

TRIBUTACION	LA TRIBUTACION DE LOS NO RESIDENTES EN EL NUEVO IRPF	N.º 213
--------------------	---	----------------

Trabajo efectuado por:

FERNANDO JAVIER FERNANDEZ GONZALEZ

Inspector de Finanzas del Estado

Sumario:

- I. Introducción.
- II. El concepto de residencia habitual.
- III. La obligación real de contribuir.
- IV. Supuestos especiales de exención.
- V. La base imponible.
 - 1. Sujetos pasivos que operan sin mediación de establecimiento permanente.
 - 2. Sujetos pasivos que operan mediante establecimiento permanente.

...

...

VI. La cuota tributaria. El Impuesto Adicional sobre Sucursales.

1. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.
2. Rentas obtenidas mediante establecimiento permanente.

VII. Deducciones de la cuota.

1. Sujetos pasivos que obtienen rentas sin mediación de establecimiento permanente.
2. Sujetos pasivos que obtienen rentas a través de establecimiento permanente.

VIII. La gestión del impuesto.

1. La obligación de declarar.
2. Comprobación preferente.
3. Representante y responsable.

IX. Los socios no residentes de sociedades en régimen de transparencia fiscal.

X. El Impuesto Especial sobre inmuebles de entidades no residentes.

XI. Las conexiones con el Impuesto sobre Sociedades.

XII. Conclusión.

TRIBUTACION	LA TRIBUTACION DE LOS NO RESIDENTES EN EL NUEVO IRPF	N.º 213
-------------	---	---------

I. INTRODUCCION

La promulgación de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y la posterior aprobación del Reglamento del Impuesto mediante Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, han introducido importantes novedades en el ámbito de la fiscalidad de los no residentes.

El sistema anterior, surgido a partir de la Ley 5/1983, de 29 de junio, se caracterizaba por ser:

- Una tributación objetiva.
- Con devengo instantáneo, operación por operación.
- Con marcado carácter extraterritorial, y
- Acusadas diferencias en el tratamiento de las personas físicas y las personas jurídicas.

Las modificaciones introducidas por la Ley 18/1991 tienen sus antecedentes, por una parte, en el Informe sobre la Reforma de la Imposición Personal sobre la Renta y el Patrimonio (Libro Blanco), cuyas líneas maestras sobre la tributación por obligación real eran:

1. Eliminar los fenómenos de extraterritorialidad, adaptando la normativa española al Modelo de Convenio de la OCDE de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio.
2. A la vista del proceso de internacionalización de la economía española, de la constitución del Mercado Unico Europeo y de la libre circulación de capitales, arbitrar un marco legal que permita la retención del ahorro comunitario ante el previsible aumento de la competitividad fiscal.

De otro lado, en la necesidad de resolver las disparidades de trato entre las personas físicas y jurídicas.

Por último, hemos de recordar que la normativa a comentar forma parte del Derecho Tributario interno, y así el artículo 4 de la Ley 18/91 proclama, en conexión con el artículo 96.1 de la Constitución Española, la primacía de los Tratados y Convenios Internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno.

II. EL CONCEPTO DE RESIDENCIA HABITUAL

Define el artículo 11 de la ley a los sujetos pasivos del impuesto en los siguientes términos:

- a) Son sujetos pasivos por obligación personal las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español.
- b) Son sujetos pasivos por obligación real las personas físicas, distintas de las mencionadas en la letra anterior, que obtengan rendimientos o incrementos de patrimonio en territorio español.

Se configura así el concepto de residencia habitual como un elemento clave de la noción de no residente, ya que no existe dentro de la normativa fiscal vigente ninguna definición de qué debe entenderse por no residente.

El artículo 12 de la Ley 18/91 considera que el sujeto pasivo tiene su residencia habitual en territorio español, cuando se dé alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español.
- b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos.

A sensu contrario debemos entender que una persona es no residente cuando no se cumplan ninguno de estos requisitos.

La ley incluye, además del criterio tradicional de la permanencia durante más de 183 días, un nuevo criterio de «núcleo principal», «base de sus actividades» o «interés económico», en un intento de aproximación al Modelo de Convenio de la OCDE, si bien en un espacio

económico como será el futuro Mercado Unico Europeo, con libre circulación de personas y capitales, hubiera sido de agradecer que se hubiesen introducido otros criterios complementarios de aquél.

El propio Modelo de Convenio de la OCDE propone, para definir el centro de actividad, no sólo el lugar donde administra sus bienes o tiene la sede de sus negocios, sino también tomar en consideración las relaciones familiares y sociales del interesado.

El Derecho comparado también admite el criterio de la vivienda permanente, entendiendo por tal aquella de la que se dispone para un uso continuado y no ocasional.

El párrafo dos del artículo 12 presume, «salvo prueba en contrario, que el sujeto pasivo tiene su residencia habitual en territorio español, cuando residan habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél».

La presunción contenida en este párrafo es un intento de extraterritorialización del impuesto, derivado del hecho de no prever, como decíamos antes, criterios complementarios del principio de «centro de actividades».

De haber introducido el criterio de la vivienda permanente o el recogido en el Modelo de la OCDE de las relaciones familiares y sociales, no sería necesario introducir una presunción de este tipo.

Por otro lado, esta presunción supone una vuelta a la concepción del IRPF como un «impuesto de grupo», concepción que la propia Exposición de Motivos de la ley considera superada.

No se concede al individuo la «opción» de tributar con el resto de su familia (como sucede en el régimen de tributación conjunta), sino que se le supone residente por el hecho de la residencia en España de su cónyuge e hijos. Si bien se dulcifica la presunción al admitirse la prueba en contrario, y, por otra parte, la conjunción «Y» exige que la residencia se dé en todos y cada uno de los familiares, con lo que en aquellos supuestos en que no todos los miembros de la familia residan en España, no será de recibo la aplicación automática de la presunción.

No obstante, su aplicación no dejará de plantear problemas de inconstitucionalidad en caso de excesivo celo de la Administración Tributaria en la admisión de la prueba en contrario.

El párrafo tercero del artículo 12 establece que: «Para determinar el período de permanencia en España se computarán las ausencias temporales, salvo que demuestre su residencia habitual en otro país durante 183 días en el año natural».

Es de destacar el endurecimiento de las ausencias temporales, al desconocerlas la nueva ley, de forma que el vínculo de residencia se hace más sólido, perdiéndose únicamente si se acredita la residencia habitual durante 183 días en otro país.

Lo cual puede llevar a situaciones de extraterritorialidad del impuesto en determinados supuestos.

El más simple sería el de una persona que vive 3 meses (90 días) en España y los restantes 9 meses (270 días) en otros 3 países diferentes (90 días en cada país). Como no tiene residencia habitual en otro país durante 183 días, las ausencias de España no se le computan y se le consideraría residente habitual en España con sólo 90 días de residencia. Situación que puede ser llevada al absurdo haciendo que la permanencia en España sea de un solo día, si los restantes 364 días los reparte entre 4 países a razón de 91 días en cada país.

Por otro lado, las personas no residentes que deciden instalarse en España son consideradas como tales hasta que no se cumple el plazo de 183 días de residencia durante un año natural. No admitiéndose ningún criterio, ni subjetivo, ni objetivo, como podrían ser: Declaración del interesado, duración del contrato de trabajo, etc.

Tampoco se contempla la situación contraria en que un residente deja de serlo en España para pasar a serlo en el extranjero.

La norma de devengo del artículo 93 de la ley no establece ninguna excepción a la regla general de devengo a 31 de diciembre para aquellos casos en que la residencia habitual pasa a radicar en el extranjero, con la posibilidad de fraude que conlleva, por la diferencia entre la transferencia al exterior de las rentas y patrimonios sujetos y el devengo a 31 de diciembre.

Por tanto, toda persona física que no reúna los requisitos exigidos para considerar que tiene la residencia habitual en España se entiende que es no residente y tributará por obligación real.

Sin embargo, el artículo 15 establece una salvedad a esta regla general. Los representantes diplomáticos o consulares de los Estados extranjeros acreditados en España, los funcionarios de Organismos Internacionales con sede en territorio nacional y los funcionarios y otros agentes de las Comunidades Europeas que por tal condición tengan su residencia en España, cuando no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de los Tratados Internacionales en los que España sea parte, no se considerarán sometidos a la obligación personal de, a título de reciprocidad y sin perjuicio del sometimiento, a la obligación real de contribuir.

Por ejemplo, el cónsul de Alemania en Valencia, aunque reside habitualmente más de 183 días en España, no está sometido al IRPF por obligación personal (salvo que así se establezca a título de reciprocidad entre España y Alemania).

Caso de poseer bienes (un apartamento en la Playa de Tabernes) u obtener rendimientos que no sean los de su cargo oficial (el alquiler de dicho apartamento), estaría, por los mismos, sometido a la obligación real de contribuir.

III. LA OBLIGACION REAL DE CONTRIBUIR

El artículo 11. 1 b) de la ley determina los criterios de imposición de la obligación real. Estos criterios, ya reconocidos en la legislación anterior, son:

- Criterio de la obtención de renta.

Según el cual se consideran sujetos los rendimientos o incrementos de patrimonio producidos en territorio español.

- Criterio del pago o del rendimiento satisfecho.

Es complementario del anterior, ya que existen casos en que aquél es insuficiente. Supone que se entienden obtenidos o producidos en territorio español, entre otros, los rendimientos satisfechos por:

- Empresarios individuales o profesionales residentes en territorio español.
- Personas jurídicas o entidades públicas o privadas residentes en dicho territorio.
- Establecimientos permanentes situados en el mismo.

La redacción de la ley es bastante imprecisa y descuidada. Por un lado, no se define cuándo las rentas se entienden producidas en España. Por otro, la expresión «entre otros» abre paso a posteriores polémicas acerca de la legalidad de las disposiciones reglamentarias que desarrollen el precepto. Hubiera sido de agradecer una disposición como el artículo 7 de la Ley del Impuesto de Sociedades, que enumera los rendimientos e incrementos de patrimonio que se consideran obtenidos en España.

En nuestro caso el artículo 70.1 del Reglamento del IRPF ha cumplido esta función, considerando obtenidas o producidas en territorio español las siguientes rentas:

a) Los rendimientos de actividades empresariales o profesionales obtenidos mediante establecimiento permanente situado en territorio español.

b) Los rendimientos de actividades empresariales obtenidos sin mediación de establecimiento permanente, cuando las actividades se realicen en territorio español.

No obstante, no se considerarán obtenidos o producidos en territorio español, los rendimientos derivados de la instalación o montaje de maquinaria o instalaciones importadas en territorio español, cuando la instalación o el montaje se realicen por el proveedor de la maquinaria o instalaciones y su importe no exceda del 20% del precio de adquisición de los elementos importados.

c) Los rendimientos derivados de prestaciones de servicios tales como la realización de estudios, proyectos, asistencia técnica, apoyo a la gestión, así como de servicios profesionales, cuando la prestación se realice o se utilice en territorio español.

Se entenderán utilizadas en territorio español las prestaciones que sirvan a actividades empresariales o profesionales realizadas en territorio español o se refieran a bienes situados en el mismo.

d) Los rendimientos del trabajo dependiente, cuando el trabajo se preste en territorio español.

e) Los rendimientos obtenidos en relación con la actuación personal de artistas y deportistas en territorio español, aun cuando se atribuyan a persona o entidad distinta del artista o deportista.

f) Los dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de entidades, públicas o privadas, residentes en España.

g) Los intereses, cánones y otros rendimientos del capital mobiliario, satisfechos por personas o entidades, públicas o privadas, residentes en España o por establecimientos permanentes situados en territorio español, o que retribuyan prestaciones de capital utilizadas en territorio español.

h) Los rendimientos derivados, directa e indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a los mismos.

i) Los incrementos de patrimonio derivados de valores emitidos por personas o entidades, públicas o privadas, residentes en España.

j) Los incrementos de patrimonio derivados, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a los mismos.

En particular, se considerarán incluidos en esta letra:

1. Los incrementos de patrimonio derivados de derechos o participaciones en una sociedad o entidad, residente o no, cuyo activo esté constituido principalmente por bienes inmuebles situados en territorio español.
2. Los incrementos de patrimonio derivados de la enajenación de derechos o participaciones en una sociedad o entidad, residente o no, que atribuyan a su titular el derecho de disfrute sobre bienes inmuebles situados en territorio español.

k) Los incrementos de patrimonio derivados de otros bienes muebles situados en territorio español, o de derechos que deban cumplirse o se ejerciten en dicho territorio.

El artículo 70.2 del Reglamento, por su parte, recoge el criterio del pago eludiendo la expresión «entre otros» que puede hacernos volver a situaciones de extraterritorialidad anteriores, limitándose a reproducir en el apartado a) el artículo 11 de la ley, y en el apartado b) una serie de restricciones al criterio del pago que eviten los tan indeseables efectos extraterritoriales del impuesto. Así, no se entenderán obtenidos o producidos en territorio español los siguientes rendimientos:

1. Los satisfechos por razón de actividades empresariales distintas de las mencionadas en el número siguiente, cuando aquellas se realicen íntegramente en el extranjero. En particular, se entenderán incluidos en este número los satisfechos por razón de compraventas internacionales de mercancías, incluidas las comisiones de mediación en las mismas, así como los gastos accesorios y conexos.
2. Los satisfechos por razón de los servicios o prestaciones a que se refiere la letra c) del artículo 70.1 anterior, cuando dichos servicios o prestaciones se realicen íntegramente fuera del territorio español y estén directamente vinculados a actividades empresariales o profesionales del pagador realizadas en el extranjero, salvo que se refieran a bienes situados en territorio español.
3. Los satisfechos a personas o entidades no residentes por establecimientos permanentes situados en el extranjero, con cargo a los mismos, cuando las prestaciones correspondientes estén directamente vinculadas con la actividad del establecimiento permanente en el extranjero.

El artículo 16.2 distingue en la tributación de las personas físicas no residentes, según la forma mediante la que operen en España:

1.º Cuando operen mediante establecimiento permanente.

Tributarán por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento, háyase obtenido en territorio español o extranjero. La ley parte así de la ficción de considerar al establecimiento permanente como una empresa independiente, gravando la renta mundial del mismo en condiciones «similares» a la obligación personal de las personas físicas residentes.

Para la calificación de establecimiento permanente se estará a lo prevenido en el Impuesto sobre Sociedades, que en el artículo 7 a) de la Ley 61/78, reguladora del impuesto, entiende que una entidad no residente tiene un establecimiento permanente en España:

a) Cuando posee en su territorio, directamente o mediante apoderado:

- Sede de dirección.
- Sucursal.
- Oficinas.
- Fábricas.
- Talleres.
- Instalaciones.
- Almacenes.
- Tiendas u otros establecimientos.
- Obras de construcción, instalación o montaje de duración superior a 12 meses.
- Agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta de la sociedad no residente.
- Minas, canteras, pozos de petróleo o gas.

- Explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias.
- Cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.
- Lugares de trabajo en los que realice toda o parte de su actividad.

b) Cuando realice en territorio español actividades profesionales o artísticas.

Esta remisión en bloque al Impuesto de Sociedades plantea la duda de la aplicación a las personas físicas de los 3 tipos de establecimiento permanente regulados en el Reglamento del Impuesto de Sociedades (establecimiento permanente con actividad continuada, con actividad esporádica y establecimiento permanente que no cierra un ciclo mercantil), reavivando la polémica acerca de la posible ilegalidad de los artículos 314 y siguientes del RIS, pues el artículo 7 de la ley, ya comentado, no parece dar cobertura legal a la diferenciación entre las distintas clases de establecimiento permanente.

2.º Cuando operen en España sin establecimiento permanente.

Tributarán de forma separada por cada devengo total o parcial de renta sometido a gravamen. Se mantiene así el sistema de tributación real establecido en el artículo 17 de la Ley 5/83 y basado en el principio de separación de rentas, por carecer las mismas de período impositivo durante el que pudieran acumularse o compensarse, según fueran de igual o diferente signo.

Las rentas así obtenidas se entenderán devengadas, según el artículo 16.2 de la Ley 18/91:

- a) Tratándose de rendimientos, cuando resulten exigibles o en la fecha de cobro si fuera anterior.
- b) Cuando se trate de rendimientos de bienes inmuebles de uso propio, el último día del año natural.
- c) Tratándose de incremento de patrimonio, cuando tenga lugar la alteración patrimonial.

Si bien, no debe confundirse este devengo de rentas obtenidas en España sin establecimiento permanente con el devengo del impuesto regulado en el artículo 93 de la ley (artículo que no contempla ninguna referencia a rentas obtenidas por no residentes).

IV. SUPUESTOS ESPECIALES DE EXENCION

El artículo 17 ha trasladado a la Ley del IRPF las rentas calificadas como *no obtenidas* en el Real Decreto-Ley 5/90, siendo consideradas como tales:

1. Los intereses e incrementos de patrimonio derivados de bienes muebles, cuando correspondan a personas físicas no sujetas por obligación personal de contribuir, que tengan su residencia habitual en otros Estados miembros de la CEE y no operen a través de establecimiento permanente en España.

Con ello se pretende mantener el flujo de inversión extranjera en España, dentro de un marco de aumento de competitividad fiscal.

No obstante, quedan excluidos de la exención y, por tanto, tributarán en España «los incrementos de patrimonio derivados de la transmisión de acciones, participaciones u otros derechos en una sociedad, persona jurídica o entidad:

- a) Cuando el activo de dicha sociedad, persona jurídica o entidad consista principalmente, directa o indirectamente, en bienes inmuebles situados en territorio español.
- b) Cuando durante el período de 12 meses precedente a la transmisión, el sujeto pasivo, su cónyuge o personas vinculadas con aquél por parentesco hasta el tercer grado inclusive hayan participado, directa o indirectamente, en al menos el 25% del capital o patrimonio de dicha sociedad, persona jurídica o entidad».

2. Los intereses e incrementos de patrimonio derivados de la Deuda Pública, obtenidos por personas físicas no residentes que no operen a través de establecimiento permanente en España.

3. Los rendimientos del capital mobiliario e incrementos o disminuciones de patrimonio derivados de valores emitidos en España por personas físicas o jurídicas no residentes sin mediación de establecimiento permanente, cualquiera que sea el lugar de residencia de las instituciones financieras que actúen como agentes de pagos o medien en la emisión o transmisión de valores.

No obstante, cuando el titular de los valores sea un residente o establecimiento permanente en España, los rendimientos o incrementos de patrimonio a que se refiere el párrafo anterior quedarán sujetos a este impuesto y, en su caso, al sistema de retenciones a cuenta.

4. Los procedentes del arrendamiento o cesión de contenedores o de buques y aeronaves a casco desnudo, utilizados en la navegación marítima o aérea internacional.

Lo dispuesto en los apartados 1 y 2 no será de aplicación a intereses o incrementos de patrimonio obtenidos a través de países o territorios que se determinen reglamentariamente por su carácter de paraísos fiscales.

Reglamentariamente no se ha señalado cuáles son los paraísos fiscales, si bien en la CEE se propone la siguiente relación de paraísos fiscales:

- La isla de Madeira (Portugal).
- El Peñón de Gibraltar (Gran Bretaña).
- La isla de Man (Gran Bretaña).
- Las islas de Jersey, Guernesey y restantes islas anglonormandas (Gran Bretaña).
- Ciertas regiones de Irlanda con beneficios fiscales específicos.

En cuanto a Luxemburgo, a pesar de ser también un paraíso fiscal, consideraciones políticas impiden su inclusión en la anterior relación.

Por último, otro supuesto de exención es el contenido en el artículo 9.2 de la ley, que faculta al Ministro de Economía y Hacienda para declarar, a título de reciprocidad, la exención de los rendimientos correspondientes a empresarios de navegación marítima o aérea residentes en el extranjero, cuyos buques o aeronaves toquen territorio español, aunque tengan en éste consignatarios o agentes.

La exención se basa en las facilidades que se conceden los Estados para fomentar el tráfico internacional, aunque siempre a título de reciprocidad.

V. LA BASE IMPONIBLE

El artículo 18 de la ley determina la base imponible del impuesto para los no residentes, distinguiendo entre:

1. Sujetos pasivos que operan sin mediación de establecimiento permanente.

La ley fija un criterio con carácter general, según el cual: «La base imponible está constituida por la cuantía íntegra devengada».

Se sigue así el sistema de la Ley 5/83, de devengo instantáneo, operación por operación, sin posibilidad de compensación de ningún tipo.

A continuación se establecen una serie de especialidades:

1. En los casos de prestaciones de servicios, asistencia técnica, gastos de instalación o montaje derivados de contratos de ingeniería y, en general, de explotaciones económicas realizadas en España sin mediación de establecimiento permanente, la base imponible será igual a la diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos de personas y de aprovisionamiento de materiales incorporados a las obras o trabajos, con las condiciones que puedan establecerse reglamentariamente.

El artículo 71.2 del Reglamento del Impuesto ha detallado más específicamente qué partidas tienen la consideración de deducibles:

- a) Sueldos, salarios y cargas sociales del personal desplazado a España, o contratado en territorio español, empleado directamente en las actividades productoras de los ingresos, siempre que se justifique o garantice debidamente el ingreso del impuesto o de los pagos a cuenta correspondientes a los rendimientos del trabajo satisfechos.
- b) Materiales importados para su incorporación definitiva a las obras o trabajos realizados en territorio español, por el importe declarado a efectos de la liquidación de derechos arancelarios o del IVA.
- c) Aprovisionamientos realizados en territorio español de materiales para su incorporación definitiva a las obras o trabajos realizados en el mismo, siempre que las facturas hayan sido expedidas con los requisitos formales exigidos por las normas reguladoras del deber de expedir y entregar facturas que incumbe a los empresarios y profesionales.

Se aproxima de esa forma la tributación de las personas físicas que operan sin mediación de establecimiento permanente a la tributación por obligación personal, donde la base imponible es la diferencia entre ingresos y gastos. Si bien el Reglamento establece toda una serie de cautelas y controles para comprobar que los gastos sean reales.

2. La determinación de los incrementos de patrimonio se realizará aplicando a cada alteración patrimonial que se produzca, las normas que correspondan de los artículos 44 y 45 de la ley, con excepción de lo previsto en el artículo 44, apartado 4 y apartado 1, párrafo 2.º.

Se aplica así a los no residentes el régimen general de los incrementos de patrimonio obtenidos por residentes, con dos salvedades:

- A. Quedan sujetos los incrementos netos de patrimonio que se pongan de manifiesto como consecuencia de transmisiones onerosas, cualquiera que sea su cuantía.

Para los residentes hay un supuesto de no sujeción cuando el importe global de las transmisiones onerosas no supere 500.000 pesetas durante el año natural (art. 44.1 párrafo 2.º).

- B. Se consideran incrementos o disminuciones de patrimonio los siguientes supuestos:

- División de la cosa común.
- Disolución de la sociedad de gananciales o extinción del régimen económico matrimonial de participación.
- Disolución de comunidades de bienes o separación de comuneros.
- Reducción de capital (art. 44.4).

Supuestos todos ellos que en el régimen general de obligación personal de contribuir se considera que no dan lugar a variación de patrimonio sometida a gravamen, y por eso el párrafo 2.º de dicho apartado establece que dichos supuestos no darán lugar a actualización de valor de los bienes o derechos recibidos.

Puesto que para los no residentes estos supuestos dan lugar a incremento o disminución de patrimonio sometida a gravamen, es lógico considerar, a sensu contrario, que también darán lugar a la correspondiente actualización de valores.

3. Por último, y como excepción al principio general, el rendimiento de los bienes inmuebles se determinará con arreglo a las normas del artículo 34 de la ley, que en su apartado b) estima como renta presunta de los inmuebles urbanos no arrendados ni subarrendados el 2% del valor por el que hallen computados o deberían, en su caso, computarse a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio.

2. Sujetos pasivos que operan mediante establecimiento permanente.

A las rentas obtenidas a través de ellos les será de aplicación las reglas contenidas en la Sección 3.ª del Capítulo 1.º del Título Quinto de la ley, es decir, las derivadas de la obligación personal de contribuir, donde el rendimiento neto se determina por diferencia entre la totalidad de los ingresos y los gastos necesarios para su obtención, siéndole de aplicación las normas del Impuesto sobre Sociedades.

VI. LA CUOTA TRIBUTARIA. EL IMPUESTO ADICIONAL SOBRE SUCURSALES

El artículo 19 de la ley fija los tipos de gravamen aplicables a la base imponible determinada de acuerdo con las reglas descritas en el apartado anterior, debiendo distinguirse entre:

1. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.

El apartado 1.º del artículo 19 establece que «a la base determinada conforme al artículo 18, se aplicarán los siguientes tipos de gravamen». Por su parte, el apartado 2.º del artículo 19 dispone que «tratándose de rendimientos o incrementos de patrimonio obtenidos a través de establecimiento permanente...». La lectura conjunta de ambos apartados nos lleva a considerar que el artículo 19.1 recoge los tipos de gravamen aplicables a rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.

Dichos tipos son los siguientes:

- a) Con carácter general, el 25%.
- b) Los incrementos de patrimonio, el 35%.
- c) Las pensiones y haberes pasivos que no superen la cuantía anual de 1.500.000 pesetas, percibidos por personas no residentes en España, cualquiera que sea la persona que haya generado el derecho a su percepción, serán gravados al 8%.
- d) Los gastos de dirección y los generales de administración de las sociedades que realicen operaciones en España mediante establecimiento permanente, el 14%.
- e) Los rendimientos del trabajo obtenidos por personas físicas no residentes, siempre que no sean sujetos pasivos por obligaciones personales, que presten sus servicios en Mi-

siones Diplomáticas y Representaciones Consulares Españolas en el extranjero, se gravarán al 8%.

f) Los rendimientos derivados de operaciones de reaseguro, el 4%.

Se sigue así el sistema tradicional, ya implantado en la Ley 5/83, de diferenciar los tipos de gravamen en función de los distintos orígenes de la renta.

Por otra parte, los tipos de gravamen recogidos en el artículo 19.1 constituyen el reflejo de los contemplados en el artículo 2 del Real Decreto-Ley 5/90 con la única excepción de los rendimientos derivados del arrendamiento o utilización en España de películas y producciones cinematográficas, que ha desaparecido en la nueva ley, y que por tanto tributan al tipo general del 25%.

2. Rentas obtenidas mediante establecimiento permanente.

El artículo 19.2 considera que los rendimientos o incrementos de patrimonio obtenidos por no residentes a través de establecimiento permanente tributarán al tipo del 35%. Tipo de gravamen que coincide con el general del Impuesto sobre Sociedades. De esta forma las personas físicas no residentes que actúan mediante establecimiento permanente pasan a tributar de forma similar a las personas jurídicas residentes. Se prima así la figura del establecimiento permanente (asimilado a empresa independiente) que pasa a prevalecer sobre la figura del titular del establecimiento, que es una persona física que así tributa a un tipo proporcional en lugar del tipo progresivo del sistema anterior en el cual no existía ni siquiera el límite del 40% de la base imponible, por lo que el impuesto podía llegar hasta el tipo marginal del 66%.

El apartado 2.º del artículo 19 introduce una nueva figura impositiva en la tributación de las personas físicas no residentes, a través de la creación de un *Impuesto Adicional sobre los establecimientos permanentes* (impuesto de segundo nivel o branch-profits tax en la terminología anglosajona), que también se extiende a los establecimientos cuyo titular sea una persona jurídica.

Dicho impuesto complementario grava los beneficios obtenidos por establecimientos permanentes, *sólo* si éstos se transfieren al extranjero.

La base imponible viene constituida por la cuantía transferida, esto es, la base imponible por la que previamente se ha tributado, minorada en el importe de la cuota líquida ya ingresada.

El tipo de gravamen aplicable a estas transferencias al exterior de los beneficios del establecimiento permanente es el general del 25%.

Ejemplo 1

Una persona física opera a través de un establecimiento permanente y tiene unos ingresos computables de 8.000.000 de pesetas y unos gastos deducibles de 2.000.000 de pesetas.

La base imponible por la que tributará el establecimiento permanente será:

$$\text{Base imponible} = 8.000.000 - 2.000.000 = 6.000.000$$

La cuota del IRPF será:

$$\text{Cuota} = 0,35 \times 6.000.000 = 2.100.000$$

En caso de que la persona física no intente repatriar los beneficios y dedique la renta líquida, que será:

$$6.000.000 - 2.100.000 = 3.900.000$$

al consumo, a la inversión o al ahorro, no deberá tributar más, pero si decide transferir esos 3.900.000 pesetas al exterior deberá tributar por el impuesto adicional, siendo los elementos de la liquidación los siguientes:

$$\text{Base Imponible} = 3.900.000$$

$$\text{Cuota} = 0,25 \times 3.900.000 = 975.000$$

$$\text{Cantidad a repatriar} = 3.900.000 - 975.000 = 2.925.000$$

$$\text{Tipo medio de gravamen} = \frac{(2.100.000 + 975.000)}{6.000.000} \times 100 = 51,25\%$$

El objetivo de este impuesto complementario es equiparar el trato fiscal que reciben los beneficios de una inversión extranjera directa en España, con independencia de que la forma elegida sea:

- La creación de una filial, en cuyo caso los beneficios repartidos tienen la consideración de dividendos sometidos a retención del 25%.
- O bien, la creación de una sucursal o establecimiento permanente, que antes de este impuesto adicional, no tributaba por los beneficios repartidos, ya que no tienen la consideración de dividendo.

No obstante este intento de equiparar fiscalmente situaciones económicas iguales, el nuevo impuesto es objeto de críticas, entre las que destacamos:

1. La base imponible del nuevo impuesto es muy elevada, con lo que se llega a un tipo medio de gravamen del 51,25%, ya que:

$$(X - 0,35X) \times 0,25 = 0,1625X$$

Porcentaje que el impuesto adicional representa sobre la base imponible total.

Por otro lado:

$$0,1625X + 0,35X = 0,5125X$$

Porcentaje que ambos impuestos representan sobre la base imponible total.

Siendo X la base imponible (ingresos menos gastos) del IRPF (o Impuesto sobre Sociedades, en su caso).

2. Es más que dudosa su compatibilidad con la Directiva Comunitaria sobre tributación de las relaciones entre matriz y filial.

3. El impuesto adicional carece de efectividad cuando el no residente se encuentra amparado por un Convenio de Doble Imposición. Y en el momento actual sólo el Convenio con los Estados Unidos de América contempla la aplicación del mismo.

El impuesto es exigible respecto de las transferencias de fondos al extranjero correspondientes a rentas de períodos impositivos que se cierren a partir de 1 de enero de 1992.

Es también novedosa en la Ley del IRPF la figura del retenedor recogida en el artículo 19. 1 b), según el cual «en las transmisiones de bienes inmuebles, situados en España, por sujetos pasivos no residentes que actúen sin establecimiento permanente, el adquirente vendrá obligado a retener e ingresar el 10% del precio acordado, en concepto de pago a cuenta del impuesto, correspondiente a aquéllos».

El elemento desencadenante del proceso de retención e ingreso es la calificación del transmitente como residente fiscal en España o en el extranjero, situación que le va a ser difícil determinar al adquirente-responsable del ingreso a cuenta, especialmente cuando el no residente se resista a soportar el ingreso a cuenta por no existir en la operación variación patrimonial alguna, o ser el incremento de patrimonio inferior al importe de la retención.

El artículo 73.2 del Reglamento del IRPF recoge los supuestos en los que el adquirente queda liberado de la obligación de retener:

- a) Cuando el transmitente acredite su sujeción al régimen de obligación personal del impuesto, mediante certificación expedida por la Administración Tributaria, o mediante la exhibición de la última declaración del IRPF.
- b) Cuando se trate de bienes inmuebles adquiridos con más de 20 años de antelación a la fecha de la transmisión, que no hayan sido objeto de mejoras durante ese tiempo.

El adquirente deberá presentar declaración de la retención e ingresar su importe en el plazo de un mes, a partir de la fecha de transmisión del inmueble.

El sujeto pasivo no residente deberá declarar e ingresar el impuesto definitivo, compensando en la cuota el importe retenido por el adquirente, en el plazo de 3 meses, contados a partir del término del plazo establecido para el ingreso de la retención.

La Administración procederá, en su caso, y previas las comprobaciones necesarias, a la devolución al sujeto pasivo del exceso ingresado a cuenta.

Ejemplo 2

Un súbdito alemán no residente, que tradicionalmente venía veraneando en España, decide vender su casa, adquirida el año anterior, en la Costa Brava, a un residente. El valor de adquisición de la misma ascendió a 5.000.000 de pesetas y el precio de la venta es de 8.000.000 de pesetas.

El adquirente-residente deberá retener en el precio de venta e ingresar a cuenta del incremento de patrimonio que declare el no residente la siguiente cantidad:

$$0,1 \times 8.000.000 = 800.000$$

El transmitente-no residente deberá declarar su incremento de patrimonio y de la cuota a ingresar deducirse el ingreso a cuenta que hizo el adquirente:

$$\text{Incremento patrimonio} = 8.000.000 - 5.000.000 = 3.000.000$$

Cuota (0,35 x 3.000.000).....	1.050.000
A deducir ingreso a cuenta.....	800.000

Cuota a ingresar.....	250.000
	=====

Finalmente, el artículo 19.3, párrafo 2.º de la ley, afecta los bienes transmitidos al pago del impuesto, cuando la retención no se hubiese ingresado existiendo obligación de hacerlo.

VII. DEDUCCIONES DE LA CUOTA

El artículo 20 de la Ley 18/91 enumera las deducciones que podrán practicarse en la cuota del IRPF de los no residentes, distinguiendo según se opere o no mediante establecimiento permanente.

1. Sujetos pasivos que obtienen rentas sin mediación de establecimiento permanente.

Sólo serán deducibles:

- a) Las retenciones que efectivamente le han sido practicadas, así como los pagos a cuenta efectuados, sin perjuicio de lo establecido en la Ley 14/85, de Régimen Fiscal de Determinados Activos Financieros.
- b) Las deducciones por donativos, en los términos y condiciones previstos para los sujetos pasivos por obligación personal de contribuir.

2. Sujetos pasivos que obtienen rentas a través de establecimiento permanente.

Pueden practicar las siguientes deducciones:

- a) Por incentivos y estímulos a la inversión empresarial.
- b) Por donativos.
- c) Por dividendos percibidos de socios.
- d) Por rendimientos o incrementos de patrimonio obtenidos por establecimientos permanentes situados en Ceuta y Melilla y sus dependencias.
- e) Por retenciones u otros pagos a cuenta, sin perjuicio de lo establecido en la Ley 14/85, de Activos Financieros.

Todo ello en las mismas condiciones y con los mismos requisitos exigidos para los sujetos pasivos por obligación personal.

Se concede de esta forma al establecimiento permanente un status de cuasi-residente, ya que se le permite aplicar todas las deducciones de los sujetos pasivos por obligación personal, con la excepción, claro está, de aquellas deducciones ligadas a la condición de persona física (deducción por gastos de enfermedad, ascendientes, descendientes, alquileres, custodia de niños, etc.). El establecimiento permanente pasa así a adquirir relevancia sobre la persona física titular del mismo.

VIII. LA GESTION DEL IMPUESTO

1. La obligación de declarar.

Los sujetos pasivos por obligación real están obligados a presentar y suscribir declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

El artículo 75 del Reglamento ha dispuesto que los no residentes que obtengan rentas sin mediación de establecimiento permanente deberán presentar declaración en la forma, plazos e impresos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda.

La Orden Ministerial de 31 de enero de 1992 establece el modelo de declaración y dispone que las declaraciones se presentarán, con carácter general, en el plazo de un mes a partir de la fecha de devengo de la renta.

Cuando se trate de rendimientos derivados de bienes inmuebles de uso propio, el plazo de declaración será el fijado por el Impuesto sobre el Patrimonio para los sujetos pasivos por obligación personal.

Los incrementos de patrimonio derivados de transmisiones onerosas de bienes inmuebles deberán declararse en el plazo de tres meses contados a partir del final del plazo establecido para el ingreso de la retención.

Las declaraciones se presentarán ante la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente al domicilio fiscal del representante del sujeto pasivo. Si la declaración la realiza alguno de los responsables solidarios, deberá hacerla ante la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente al domicilio fiscal de éstos. En el caso de incrementos de patrimonio derivados de bienes inmuebles, la declaración se presentará ante la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que corresponda al lugar en que éstos estén situados.

También se establece la figura de las declaraciones trimestrales que podrá efectuar el representante o los responsables solidarios, siempre que no se trate de alguno de los siguientes casos:

- a) Incrementos de patrimonio.
- b) Ingresos con deducción de ciertos gastos a que se refiere el artículo 71.2 del Reglamento.
- c) Rendimientos derivados de bienes inmuebles de uso propio.
- d) Rendimientos obtenidos a través de los países o territorios a que se refiere el Real Decreto 1080/91.

Las declaraciones trimestrales deben presentarse en los 20 primeros días de los meses de abril, julio, octubre y enero, e irán referidas a los rendimientos devengados en el trimestre natural anterior.

En cuanto a los sujetos pasivos por obligación real que operan a través de establecimiento permanente, están sometidos al régimen general aplicable a los sujetos pasivos por obligación personal, en los términos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda.

En ambos casos la declaración presentará la forma de autoliquidación, debiendo el contribuyente determinar la deuda tributaria e ingresar su importe en el Tesoro o en las Entidades Colaboradoras.

En los supuestos del Impuesto Adicional sobre Sucursales, establecido en el artículo 72 del Reglamento, la presentación de la declaración se hará en el plazo de un mes, a contar desde la fecha de la transferencia al extranjero de las rentas.

2. Comprobación preferente.

La disposición adicional segunda del Reglamento ha dejado sin efecto la necesidad de acreditar el pago del Impuesto sobre Sociedades o del IRPF, con carácter previo a la transferencia de rentas al exterior obtenidas por personas o entidades no residentes en España, así como las disposiciones vigentes sobre actuaciones de comprobación preferente. Todo ello sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 8 del Real Decreto 1816/1991, de 20 de diciembre, sobre Transacciones Económicas con el exterior.

Transacciones Económicas con el exterior, que establece la posibilidad de que excepcionalmente el Ministro de Economía y Hacienda someta a previa verificación o declaración las operaciones de cobro, pago o transferencia del o al exterior, derivadas de los tipos de transacciones que se determinen, cuando dicho trámite resulte conveniente para la comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

La comprobación pasa a tener un carácter excepcional limitado a ciertos tipos de operaciones, siendo la regla general la libertad de transacciones.

La ley persigue así eliminar barreras y agilizar las transacciones internacionales, si bien garantizando el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los sujetos pasivos no residentes.

3. Representante y responsable.

El artículo 22.1 traslada al ámbito de la Ley 18/91 la obligación de los no residentes, contenida en el artículo 46.1. de la Ley General Tributaria, de designar una persona física o jurídica, con domicilio en territorio español, para que les represente ante la Administración Tributaria, en relación con sus obligaciones por este impuesto.

El plazo para poner en conocimiento de la Administración dicho nombramiento será de 2 meses, a partir de la fecha del mismo.

No obstante, la redacción de la ley no es muy afortunada ya que no se regula en qué circunstancias un no residente debe nombrar representante en España, ni qué plazo tiene para realizar el nombramiento, con lo que el plazo de 2 meses para comunicarlo a la Administración resulta inoperante si no se nos dice el momento de cómputo inicial del mismo.

No sucede lo mismo para los sujetos pasivos no residentes que operen en España en el momento de la entrada en vigor de la ley, ya que la disposición transitoria primera dispone que el plazo para designar representante finaliza el 31 de diciembre de 1991.

En el caso de establecimientos permanentes, se consideran representantes de los mismos quienes figuren como tales en el Registro Mercantil o, en su defecto, quienes figuren facultados para contratar en nombre de los mismos.

El incumplimiento de la obligación de nombrar representante constituye infracción tributaria simple, sancionada con multa de 25.000 a 2.000.000 de pesetas.

Con este nuevo sistema la responsabilidad del representante del no residente queda limitada al cumplimiento de las obligaciones formales de aquéllos, desapareciendo el régimen de responsabilidad solidaria establecido en el artículo 17.3 de la Ley 5/83, que provocaba negativas a la hora de figurar como representante de un no residente.

De esta forma, manteniendo el control de las rentas, el nuevo articulado, al sustituir el régimen de responsabilidad por una infracción simple, evita este problema.

Muy diferente es la situación de los depositarios o gestores de los bienes o derechos de los no residentes sin establecimiento permanente, o del pagador de los rendimientos, a los que el artículo 19.3 de la ley considera como responsables solidarios del ingreso de las deudas tributarias correspondientes a las rentas de los bienes o derechos cuyo depósito o gestión tenga encomendada o a las rentas que haya satisfecho.

De esta forma se traslada al depositario o gestor de los bienes o derechos la responsabilidad solidaria que antes recaía sobre el representante, junto con el pagador de los rendimientos, quien sí sigue manteniéndola.

La nueva ley ha supuesto, también, una ampliación en el ámbito de la responsabilidad ya que, por un lado, se amplía el concepto de rendimientos (que era el utilizado por la Ley 5/83) y se pasa a utilizar el concepto de rentas que incluye los rendimientos y los incrementos de patrimonio.

Por otro lado, los responsables pasan a serlo no de la cuota, como en el anterior sistema, sino también de la deuda tributaria, que según el artículo 58.2 de la Ley General Tributaria comprende la cuota tributaria, los recargos, los intereses de demora y las sanciones. No obstante, este último componente, las sanciones, parece chocar frontalmente con el principio de personalidad de la sanción, desarrollado por nuestros Tribunales.

IX. LOS SOCIOS NO RESIDENTES DE SOCIEDADES EN REGIMEN DE TRANSPARENCIA FISCAL

La Ley 18/91 da un nuevo planteamiento a las sociedades transparentes cuando entre sus socios se encuentran socios no residentes. El artículo 52 elimina del régimen de transparencia fiscal a la parte de base imponible que corresponde a los socios no residentes.

A los socios residentes les es plenamente aplicable aquel régimen, integrándose en su correspondiente base imponible del IRPF o IS la parte proporcional de base imponible positiva obtenida por la sociedad transparente.

Por la parte de base imponible que corresponda a los socios no residentes la sociedad transparente tributa en régimen general, de conformidad con las normas generales sobre tributación de no residentes.

La imputación de la base imponible a cada socio se hará en la proporción que fijen los estatutos sociales y, en su defecto, de acuerdo con su participación en el capital social. De igual forma se imputarán las deducciones en la cuota que pudieran corresponder a los socios.

Con esta norma, acciones iguales tendrán dividendos de cuantía diferente, ya que los que correspondan a socios no residentes vendrán minorados en la cuantía a que ascienda el Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de la aplicación de la deducción por dividendos que proceda.

Ejemplo 3

Una sociedad transparente tiene un capital de 80 millones de pesetas, repartido en 80.000 acciones de 1.000 pesetas cada una, de las cuales el 30% está en manos de no residentes. Los beneficios ascienden a 6 millones de pesetas.

La tributación que corresponde a sus socios será:

a) Socios residentes:

Integración en su base imponible del IS o IRPF de la parte de beneficios que les corresponda:

$$0,7 \times 6.000.000 = 4.200.000$$

$$\text{Beneficio por acción} = \frac{4.200.000}{56.000} = 75 \text{ pesetas}$$

$$56.000 = 0,7 \times 80.000$$

b) Socios no residentes:

La sociedad tendrá que presentar una liquidación por el Impuesto sobre Sociedades con las siguientes magnitudes:

$$\text{Base imponible} = 1.800.000 (0,3 \times 6.000.000)$$

$$\text{Cuota íntegra} = 0,35 \times 1.800.000 = 630.000$$

dividendo repartible entre los socios no residentes:

$$1.170.000 = 1.800.000 - 630.000$$

que a su vez estará sujeto a las normas generales de tributación de no residentes como si hubiera sido repartido por una sociedad no sometida al régimen de transparencia.

$$\text{Beneficio por acción} = \frac{1.170.000}{24.000} = 48,75 \text{ pesetas}$$

$$24.000 = 0,3 \times 80.000$$

De esta forma, una misma acción genera un dividendo inferior en un 35% si se encuentra en manos de un socio no residente, en vez de un socio residente, lo cual es contrario al Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas que exige en el artículo 49 diferentes clases de acciones para otorgar diferentes derechos.

X. EL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE INMUEBLES DE ENTIDADES NO RESIDENTES

Regulado en la disposición adicional sexta de la ley, este nuevo impuesto se aplica exclusivamente a las entidades no residentes que posean en España, por cualquier título, bienes inmuebles o derechos reales de goce o disfrute sobre los mismos.

Con ello se pretende evitar la proliferación de sociedades constituidas en paraísos fiscales por personas residentes en España con la finalidad exclusiva de ocultar la titularidad de bienes inmuebles y evadir todos los impuestos que recaen sobre los mismos (transmisiones patrimoniales, renta, etc.). Evasión que se realizaba mediante la transmisión de las acciones de la sociedad titular de tales bienes, operación que al efectuarse en el extranjero era ajena a las obligaciones de información y declaración a la Administración Tributaria española.

La base imponible del impuesto viene determinada por el valor catastral de los bienes inmuebles, y el tipo de gravamen es el 5%, pudiendo ser modificado por las Leyes de Presupuestos Generales del Estado de cada año.

El impuesto se devenga periódicamente el 31 de diciembre de cada año y el plazo de presentación de la declaración e ingreso es el mes de enero siguiente a la fecha de devengo.

La declaración, tal como dice el artículo 74.2 del Reglamento, deberá presentarse por cada inmueble ante el Organismo competente de la Administración Tributaria en cuyo ámbito territorial se localice el respectivo inmueble o sobre el cual recaiga el derecho real de goce o disfrute.

La falta de presentación de dicha declaración y su ingreso en plazo dará lugar a su exigibilidad por el procedimiento de apremio, siendo título suficiente para su iniciación la certificación, expedida por la Administración Tributaria, del vencimiento del plazo voluntario de ingreso sin haberse ingresado el impuesto.

Una aplicación estricta del Impuesto Especial podría producir distorsiones en entidades que posean bienes inmuebles en España y para las que no se diseñó el impuesto, que tenía unos destinatarios muy concretos. De ahí que el apartado cuatro de la disposición adicional sexta establezca la siguiente serie de excepciones a las que no será exigible el impuesto:

- a) Los Estados e Instituciones públicas extranjeras y los Organismos Internacionales.

Obsérvese que no se hace mención alguna al principio de reciprocidad.

- b) Las entidades que fueran residentes, con anterioridad al 4 de agosto de 1990, en países con los que España tenga firmado Convenio de Doble Imposición con cláusula de intercambio de información, respecto de los bienes inmuebles o derechos reales de goce o disfrute de que fuesen titulares con anterioridad a dicha fecha.

El único Convenio que no contiene dicha cláusula es el Convenio de Doble Imposición suscrito con Suiza.

- c) Las entidades que desarrollen en España, de modo continuado o habitual, explotaciones económicas diferenciables de las de los inmuebles sujetos al Impuesto Especial.
- d) Las entidades que acrediten suficientemente ante la Administración Tributaria el origen de los recursos invertidos en España y la personalidad de los titulares, directos o indirectos, del capital social, asumiendo el compromiso de notificar cualquier alteración o modificación y las causas de ésta a las autoridades competentes.

Respecto del apartado c), el artículo 74.5 del Reglamento considera que existe una explotación económica diferenciable cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

- a) Que el valor real del inmueble o inmuebles, cuya propiedad o posesión ostente la entidad no residente o sobre los que recaigan los derechos reales de goce o disfrute, no exceda de cinco veces el valor real de los elementos patrimoniales afectos a aquella explotación económica.

En los supuestos de inmuebles que parcialmente sirvan al objeto de la explotación, se tomará en cuenta la parte del inmueble que efectivamente se utilice en la misma.

Cuando no pueda considerarse que existe una explotación económica diferenciable, la base imponible del Impuesto Especial estará constituida únicamente por el valor catastral que corresponda a la parte de los bienes inmuebles no utilizados en la explotación económica.

- b) Que el volumen anual de operaciones de la explotación económica sea igual o superior a cuatro veces el valor catastral de los inmuebles.

- c) Que el volumen anual de operaciones de la explotación económica sea igual o superior a cien millones de pesetas.

En cuanto al apartado d), el artículo 74.5 del Reglamento ha fijado el procedimiento por el que se considera acreditado el origen de los capitales y la titularidad de las acciones o participaciones; así como la forma de solicitar la exención del Impuesto Especial:

- Se considerará suficientemente acreditado el origen de los recursos invertidos en España, cuando se justifica que la correspondiente inversión se ha efectuado de acuerdo con la normativa vigente en materia de inversiones extranjeras.

- La personalidad de los titulares del capital social de la entidad se acreditará mediante comunicación del representante legal de la entidad no residente a la Administración Tributaria en la que se identifiquen las personas físicas que, directa o indirectamente, resulten titulares del capital social o de la mayoría del mismo, indicando además:

- Nacionalidad.

- País de residencia actual.

- Domicilio permanente.

En los supuestos en que la mayoría del capital social de la entidad no residente sea propiedad, directa o indirecta, de personas jurídicas con más de 50 accionistas personas físicas, o de sociedades cotizadas en mercados secundarios de valores oficialmente reconocidos, se identificará el centro último de decisión de dichas entidades y la persona o personas físicas responsables legalmente de la dirección de las mismas.

- La entidad no residente solicitará de la Administración Tributaria la exención del Impuesto Especial identificando los inmuebles de su propiedad situados en España que pueden determinar el devengo del tributo, junto con los últimos recibos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles satisfechos por los mismos.

A dicha solicitud se unirá copia autenticada de los instrumentos públicos y justificantes de la realización de la inversión efectuada en su día, así como la identificación de los titulares, directos o indirectos, de su capital social, asumiendo el compromiso de comunicar a la Administración, dentro de los 3 meses siguientes a producirse, cualquier alteración o modificación de sus causas.

- La solicitud se tramitará ante la Dirección General de Tributos, que, previas las comprobaciones que estime oportunas, dictará resolución reconociendo o denegando la exención. Resolución contra la que podrán interponerse los recursos previstos en la normativa vigente.

- La declaración de exención no surte efecto retroactivo del impuesto devengado con anterioridad a la presentación de la solicitud.

A pesar de todas estas cautelas no hay que olvidar que estamos ante entidades que operan desde paraísos fiscales donde existen todo tipo de obstáculos para impedir la contrastación de los datos e informaciones aportados por la entidad, tales como:

- Normativa sobre confidencialidad y secreto de las operaciones.
- Ausencia de Convenios de asistencia e intercambio de información fiscal.
- Ausencia de Convenios de Doble Imposición Internacional.
- Bajo nivel de garantía de veracidad de las certificaciones expedidas por aquellas autoridades fiscales.
- Etcétera.

Por último, cabe señalar que la cuota del Impuesto Especial tiene la consideración de gasto deducible a efectos de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades que grave los rendimientos derivados de la explotación del inmueble.

En el caso de sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades que operen sin mediación de establecimiento permanente, donde el devengo se produce instantánea y aisladamente, operación por operación, se plantea el problema de cómo operará la deducción del Impuesto Especial, de devengo periódico, respecto del Impuesto sobre Sociedades, de devengo instantáneo, sin que la Ley ni el Reglamento hayan resuelto el problema.

XI. LAS CONEXIONES CON EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

La nueva legislación ha intentado, en la medida de lo posible, evitar las disparidades de trato entre las personas físicas y las personas jurídicas; prueba de ello es el artículo 69 del Reglamento que declara aplicables a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, cuando proceda, las normas de la obligación real de contribuir del IRPF.

Previamente, la Ley 18/91 en su disposición adicional quinta modificó una serie de artículos de la Ley del Impuesto de Sociedades, de los cuales afectan al régimen de los no residentes los siguientes:

– Artículo 4.

Modifica los criterios de imposición de la obligación real, limitando el criterio del pago, que tantos problemas de extraterritorialidad creó.

– Artículo 10.

Modifica la figura del representante del no residente.

– Artículo 16.4.

Modifica la valoración de ingresos y gastos en las operaciones vinculadas realizadas por una sociedad no residente con sus establecimientos permanentes en España.

– Artículo 19.

Modifica el régimen de transparencia fiscal cuando hay socios no residentes.

– Artículo 23.

Introduce las figuras del Impuesto Adicional sobre Sucursales y de la retención del 10% del precio acordado en la venta de bienes inmuebles, así como también extiende la responsabilidad solidaria al depositario o gestor de los bienes o derechos de los no residentes.

– Artículo 24.

Modifica las deducciones que les son aplicables a sociedades no residentes.

XII. CONCLUSION

La nueva normativa recogida en la Ley 18/91 supone una sistematización de la fiscalidad, ya existente, sobre los no residentes, acercando el tratamiento de las personas físicas y las personas jurídicas. Si bien la entrada en vigor del Convenio de Doble Imposición con los Estados Unidos de América supone un importante aumento en la aplicación del Derecho Tributario Internacional, en detrimento del Derecho Tributario interno, que cada vez tendrá un carácter más residual y limitado, cuantitativamente hablando, al menos.