuesta, caso en que resultará obligado a soportar retención o ingreso a cuenta.
- b) El apartado 2 del artículo 16 del RIRNR introduce como normas especiales del devengo de la obligación de practicar retención, y mediante remisión a los artículos 87 y 91 del RIRPF, las siguientes:
- a') En el caso de rendimientos del capital mobiliario, tanto dinerarios como en especie, cuando sean exigibles o en el momento de su pago o entrega si es anterior, esto es, se anticipa el devengo del pago a cuenta al momento del cobro anticipado si éste se produce.
- Los intereses se entienden exigibles en las fechas de vencimiento señaladas en la escritura o en el contrato para su liquidación o cobro, o cuando se reconozcan en cuenta, aun cuando el perceptor no reclame su cobro o los rendimientos se acumulen al principal de la operación. Los dividendos se entienden exigibles en la fecha establecida en el acuerdo de distribución o, si tal fecha no está determinada, a partir del día siguiente al de su adopción.
- b') En el caso de los rendimientos del capital mobiliario derivados de la transmisión, amortización o reembolso de activos financieros, la obligación de retener nace cuando se produzcan estas mismas operaciones. Cualesquiera que sean las condiciones pactadas, la retención se practica en la fecha en que se formalice la transmisión.
- c') Tratándose de rentas procedentes de la transmisión o reembolso de acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva, la obligación de retener nace en el momento en que se formalice la transmisión o el reembolso, con independencia de las condiciones de cobro pactadas.

Hemos señalado cómo coinciden las fechas de devengo del impuesto y del devengo de la retención o ingreso a cuenta, circunstancia que resulta relevante en la gestión por el impuesto. De acuerdo con la Orden de 22 de diciembre de 1999 por la que se aprueban, en pesetas y en euros, los modelos 210, 212, 215, 211 y 213 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que deben utilizarse para declarar las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, la retención practicada en la adquisición de bienes inmuebles a no residentes sin establecimiento permanente y el gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes, así como el modelo de declaración 214, declaración simplificada de no residentes de los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre la Renta de no Residentes, y otras normas referentes a la tributación de no residentes y según lo previsto en su apartado primero número cuatro, los plazos para presentar declaración por el IRNR son:

- a) Con carácter general, en el plazo de un mes a partir de la fecha del devengo de la renta. Tratándose de rendimientos de bienes inmuebles de uso propio, el plazo de presentación transcurre entre el 1 de enero y el 20 de junio siguientes a la fecha de devengo. Este último caso no resulta relevante en el estudio de la declaración de las retenciones practicadas, puesto que al tratarse de rentas presuntas no nace la obligación de retener.
- b) Cuando proceda devolución, el plazo, que es bastante más prolongado, se inicia a partir del término del período de declaración e ingreso de las retenciones o ingresos a cuenta que motiven la devolución.
- c) En los casos en que se utilice el modelo 215 de declaración colectiva, previsto para agrupar la declaración de varios rendimientos devengados en un mismo período por uno o varios perceptores, el plazo será los veinte primeros días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, en relación con los rendimientos devengados en el trimestre natural anterior.

Cuando el modelo 215 arroje cantidades a devolver podrá ser presentado una vez transcurridos los veinte días naturales siguientes a la conclusión del trimestre natural objeto de declaración.

Respecto de la obligación de practicar retención y de acuerdo con la Orden de 9 de diciembre de 1999 por la que se aprueba el modelo 216 de declaración-documento de ingreso de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de no Residentes en relación con rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, los plazos para presentar el modelo 216 de declaración-documento de ingreso de retenciones e ingresos a cuenta del IRNR son los siguientes, según dispone su número cuarto:

- a) Los veinte primeros días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, en relación con las cantidades retenidas y los ingresos a cuenta que proceda realizar en los correspondientes trimestres naturales anteriores.

- b) La declaración e ingreso deberán efectuarse cada mes, en relación con las cantidades retenidas y los ingresos a cuenta efectuados en el mes anterior, cuando se trate de retenedores y obligados cuyo volumen de operaciones hubiera excedido de mil millones de pesetas el año natural inmediato anterior, calculado de acuerdo con las normas dispuestas a estos efectos en el Impuesto sobre el Valor Añadido (artículo 121 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre).

Al comparar los términos en que quedan regulados los plazos para presentar declaración por el impuesto y por retenciones o ingresos a cuenta se llega a las siguientes conclusiones:

- 1.<sup>a</sup> En el caso en que se utilice el modelo 210 ordinario para declarar e ingresar la deuda tributaria por el IRNR, éste deberá presentarse con anterioridad a que haya transcurrido el plazo para presentar declaración por retenciones o ingresos a cuenta, si bien esta última deberá haber sido practicada en los términos que ya vimos. Se abren cuestiones relacionadas con la comprobación de la compensación de un pago a cuenta cuyo documento de declaración y de ingreso no han sido presentados ante la Administración en el momento en que el contribuyente los hace constar en su liquidación. Así será salvo en los supuestos en los que, como consecuencia del importe de la retención, resultaran cantidades a devolver, en cuyo caso el plazo de declaración por el impuesto es posterior al previsto para efectuar el ingreso de la retención; también cuando, por el volumen de operaciones del retenedor u obligado a ingresar a cuenta deba efectuar su declaración e ingreso con carácter mensual, situación en la que se superpondrán ambos plazos, coincidiendo cuando el período de declaración del modelo 210 se inicie el primer día de un mes natural.

En esta situación, el contribuyente no residente presentará declaración e ingresará la deuda tributaria que corresponda, en la que podrá compensar los ingresos a cuenta que haya soportado con ocasión de la percepción de la renta. Por su parte, el pagador de la renta verá excluida su responsabilidad con ocasión de dicho pago y como consecuencia de proceder la práctica de retención, salvo la que pudiera derivarse de la errónea práctica del ingreso a cuenta. En cuanto a la opción establecida en el artículo 27.2 de la LIRNR, que dispone la posibilidad de que los responsables solidarios puedan proceder a efectuar la declaración e ingreso de la deuda tributaria, quedará vacía de contenido. De esta forma, la garantía de ingreso del crédito tributario recae sobre el importe al que alcance la retención. Cuando coincida con la cuantía de la deuda final, la Administración, al comprobar el pago a cuenta, podrá verificar que el ingreso efectuado coincide con el importe de aquél. Cuando fuere inferior, sólo podrá dirigirse al contribuyente no residente si se ha liquidado una deuda tributaria menor de la correspondiente.

- 2.<sup>a</sup> Tratándose de declaraciones colectivas -modelo 215- el plazo de ingreso del impuesto coincide con el previsto para el ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta, salvo que el retenedor u obligado a efectuar el ingreso a cuenta deba presentar declaración con carácter mensual y se proceda a declarar e ingresar el impuesto de acuerdo con el modelo 210 o con arreglo al modelo 215. Tampoco en este caso existirá responsable solidario que pueda proceder a presentar declaración por el impuesto.

- 3.<sup>a</sup> En los supuestos en que, al presentar declaración por el impuesto resulten cantidades a devolver, los plazos establecidos al efecto serán posteriores a los previstos para que se produzca la declaración e ingreso de las retenciones o ingresos a cuenta. Pero tampoco en este caso nacerá responsabilidad solidaria a cargo del pagador de los rendimientos puesto que esta obligación se ve excluida por el simple hecho de que nazca la obligación de practicar retención o ingreso a cuenta, sin que sea posible, por tanto, que tal hipotético responsable proceda a presentar declaración por el IRNR.

De forma excepcional, el Real Decreto 1285/1991, en relación con el pago de los rendimientos de la Deuda Pública emitida por el Estado, y la Orden de 13 de abril de 2000, en relación con la práctica de retenciones al tipo correspondiente sobre intereses y dividendos obtenidos por no residentes sin establecimiento permanente, derivados de la emisión de valores negociables, establecen procedimientos especiales para hacer efectivos exenciones o tipos reducidos de gravamen consistentes en la práctica de la retención al tipo general por parte del emisor, transferencia del líquido resultante a la entidad depositaria, comunicación por parte de esta última de las retenciones efectivamente procedentes en función de la información y documentación previa que los contribuyentes deben haberles facilitado, y devolución o cobro de las cantidades resultantes por parte de las mismas en favor de las primeras. Estos procedimientos para hacer efectiva las retenciones realmente procedentes simplifican todos los procesos y conducen a formas automáticas que permite acreditar de forma eficaz la tributación procedente, garantizar los correspondientes ingresos ante la Hacienda Pública y excluir, finalmente, la obligación de declarar a cargo del contribuyente no residente, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 27.3 de la LIRNR, con suficientes garantías respecto del debido cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

## 6. Obligaciones del retenedor y del obligado a ingresar a cuenta.

Las obligaciones a cargo del retenedor u obligado a ingresar a cuenta son las siguientes:

- i) Efectuar el correspondiente ingreso en el Tesoro, obligación que debe cumplirse incluso cuando se haya incumplido la de practicar la retención. El ingreso se efectúa al tiempo de presentar la declaración que se menciona en el número ii) siguiente, a la que se aludió en el epígrafe anterior.

Cuando la entidad pagadora del rendimiento sea la Administración del Estado, la retención o el ingreso a cuenta se efectuarán de forma directa.

- ii) Presentar las siguientes declaraciones:
- a) Declaración trimestral, en los primeros veinte días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, de las cantidades retenidas y de los ingresos a cuenta efectuados que correspondan al trimestre natural inmediato anterior.

Quienes durante el año natural anterior hubieran determinado un volumen de operaciones superior a mil millones de pesetas de acuerdo con las normas del Impuesto sobre el Valor Añadido (artículo 121 de la Ley 37/1992), presentarán la declaración por retenciones practicadas con carácter mensual, en los primeros veinte días naturales del mes siguiente al que se refieran. Por excepción, la declaración correspondiente al mes de julio se podrá presentar durante el mes de agosto y los veinte primeros días naturales del mes de septiembre inmediato posterior.

La Orden de 9 de diciembre de 1999 dispone las normas relativas al cumplimiento de esta obligación. Se ha procedido a su estudio anteriormente, con ocasión del análisis del nacimiento de la obligación de retener y con el objeto de precisar las consecuencias derivadas de los diferentes plazos establecidos tanto para declarar el impuesto como para retener y presentar declaración por retenciones.

b) Declaración negativa cuando hubieran satisfecho rentas excluidas de la práctica de retención, para lo que se utilizará el mismo modelo 216 previsto para la declaración e ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta efectuados. Según el artículo 19.1 último párrafo del RIRNR, es posible que el Ministro de Economía y Hacienda establezca en qué supuestos no es necesaria la presentación de esta declaración negativa. El número segundo apartado 3 de la referida Orden reguladora del modelo 216 señala que no se tendrán en cuenta en la citada declaración negativa:

- a) Las rentas a que se refiere el artículo 13.1 a) de la LIRNR, que son aquellas exentas cuya no tributación resulta de lo dispuesto en el artículo 7 de la LIRPF.
- b) Las rentas derivadas de valores emitidos en España por no residentes sin mediación de establecimiento permanente, bonos matador, exentas en los términos previstos en el artículo 13.1 letra d) de la LIRNR.
- c) Las rentas derivadas de las cuentas de no residentes, exentas en virtud de lo dispuesto en la letra e) del artículo 13.1 e) de la LIRNR.
- d) Los intereses de la Deuda del Estado y de las Comunidades Autónomas en anotaciones, sujetos a un procedimiento especial de pago de los mismos o de devolución de retenciones. Aquí encajan los intereses de la Deuda Pública cuya exención se hace efectiva a través del procedimiento especial regulado en el Real Decreto 1285/1991, al que ya se ha hecho referencia. Son además rentas exentas en virtud de lo dispuesto en el artículo 13.1 letra c) de la LIRNR.
- e) Las rentas exceptuadas de la obligación de practicar pagos a cuenta a que se refiere el artículo 14.3 del RIRNR, que son las ganancias patrimoniales, excluidos determinados premios, las derivadas de la transmisión de bienes inmuebles, para las que se dispone la presentación del modelo 211 aprobado por la Orden de 27 de diciembre de 1997 a que se refería la disposición adicional primera de la derogada Orden de 26 de enero de 1999 pero que se debe entender en vigor ya que la Exposición de

Motivos de la Orden de 9 de diciembre de 1999 menciona que en tales supuestos mantienen sus propios modelos de declaración e ingreso, o las puestas de manifiesto en acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de instituciones de inversión colectiva; las primas de conversión de obligaciones en acciones; los rendimientos derivados de la transmisión o reembolso de activos financieros con rendimiento explícito, representados mediante anotaciones en cuenta y negociados en mercados secundarios oficiales españoles de valores cuando no proceda la retención en los términos ya comentados; y los premios que se entreguen como consecuencia de juegos organizados al amparo del Real Decreto-Ley 16/1977 y aquellos cuya base de retención no sea superior a 50.000 pesetas.

- f) Las rentas satisfechas por entidades de tenencia de valores extranjeros residentes en España a sus socios no residentes, rentas sobre cuya no sujeción o exención ya se comentó.

Se debe observar que la declaración negativa no alcanza a prácticamente todas las rentas excluidas de retención salvo en los supuestos en que la exclusión de esta última tiene lugar:

- a) Por haberse acreditado el pago del impuesto.
  - b) Por tratarse de rentas exentas en virtud de lo dispuesto en el artículo 13 de la LIRNR, letras b), f), g) y h), que se corresponden con las rentas mobiliarias de residentes en la Unión Europea, las derivadas del arrendamiento, cesión o transmisión de contenedores, buques o aeronaves a casco desnudo, los dividendos satisfechos a matrices residentes en la Unión Europea y las rentas obtenidas en la transmisión de valores en mercados secundarios oficiales de valores españoles por residentes en países que tengan suscrito convenio de doble imposición con España.
  - c) Por tratarse de rentas exentas en virtud de la aplicación de un convenio de doble imposición.
- c) Declaración resumen anual de las retenciones e ingresos a cuenta efectuados, junto con la declaración trimestral del mes de enero. En la misma, además de los datos de identificación del retenedor u obligado a ingresar a cuenta, deberá hacer constar una relación nominativa de los perceptores de las rentas, incluidos aquellos a los que hubieran satisfecho rentas no sujetas a retención de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 30.4 de la LIRNR y aun cuando las mismas no se hubieran incluido en la declaración negativa antes aludida. En caso de presentar la declaración en soporte legible por ordenador el plazo se extiende hasta el 20 de febrero. Esta obligación alcanza a las entidades domiciliadas, residentes o representadas en España, que paguen por cuenta ajena rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta o que sean depositarias o gestionen el cobro de las rentas de valores, cuando resulten obligados a retener o ingresar a cuenta. El modelo previsto en la Orden de 9 de diciembre es el número 296.

- iii) Expedir certificaciones acreditativas de la retención practicada o del ingreso a cuenta efectuado en favor del contribuyente, en la que se mencionarán los datos de identificación correspondientes. Esta obligación alcanza a las entidades domiciliadas, residentes o representadas en España, que paguen por cuenta ajena rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta o que sean depositarias o gestionen el cobro de las rentas de valores, cuando vinieran obligados a retener o ingresar a cuenta.
- iv) Comunicar la retención o ingreso a cuenta practicados a los contribuyentes, en el momento en que satisfagan las rentas, indicando el porcentaje aplicado.
- v) Conservar la documentación correspondiente a los pagos a cuenta efectuados que se acaba de mencionar.

## 7. Requisitos fiscales para la transmisión, reembolso y amortización de activos financieros.

El artículo 85 del RIRPF y el artículo 59 del RIS exigen, en relación con los activos financieros con rendimiento implícito o con rendimiento explícito que deba ser objeto de retención en el momento de su transmisión, amortización o reembolso, la intervención de fedatario público o institución financiera. Veamos qué supuestos son éstos y las formas que deben cumplirse en la práctica de la retención.

- i) Supuesto de hecho.

Los requisitos establecidos están previstos en relación con los siguientes casos:

- a) La enajenación u obtención del reembolso de títulos o activos financieros con rendimiento implícito.
- b) La enajenación o reembolso de activos financieros con rendimiento explícito, sujetos a retención en el momento de su transmisión, amortización o reembolso.
- c) El endoso o cesión de instrumentos de giro que se conviertan en activos financieros después de su puesta en circulación, lo que sucede una vez que se endosen o transmitan, salvo que el mismo endosatario o adquirente sea una institución financiera.

- ii) Requisitos.

- a) Acreditar la previa adquisición del activo con intervención de fedatario público o institución financiera, así como el precio de adquisición. Tratándose de instrumentos de giro, tal intervención deberá producirse desde el primer endoso o cesión y el fedatario o institución financiera deberán hacer constar en el título su carácter de activo financiero con identificación de su primer adquirente o tenedor. Cuando no se justifique la adquisición del activo financiero con el cumplimiento de estas condiciones:

- a') El fedatario público o institución financiera se abstendrán de mediar o intervenir la operación.
  - b') Los emisores de los títulos no podrán reembolsarlos. Éstos o las instituciones financieras encargadas de la operación constituirán depósito por dicha cantidad a disposición de la autoridad judicial.
- b) Otras obligaciones de la entidad emisora, institución financiera que actúe por su cuenta, del fedatario público o institución financiera, establecidas con el objeto de hacer posible la acreditación antes referida:
- a') Deberán expedir certificación acreditativa, por triplicado, de la fecha de la operación, identificando el activo, denominación de adquirente, su número de identificación fiscal o el del depositante y el precio de adquisición. Dos ejemplares se entregan al adquirente quedando el tercero en poder de quien certifica.
  - b') Expedirán duplicados del certificado a instancia del tenedor del título, en caso de extravío, en el que se hará constar su condición de duplicado y la fecha de expedición.
- c) Por otra parte, la recompra, rescate, cancelación o amortización anticipada exigirá la intervención o mediación de institución financiera o de fedatario público, quedando la entidad o persona emisora del activo como mero adquirente en caso de que vuelva a poner en circulación el título.

Estas obligaciones establecidas en relación con la transmisión, reembolso y amortización de activos financieros con el objeto de garantizar la práctica de retenciones a cuenta de la imposición sobre la renta no se encuentran en los textos de la LIRNR ni del RIRNR. Sin embargo, el artículo 15.2 del citado Reglamento, cuando concreta el marco de obligados a retener sobre rentas derivadas de activos financieros, se remite a las disposiciones del RIRPF, artículo 71.2 letra b). El debido cumplimiento de la obligación de retener y su concreción pero, sobre todo, la posibilidad material de que se efectúe resulta condicionada por la necesidad de cumplir con los trámites previstos en el artículo 85 del RIRPF o 59 del RIS, de tal manera que las obligaciones establecidas en dichos preceptos se entienden aplicables cuando se trate del pago a cuenta del impuesto de un sujeto pasivo no residente.

#### **IV. LA EXCLUSIÓN DE LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA: LA RETENCIÓN O EL INGRESO A CUENTA**

Dispone el artículo 8.1 segundo párrafo de la LIRNR:

«Esta responsabilidad no existirá cuando resulte de aplicación la obligación de retener e ingresar a cuenta a que se refiere el artículo 30 de esta Ley, incluso en los supuestos previstos en el apartado 4 de dicho artículo, sin perjuicio de las responsabilidades que deriven de la condición de retenedor.»

La LIRNR introduce como novedad la posibilidad de que la responsabilidad quede excluida cuando procede la práctica de la retención o ingreso a cuenta en los términos previstos en su artículo 30 de la propia Ley, incluso en los supuestos en que la misma queda excluida por vía de excepción, según se recoge en el apartado 4 de dicho artículo. Es una situación bien diferente de la extinción habitual de la responsabilidad solidaria como consecuencia del pago de la deuda tributaria, efectuado por el contribuyente no residente o por el propio responsable. El texto legal dispone que tal obligación no llegue a nacer.

El reemplazo previsto en la Ley de la institución del responsable por la del retenedor viene a resolver un conjunto de supuestos, bastante frecuentes en la práctica, en la que el responsable solidario, en cuanto pagador de rendimientos, era al mismo tiempo obligado tributario como retenedor. Un único pago de renta a no residentes determinaba el nacimiento de dos relaciones jurídico tributarias con una única persona. Con la novedad introducida, esta situación no se producirá, en cuanto que el nacimiento de la obligación de retener excluye la responsabilidad.

Otra cuestión que la reforma también afronta había sido planteada por unos responsables solidarios que se encontraban con la obligación de responder de una deuda tributaria mayor de que debía resultar de aplicar las normas del impuesto, en cuanto que no contaran con los soportes documentales necesarios para acreditar la existencia de conceptos deducibles en la determinación de la base imponible o de la cuota tributaria, y que se encontraban en poder del contribuyente no residente. La práctica de la retención en los términos previstos en la Ley y en el Reglamento excluirá tales situaciones.

El supuesto de hecho que evita la responsabilidad, el nacimiento de la retención o su excepción, va a depender de dos factores. El primero, de naturaleza objetiva, que se hayan devengado rentas sujetas al impuesto a las que la Ley liga la obligación de retener o ingresar a cuenta, incluso cuando de forma excepcional se dispone su exclusión. De acuerdo con el artículo 30 de la LIRNR, tal circunstancia concurrirá siempre, puesto que este precepto no relaciona las rentas sujetas a tal obligación sino que predica la misma sobre todas las sujetas al impuesto. Es cierto que se indican, como excepción, supuestos de rentas a las que no se extiende el deber de efectuar pago a cuenta. Pero estos supuestos, mencionados en el apartado 4 de la disposición citada, no desvirtúan la eliminación de la responsabilidad, tal y como acabamos de leer.

El segundo elemento del supuesto de hecho del pago a cuenta viene determinado en relación con el obligado a su práctica. Como hemos visto, serán quienes satisfacen rentas sujetas al impuesto. Según el artículo 30.1:

- a) Las personas físicas, siempre que abonen rentas en el ejercicio de actividades económicas.
- b) Las entidades residentes en territorio español.
- c) Tratándose de no residentes:
  - a') Los contribuyentes por el IRNR no residentes en dicho territorio. Respecto de éstos, la obligación de retener alcanza, con carácter general, a quienes obtienen rentas a través de establecimiento permanente.
  - b') Los no residentes que obtienen rentas sin mediación de establecimiento permanente sólo están obligados a retener por los rendimientos que satisfagan cuando constituyan gasto deducible en la determinación de su renta: gastos de personal, que constituirán rendimientos del trabajo para su perceptor, rendimientos satisfechos a profesionales, cuando intervengan en las operaciones de aprovisionamiento de materiales o suministros. Sin embargo, no cabe aquí realizar planteamientos relacionados con la exclusión de la responsabilidad por el nacimiento de la obligación de retener o ingresar a cuenta si se tiene en cuenta el pronunciamiento del TEAC mencionado anteriormente en el que se mantenía la sinrazón de extender las obligaciones propias de los responsables de deudas tributarias de contribuyentes no residentes a quienes reúnen esta misma condición.

Respecto de los obligados al pago a cuenta, debe tenerse en cuenta que, en el caso de reembolso de participaciones en fondos de inversión, están obligadas a retener las sociedades gestoras - artículo 15.2 del RIRNR en relación con el artículo 71.2 d) 1.º del RIRPF-; y en las transmisiones de acciones representativas del capital de sociedades de inversión mobiliaria de capital variable, cuando éstas actúen de contrapartida, debe retener las entidades depositarias - artículo 15.2 del RIRNR en relación con el artículo 71.2 d) 2.º del RIRPF-. En este punto se debe mencionar que no se considera que las entidades gestoras o depositarias de instituciones de inversión colectiva pudieran devenir en responsables solidarios de la obligación real de contribuir, como gestores o depositarios de los fondos de partícipes no residentes; así se entiende en cuanto la función de aquéllas queda referida a la sociedad o fondo de inversión y no respecto de los bienes patrimoniales de sus partícipes, tal y como resulta de los artículos 28 y siguientes de la Ley 46/1984 Reguladora de Instituciones de Inversión Colectiva.

La LIRNR ha configurado una suerte especial de pago a cuenta, tanto en su concepto de retención como de ingreso a cuenta, que facilita que se prescinda de la institución del responsable en la mayoría de supuestos. Ahora ésta sólo va a surgir:

- 1.º En relación con la responsabilidad derivada del pago de rendimientos a sujetos pasivos del IRNR, por las rentas satisfechas por personas físicas residentes en territorio español, cuando no se produzca dicho pago en el desarrollo de explotaciones económicas de que

aquéllos sean titulares. Podría ser el caso también de las abonadas por otras personas no residentes, físicas o jurídicas, que desarrollen actividades en España sin mediación de establecimiento permanente y que no sean deducibles en la determinación de la base imponible, supuesto en que no nace la obligación de pago a cuenta ni éste resulta excluido, pero ya se mencionó que el TEAC considera que en estos casos no surge la responsabilidad. La realización del ingreso del impuesto queda suficientemente garantizada en la medida en que siempre será exigible al responsable el cumplimiento de su propia obligación, cuya determinación arranca de la deuda tributaria del no residente no satisfecha.

- 2.º Asimismo, se mantendrán vivos los supuestos de responsabilidad a cargo de los depositarios y gestores de bienes y derechos de contribuyentes no residentes en cuanto éstos no resulten obligados a practicar retención. Antes se vieron los supuestos en que existe obligación de retener a cargo de depositarios y gestores.

Es evidente, por otra parte, que esta exclusión de la responsabilidad por su concurrencia con la obligación de retener procederá cualquiera que sea el supuesto de hecho del que derive: pago de rendimientos o depósito o gestión de bienes o derechos de no residentes. Cuando concurren dos de estas circunstancias al mismo tiempo, como en el caso de entidades que sean pagadoras al mismo tiempo que depositarias o gestoras de elementos patrimoniales -normalmente, valores- de los que proceden los rendimientos, y cualquiera que fuera la causa del nacimiento de la obligación de retener, el pago, el depósito o la gestión, el nacimiento de esta última evitará también la condición de responsable que pudiera derivar de cualquiera de las condiciones jurídicas señaladas. La LIRNR parece clara en este aspecto pues la causa de tal exclusión resulta de la mera existencia del deber del pago a cuenta, sin que se imponga la identidad entre un eventual responsable y el obligado a retener o ingresar a cuenta.

Es importante destacar que el hecho determinante de la exclusión de la responsabilidad es que proceda la retención, incluso cuando se pueda disponer su excepción, en virtud del deber establecido en el artículo 30 de la LIRNR. Pero en el conjunto de obligaciones de efectuar pagos a cuenta encontramos que la Ley 50/1998, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, artículo 24, dispuso la posible extensión, por vía reglamentaria, de efectuar pagos a cuenta a cargo del propio perceptor de la renta. El RIRNR ha desarrollado esta posibilidad en su artículo 15.2 mediante su remisión al artículo 71.2 d) 4.º del RIRPF, y establece la figura del autoingreso a cuenta que deberá efectuar el propio socio o partícipe de institución de inversión colectiva que procede a transmitir o a obtener el reembolso de sus títulos o participaciones, cuando no proceda la obligación de retener a cargo de entidades depositarias o gestores en los términos ya estudiados. En tal caso, ¿nacerá la responsabilidad solidaria? Hay diversos argumentos a tener en cuenta.

Se puede considerar, de acuerdo con la literalidad del artículo 8 de la LIRNR, que la exclusión de la responsabilidad deriva del nacimiento de la obligación de retener regulada en el artículo 30 de la LIRNR y no por la práctica de pagos a cuenta regulados al margen de dicho precepto. Tal interpretación, meramente literal, chocaría de inmediato con la idea de que la retención prevista en

la Ley de Medidas Fiscales para 1999 surge con posterioridad a la promulgación de la LIRNR de tal manera que este último texto legal no pudo tener en cuenta tal previsión.

Desde el punto de vista del espíritu y finalidad de la norma, se debe observar, según venimos comentando, que el fin de la exclusión de la responsabilidad cuando hay retención es evitar que en una misma persona concurran dos obligaciones tributarias derivadas de un mismo supuesto de hecho o, cuanto menos, que existe algún obligado tributario que proceda a efectuar un ingreso en relación con la deuda tributaria del no residente. En el caso que ahora contemplamos coinciden la obligación por el impuesto y por el pago a cuenta en la misma persona, pero en la del contribuyente no residente. En tal caso, si no nace la responsabilidad solidaria no existirá un tercero, diferente del propio sujeto pasivo, que resulte obligado de alguna forma a proceder a ingresar deudas tributarias ligadas a la realización del hecho imponible del IRNR. Dado el papel cautelar que explica la figura del responsable y que su exclusión por un retenedor resulta por las garantías que ofrece la existencia de alguien que debe efectuar pago a cuenta o que debe acreditar que el mismo no procede, tal exclusión en el caso del autoingreso a cuenta implicaría la pérdida de instrumentos que permitan asegurar el ingreso público. Esto es, sin responsabilidad sólo será posible dirigir acción de cobro al retenedor, el propio sujeto pasivo no residente.

Como fórmula de garantía adicional de la obligación tributaria en estos casos en que desaparece el recurso a la responsabilidad, la Ley acude a las obligaciones impuestas al retenedor y por extensión, a las medidas de protección ante ilícitos tributarios derivados de esta relación tributaria específica. Se debe recordar que el artículo 79 letra a) de la LGT tipifica como infracción tributaria grave «dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente señalados la totalidad o parte de la deuda tributaria» y su artículo 77.3 letra b) considera como sujetos infractores a «los retenedores y los obligados a ingresar a cuenta». En este sentido, el artículo 14.2 último párrafo del RIRNR viene a precisar la responsabilidad que se deriva de no haber efectuado el pago a cuenta por haber entendido que concurría alguna de las circunstancias referidas a la acreditación del pago a cuenta o de la procedencia de la exención en los siguientes términos:

«Cuando el obligado a retener o a ingresar a cuenta no hubiese practicado retención o ingreso a cuenta por entender acreditadas alguna de las circunstancias anteriores; y con posterioridad se determine la improcedencia de la exención o la inexistencia de pago del impuesto, serán exigibles a aquél las responsabilidades que le correspondan como retenedor por la retención o el ingreso a cuenta no practicados.»

En realidad, este precepto no hace más que concretar las consecuencias legalmente previstas en relación con tales ilícitos y constatar la presencia del elemento subjetivo de la simple negligencia ante la falta de una mínima comprobación de la concurrencia de los factores que condiciona la exclusión de su obligación tributaria: le será exigible el ingreso de la deuda tributaria correspondiente, los intereses de demora y las sanciones.

## V. UN SUPUESTO DE SUSTITUCIÓN: LAS INVERSIONES DE NO RESIDENTES EN LETRAS DEL TESORO Y EN OTRAS MODALIDADES DE DEUDA PÚBLICA

### 1. Concepto.

La LIRNR incorpora a su artículo 31 una norma contenida en la disposición adicional sexta de la Ley 43/1995 del IS, que establece un supuesto de sustitución.

La figura del sustituto aparece en la LGT, artículos 30 y 32, clasificada entre los supuestos de sujetos pasivos, como aquellos a quienes la Ley impone el cumplimiento de las prestaciones materiales y formales comprendidas en la obligación tributaria en lugar del contribuyente que ha realizado el hecho imponible. En consecuencia, la relación tributaria derivada de la obtención de renta en España por no residentes sin establecimiento permanente va a existir entre la Administración tributaria y el sustituto, y no con el contribuyente por el IRNR, siendo aquel a quien se le atribuye la responsabilidad tributaria directa y de primer orden.

La sustitución va a surtir efectos en relación con la aplicación de la LIRNR, pero los mismos no alcanzarán a las consecuencias que puedan derivarse de la invocación de normas de Derecho tributario internacional, en particular los convenios de doble imposición. Se quiere decir que será el contribuyente sustituido quien podrá ejercer los derechos que deriven de tales convenios y no el sustituto. Así resulta, en cuanto que los destinatarios de tales tratados son los propios contribuyentes, que deberán acreditar la procedencia de su aplicación en atención a las circunstancias de su personalidad -personas residentes fiscales que se encuentran comprendidas en el ámbito subjetivo de aplicación del acuerdo internacional. No se trata de un supuesto frecuente puesto que la sustitución surge en relación con rentas mobiliarias cuando no se encuentran exentas por haber sido obtenidas en paraísos fiscales, circunstancia que no suele concurrir con la aplicación de convenios de doble imposición. En cualquier caso, debe añadirse que la exclusión de la obligación tributaria que correspondiera al contribuyente no residente como consecuencia de la aplicación de un convenio de doble imposición tendrá como efecto la exclusión de las obligaciones del sustituto: debe entenderse que si el sustituto es el llamado a cumplir con determinados deberes tributarios en lugar del contribuyente y respecto de éste resultan excluidos, deja de tener sentido la obligación legal impuesta a un tercero en lugar de alguien sobre quien ya no pesan.

### 2. Antecedentes.

Esta figura apareció por primera vez en el Real Decreto-Ley 1/1989, de 22 de marzo, por el que se regula el tratamiento tributario de los derechos de suscripción y de las Letras del Tesoro para no residentes. Su Exposición de Motivos la justificaba así:

«...es bien sabido que las Letras del Tesoro son títulos de Deuda Pública que constituyen instrumento regulador de intervención en el mercado monetario. Como consecuencia de este carácter los intereses procedentes de estos activos no están sujetos a ningún tipo de retención a cuenta. Esta circunstancia, unida a la falta de normas claras, en relación con la responsabilidad del pago del impuesto correspondiente al inversor no residente, han generado unas expectativas injustificadas de inversión sin carga tributaria y las correspondientes incertidumbres entre los inversores extranjeros. Por todo ello, se hace preciso la articulación de un precepto de rango suficiente, que instrumento a través de las Entidades gestoras que intervienen en las operaciones descritas, la realización del ingreso del importe definitivo del impuesto correspondiente al inversor no residente, si bien permitiendo la aplicación del tipo de gravamen de los Convenios de doble imposición que sean aplicables. Se trataría, pues, de aliviar los trámites formales vigentes que se circunscriben a la aplicación del tipo de gravamen general y a un posterior expediente de reducción de tipo de gravamen y devolución de diferencias.»

### 3. Supuesto de hecho de la sustitución.

El supuesto de hecho del que deriva la sustitución se descompone en dos situaciones a su vez:

- i) La propia realización del hecho imponible del IRNR, que es la obtención de renta en España por contribuyentes no residentes en territorio español. En la medida en que estamos en supuesto de sustitución específica, esto es, que no alcanza a cualquier realización del hecho imponible sino sólo a determinados casos, se precisa que la misma nace en relación con la obtención de rendimientos de las Letras del Tesoro y demás valores representativos de la Deuda Pública que establezca el Ministerio de Economía y Hacienda, obtenidos por inversores no residentes sin establecimiento permanente.

Como resulta del artículo 13.1 letra c), estos rendimientos se encuentran exentos con carácter general. La sustitución surge en relación con los supuestos en que dicha exención no opera: cuando se trate de rentas obtenidas a través de países o territorios calificados como paraísos fiscales, de acuerdo con el apartado dos del citado precepto.

- ii) El supuesto de hecho de la sustitución consiste en la gestión del Mercado de Deuda Pública en Anotaciones en Cuenta, del que resulta directamente quién es la entidad sustituta.

### 4. Sustituto y contribuyente sustituido.

Como se acaba de señalar, son sustitutas las entidades gestoras del Mercado de Deuda Pública en Anotaciones en Cuenta.

Serán contribuyentes sustituidos las personas físicas o entidades no residentes que hayan obtenido en territorio español las rentas señaladas derivadas de la Deuda Pública, sin mediación de establecimiento permanente. Como rendimientos de capital mobiliario, se entienden obtenidos en territorio español por haber sido satisfechos por una entidad residente en el mismo, en este caso, el Tesoro Público.

## VI. CONCLUSIONES

Las garantías de ingreso de las deudas tributarias en obligación real de contribuir han generado siempre cierta tensión en la búsqueda de un equilibrio adecuado entre el interés de la Hacienda Pública y la necesidad de apoyarse en quienes mantienen relaciones con tales contribuyentes. La legislación que deroga la Ley 41/1998 hacía coincidir dos obligaciones tributarias diferentes en una misma persona, las propias del retenedor y las del responsable tributario, como consecuencia de la obtención de renta por parte de un tercero. Esto, sin tener en cuenta la concurrencia simultánea de diversas obligaciones en calidad de responsable en diferentes personas -pagadores, depositarios, gestores. La reforma busca una solución de compromiso evitando que concurran ambas, sin dejar de disponer de las instituciones necesarias para que no queden mermados los ingresos por el IRNR: el supuesto de hecho para que no nazca la responsabilidad estriba en que surja la obligación de retener.

Cualquier valoración del mecanismo diseñado implica determinar la presencia de cualquiera de las figuras señaladas; en caso contrario, la adecuada gestión de estos recursos invita a disponer de algún otro mecanismo. Esta misma idea final se considera como punto de referencia a la hora de interpretar las disposiciones legales y reglamentarias en este campo. Asimismo, debe valorarse que la presencia de la retención debe permitir entender excluida cualquier supuesto de retención, incluso cuando se trate de persona distinta del retenedor. Desde esta perspectiva:

- Preocupa la relativa frecuencia en la que quedará excluida la obligación de retener a través de la vía abierta al Reglamento por el artículo 30.4 c) de la LIRNR; cualquier excepción así amparada queda también descubierta de la responsabilidad a cargo del pagador, depositario o gestor. Entre los supuestos contemplados los hay particularmente sensibles en los mercados de capitales. Pero es particularmente llamativa la solución finalmente aplicable a las ganancias de capital, respecto de las cuales no se ha intentado algún esfuerzo para mantener la retención cuando se trata de un campo donde existe alguna experiencia en relación con las transmisiones de bienes inmuebles. Es cierto que concurren peculiaridades que envuelven esta renta de una fisonomía propia pero pudiera ser posible establecer a cargo del pagador de la renta alguna obligación adicional mínima dirigida a contrastar la existencia de una ganancia y de su importe que permitieran alguna forma de pago a cuenta. Lo peor es que resulta difícil mantener la interpretación de que la responsabilidad no se extinga en relación con depositarios o gestores, no ligados al pagador respecto de quien se excep-

túa la obligación de retener. El artículo 8.1 segundo párrafo no establece de forma directa tal relación entre responsable y retenedor y en el campo de la imposición de obligaciones públicas no parecen posibles las vías interpretativas. La solución contraria dejaría sin resolver un enorme número de supuestos que parecen querer evitarse: que junto al retenedor aparezcan otras personas en calidad de responsables.

- La práctica del autoingreso a cuenta no debe quedar asimilada a la de la retención o ingreso a cuenta a los efectos de la exclusión de la responsabilidad solidaria: ya se ha mencionado que la desaparición de este último se explica, como norma general, en la posibilidad de disponer de otra institución tributaria que permite salvaguardar el ingreso por obligación real de contribuir, situación que no concurre en este caso.
- Deben señalarse las dificultades, posiblemente insalvables, derivadas de las diferencias entre el cálculo del ingreso a cuenta y de la base imponible correspondiente a rentas en especie. Serían necesarios otros planteamientos en relación con la forma de entender tal ingreso a cuenta así como en relación con su cálculo. De momento, se debe constatar que el pago a cuenta tenderá a ser inferior a la deuda finalmente devengada y a la Administración tributaria sólo le quedará el recurso de dirigirse al contribuyente no residente y apoyarse en los procedimientos de cooperación administrativa internacional. No deben olvidarse las garantías generales del crédito tributario dispuestas en la LGT. Sí es posible pedir al legislador una mayor concreción en las normas sobre cálculo de obligaciones tributarias, queja extensible al redactor del Reglamento, quien pudo enmendar el camino y evitar alguna laguna.