

TRIBUTACION

**PROBLEMAS DE LA NUEVA REGULACION
DE LA TRANSPARENCIA FISCAL:
PROYECTO DE LEY DE REFORMA Y
LEY 12/1991**

N.º 196

Trabajo efectuado por:

GUILLERMO GONZALO RUIZ ZAPATERO*Abogado J & A GARRIGUES*1.^{er} Premio Revista *Estudios Financieros* 1991.Modalidad: *Tributación.****Sumario:***

- I. Antecedentes.
- II. El Proyecto de Ley de Reforma.
- III. Ley 12/1991, de Agrupaciones de Interés Económico.
- IV. Conclusiones.



TRIBUTACION	PROBLEMAS DE LA NUEVA REGULACION DE LA TRANSPARENCIA FISCAL: PROYECTO DE LEY DE REFORMA Y LEY 12/1991	N.º 196
--------------------	--	----------------

I. ANTECEDENTES

La regulación del régimen de transparencia fiscal viene siendo origen de no pocos problemas prácticos. Uno de estos problemas ha motivado la reciente Circular 3/1990 de la Dirección General de Tributos.

En concreto, el problema abordado por la Circular 3/1990 es el de la forma en que deben tributar los socios extranjeros de sociedades transparentes españolas.

Conviene recordar que la legislación fiscal considera como sociedades transparentes a las sociedades de cartera y a las de mera tenencia de bienes. Son sociedades de cartera, aquellas en que más de la mitad de su activo real, durante más de seis meses del ejercicio social, está constituido por valores mobiliarios. Asimismo, son sociedades de mera tenencia de bienes aquellas en que más de la mitad de su activo real, durante más de seis meses del ejercicio social, no esté afecto a actividades empresariales, profesionales o artísticas.

La principal característica del régimen fiscal establecido para las sociedades transparentes es que las mismas, a pesar de que determinan su base imponible conforme a las reglas del Impuesto sobre Sociedades, no tributan por el mencionado impuesto sino que imputan la renta obtenida a sus socios -personas físicas o jurídicas- que son los que incluyen esta imputación en la base de su impuesto. Una de las razones principales de la introducción de esta figura era evitar que, a través de la constitución de sociedades de este tipo que acumulan beneficios, se eludieran los tipos progresivos del IRPF, pagando exclusivamente el tipo proporcional (35%) del Impuesto sobre Sociedades.

Cuando los socios de las sociedades transparentes son personas físicas o jurídicas no residentes en España el esquema se complica. Sobre todo, pero no exclusivamente, por la existencia de Convenios de Doble Imposición suscritos por España en una época -antes de la reforma de 1978- en que no existía en nuestro ordenamiento interno el régimen de transparencia fiscal.

Después de muchas controversias que es innecesario reproducir aquí (1), la Circular 3/1990 ha resuelto la cuestión de la siguiente forma:

– Cuando el socio extranjero es residente de un país con el que España no tenga suscrito Convenio de Doble Imposición, la imputación del resultado de la sociedad, aunque no se distribuya ningún beneficio, tributa al tipo del 25% previsto para las rentas obtenidas en España por no residentes sin establecimiento permanente. De la cuota íntegra resultante no procederá ningún tipo de deducción.

Los dividendos que distribuya la sociedad transparente no están sujetos a tributación, siempre que se acredite el gravamen efectivo en el momento de la imputación. Esta consecuencia se deriva de lo establecido en el artículo 374 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades:

«1. Tendrán la consideración de dividendos las distribuciones de reservas constituidas en ejercicios en que la sociedad no figurase acogida al régimen de transparencia.

2. Tales distribuciones estarán sometidas al régimen general de retenciones y permitirán aplicar las deducciones por doble imposición intersocietaria.

3. Cuando las reservas hubiesen sido dotadas en ejercicio en que la sociedad hubiese figurado en régimen de transparencia, su reparto no tendrá la consideración de dividendos.»

– Cuando el socio extranjero es residente de un país con el que España tenga Convenio de Doble Imposición, sin que en el mismo esté contemplado el régimen de transparencia fiscal, es decir, la mayoría de los Convenios suscritos, la tributación correspondiente se limitará al tipo reducido previsto en el respectivo Convenio para los dividendos pagados en concepto de rendimiento de las acciones.

El tipo se aplicará sobre la parte del beneficio societario del ejercicio efectivamente distribuido a dicho socio o sobre las cantidades distribuidas o percibidas con cargo a reservas.

(1) cfr. Maroto Sáez, A.: «Sociedades transparentes: socios no residentes». Revista *Impuestos*, tomo II 1989, págs. 1395-1409. Se recogen pronunciamientos administrativos anteriores y contrarios a las soluciones propuestas en la Circular 3/1990 (DGT 27-10-83; DGT 31-10-88 y DGIFT 8-3-1989)

Para la adecuada comprensión de la solución recogida en la Circular 3/1990 en el supuesto de socios extranjeros residentes en países con los que España tiene Convenio de Doble Imposición, resulta conveniente exponer la forma en que se produce la coordinación de las normas internas de general aplicación y las contenidas en el Convenio de Doble Imposición.

En primer lugar, el régimen interno de transparencia determina la no tributación de la sociedad por la renta obtenida y la imputación de la misma a los socios. En el caso de socios no residentes en España, la imputación no puede, por sí misma, originar una obligación tributaria en España derivada de la misma. La única posibilidad de establecer la citada obligación tributaria en España es establecer que el socio no residente ha obtenido, a través de la imputación, una renta sin establecimiento permanente sujeta a tributación en base a la obligación real de contribuir. Esto es lo que hizo, como más adelante se comenta, el Real Decreto-Ley 7/1989.

No obstante lo anterior, cuando el socio extranjero es residente de un país con Convenio de Doble Imposición con España, la imputación no puede resultar gravada en España en base a la obligación real de constituir por no permitirlo los esquemas utilizados por los Convenios para distribuir las facultades impositivas de los respectivos Estados.

Efectivamente, los Convenios permitirían -permiten- gravar en España a la sociedad transparente -en el caso de que no fuera, con arreglo a la legislación interna, una entidad exenta- y a los rendimientos satisfechos por ella por cualesquiera conceptos (intereses, dividendos, cánones), pero no las rentas imputadas y no percibidas. Estas rentas meramente imputadas, según la legislación interna, no pueden considerarse obtenidas en España a través de un establecimiento permanente (art. 5 modelo de Convenio OCDE) y, por lo tanto, su posible gravamen es una facultad del Estado de residencia del socio extranjero (art. 21 modelo de Convenio OCDE).

En resumen, resulta evidente que renunciando a gravar la renta obtenida por la sociedad transparente en sede del Impuesto sobre Sociedades de esta última (exención), la normativa interna española estaba -está- despreciando a una facultad de imposición que los Convenios le permiten.

De esta forma, la renta obtenida por la sociedad transparente y correspondiente al socio extranjero no residente no se gravaba ni en la sociedad ni a través de su imputación al socio, sino sólo en el momento de su distribución, conforme a los tipos reducidos previstos para los dividendos.

Como puede apreciarse, la consecuencia de una norma interna protectora de la progresividad es renunciar, hasta el momento de su distribución, al gravamen de una renta obtenida por un no residente a través de una sociedad residente en España.

En nuestra opinión, la situación descrita anteriormente es fundamental para comprender –interpretar– la nueva regulación del Proyecto de Ley de Reforma.

II. EL PROYECTO DE LEY DE REFORMA

El Proyecto de Ley de Reforma del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades modifica el régimen fiscal de las sociedades transparentes, pero sólo –en lo que aquí importa–, en lo que se refiere a los socios extranjeros no residentes.

En efecto, la nueva redacción dada al artículo 19.3 del Impuesto sobre Sociedades dispone: «Las sociedades en régimen de transparencia no tributarán por el Impuesto sobre Sociedades por la parte de base imponible imputable a los socios, personas físicas o jurídicas, residentes en territorio español.

Los dividendos o distribuciones equivalentes acordados que correspondan a los socios no residentes tributarán en tal concepto, de conformidad con las normas generales sobre tributación de no residentes y los Convenios de Doble Imposición suscritos por España». Asimismo, el apartado 4 del mismo artículo dispone: «las entidades a que se refiere este artículo accederán a los beneficios fiscales que puedan reconocerse a las demás sociedades. Los socios, personas físicas o jurídicas residentes, de las sociedades a las que se refiere este artículo tendrán derecho a la imputación de las deducciones y bonificaciones, así como de las correspondientes retenciones».

Esta nueva redacción puede admitir dos interpretaciones. Una es la ya contenida en la Circular 3/1990. La otra sería la de que las sociedades transparentes son sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades por la parte de su base imponible que corresponda a los socios no residentes, pero no sobre la parte que corresponda a los socios residentes (imputación).

En consecuencia, la sociedad transparente deberá calcular y pagar el Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los socios no residentes, pudiendo disfrutar en relación con esta parte de su base imponible de todos los beneficios fiscales de las demás sociedades (deducción por doble imposición de dividendos, inversiones, etc.).

Podría pensarse que esta última interpretación descansa en la utilización de un siempre problemático argumento «a contrario sensu» del artículo 19.3, y que, de acuerdo con la misma, la referencia a la tributación de los dividendos obtenidos por no residentes es superflua, dado que no es sino una reiteración del régimen general. Sin embargo, opinamos que es más coherente por diversas razones. La primera, porque no atenta contra el tenor literal de la norma, y

porque no parece razonable que el principal criterio de interpretación de una ley sea una Circular anterior sobre la misma materia. La segunda, porque la Circular reconoce el derecho de la sociedad transparente a recuperar las retenciones practicadas, pero no la posibilidad de practicar las restantes deducciones (doble imposición, inversión, etc.). Esto contradeciría el tenor del artículo 19.4. Por último, pero no menos importante, la de que el párrafo que establece *que los dividendos o distribuciones equivalentes acordados que correspondan a los socios no residentes tributarán en tal concepto, de conformidad con las normas generales sobre tributación de no residentes y los Convenios de Doble Imposición suscritos por España*, no debe considerarse superfluo, pues representa una excepción en relación con el régimen general de las sociedades transparentea (ausencia de retención en la distribución de dividendos según el art. 374 RIS).

1. Primera alternativa de interpretación.

Lo anterior no quiere decir que no sea posible subsumir el régimen contenido en la Circular 3/1990 en el esquema establecido por el Proyecto, pero, en nuestra opinión, esta subsunción es problemática y determina la necesidad de considerar interpretaciones alternativas.

La forma de proceder a «encajar» en la Circular 3/1990 las nuevas normas del Proyecto obraría, por yuxtaposición, del modo siguiente:

– La excepción de la no tributación por Sociedades de la parte de base imponible imputable a socios residentes tiene como única finalidad dejar abierta la posibilidad de gravar la parte correspondiente a los no residentes. Sin embargo, esto no quiere decir que esta parte de base imponible se pretenda gravar en sede del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a la sociedad, ya que el gravamen podía exigirse directamente al socio no residente.

– La forma de exigir el gravamen al socio no residente sería la que se incorpora por vez primera en el Real Decreto-Ley 7/1989, sobre medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria:

«Las Entidades no residentes en territorio español que, sin mediación de establecimiento permanente en el mismo, obtengan rentas sometidas a tributación, resultarán gravadas de acuerdo con lo establecido en el artículo 17 de la Ley 5/1983, de 29 de junio.

Los tipos de gravamen serán los siguientes:

a) Con carácter general, el 25 por 100 de los rendimientos íntegros devengados y *de los imputados en régimen de transparencia*». (Redacción para el ejercicio 1990 del art. 23 Tres de la Ley 61/1978).

– Cuando el no residente en España sea residente en un país con el que España tenga suscrito Convenio de Doble Imposición, no resultará de aplicación, por no permitirlo normalmente el Convenio, la forma de tributación del apartado anterior. En consecuencia, únicamente la distribución de dividendos resultaría gravable.

En resumen, puede decirse que la primera Ley de Presupuestos que se apruebe después de la entrada en vigor de la Ley de Reforma del IRPF, contribuirá a despejar la incógnita de cuál sea la interpretación adecuada: si reprodujera, otra vez, la redacción contenida en el Real Decreto-Ley 7/1989, y en la Ley de Presupuestos para 1991, no cabría mantener el esquema alternativo que aquí se propone. En caso contrario, la interpretación alternativa resultaría evidente.

Sin embargo, para que la Ley de Presupuestos pudiera hacer esto debería resolverse el siguiente problema: el Real Decreto-Ley 7/1989 se refiere a «rendimientos imputados en régimen de transparencia», pero según el artículo 19.1 del Proyecto de Ley de Reforma los únicos rendimientos que se «imputan» son los correspondientes a los socios residentes. Efectivamente, el citado artículo dispone lo siguiente:

«Se imputarán, en todo caso, a los socios residentes y se integrarán en su correspondiente base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o, en su caso, del de Sociedades, las bases imponibles positivas obtenidas por las sociedades a que se refiere el apartado uno del artículo 52 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aun cuando los resultados no hubieran sido objeto de distribución».

Quizás pudiera pensarse que la imputación a los socios no residentes cabe «en algún caso», pero esto no está dicho expresamente en ninguno de los preceptos que regulan la transparencia y, en consecuencia, faltaría el presupuesto (la imputación) sobre el que se basa la norma del Real Decreto-Ley 7/1989. Este presupuesto se daba anteriormente, puesto que el régimen de transparencia no distinguía, a efectos de imputación, entre socios residentes y no residentes; pero no se cumpliría en la nueva normativa, que para nada se refiere a imputación a socios no residentes. El problema podría solucionarse, quizás, considerando que el no residente «obtiene», en cualquier caso, un rendimiento sin establecimiento permanente que se sujeta a tributación por disposición legal, tanto si existe legalmente imputación como si no. En el fondo, esto es lo que hizo, valiéndose del artificio de la «imputación», el Real Decreto-Ley 7/1989. Ahora bien, este artificio no vale con la nueva regulación, y hubiera resultado más claro, si éste hubiera sido el propósito, añadir una norma sobre obligación real de contribuir en la

que se dijera que la parte de renta de las sociedades transparentes correspondiente a socios no residentes se considerará obtenida en España (2), con independencia de la distribución o no de la misma. Obviamente, esta norma no resultaría de aplicación cuando un Convenio de Doble Imposición no lo permitiera.

Faltaría por ver, si esta primera alternativa de interpretación expuesta es coherente desde un punto de vista sistemático y/o recomendable de «lege ferenda».

En nuestra opinión, no lo es. Y la razón de que no lo sea radica en que los esquemas de la transparencia están ideados para el ámbito interno, produciendo distorsiones evidentes, a las que ya se ha hecho referencia, cuando se tratan de aplicar a la tributación internacional.

Resulta claro, por el propio concepto legal de sociedades transparentes, que las rentas obtenidas por una sociedad de cartera o patrimonial podrían tener la consideración de rentas de capital (mobiliario o inmobiliario) y/o incrementos o disminuciones patrimoniales, pero nunca la de rentas derivadas de una explotación económica. Ahora bien, el tipo aplicable a cualquier entidad residente que siendo no transparente obtiene las citadas rentas es el 35%. Asimismo, el tipo aplicable a los incrementos de patrimonio y a los rendimientos de capital inmobiliario obtenidos *directamente* por no residentes es, igualmente, del 35%, y sólo los rendimientos del capital mobiliario obtenidos directamente por un no residente están sometidos al tipo del 25%. Por consiguiente, en la medida en que la sociedad transparente obtenga rendimientos de inmuebles o incrementos de patrimonio, al gravar la imputación al socio no residente al 25% se está incentivando fiscalmente la creación de estas entidades instrumentales en un sentido totalmente opuesto a su finalidad originaria en el ámbito interno. Obviamente, el tipo se podría cambiar e igualar con el general del 35%, pero en este caso, ¿qué sentido tendría el gravar al socio no residente y no directamente a la sociedad?

2. Segunda alternativa de interpretación.

Creemos que el anterior es un buen argumento para defender la segunda alternativa de interpretación ya que proporciona una mejor justificación de la modificación legal proyectada. Desgraciadamente, sin embargo, esta alternativa de interpretación también provoca no pocas dificultades.

(2) cfr. Falcón y Tella, R. *Análisis de la transparencia tributaria*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid 1989, pág. 269.

Vamos a examinar las dificultades a través de un ejemplo:

Imaginemos una sociedad transparente en que el 40% del capital corresponde a socios extranjeros. La sociedad ha obtenido una base imponible de 200, de la que 100 corresponden a dividendos satisfechos por otras Sociedades, y el resto a la cesión no empresarial de sus activos.

El esquema de liquidación del Impuesto sobre Sociedades, con arreglo a la interpretación aquí propuesta, sería:

– Base imponible imputada exenta (60%)	120
– Base imponible sujeta (40%)	80
– Cuota íntegra (35% sobre 80)	28
– Doble imposición dividendos (40% x 100 x 35%).....	(14) *
– Retenciones dividendos (40% x 100/1,25 x 25%)	(8)
	6
A ingresar	6

* Suponemos que procede la deducción al 100% de los dividendos percibidos (art. 173 RIS).

El Impuesto sobre Sociedades así cuantificado sería liquidado y pagado por la sociedad, que es, a menos que otra cosa se diga expresamente a nivel legal, el sujeto pasivo. Sin embargo corresponde, jurídicamente, sólo a los socios extranjeros. Por consiguiente, el resto de los socios serían acreedores de los socios extranjeros exactamente por el mismo importe, y esto debería hacerse constar de alguna manera.

El problema se origina porque se utiliza la personalidad de la sociedad transparente para, indirectamente, gravar al socio extranjero a través del gravamen sobre la sociedad.

Contablemente, el impuesto no debería ser un gasto de la sociedad, si es que se tiene que mantener la posición de «igualdad» de trato de todos los socios. Por consiguiente, la sociedad

debería registrar un derecho de cobro contra los socios no residentes por el importe del impuesto contabilizado. De esta forma, cuando a éstos se les distribuyera cualquier dividendo, la sociedad descontaría esta deuda del socio no residente.

En el ejemplo anterior, si se acuerda distribuir la totalidad del beneficio, al socio no residente le correspondería:

– Dividendo acordado	80
– Deuda	(6)
– Retención (25%) (25% sobre 80)	(20)
	54
Líquido a percibir	54

Alternativamente cabría considerar, a efectos de la retención sobre dividendos, que el dividendo que corresponde al socio extranjero sólo puede ascender al importe bruto (80) menos el Impuesto sobre Sociedades que grava el mismo (4). En este caso,

– Dividendo exigible	74
– Retención (25% sobre 74).....	(18,5)
	55,5
Líquido a percibir	55,5

Aunque lo anterior puede, quizás, parecer razonable, no debe olvidarse que los problemas involucrados son, en primer lugar, de tipo mercantil. Esto podría originar controversias entre los socios residentes y no residentes, a falta de las oportunas previsiones estatutarias, e incluso con éstas. Se consideran a continuación estos problemas y su posible solución.

Está, en primer lugar, la cuestión de que la obligada al pago del impuesto resultaría ser, por la parte de base correspondiente a los no residentes, la sociedad, de forma que los socios no residentes podrían pretender quedar a salvo de este impuesto.

Por otra parte, el impuesto pagado por la sociedad disminuye, al menos inicialmente, el beneficio distribuible a todos los socios y no sólo a los que, teóricamente, deberían soportar el mismo.

Asimismo, cuando la sociedad recupere de los socios no residentes el impuesto pagado, ¿éste tendrá la consideración de ingreso fiscal para la sociedad?, ¿se considerará partida positiva para la determinación del resultado correspondiente a todos los socios?

El impuesto pagado por la sociedad por cuenta de los socios no residentes no debería disminuir el beneficio distribuible a los socios residentes. Para evitar esto, la devolución del impuesto por los socios residentes debería considerarse como mayor beneficio correspondiente sólo a los socios residentes. Se quebraría de esta forma un principio capital de la normativa mercantil, esto es, el principio de igualdad de trato de los accionistas. Para evitar este problema, sería preciso crear diferentes clases de acciones (3) –con distintos derechos- según los accionistas fueran residentes o no residentes (art. 49 LSA).

Incluso admitiendo esta posibilidad, si la sociedad no acordara periódicamente distribuciones de beneficios con los que poder compensar la deuda de los no residentes, o no estableciera estatutariamente el reintegro periódico de la misma, los socios residentes podrían considerarse perjudicados.

3. Tratamiento contable y fiscal.

Desde la perspectiva contable, la problemática comentada tendría el siguiente reflejo:

1. Impuesto a pagar por la Sociedad.

_____	x	_____	
<i>6 Impuesto sobre Sociedades (630)</i>		<i>a Impuesto s/ Sociedades (475)</i>	<i>6</i>
_____	x	_____	

(3) Puede verse en estos problemas un trasunto del requisito de que las acciones de las sociedades transparentes sean nominativas (art. 19.6 Proyecto).

2. Deuda de los accionistas no residentes.

_____	x	_____	
6		<i>Cuenta corriente con socios no residentes (553)</i>	
	a	<i>Impuesto s/ Sociedades (630)</i>	6
_____	x	_____	

3. Reconocimiento del dividendo.

200		<i>Pérdidas y ganancias (129)</i>	
	a	<i>Dividendo activo a pagar a socios residentes (525)</i>	120
	a	<i>Dividendo activo a pagar a socios no residentes (525)</i>	74
	a	<i>Cuenta corriente con socios no residentes (553)</i>	6
_____	x	_____	

A pesar de que el impuesto satisfecho sea una deuda de los socios no residentes con la sociedad, surge la cuestión de si el beneficio distribuable debe o no ser minorado en el mencionado importe. Obsérvese que el dividendo distribuido no es proporcional a la participación en el capital ($200 \times 60\% = 120, 200 \times 40\% = 80$).

Si el Impuesto sobre Sociedades se considerara un gasto de la sociedad -de todos los socios- los socios residentes resultarían perjudicados:

- Base imputada a los socios residentes ($200 \times 60\%$).....	120
- Distribución efectiva vía dividendo ($194 \times 60\%$).....	116,4
- Diferencia en menos.....	3,6

4. Imputación al socio residente.

La sociedad imputó, inicialmente, la parte de base imponible exenta en el Impuesto sobre Sociedades ($200 \times 60\% = 120$).

Este debe ser el único importe sometido a tributación, a no ser que la deuda de los no residentes fuera satisfecha y/o acreditada directamente a los socios residentes. Otra interpretación resultaría contradictoria con el tenor del artículo sobre imputación de bases imponibles.

Si la sociedad acuerda y distribuye el dividendo de 120 a los socios residentes, este importe no tendría la consideración de renta, al haber tributado por imputación, sino de menor coste de titularidad (art. 380.2 RIS).

Teniendo en cuenta todo lo anterior, en nuestra opinión, el impuesto pagado por la sociedad y cargado a la cuenta corriente del socio no residente no debería ser considerado ingreso fiscal de la sociedad ni tampoco mayor importe a imputar en transparencia a los socios residentes.

Aun admitiendo que las soluciones propuestas tengan fundamento, surgen demasiados problemas mercantiles derivados de un origen puramente fiscal como para considerarlos desdénables. No obstante, las alternativas se reducen a dos, y a falta de solución expresa, habrá que optar por alguna de ellas.

Por otra parte, el legislador y el intérprete fiscal podrían, aunque no deberían, pura y simplemente considerar no relevantes para sus propósitos los problemas mercantiles mencionados.

4. Comparación de las alternativas entre sí y con el régimen general.

Además de cuanto antecede, para la valoración de las dos posibilidades de interpretación, debe tenerse en cuenta la carga fiscal soportada en España por el socio no residente, punto en el que surgen interesantes cuestiones.

A título de ejemplo, vamos a considerar la carga fiscal soportada por el no residente en España, en el caso del ejemplo antes propuesto, para cada una de las hipótesis consideradas y antes y después de la Ley de Reforma. La comparación con la tributación de las mismas rentas en el caso de ser obtenidas por sociedades operativas o «no transparentes» tiene una obvia fi-

nalidad de contrastación, es decir, comprobar si el régimen de transparencia resulta, por comparación con el general, o bien neutral, o bien más beneficioso o más gravoso.

A) Circular 3/1990.

	Sociedad transparente		Sociedad operativa	
	Sin convenio	Con convenio	Sin convenio	Con convenio
Base	80	80	80	80
Cuota	(20)	0	(6)	(6)
Dividendos (4)	0	(10)	(18,5)	(7,4)
Retenciones (5)				
Total	(20)	(10)	(24,5)	(13,4)
S/ % Renta	25%	12,5%	30,62%	16,75%

B) Proyecto de Ley de Reforma (1.ª Interpretación).

	Sociedad transparente		Sociedad operativa	
	Sin convenio	Con convenio	Sin convenio	Con convenio
Base	80	80	80	80
Cuota	(20)	0	(6)	(6)
Dividendos	(15)	(10)	(18,5)	(7,4)
Retenciones	–	–	–	–
Total	(35)	(10)	(24,5)	(13,4)
% S/ Renta	43,75%	12,5%	30,62%	16,75%

(4) Suponemos que la totalidad del resultado se distribuye como dividendo. En el caso de Convenio se considera un 10% de retención.

(5) Prescindimos de las retenciones, en la medida en que su importe, según la Circular, es recuperable por la sociedad transparente.

C) Proyecto de Ley de Reforma (2.^a Interpretación).

	Sociedad transparente		Sociedad operativa	
	Sin convenio	Con convenio	Sin convenio	Con convenio
Base	80	80	80	80
Cuota	(6)	(6)	(6)	(6)
Dividendos	(18,5)	(7,4)	(18,5)	(7,4)
Retenciones	–	–	–	–
Total	(24,5)	(13,4)	(24,5)	(13,4)
% S/ Renta	30,62%	16,75%	30,62%	16,75%

A la vista de los cuadros anteriores, puede decirse que la Circular 3/1990 se vio forzada a reconocer, por la normativa vigente, una situación más favorable fiscalmente para las rentas obtenidas a través de sociedades transparentes que la que resultaba aplicable a las mismas rentas obtenidas a través de entidades no transparentes, así como, en algunos casos, a la que habría resultado aplicable a las mismas rentas obtenidas directamente por el socio no residente.

La situación antes descrita resultaba contraria al espíritu que inspiró la normativa sobre transparencia en el ámbito interno, y a la misma debe atribuirse el propósito de reforma. Contando con el mismo, sin embargo, la interpretación que restaura la neutralidad tributaria es aquella recogida en segundo lugar. Esto es, la que considera que la parte de base imponible correspondiente al socio no residente se grava en sede de la sociedad, gravándose, igualmente, en este caso los dividendos distribuidos al socio no residente. Esta es, además, en nuestra opinión la interpretación más acorde con los nuevos textos legales. Como contrapartida inevitable, la misma ofrece dificultades no desdeñables desde el punto de vista mercantil.

Mucho nos tememos, sin embargo, que las dificultades no se acaban en los aspectos mercantiles, y que aquéllos no son sino una consecuencia de la técnica fiscal utilizada.

La citada técnica suscita, en nuestra opinión, los siguientes interrogantes fiscales:

1. ¿Es posible que concurren en una misma entidad la condición de sujeto parcialmente exento y parcialmente sujeto atendiendo a circunstancias propias no de la actividad realizada por la entidad sino de los socios de la misma (residencia y no residencia a efectos fiscales)?

Existen algunos casos (por ejemplo, los de las entidades exentas del art. 30 RIS) en que la exención parcial y la sujeción parcial se establecen en razón de circunstancias propias de la entidad (actividad fundacional o explotación económica, etc.), pero no podemos encontrar ejemplos de lo segundo. Esto no quiere decir, obviamente, que no sea posible, y más teniendo en cuenta que la exención es, en este caso, una exención técnica.

No obstante, es preciso llamar la atención sobre la importancia de esta cuestión.

2. ¿Es posible que el sujeto pasivo de un impuesto no venga determinado expresamente a nivel legal, sino que su condición de sujeto pasivo, se deduzca meramente de una interpretación a «contario sensu»?

Opinamos que la segunda posibilidad no se ajusta a lo preceptuado por el artículo 30 de la Ley General Tributaria:

«Es sujeto pasivo la personal natural o jurídica que según la ley resultaba obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como sustituto del mismo».

3. ¿Es posible subsumir la relación sociedad transparente–socio no residente, tal y como resulta de la interpretación propuesta, en la categoría de sustituto del contribuyente?

Tal vez cabría considerar que la sociedad es un sustituto del socio no residente. En efecto, según el artículo 32 de la LGT:

«Es sustituto del contribuyente el sujeto pasivo que, por imposición de la ley y en lugar de aquél, está obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria. El concepto se aplica especialmente a quienes se hallan obligados por la ley a detraer, con ocasión de los pagos que realicen a otras personas, el gravamen tributario correspondiente, asumiendo la obligación de efectuar su ingreso en el Tesoro».

No obstante, nos parece que el defender este planteamiento es muy problemático, pues en ninguna parte del nuevo texto se declara positivamente la condición de sustituido para el socio no residente y de sustituto del contribuyente para la sociedad. En realidad, en la medida en que la prescripción del artículo 30 de la LGT exige una mención expresa del sujeto pasivo, sea como contribuyente o como sustituto del mismo, cabría aducir también el incumplimiento de este precepto.

4. ¿Cabría atribuir alguna fuerza legal de obligar a la pretensión de que el impuesto satisfecho por la sociedad sea soportado única y exclusivamente por los socios no residentes?

Entendemos que no, la única fuerza posible se derivaría de los acuerdos de la sociedad, y éstos podrían ser considerados lesivos por los socios afectados.

Efectivamente, de acuerdo con el artículo 31.2 de la LGT «nunca perderá su condición de contribuyente quien, según la ley, debe soportar la carga tributaria, aunque realice su traslación a otras personas».

La misma conclusión, se deriva del artículo 36 de la LGT: «La posición del sujeto pasivo y los demás elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares. Tales actos y convenios no surtirán efecto ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas».

5. Por último, admitiendo que se cumplen en el presente caso los requisitos exigidos por la LGT, ¿es posible de acuerdo con el artículo 31.1 de la Constitución exigir un gravamen que tiene como destinatario a una persona o entidad (socio no residente) a otra entidad distinta, sin que se contemple la forma en que esta última puede resarcirse de la primera (retención, repercusión, etc.)? En otras palabras, ¿no podría la sociedad invocar que el gravamen establecido no le es exigible en la medida en que tiene como destinatario a otras personas o entidades y no se ha previsto la forma legal de resarcirse del impuesto que se le exige a ella?

Varios aspectos podrían entrar en juego en este caso.

En primer lugar, el de personalidad del gravamen que hay que entender implícito en el artículo 31.1. La personalidad obligaría en este caso a cumplir escrupulosamente con lo establecido por la LGT. Este cumplimiento escrupuloso, sin embargo, no se ha producido.

En segundo lugar, la prohibición de un alcance confiscatorio del tributo, que se produciría ante la falta de un medio legal de recuperación de un tributo que corresponde a otro.

Como conclusión de todos los interrogantes fiscales anteriores, podemos decir que si bien la interpretación, o incluso la ratio, del precepto puede estar clara, la técnica utilizada adolece de muchas imprecisiones y/o defectos que podrían acarrear una declaración constitucional de nulidad del precepto en cuestión. A la raíz de todo el problema, se encuentra el intento de compatibilizar el régimen interno de transparencia fiscal con los problemas derivados de la tributación internacional.

III. LEY 12/1991, DE AGRUPACIONES DE INTERES ECONOMICO

En palabras del propio Preámbulo de la Ley 12/1991, la agrupación de interés económico viene a sustituir a la vieja figura de las Agrupaciones de Empresas reguladas primero por la Ley 196/1963, de 28 de diciembre, y más recientemente por la Ley 18/1982, de 26 de mayo, cuyo régimen sustantivo, parco y estrecho, no estaba ya en condiciones de encauzar la creciente necesidad de cooperación internacional que imponen las nuevas circunstancias del mercado, especialmente ante la perspectiva de la integración europea.

El propósito de la Ley 12/1991 ha determinado un Capítulo entero de la misma dedicado al Régimen Fiscal de las Agrupaciones de Interés Económico, así como la modificación del régimen fiscal de las Uniones temporales de Empresas (disposición adicional primera y segunda de la ley). Estas disposiciones inciden en el tema de la transparencia desde una perspectiva no siempre coordinable con la del Proyecto de Ley de Reforma, obligando a un análisis detallado de las mismas.

Por resultar conveniente para las consideraciones posteriores, vamos a examinar sumariamente el régimen mercantil sustantivo de las Agrupaciones de Interés Económico.

1. Régimen mercantil de las Agrupaciones de Interés Económico.

Las agrupaciones tienen personalidad y carácter mercantil y se rigen por la Ley 12/1991 y, supletoriamente, por las normas de la sociedad colectiva que resulten compatibles con su específica naturaleza (art. 1).

El objeto de la AIE se limitará exclusivamente a una actividad económica auxiliar de la que desarrollen sus miembros. La AIE no puede poseer, ni directa ni indirectamente, participaciones en sociedades que sean miembros suyos, ni dirigir las actividades de sus socios o de terceros (art. 3).

Los socios de la AIE responderán personal y solidariamente entre sí por las deudas de aquélla. La responsabilidad de los socios es subsidiaria de la responsabilidad de las AIE (art. 5).

En la escritura de constitución (art. 8) de la AIE habrán de consignarse al menos:

- La identidad de los socios.
- La voluntad de fundar una AIE.

- El capital social, si lo tuviere, con expresión numérica de la participación que corresponde a cada socio, así como las aportaciones de bienes o derechos indicando el título o el concepto en que se realicen y el valor que se les haya dado o las bases conforme a las cuales haya de efectuarse el evalúo.
- La denominación.
- El objeto.
- La duración y fecha de comienzo de las actividades.
- La identidad de las personas que se encarguen de la Administración.

Las AIE podrán transformarse en cualquier otro tipo de sociedad mercantil, y particularmente en Agrupaciones Europeas de Interés Económico (AEIE), así como fusionarse con cualquier otra sociedad (arts. 19 y 20).

Los beneficios de la AIE serán considerados como beneficios de los socios y repartidos entre ellos en la proporción prevista en la escritura o, en su defecto, por partes iguales.

Son Agrupaciones Europeas de Interés Económico (AEIE) aquellas en que, como mínimo, dos de sus socios tienen su administración central y/o ejercen su actividad principal en diferentes países miembros de la CEE. Las Agrupaciones Europeas de Interés Económico, regidas por el Reglamento CEE 2137/1985, de 25 de julio, que tengan su domicilio en España, tendrán personalidad jurídica.

2. Régimen fiscal de las AIE.

En el Impuesto sobre Sociedades, a las AIE se les aplicará el régimen de transparencia fiscal previsto en el artículo 19 de la Ley 61/1978, *sin limitación en cuanto a la imputación de pérdidas* (art. 24.1).

Tratándose de socios no residentes en España, las bases imponibles se considerarán obtenidas en España si conforme a lo dispuesto en la letra a) del artículo 7.º de la Ley 61/1978 o del respectivo Convenio para evitar la Doble Imposición Internacional, resultare que la actividad realizada por dichos socios a través de las AIE, determina la existencia de un establecimiento permanente en España (art. 24.2).

Las bases imposables se gravarán, en su caso, de acuerdo con las normas en vigor para las rentas de los establecimientos permanentes y la distribución efectiva de los resultados así gravados no dará lugar a ninguna otra imposición (art. 24.2).

A continuación (art. 24.3), se establece un interesante e incentivador régimen para las aportaciones a las AIE y las adjudicaciones de las mismas a sus socios, que no nos interesa para los efectos del presente trabajo.

Los administradores de las AIE serán responsables solidarios del cumplimiento de las obligaciones tributarias, tanto formales como materiales, de los socios no residentes (art. 27).

3. Régimen fiscal de las AEIE.

El régimen fiscal de las AEIE, será el mismo establecido para las AIE. Además, el artículo 30 de la Ley 12/1991 establece lo siguiente:

«1. El régimen de transparencia fiscal regulado en el artículo 24 se aplicará igualmente a los rendimientos obtenidos en España, por establecimientos permanentes de Agrupaciones Europeas de Interés Económico residentes en el extranjero.»

4. Régimen fiscal de las Agrupaciones de Empresas y de las Uniones Temporales de Empresas.

La disposición adicional primera de la Ley 12/1991 ha suprimido las menciones que a las «Agrupaciones de Empresas» y «Contratos de cesión de unidades de obra» hacían determinados artículos de la Ley 18/1982. Además, según la disposición transitoria, apartado 1:

«Las Agrupaciones de Empresas establecidas de acuerdo con lo previsto en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, deberán optar en el plazo de un año, a partir de la entrada en vigor de esta ley, entre adaptar su régimen jurídico a lo previsto en la presente ley, transformarse en Uniones Temporales de Empresas o disolverse».

Por otra parte, la disposición adicional segunda de la Ley 12/1991 modifica los artículos 10 y 12 de la Ley 18/1982, que quedan redactados, en los que aquí interesa, de la forma siguiente:

«Artículo 10. Régimen Fiscal de las Uniones Temporales de Empresas.

1. Las Uniones Temporales de Empresas, inscritas o no en el Registro Especial del Ministerio de Economía y Hacienda, estarán sujetas al Impuesto sobre Sociedades.

Sin embargo, a las Uniones Temporales de Empresas inscritas en el mencionado Registro les será de aplicación el régimen expresado en los números 2 y 3 siguientes.

2. En el Impuesto sobre Sociedades será de aplicación la transparencia fiscal prevista en el artículo 19 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, sin la limitación a que se refiere el segundo párrafo de su número dos, respecto a la imputación de pérdidas.

En consecuencia, las bases imponibles positivas o negativas derivadas de los resultados de la Unión Temporal de Empresas se imputarán a las empresas miembros.

Las normas de valoración contenidas en el apartado tercero, del artículo 16 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, no serán de aplicación a las operaciones entre la Unión y dichas empresas miembros.

Artículo 12. Empresas miembros residentes en el extranjero.

1. Cuando forme parte de una Unión Temporal de Empresas alguna residente en el extranjero, las bases imponibles a que se refiere el número 2 del artículo 10 se considerarán obtenidas en España, si por aplicación de lo dispuesto en la letra a) del artículo 7.º de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, o del respectivo convenio para evitar la doble imposición internacional, resultare que la actividad realizada por dichas empresas a través de la Unión Temporal determina la existencia de un establecimiento permanente en aquel territorio.

Las bases imponibles se gravarán, en su caso, de acuerdo con las normas en vigor para las rentas de los establecimientos permanentes, y la distribución efectiva de los resultados así gravados no dará lugar a ninguna otra imposición.

2. El Gerente de la Unión Temporal de Empresas será responsable solidario de las obligaciones tributarias, tanto formales como materiales, de las empresas no residentes que formen parte de aquélla».

Por último, la disposición adicional tercera de la Ley 12/1991 establece que las Leyes de Presupuestos Generales del Estado de cada año podrán modificar el régimen fiscal de las Agrupaciones de Interés Económico y de las Agrupaciones Europeas de Interés Económico.

5. Cuestiones planteadas en relación con las AIE/AEIE.

Llama la atención el que al establecer la Ley 12/1991 el régimen fiscal de los socios no residentes de la AIE y AEIE no haya seguido el esquema contenido en el Proyecto de Ley de Reforma del IRPF. Es decir, considerar que la Agrupación es sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades por la parte de base imponible correspondiente a los socios no residentes.

Por el contrario, la Ley 12/1991 recurre al concepto de establecimiento permanente ofrecido por el artículo 7 a) de la Ley 61/1978 y por los Convenios de Doble Imposición.

El artículo 7 a) dispone que:

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

Por su parte, el artículo 5 del modelo de Convenio de la OCDE, relativo a los establecimientos permanentes, establece que:

1. A efectos del presente Convenio, la expresión «establecimiento permanente» significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

2. La expresión «establecimiento permanente» comprende, en especial:

- a) Las sedes de dirección.
- b) Las sucursales.
- c) Las oficinas.
- d) Las fábricas.
- e) Los talleres.
- f) Las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

3. Una obra de construcción, instalación o montaje sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses.

4. No obstante lo dispuesto anteriormente en este artículo, se considera que el término «establecimiento permanente», no incluye:

- a) La utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa.
- b) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas.
- c) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa.
- d) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa.
- e) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio.
- f) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin del ejercicio combinado de las actividades mencionadas en los apartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

5. No obstante lo dispuesto en los párrafos 1 y 2, cuando una persona –distinta de un agente que goce de un estatuto independiente, al cual se le aplica el párrafo 6– actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esta empresa tiene un establecimiento permanente en este Estado respecto de todas las actividades que esta persona realiza por cuenta de la empresa, a menos que las actividades de esta persona se limiten a las mencionadas en el párrafo 4 y que, de haber sido ejercidas por medio de un lugar fijo de negocios, no se hubiera considerado este lugar como un establecimiento permanente, de acuerdo con las disposiciones de este párrafo.

6. No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado Contratante por el mero hecho de que realice sus actividades por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente que goce de un estatuto independiente, siempre que estas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.

7. El hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante, o que realice actividades en este otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.

En base a los preceptos transcritos, cabe plantear las siguientes cuestiones:

- La actividad a considerar para determinar si existe o no un establecimiento permanente del socio no residente en España, ¿es la del socio de la AIE/AEIE o la de la propia AIE/AEIE?
- La mera participación vía capital en la AIE/AEIE ¿puede dar lugar a considerar que el socio de la AIE/AEIE tiene un establecimiento permanente en España?

En cuanto a la primera cuestión, la Ley 12/1991 emplea la expresión «actividad realizada por los socios a través de la Agrupación de Interés Económico».

De acuerdo con la misma, parece que si la actividad de la AIE/AEIE constituye un establecimiento permanente, se considera que el socio no residente obtiene rentas derivadas de un establecimiento permanente en España.

Sin embargo, el anterior no es ni el concepto de establecimiento permanente del artículo 7 a) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades ni el concepto de establecimiento permanente del modelo de Convenio de la OCDE. El artículo 7 a) estima que existe un establecimiento permanente cuando el socio extranjero «directamente o mediante apoderado posea en territorio español una sede ..., sucursal ..., agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre del sujeto pasivo».

Ahora bien, dado que la AIE/AEIE tiene personalidad jurídica propia y contrata en su propio nombre, no debería considerarse que la misma representa, con arreglo al concepto legal, un establecimiento permanente del socio no residente.

A menos que se entienda que la Ley 12/1991 viene a modificar en estos casos, ampliándolo, el concepto legal de establecimiento permanente.

Quizás, se intente justificar la aplicación del concepto de establecimiento permanente en la forma indicada en base a que legalmente se considera a los beneficios de la AIE/AEIE, como beneficios de los socios (art. 21), y a que los «resultados de la actividad de la Agrupa-

ción sólo estarán sujetos a imposición a nivel de sus miembros» (art. 40 Reglamento CEE 2137/85 de 25 de julio).

En nuestra opinión, el problema de la modificación del concepto de establecimiento permanente operada por la Ley 12/1991 se origina cuando resulte de aplicación un Convenio de Doble Imposición.

Efectivamente, el concepto utilizado resultaría incompatible con los Convenios suscritos, porque según éstos «el hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante sea controlada por una sociedad que sea residente del otro Estado contratante o que realice actividades en este otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra».

Por consiguiente, en el caso de un socio extranjero residente de un país con Convenio con España, no resultaría posible, prima facie, el cumplimiento del requisito de tener, a través de su participación o de la actividad de la AIE/AEIE, un establecimiento permanente en España. Si así fuera, no sería posible gravar estos rendimientos en la forma pretendida por la ley.

En realidad, se reproducirá para las AIE/AEIE el problema ya comentado, en relación con la Circular 3/1990, para los socios extranjeros de sociedades transparentes, cuando existen Convenios de Doble Imposición.

Cabe imaginar supuestos en que, a pesar de lo anterior, los comentarios al modelo de Convenio OCDE permiten estimar la existencia de un establecimiento permanente en el caso de control de una sociedad residente por una sociedad no residente. Sin embargo, éstos serían mas bien residuales. Así, por ejemplo, los comentarios al modelo aclaran que «una filial constituirá un establecimiento permanente de la sociedad matriz en las condiciones previstas en el párrafo 5 ..., si la filial no puede considerarse como agente independiente, en el sentido del párrafo 6, y si dispone de poderes que ejerce habitualmente facultándola para concluir contratos en nombre de la sociedad matriz».

A su vez, en relación con el párrafo 6 del artículo 5, los comentarios aclaran que:

«Una persona sólo se incluirá en las disposiciones del párrafo 6, esto es, no constituirá establecimiento permanente de la empresa por cuya cuenta actúe si:

a) Es independiente de la empresa, jurídica y económicamente.

b) Actúa en el marco ordinario de su actividad cuando obra por cuenta de la empresa.

La independencia de una persona en relación con la empresa representada se aprecia en función de la amplitud de las obligaciones que le afectan frente a ésta. Si las actividades comerciales que ejerce por cuenta de la empresa están sometidas a instrucciones detalladas de ésta o a su control general, esta persona no puede considerarse como independiente de la empresa. Otro criterio importante consistirá en determinar si el riesgo del empresario debe ser soportado por la persona o por la empresa que representa.

Una filial no debe ser considerada como dependiente de la sociedad matriz por el sólo hecho de que el capital pertenezca a esta última. No se puede decir que una persona actúa en el ejercicio normal de sus propias actividades si en sustitución de la empresa realiza actos que económicamente entran más en la esfera de dicha empresa que en la de sus propias actividades mercantiles.»

Los comentarios al modelo OCDE transcritos son los únicos que, en nuestra opinión, podrían justificar la existencia de un establecimiento permanente de los socios extranjeros residentes en países con Convenios de Doble Imposición en España. Esto sólo sería posible en la medida en que a pesar de tener las AIE/AEIE independencia jurídica y económica, y actuar en nombre propio; sin embargo, realizan actos que económicamente entran más en la esfera de dicha empresa (socio no residente) que en la de sus propias actividades mercantiles.

La razón de ser de este planteamiento reside en que la actividad de las AIE/AEIE es *auxiliar* de la de sus socios y dichas entidades *no tienen ánimo de lucro para sí mismas* (arts. 2 y 3 Ley 12/1991 y art. 3 Reglamento 2137/85). Es decir, que si la actividad de las AIE/AEIE constituye un establecimiento permanente de acuerdo con el concepto legal del Convenio, la normativa interna desconoce la independencia jurídica de las AIE/AEIE por realizar éstas una actividad meramente auxiliar de la de sus socios y enmarcada en el tráfico propio de éstos, considerando que el/los socios no residentes obtienen renta en España a través de dicho establecimiento permanente.

Con la salvedad ya indicada de la posible aplicación de lo preceptuado en el apartado 7 del artículo 5 del modelo OCDE, y de la necesidad de examinar caso por caso la actividad de la AIE/AEIE, entendemos que la forma de tributación establecida para los socios extranjeros residentes en países con Convenio podría quedar justificada por la interpretación sugerida del artículo de los Convenios correspondientes a los establecimientos permanentes.

Una justificación posible del procedimiento de gravamen seguido en la Ley 12/1991 puede estar en el artículo 40 ya citado del Reglamento CEE 2137/85. Este artículo establece que los resultados de la actividad de la agrupación sólo estarán sujetos a nivel de sus miembros.

No resulta nada claro el alcance de este artículo, pues, por una parte, parece vedar cualquier tributación a nivel de la Agrupación de la forma prevista en el artículo 19 del Proyecto para los socios no residentes; pero, por otra, ¿autoriza un gravamen como el exigido por la Ley 12/1991?, o más bien exige que el resultado sólo se grave en el Estado de residencia del socio extranjero. Esto último podría entenderse que se desprende de la Exposición de Motivos del Reglamento:

«Considerando que el presente Reglamento establece que los resultados de las actividades de la Agrupación sólo estarán sujetos a imposición a nivel de los miembros individuales; que se sobreentiende que, por lo demás, se aplica el Derecho fiscal nacional, en particular en lo que se refiere al reparto de beneficios, los procedimientos fiscales y todas las obligaciones que imponen las legislaciones fiscales nacionales».

En nuestra opinión, esta última interpretación resultaría demasiado aventurada, puesto que la misma exigiría la adopción de una norma sobre armonización comunitaria a nivel del Impuesto sobre Beneficios, y no cabe atribuir al Reglamento CEE 2137/1985 este alcance.

Por otra parte, la Exposición de Motivos contiene una salvaguarda de las obligaciones que imponen las legislaciones nacionales. Por consiguiente, no debería entenderse que el Estado de la Fuente sólo puede gravar la distribución de beneficios, (la propia Exposición de Motivos del Reglamento dice «en particular» y no «con exclusión»).

6. Cuestiones planteadas en relación con las UTES.

Según el artículo 7 de la Ley 18/1982 las UTES, que no tienen personalidad jurídica, son sistemas de colaboración entre empresarios por tiempo cierto para el desarrollo o ejecución de una obra, servicio o suministro.

La principal modificación introducida por la Ley 12/1991, se refiere a que «las normas de valoración contenidas en el apartado tercero del artículo 16 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, no serán de aplicación a las operaciones entre la unión y dichas empresas miembros».

Esta excepción abarca sólo a las UTES cuyos miembros son residentes en España. Las normas del artículo 16.3 son las correspondientes al régimen de operaciones vinculadas y, en este caso, el legislador prefiere no seguir el criterio general contenido en la redacción que el Proyecto de Ley de Reforma da al artículo 16.3 de la Ley 61/1978:

«Cuando la Administración deba proceder, fuera del plazo voluntario de declaración, a ajustar la valoración de las operaciones entre sociedades vinculadas, el ajuste no podrá suponer minoración de ingresos ni incremento de gastos o de costes para ninguna de las partes.»

En el caso de empresas miembros residentes en el extranjero, se reproduce la redacción anterior, con la única excepción de que su régimen es aplicable tanto a las empresas inscritas en el Registro Especial del Ministerio de Hacienda como a cualquier otra no inscrita. En la redacción anterior sólo se hacía mención a las primeras. Las segundas estaban sujetas al Impuesto sobre Sociedades con arreglo al régimen general que no podía ser otro, tratándose de un no residente, que el de los establecimientos permanentes.

Además, se añade que la distribución efectiva de los resultados así gravados no dará lugar a ninguna otra imposición. Esto último no representa ninguna novedad, pues ya se recogía en el artículo 305.4 del RIS.

Los problemas de interpretación abordados en relación con las AIE/AEIE no se reproducen en el caso de las UTES, porque éstas no tienen personalidad jurídica propia, y porque el gerente de las mismas debe tener «poderes suficientes de todos y cada uno de sus miembros para ejercitar los derechos y contraer las obligaciones correspondientes».

En consecuencia, su incardinación en el concepto de establecimiento permanente del artículo 7 a) de la Ley 61/1978 o de los Convenios de Doble Imposición no ofrece dificultades.

IV. CONCLUSIONES

Primera. El principal inconveniente de la nueva regulación establecida para los socios extranjeros de Sociedades Transparentes se deriva del carácter no expreso de la misma. En otras palabras, no está positivamente dispuesto cual ha de ser este régimen.

La referencia legal a que las sociedades en transparencia no tributarán por la parte de base imponible imputable a los socios residentes, así como a que los dividendos que corresponda a los socios no residentes tributarán en tal concepto, hace necesaria una interpretación acerca del régimen aplicable a la parte de base imponible correspondiente a los socios no residentes.

Segunda. En principio, cabrían dos interpretaciones acerca de la forma de tributación de la parte de base imponible correspondiente a los socios no residentes.

Con arreglo a la primera, la limitación contenida en el artículo 19.3, podría entenderse como una «reserva» del derecho a gravar en España la parte de base imponible correspondiente a los socios no residentes. Esto no implicaría, sin embargo, que este gravamen tuviera lugar en sede de la Sociedad Transparente, pues el mismo podría exigirse en la forma establecida por el Real Decreto-Ley 7/1989. Este último considera a las rentas imputadas al socio no residente como rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente en España.

Los inconvenientes que ofrece esta interpretación son de dos tipos:

1. No resuelve los problemas detectados en la Circular 3/1990. En particular, no permitiría gravar este tipo de rendimientos cuando el socio extranjero fuera residente de un país con Convenio de Doble Imposición. Por otra parte, deja sin explicación posible la modificación referente al gravamen de los dividendos distribuidos a los socios extranjeros.
2. Mantiene la falta de neutralidad de la carga fiscal soportada por este tipo de entidades, tal y como se desprende de los cuadros examinados.

Tercera. En nuestra opinión, la segunda interpretación ofrece una mejor justificación de las modificaciones introducidas por el Proyecto de Ley de Reforma.

De acuerdo con la misma, y en base a una interpretación «a contrario sensu», la Sociedad Transparente sería sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades por la parte de base imponible correspondiente a los socios no residentes. Esta interpretación justifica la modificación introducida en relación con los dividendos abonados por estas sociedades a los socios no residentes. Con anterioridad, estos dividendos no se podían sujetar a retención como consecuencia de la ausencia de gravamen previo en la sociedad.

Por otra parte, esta segunda interpretación se ajusta mejor a la restauración de la neutralidad tributaria en relación con este tipo de sociedades.

No obstante lo anterior, los interrogantes que origina esta interpretación son considerables. Una parte de ellos, se refiere a las relaciones entre los socios residentes y no residentes en relación con el impuesto exigido a la Sociedad Transparente. Sin embargo, estos problemas no son los más importantes, aunque deberían haber merecido consideración por parte del Legislador Fiscal. Con independencia de la última cuestión mencionada, la regulación estrictamente Fiscal adolece de defectos que afectan:

- A la falta de mención expresa del sujeto pasivo del impuesto (art. 30 LGT).
- A la ausencia de configuración legal de la sociedad como sustituto del socio no residente (art. 32 LGT).
- A la ausencia de un medio legalmente obligatorio (art. 31.2 y 36 LGT) a través del cual la sociedad pudiera resarcirse del impuesto correspondiente al sustituido (socio no residente).
- A la posibilidad de que el gravamen así configurado no respetará los principios constitucionales de personalidad y no confiscación (art. 31.1 CE).

Cuarta. Las consideraciones anteriores ponen de relieve las dificultades que surgen de la insistencia en compatibilizar el régimen interno de transparencia con las necesidades de la Tributación Internacional.

En nuestra opinión, sería preferible que las Sociedades Transparentes con socios no residentes tributaran plenamente por el Impuesto sobre Sociedades y, además, se articularan mecanismos de imputación al socio residente con deducción de lo pagado por la sociedad.

Quinta. La regulación del Régimen de Transparencia contenido en la Ley 12/1991, para las AIE y AEIE ofrece también problemas de interpretación en lo que se refiere al régimen correspondiente a los socios no residentes.

La ley sujeta a gravamen a los socios no residentes cuando, según la normativa interna o los Convenios de Doble Imposición, pueda considerarse que la actividad realizada determina la existencia de un establecimiento permanente. Aquí, surgen problemas derivados de la personalidad independiente de las AIE y AEIE y de la falta de correspondencia estricta con el concepto de establecimiento permanente. En particular, cuando existan Convenios podría resultar de aplicación el apartado 7 del artículo 5.º del modelo del Convenio de la OCDE, a menos que caso por caso se considere que el carácter auxiliar de la actividad de las AIE y AEIE y la ausencia de una actividad mercantil propia, determinan, con arreglo a los comentarios al modelo, la existencia de un establecimiento permanente a pesar del apartado 7 del artículo 5.º.

En el caso de las UTES, el problema anterior no se produce por carecer éstas de personalidad jurídica propia.

El hecho de no haber seguido en la regulación de la transparencia aplicable a las AIE y AEIE el esquema del proyecto de Ley de Reforma podría obedecer a dos tipos de razones:

- La limitación contenida en el artículo 40 del Reglamento CEE 2137/1985.
- El propósito de establecer un régimen más favorable para este tipo de cooperación internacional, al no gravar la distribución efectiva de los resultados obtenidos.