

TRIBUTACION**IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y EL
PATRIMONIO DE LAS PERSONAS FISICAS****N.º 203**

Trabajo efectuado por:

EDUARDO SANZ GADEA

Inspector de Finanzas del Estado

Sumario:

I. Operaciones vinculadas.

- A. Finalidad del precepto.
- B. Hipótesis contempladas.
- C. Efecto jurídico.
- D. Crítica en operaciones interiores.
- E. Socios o sociedades no residentes en territorio español.
- F. Crítica en operaciones exteriores.

II. Rentas exentas.

- A. Indemnizaciones.
- B. Ganancias del azar.

...

...

- C. Pensiones alimenticias.
- D. Otros conceptos.
- E. Navegación marítima o aérea.

III. El sujeto pasivo. Introducción.

IV. Atribución de rentas.

- A. Entidades que tributan en régimen de atribución.
- B. Contenido del régimen de atribución.

V. La persona física como sujeto pasivo.

VI. Formas de sujeción pasiva.

TRIBUTACION

IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y EL
PATRIMONIO DE LAS PERSONAS FISICAS

N.º 203

I. OPERACIONES VINCULADAS

A. Finalidad del precepto.

Hasta la Ley 18/1991, del IRPF, las operaciones entre una sociedad y sus socios, personas físicas, recibían un tratamiento heterogéneo. En efecto, en el Impuesto sobre Sociedades, podía aplicarse la valoración correspondiente a una operación vinculada, pero en el IRPF, tal valoración no cabía, pudiendo ejercitarse la presunción de onerosidad para lograr un resultado equivalente, bien que con la cortapisa de la prueba en contrario.

Esta disparidad carecía de lógica, y el artículo 8.º se ha encargado de remediarla.

Antes de entrar en el estudio del citado precepto debemos destacar su asistemática ubicación. En efecto, no parece correcto situar una norma de valoración en el Título II, dedicado al hecho imponible, por cuanto que la valoración es materia de la base imponible.

B. Hipótesis contempladas.

El artículo 4.º contempla las siguientes hipótesis:

- Operaciones entre una sociedad y sus socios.
- Operaciones entre una sociedad y sus consejeros.
- Operaciones entre una sociedad y los socios de otra sociedad del mismo grupo.
- Operaciones entre una sociedad y los consejeros de otra sociedad del mismo grupo.
- Operaciones entre una sociedad en los términos señalados en los cuatro casos precedentes y los cónyuges, ascendientes o descendientes de socios o consejeros.

Las operaciones entre una sociedad y sus socios o consejeros o los familiares de unos y otros, están perfectamente delimitadas, no así las relativas a una sociedad del grupo, por cuanto que el perímetro del grupo no está definido en el artículo 8.º. ¿A qué grupo se refiere?

Una primera posibilidad es considerar que se trata del grupo de sociedades definido en la legislación mercantil. Sin embargo, parece más adecuado entender que el legislador ha querido comprender, bajo tan imprecisa denominación, al grupo de sociedades que se conforma en base a unas relaciones de vinculación existentes a tenor de lo establecido en el artículo 16 de la Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades.

C. Efecto jurídico.

El efecto jurídico derivado de la realización de la hipótesis es que la valoración de las operaciones realizadas se hará a los precios de mercado.

Este es el efecto primario: La valoración de la operación se hace a precios de mercado. Por tanto, se valoran los ingresos o los gastos por diferente valor al pactado, o los incrementos y las disminuciones se calculan por otro valor diferente al pactado. Este valor será el de mercado.

Ahora bien, con este solo efecto la regulación queda incompleta, y, lo que es peor, puede dar lugar a conclusiones paradójicas. En efecto, junto al efecto primario hay un efecto secundario, totalmente ignorado por el legislador, que consiste en calificar la naturaleza de la transferencia patrimonial subrepticia producida por la utilización de un precio diferente al de mercado.

Adviértase que la operación convenida al margen del precio de mercado produce un desplazamiento patrimonial desde un sujeto a otro, es decir, que un sujeto transmite a otro un valor económico, lo cual no quiere decir que se empobrezca, pues de ordinario estará, por esta vía encubierta, abonando una contraprestación por un bien o un servicio recibido o atribuyendo patrimonio a los socios.

Desvelar qué hay detrás de cada operación vinculada es labor del intérprete del negocio jurídico vinculado, pero si el legislador desea evitar tan complicada como inquietante labor, no tiene más remedio que efectuar unas calificaciones apriorísticas. En esto consiste el efecto secundario.

Pues bien, el legislador patrio ha ignorado esta importantísima faceta de las operaciones vinculadas, pues no es ya que omita toda calificación apriorística, sino que, además, no da pie para que el intérprete la efectúe y de ello se derive el pertinente efecto jurídico.

Seguidamente exponemos los efectos derivados más congruentes en cada tipo de operación vinculada:

a) Operaciones de una sociedad con sus socios.

Debemos contemplar dos hipótesis diferentes, según que la transferencia o desplazamiento patrimonial vaya desde la sociedad al socio o desde el socio a la sociedad.

1. Desplazamiento patrimonial desde la sociedad al socio.

La calificación apriorística o efecto derivado no puede ser otro que el de dividendo o, más genéricamente, distribución del beneficio. En atención a este efecto derivado procedería:

- Aumentar la base imponible de la sociedad.
- No disminuir la base imponible del socio.
- Conceder a éste la deducción por doble imposición de dividendos.

Adviértase que la omisión del efecto derivado conduce a unos ajustes muy toscos:

- Aumento de la base imponible de la sociedad.
- Disminución de la base imponible en el socio.

Y decimos efectos toscos, porque al prescindir del análisis de la realidad subyacente, se llega, nada más y nada menos, a que la sustancia patrimonial cedida subrepticamente por la sociedad al socio no es imponible en éste. He aquí que, tal vez impremeditadamente, la corrección o ajuste por operaciones vinculadas sirve para eludir la tributación del dividendo.

Veamos un caso práctico:

A y B dominan al 50 por 100 a la sociedad XX, la cual les vende unas acciones cuyo valor es 100 por un precio de 80; seguidamente los socios venden las acciones en 100. He aquí lo ajustes procedentes de acuerdo con el texto legal (efecto primario):

– Ajuste positivo en la sociedad: 20.

– Ajuste negativo en los socios: 20.

El efecto de estos ajustes es:

– Se restituye el beneficio imponible de la sociedad a su verdadera dimensión.

– Los socios no sufren tributación, a pesar de que la sociedad les ha cedido sustancia patrimonial.

Si la norma permitiera la calificación de los hechos de acuerdo con su verdadera significación, tendríamos que:

– Ajustar positivamente la base imponible de la sociedad: 20.

– No ajustar negativamente la base imponible de los socios.

– Conceder a éstos una deducción por doble imposición de dividendos del 10 por 100 (personas físicas) o del 100 por 100 (personas jurídicas).

En efecto, la utilización del precio de transferencia ha surtido el efecto real de la distribución de un dividendo. En consecuencia, la tributación ha de ser la que corresponda a ese hecho.

2. Desplazamiento patrimonial desde el socio a la sociedad.

El efecto derivado es el de aportación; por consiguiente, procedería:

– Ajustar negativamente la base imponible de la sociedad.

– Ajustar positivamente la base imponible de los socios.

– Ajustar positivamente la cartera de valores del socio.

– Exigir la tributación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

Veamos un caso práctico:

A y B dominan al 50 por 100 a la sociedad XX, la cual les vende acciones cuyo valor es 80 por 100. He aquí los ajustes según el texto legal (efecto primario):

- Ajustar negativamente la base imponible de la sociedad: 20.
- Ajustar positivamente la base imponible de los socios: 20.

Ahora bien, si se hubiera permitido o regulado el efecto derivado, tendríamos los siguientes ajustes:

- Ajuste positivo de la base imponible de los socios: 20.
- Ajuste negativo de la base imponible de la sociedad: 20.
- Ajuste positivo de la cartera de valores del socio: 20.
- Tributación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales: 1%/20.

b) Operaciones de una sociedad con sus consejeros.

Podemos descartar el supuesto irreal de una entidad que recibe atribuciones patrimoniales, vía precios de transferencia, de sus consejeros, para centrarnos en el caso inverso. Pues bien, la calificación que merece este hecho no puede ser otra que la de remuneración del consejero. Más difícil es discernir si esta remuneración es vía participación en el beneficio o vía dieta o, sencillamente, contraprestación, en términos generales, derivada de la relación jurídica de prestación de servicios que vincula con la sociedad al administrador o consejero.

En este sentido, parece que lo prudente es entender que estamos ante una participación en beneficios.

La no consideración del efecto derivado lleva a unos ajustes sencillamente absurdos, pues el incremento (ajuste positivo) en la base imponible de la sociedad debe ir seguido de una disminución (ajuste negativo) en la base imponible del IRPF que grava al consejero, con lo cual el efecto es que éste obtiene rendimientos exentos.

Veamos un ejemplo:

La sociedad XX compra a sus consejeros un paquete de acciones por precio de 70, siendo así que su valor es 50. Posteriormente vende las acciones. El beneficio de la sociedad ha sido 140.

Los ajustes, considerando exclusivamente el efecto primario, serían:

- Ajuste positivo en la sociedad: 20.
- Ajuste negativo en los consejeros: 20.

El texto legal no permite otros ajustes que los descritos, pero se advierte que su efecto es:

- No se restituye el beneficio imponible de la sociedad a su verdadera dimensión.
- Los consejeros no sufren tributación alguna, a pesar de que han recibido una renta de la sociedad.

Si la norma permitiera la calificación de los hechos de acuerdo con su verdadera significación, practicaríamos los siguientes ajustes:

- Ajuste positivo en la base imponible de la sociedad: 6.
(20 beneficio distribuido - 140/10% límite de gasto).
- El IRPF que grava a los consejeros sufriría un ajuste negativo por importe del incremento de patrimonio que corresponde al exceso de precio, y un ajuste positivo por el propio exceso de precio. Suponiendo que ambas cantidades fueran iguales, el ajuste también debería practicarse, pues la renta del trabajo se beneficia de un tratamiento privilegiado.

c) Operaciones entre una sociedad y los socios o consejeros de otra sociedad perteneciente al mismo grupo.

En este caso la transferencia subrepticia de beneficios no puede calificarse apriorísticamente, de aquí que el efecto derivado no debe ser preestablecido. Será necesario considerar los hechos y determinar cuál ha sido el efecto conjunto -sociedad, socios- de los mismos.

D. Crítica en operaciones interiores.

Se observa que la omisión del efecto derivado conduce a situaciones de elusión del impuesto. Las más típicas consisten en que el socio no tributa por los dividendos encubiertos y los consejeros no lo hacen por las remuneraciones subrepticias.

No es difícil enderezar tan singular situación, bastaría con calificar *ope legis* como dividiendo la diferencia entre el precio de mercado y el precio de transferencia en las operaciones socio-sociedad, cuando de ello se derivase una transferencia encubierta de beneficios en favor del socio, y, por lo que respecta al consejero, tal calificación sería la de rendimiento del trabajo.

E. Socios o sociedades no residentes en territorio español.

La cuestión se complica más, y toma tintes preocupantes para la Hacienda Pública, cuando una de las partes que interviene en una operación vinculada no es residente en territorio español.

Pueden suceder dos hechos:

- Que la operación vinculada determine una atribución patrimonial subrepticia en favor del residente en territorio español, sea el socio o la sociedad.
- Que la operación vinculada determine una atribución patrimonial subrepticia en favor del no residente en territorio español, sea el socio o la sociedad.

a) Atribución patrimonial subrepticia en favor del residente en territorio español.

1. El residente es el socio, persona física o jurídica.

En ausencia del efecto derivado, el socio, persona física o jurídica, procedería a ajustar negativamente la base imponible, y sería imposible gravar, por obligación real de contribuir, el ajuste correlativo positivo pertinente en la persona jurídica no residente, por la sencilla razón de que, tanto si media como si no media Convenio para evitar la doble imposición internacional, no existe punto de conexión para adscribir tal «renta» al territorio español, no devengándose, por consiguiente, la obligación real de contribuir.

Innecesario es decir que, en tal caso, la Hacienda española renuncia a una base imponible que no será, además, gravada por otra jurisdicción.

Obsérvese que esta anomalía no se produciría si contáramos con la posibilidad de establecer el efecto derivado, o si el legislador lo hubiere establecido. En efecto, la atribución patrimonial subrepticia recibida por el socio, persona física, vía precio de transferencia, no sería eliminada de la base imponible, en cuanto constitutiva de dividendo.

Veamos un caso práctico:

La sociedad XX, residente en Holanda, transfiere al socio A, persona física, la titularidad de unos efectos financieros por un importe de 900, siendo su valor real 1.000, ya que éste es el nominal pagadero a un día vista.

Bajo la tesis del ajuste bilateral incondicionado, el socio A registraría las siguientes operaciones y ajustes:

Rendimiento por importe de	100
Ajuste negativo en base imponible por importe de.....	(100)
	0
Total tributación.....	0

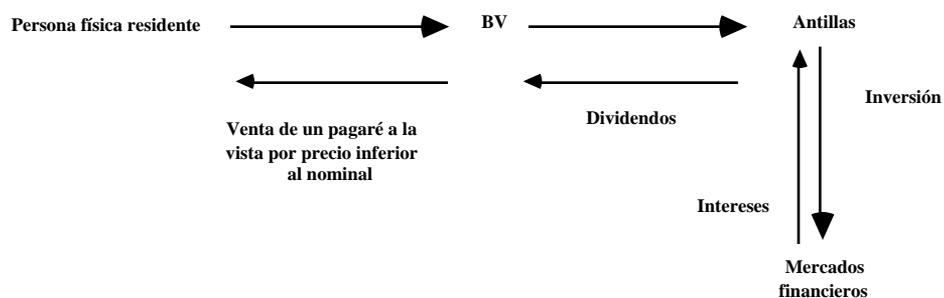
Bajo la tesis del efecto derivado, el socio A registraría las siguientes operaciones:

Rendimiento por importe de	100
Ajuste.....	—

Se advierte la renuncia ingenua de la Hacienda Pública a una base imponible que legítimamente le pertenece.

Si la sociedad que reparte el dividendo fuera una BV holandesa que, a su vez, lo había percibido de una sociedad de las Antillas, la situación tributaria final equivale a un beneficio fiscal que la Hacienda española otorga a la persona física que ha construido tal «estructura».

Al amparo de la libertad en la exportación de capitales, es posible constituir una sociedad de cartera en Holanda (BV), que controle a una sociedad en las Antillas Holandesas, la cual realiza inversiones financieras en mercados internacionales. El esquema sería el siguiente:



La tributación total sería:

Interés en sociedad de Antillas (1.000/3%).....	30
Dividendos BV.....	930
Venta de pagaré a plazo de un día.....	400
Nominal del pagaré.....	600
Renta obtenida por el socio.....	200
Ajuste negativo.....	(200)
Tributación en España.....	–
Tributación en Antillas (30 x 200/1.000).....	6

En ausencia de la «estructura», que ha permitido remansar un beneficio de 800 y distribuir un dividendo de 200, sin carga fiscal alguna, la tributación hubiera sido:

Renta obtenida por el socio.....	1.000
Tipo medio supuesto 40%.....	400

He aquí cómo la conjunción de la ausencia del efecto derivado y de la ausencia de unas normas contra la acumulación de rentas en paraísos fiscales, determina una quiebra total del principio de capacidad económica.

2. El residente es la sociedad.

En este caso la sociedad realizaría un ajuste negativo en la base imponible, pero sería igualmente imposible gravar al socio no residente por obligación real, puesto que el correlativo ajuste positivo no cabe en ningún punto de conexión.

Ha de advertirse, sin embargo, que, a diferencia del supuesto anterior, carece totalmente de importancia la imposibilidad de exigir la obligación real, puesto que en realidad el socio ha realizado una aportación subrepticia, por tanto no calificable como renta.

b) Atribución patrimonial subrepticia en favor del no residente en territorio español.

1. El no residente es el socio.

La sociedad ajustará positivamente su base imponible por el Impuesto sobre Sociedades, pero el socio, persona física o jurídica, no sufrirá tributación alguna por la obligación real de contribuir.

A través de la operación a precios de transferencia se ha distribuido al socio no residente, de manera subrepticia, un beneficio generado en la sociedad, pero no es posible someterlo a la obligación real de contribuir, porque no existe una norma que efectúe la calificación en este sentido.

Veamos un caso práctico: La sociedad XX, residente en España, transfiere al socio A, persona física residente en Holanda, la titularidad de unos efectos financieros por un importe de 900, siendo su valor real 1.000, ya que éste es el nominal pagadero a un día vista.

Bajo la tesis del ajuste bilateral incondicionado, la sociedad XX registra las siguientes operaciones y ajustes:

Ajuste positivo.....	100
Total tributación (100/35%).....	35

A su vez, el socio A no sufre tributación alguna.

Bajo la tesis del efecto derivado, el socio A sufriría la siguiente tributación:

Rendimiento del capital mobiliario (dividendos).....	100
Total tributación (tipo de convenio: 10%).....	10

Se observa cómo la ausencia de regulación del efecto indirecto ha determinado que la Hacienda Pública no pueda gravar el beneficio distribuido subrepticamente, por obligación real de contribuir.

2. El no residente es la sociedad.

En este caso, el socio realizará un ajuste positivo en la base imponible que, de existir el efecto secundario o derivado, debería ir acompañado de un ajuste positivo en la cartera de valores.

La ausencia de efecto derivado perjudica notablemente al socio, de aquí que estas operaciones no se realizarán por motivos fiscales, ordinariamente.

F. Crítica en operaciones exteriores.

Observamos que la ausencia de regulación del efecto derivado determina perjuicios notables para la Hacienda Pública, en el caso de atribuciones patrimoniales subrepticias determinantes de distribuciones de beneficios. El perjuicio es máximo cuando el socio, persona física o jurídica, reside en territorio español y la sociedad en el extranjero, pues el ajuste incondicional de carácter bilateral determina la renuncia a la base imponible, con el agravante de que esta pérdida impositiva no se recupera en la sociedad, ya que ésta reside fuera del territorio español. Por consiguiente, no es que se convierta el dividendo subrepticio en deducible, sino que, además, la sociedad que lo distribuye no sufrirá carga tributaria adicional de la que sea titular la Hacienda española, a diferencia del caso en que la sociedad atribuyente es residente en territorio español.

Menor gravedad reviste el caso en que la sociedad atribuyente, de manera subreptica, reside en territorio español y el socio en el extranjero, porque en este caso la situación tributaria de la sociedad puede ajustarse perfectamente, y únicamente se pierde la tributación del dividendo subrepticio, por obligación real de contribuir.

II. RENTAS EXENTAS

Tal vez el artículo más conflictivo de la Ley 44/1978, del IRPF, fue el 3.4, debido a que establecía un supuesto de no sujeción sobre la base de una hipótesis en la que no siempre era

fácil subsumir los hechos reales. Así, se excluía de la consideración de renta a «las indemnizaciones que constituyan compensación de la pérdida o deterioro de bienes o derechos que no sean susceptibles de integrar el hecho imponible del Impuesto sobre el Patrimonio».

Como quiera que en el Impuesto sobre el Patrimonio gravita sobre los derechos con contenido económico, el supuesto de no sujeción se refería, esencialmente, a los derechos de familia y de la personalidad, pero debido a la inconcreción de estos últimos, las controversias jurídicas abundaron sobremanera, en parte alentadas por una regulación reglamentaria restrictiva (art. 10 Real Decreto 2384/1981, del IRPF). Una Circular del año 1982, cuyo objetivo fue unificar el criterio administrativo, no tuvo fortuna, pues fue declarada nula de pleno derecho por la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de febrero de 1986, y, finalmente, una jurisprudencia no excesivamente rigurosa amplió el supuesto de no sujeción inusitadamente. Cabe, entre otras, citar las siguientes sentencias:

- Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de diciembre de 1986: Las pensiones de invalidez permanente no están sujetas, ni aun después de la jubilación.
- Sentencia de la Audiencia Territorial de Barcelona de 24 de marzo 1988: La indemnización por traslado forzoso, dentro de ciertos límites, no está sujeta.
- Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 29 de abril de 1987: No está sujeto un complemento de indemnización por incapacidad laboral fijado en Convenio.
- Sentencia de la Audiencia Territorial de Madrid de 2 de marzo de 1987: La compensación por jubilación voluntaria es una indemnización no sujeta.
- Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de junio de 1987: La pensión de jubilación no puede confundirse con la indemnización por incapacidad laboral permanente, que conserva este carácter después de la jubilación.
- Sentencia de la Audiencia Territorial de Barcelona de 23 de febrero de 1988: No existe limitación a la no sujeción, en el caso de acuerdo entre partes sancionado por la Autoridad Laboral.
- Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de abril de 1988: No está sujeta la indemnización por traslado.

- Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de abril de 1986: El complemento silicótico es indemnización no sujeta.
- Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de diciembre de 1986: La pensión de un mutilado de guerra debe ser tratada como indemnización no sujeta por incapacidad laboral permanente.

Sin duda, el legislador ha tenido en su horizonte el despliegue jurisprudencial y, frente a la no tasación apriorística de las indemnizaciones no sujetas, incorporada por la fórmula abierta del artículo 3.4 de la Ley 44/1978, ha preferido establecer unos supuestos de exención cerrados.

Los doce supuestos de exención regulados en el artículo 9.º de la Ley 18/1991, del IRPF, pueden ser agrupados en cinco categorías:

- a) Indemnizaciones.
- b) Ganancias del azar.
- c) Pensiones alimenticias.
- d) Otros conceptos.
- e) Navegación marítima o aérea.

A. Indemnizaciones.

a) Prestaciones públicas extraordinarias por actos de terrorismo.

Este supuesto de exención, aparentemente novedoso, podría considerarse integrado en el ámbito de la no sujeción previsto por el artículo 3.4 de la Ley 44/1978, del IRPF, en cuanto que la prestación pública compensará la pérdida de integridad corporal o la aflicción por la muerte violenta de familiares.

b) Prestaciones por incapacidad permanente y desempleo.

La novedad de la exención no está en lo que dice, sino en lo que calla. En efecto, las prestaciones por incapacidad laboral transitoria están sujetas y no exentas, a diferencia de la situación precedente.

Así pues, tan sólo las prestaciones por incapacidad laboral permanente quedan exentas en cuanto sean reconocidas por la Seguridad Social y/o las Entidades que la sustituyan. La exención no comprende las prestaciones satisfechas por la propia empresa.

Las prestaciones por desempleo fueron declaradas no sujetas por una Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de junio de 1983. Ahora, el legislador asume el criterio jurisprudencial y establece una exención expresa.

Las prestaciones por desempleo exentas son las satisfechas por la Entidad gestora de la Seguridad Social. No están exentas, por consiguiente, las satisfechas por la propia empresa.

c) Pensiones por inutilidad o incapacidad permanente de funcionarios.

Es un supuesto análogo al anterior, sólo que en la esfera de las Administraciones Públicas, debiendo entenderse, aunque nada diga el precepto, que sólo gozan de exención las prestaciones satisfechas por las mismas.

d) Despido o cese.

La exención de las indemnizaciones por despido o cese se limita a la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, o en sus normas de desarrollo reglamentario, a saber:

1. Despido improcedente: 45 días de salario por año trabajado, con un máximo de 42 mensualidades.
2. Cese por causas económicas, tecnológicas o de fuerza mayor: 20 días de salario por cada año trabajado, con un máximo de 12 mensualidades.
3. Cese voluntario por incumplimiento grave del empresario: La misma cuantía que en el caso del despido improcedente.
4. Cese voluntario: Entendemos que las compensaciones que pudiera devengar el empleado no están exentas, porque el Estatuto de los Trabajadores no establece una cuantía obligatoria.
5. Cese voluntario por modificaciones en las condiciones de trabajo o cambio de residencia: La misma cuantía que el despido motivado por causas económicas, tecnológicas o de fuerza mayor.

6. Altos directivos: 7 días de salario por año trabajado, con un máximo de 6 mensualidades en el caso de desistimiento unilateral del empresario, y de 20 días por año trabajado, con un máximo de 12 mensualidades en el caso de despido improcedente. Estas indemnizaciones están fijadas por el Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, con carácter subsidiario, que no obligatorio, de la pactada por las partes, pudiendo, inclusive, ser ésta inferior, de aquí que se suscite la posibilidad de identificar prestación indemnización obligatoria con indemnización contractual, lo que a nuestro entender no es correcto, puesto que el texto legal excluye expresamente de la consideración de indemnización obligatoria a la establecida «en virtud de convenio, pacto o contrato».

Debe observarse que las indemnizaciones por traslado no están recogidas en el ámbito de la exención, a diferencia de lo que acontecía en la legislación anterior (T.S. 13-4-88).

e) Daños físicos o psíquicos.

Las indemnizaciones por daños físicos o psíquicos gozan de exención, pero solamente en la medida que su cuantía esté establecida por ley o bien por resolución judicial. Si la indemnización procede de un contrato de seguro sobre daños físicos o psíquicos, la cuantía exenta será de 25.000.000 de pesetas.

Nótese que las indemnizaciones pactadas no gozan de exención.

B. Ganancias del azar.

No existe razón alguna para excluir de la imposición a las ganancias del azar. El sujeto pasivo que obtiene premio en un juego ve acrecentando su patrimonio y demuestra capacidad económica. Sea cual fuere la clase de juego y el organizador, el premio aumenta la capacidad económica del premiado.

La exención de las ganancias del azar solamente se explica por razones totalmente ajenas a la capacidad económica. El simple conservadurismo fiscal, la protección de un determinado tipo de juego o la función social de la actividad que el organizador del juego desempeña son, entre otras justificaciones más refinadas, las que ordinariamente se aducen, amén de una tributación solapada en el caso de los juegos organizados por Entidades públicas.

Están exentos:

- Los premios de las loterías, juegos y apuestas del Organismo Nacional de Lotería y Apuestas del Estado.
- Los mismos premios organizados por las Comunidades Autónomas.
- Los premios de los sorteos de la Organización Nacional de Ciegos.
- Los premios de los sorteos de la Cruz Roja Española.

Cualesquiera otros premios derivados del juego tributarán, aun cuando el organizador sea una Entidad de beneficencia o Asociación de utilidad pública que realice una función social digna de protección.

C. Pensiones alimenticias.

Se entiende por alimentos «todo lo que es indispensable para el sustento, habitación, vestido y asistencia médica También la educación e instrucción del alimentista mientras sea menor de edad y aun después, cuando no haya terminado su formación por causa que no le sea imputable ..., gastos de embarazo y parto, en cuanto no estén cubiertos de otro modo» (art. 142 Código Civil).

La obligación alimenticia puede tener su fuente en:

- La ley (art. 143 del Código Civil).
- El testamento.
- El pacto.

Por ley, se deben recíprocamente alimentos los cónyuges y los ascendientes y descendientes. Los hermanos sólo se deben los auxilios necesarios para la vida.

La exención solamente versa sobre una clase de alimentos: Los recibidos de los padres en virtud de decisión judicial. Los restantes alimentos quedan fuera del ámbito de la exención, aunque no huérfanos de regulación legal, como habremos de ver al examinar los artículos 25 y 71.

La mayoría de los alimentos recibidos de los padres en virtud de decisión judicial procederán de la aplicación de la Ley 30/1981, de 7 de julio, sobre nulidad del matrimonio, separación y divorcio, a los casos de separación y divorcio.

En una sociedad civilizada como la nuestra, los cónyuges, las más de las veces, se separan amistosamente y firman un convenio regulador que debe referirse, entre otros extremos, a la contribución a «las cargas del matrimonio y alimentos», así como a la pensión compensatoria (art. 70 Ley 30/1981). Este convenio regulador es aprobado por la Autoridad Judicial, quien, además, en el caso de la separación o divorcio conflictivos, debe determinar la contribución de cada progenitor para satisfacer los alimentos a los hijos (art. 93 Ley 30/1981).

La contribución a «las cargas del matrimonio y alimentos» es algo más que la mera pensión alimenticia en favor de los hijos. En efecto, la expresión cargas del matrimonio ha de referirse a algo diferente de los alimentos, so pena de que sea superflua. Sin embargo, es realmente imposible diferenciar en la suma prevista en el convenio regulador para la cobertura de las necesidades de los hijos, qué parte va destinada al sostenimiento de las cargas familiares y qué otra parte a pensión alimenticia de los hijos. Se produce así un desajuste entre la expresión civil -cargas del matrimonio y alimentos- y la expresión fiscal -anualidades por alimentos recibidos de los padres-, que hubiera podido ser evitado fácilmente.

No hay duda, sin embargo, de que la pensión compensatoria regulada en el artículo 97 no entra en el ámbito de la exención. Su importe se reducirá de la base imponible del pagador de la pensión (art. 71.2 Ley 18/1991, del IRPF) y será rendimiento del trabajo personal para el receptor (art. 25 q) Ley 18/1991, del IRPF), lo cual no es sino un sarcasmo del legislador, pues la pensión compensatoria no trae su causa de la prestación del trabajo personal, sino del «desequilibrio económico en relación con la posición del otro que implique un empeoramiento en la situación anterior», lo que significa que se puede tener derecho a una suculenta pensión compensatoria si «el otro» es persona de fortuna, sin necesidad de realizar trabajo alguno, o tal vez, precisamente, porque «el otro» trabaja con denuedo.

En teoría la nueva regulación, muy deseada por la colectividad de divorciados y separados con derecho a pensión, es más justa que la anterior. En efecto, si el cónyuge que ostenta la custodia de los hijos administra una pensión alimenticia en favor de los mismos, no parece lógico que constituya renta para él ni para los hijos, pues, en definitiva, el pagador de la pensión no sufre un gasto, sino que aplica una renta a una finalidad determinada, de la misma manera que hubiera debido hacerlo en el seno de una relación matrimonial. Pero la realidad es bien diferente, porque la «contribución para las cargas del matrimonio y alimentos» no se fija exclusivamente en vistas a la financiación de las necesidades de los hijos, sino que depende también de las rentas de los padres, y no son infrecuentes los casos en que la cuantía de aquella

contribución aprovecha al cónyuge y no a los hijos. En este caso, la norma fiscal no es justa. Bien se comprende, sin embargo, que es imposible penetrar en la casuística, aunque bien podría haberse establecido un límite cuantitativo a la exención, al efecto de excluir de la exención los supuestos más llamativos.

Se advierte, por último, que la pensión compensatoria puede constituirse en una técnica para fraccionar artificialmente las rentas, pues, aunque se fija por resolución judicial, ésta tiene muy en cuenta los acuerdos a que hubieran llegado los cónyuges (art. 97. 1.ª Ley 30/1981).

D. Otros conceptos.

a) Premios literarios, artísticos o científicos relevantes.

Esta exención ya estaba recogida en la Ley 44/1978, del IRPF, como supuesto no constitutivo de renta, y las condiciones reglamentarias versaban sobre los siguientes extremos:

- El premio no ha de englobar ni exigir la cesión de la propiedad intelectual de la obra.
- Deberá concederse respecto de obras ejecutadas o de actividades desarrolladas con anterioridad a su concesión.
- Se excluyen los premios que están destinados a la financiación previa o simultánea de obras o trabajos.
- Si son otorgados por personas privadas, deberán gozar de periodicidad y su convocatoria anunciarse en el Boletín Oficial del Estado o de la provincia, debiendo, además, instruirse un expediente que finaliza con la declaración pertinente por parte del Ministerio de Hacienda.

b) Becas públicas.

Están comprendidas en la exención las otorgadas para cursar estudios en todos los niveles y grados del sistema educativo. Por consiguiente, no están exentas:

- Las becas privadas, aun cuando tengan por finalidad la financiación de estudios en todos los niveles y grados del sistema educativo.

– Las becas públicas que financian otro tipo de estudios. Así, quedan excluidas las becas de investigación, de estudios doctorales y de estudios en el extranjero.

c) Las cantidades percibidas de Instituciones públicas con motivo del acogimiento de personas con minusvalía o mayores de 65 años.

E. Navegación marítima o aérea.

La exención de los empresarios dedicados a la navegación marítima o aérea, que procede del Impuesto sobre Sociedades, está sistemáticamente mal ubicada. En efecto, puesto que el presupuesto de hecho de la obligación es realizado por una persona no residente, hubiera sido más adecuado situarla en el artículo 17.

La hipótesis de la exención consta de los siguientes elementos:

- Rendimientos de actividad de navegación marítima o aérea cuyos buques toquen en territorio español, aunque se tengan en éste consignatarios o agentes.
- Obtenidos por empresarios residentes en el extranjero.

Casi setenta años han tenido que transcurrir para que lo que nació como un supuesto de no sujeción especial en la Tarifa III de Utilidades («la mera existencia de consignatarios o agentes de las compañías de transporte marítimo ...»), y se transformó por la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 1964 en una exención a título de reciprocidad, sea acogido en el seno del IRPF.

Debemos observar que la exención, aunque a título de reciprocidad, no supone la distribución de la materia tributaria en base a un convenio internacional, de lo que se deriva la importante consecuencia de que las disposiciones que la aprueben pueden derogarse libremente.

Hasta el presente han sido dictadas Ordenes para los siguientes países: Argentina (16-2-66); Bélgica, Canadá, Méjico, Uruguay (7-2-66); Kuwait (27-6-78); Líbano (3-1-75); Marruecos (2-7-69); Nigeria (26-1-76); Perú (2-7-69); Arabia (20-12-68); Congo (22-12-71); Uruguay (7-2-83); Irán (11-3-83); Israel (5-2-85); Grecia (6-5-85); Paraguay (24-4-87); Estados Unidos (5-12-88).

Los empresarios de navegación marítima y aérea pueden quedar libres de la obligación real de contribuir, además de por lo establecido en el artículo 9. 2 de la Ley 18/1991, del IRPF,

a causa de lo establecido en un convenio para evitar la doble imposición internacional, o en un convenio de transporte marítimo o aéreo o, finalmente, en un convenio específico, cual es el caso del Convenio Hispano-Suizo, de 27 de noviembre de 1963.

En el marco del IRPF esta exención tendrá poca aplicación habida cuenta de que, por lo común, las empresas de navegación marítima y aérea son personas jurídicas.

III. EL SUJETO PASIVO. INTRODUCCION

El Título III de la Ley 18/1991, del IRPF, bajo el Título «El sujeto pasivo», contiene un conjunto de normas que no sólo se refieren al sujeto pasivo propiamente dicho, pues el Capítulo III bajo el Título «de la obligación real de contribuir» regula, tal vez parcamente, la totalidad de los elementos que configuran la tributación de los no residentes. Inversamente, no todas las normas referentes al sujeto pasivo se hallan en el Título III, ya que el artículo 10 -atribución de rentas- regula la materia de la sujeción pasiva.

El sujeto pasivo del IRPF es la persona física, en tanto que el del Impuesto sobre Sociedades es la persona jurídica. Pero hay otras realidades subjetivas, los sujetos de derecho, en cuanto que centro de imputación de normas jurídicas, que, por decirlo de alguna manera, tienen vocación de personalidad jurídica pero el Derecho no se la reconoce.

Así pues, nos encontramos con que el campo de la imposición directa sobre la renta ha de ser dividido, desde la perspectiva de la sujeción pasiva, en tres clases:

- Renta obtenida por personas físicas.
- Renta obtenida por personas jurídicas.
- Renta obtenida por sujetos de derecho no personificados.

Los sujetos de derecho no personificados se sitúan entre el Impuesto sobre Sociedades y el IRPF, apriorísticamente, y el artículo 10 de la Ley 18/1991, del IRPF, así como otros preceptos particulares, derivan su tributación hacia una u otra figura tributaria.

El sujeto pasivo es una figura entre las que integran el círculo de los obligados tributarios, aunque sin duda la más importante. El concepto de obligado tributario aparece por vez primera en el Reglamento General de Inspección, para designar unitariamente a todas aquellas personas que deben o pueden relacionarse con la Inspección de los Tributos por razón de la

aplicación de los tributos. Posteriormente, el artículo 10 del Reglamento General de Recaudación introduce la figura del obligado al pago, y puede afirmarse que el sujeto pasivo es una figura más del círculo de los obligados al pago, también la más importante.

El obligado tributario y el obligado al pago son conceptos reglamentarios, en cuanto que nacidos en disposiciones administrativas, en tanto que el sujeto pasivo es un concepto legal, pues está regulado en los artículos 30 a 36 de la Ley General Tributaria.

La multiplicidad de personas que con ocasión de la aplicación de los tributos se relacionan con la Hacienda Pública, hace necesario perfilar las notas características del sujeto pasivo, que, a nuestro modo de ver, son dos:

- Realiza el hecho imponible.
- Está obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias frente a la Administración Tributaria.

Los restantes obligados tributarios no reúnen ambas notas, y no es posible su confusión con el sujeto pasivo. Si repasamos la posición jurídica de todos y cada uno de los obligados tributarios, advertimos la nítida diferenciación del sujeto pasivo. Para ello nada mejor que efectuar una esquemática relación de los obligados tributarios.

Son obligados tributarios:

- El sujeto pasivo, sea como contribuyente o como sustituto.
- El retenedor.
- La sociedad dominante, a efectos del régimen de declaración consolidada.
- Los sucesores de la deuda tributaria.
- Los responsables.
- Los repercutidos.
- Los adquirentes de explotaciones y actividades económicas.

- Los representantes.
- Los obligados a colaborar.
- Los sujetos infractores.

Pues bien, sólo el sujeto pasivo realiza el hecho imponible, entendiéndose que la sociedad dominante es sujeto pasivo, y simultáneamente es deudor de las prestaciones tributarias. Según los casos podrá sostenerse que el repercutido realiza el hecho imponible, pero no es deudor de las prestaciones tributarias frente a la Administración Tributaria. El retenedor es deudor frente a la Administración Tributaria pero no realiza el hecho imponible. Y así podríamos ir analizando la posición de cada obligado tributario, y llegaríamos a la misma conclusión.

IV. ATRIBUCION DE RENTAS

Son sujetos de derecho no personificados aquellas entidades que, sin tener personalidad jurídica propia, son, sin embargo, puntos de referencia de normas jurídicas y centros de imputación de efectos jurídicos. Estos sujetos, constituidos por patrimonios colectivos o patrimonios autónomos, son puntos de referencia de hechos susceptibles de imposición, y por ello tienen aptitud para ser sujetos pasivos del impuesto. Ahora bien, se trata de un sujeto pasivo peculiar, porque si bien pueden realizar el hecho imponible, al carecer de capacidad jurídica no pueden cumplir las prestaciones tributarias.

De ahí nace la atribución. La atribución consiste en imputar la renta a quien debe y puede cumplir las prestaciones tributarias inherentes a la renta que afluye a los patrimonios autónomos y a los patrimonios colectivos.

Así lo hace el artículo 10 de la Ley 18/1991, del IRPF, que atribuye la renta correspondiente a determinadas entidades carentes de personalidad jurídica a «los socios, herederos, comuneros o partícipes». Veamos, primeramente, el elenco de sujetos que atribuyen sus rentas a otros sujetos que son los verdaderos sujetos pasivos.

A. Entidades que tributan en régimen de atribución.

a) Sociedades civiles.

Las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica, atribuyen las rentas obtenidas a sus socios. He aquí la única persona jurídica que escapa al Impuesto sobre Sociedades.

El nuevo texto legal cierra una polémica, tan vibrante como estéril, nacida de la equívoca expresión del artículo 12.1 de la Ley 44/1978, del IRPF, según redacción dada por la Ley 48/1985, de Reforma del IRPF, cuyo objeto consistía en determinar si las sociedades civiles dotadas de personalidad jurídica eran, o no, sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades.

Sin embargo, el artículo 10 de la Ley 18/1991, del IRPF, aunque pone paz en la disputa referida, deja en el aire la gran cuestión: ¿Qué es una sociedad civil? Ciertamente que no podía pedirse que el legislador fiscal resolviera esta singular cuestión jurídico-mercantil, pero no por ello deja de advertirse que ha de repercutir en el ámbito fiscal.

A tenor del artículo 116 del Código de Comercio, sociedad mercantil es la que reviste forma mercantil (regular colectiva, comanditaria, anónima, de responsabilidad limitada y agrupación de interés económico); el resto de las formas societarias serían las sociedades civiles. Esta nítida distinción quedó enturbiada por el artículo 1.670 del Código Civil, el cual admitió que sociedades civiles, por su objeto, pudieran revestir forma mercantil.

El hecho de que existan sociedades civiles por su objeto revestidas de forma mercantil, inhabilita el criterio fácil de distinción basado en la forma, y abre el paso a un criterio más dificultoso pero también más realista: La actividad desplegada. En este sentido, Broseta entiende que es preciso distinguir objetos de naturaleza mercantil y objetos de naturaleza civil. Los primeros son aquellos que se consiguen a través de la realización de actos de comercio. Por consiguiente, será sociedad mercantil aquella que habitualmente realiza actos de comercio, en tanto que aquella que desarrolla su actividad mediante actos civiles será sociedad civil. Entonces, debemos preguntarnos: ¿Qué es un acto de comercio?

El artículo 2.º del Código de Comercio reputa actos de comercio a los regulados en el mismo, así como a aquellos que sean análogos. Poca luz ofrece tan pobre concepto, si a tal llega la mención legal, pero la doctrina mercantil se ha esforzado en ofrecer un elenco de objetos civiles: Agricultura y ganadería, artesanía, actividades profesionales, urbanización de terrenos, tenencia de bienes y arrendamientos no empresariales.

Además del criterio del acto de comercio, la Ley de Sociedades Anónimas, la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada y la Ley de Agrupaciones de Interés Económico, conceptúan como mercantiles a las sociedades por ellas reguladas, de aquí que, cualquiera que sea su objeto, las sociedades anónimas, de responsabilidad limitada y las agrupaciones de interés económico son sociedades mercantiles.

Podemos concluir, a la vista de lo expuesto, que son sociedades civiles las que operan realizando actos civiles, excepto que adopten la forma de sociedad anónima, de responsabilidad limitada o agrupación de interés económico.

Pues bien, las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica, tributan en régimen de atribución.

b) Herencias yacentes.

Entre la apertura de la sucesión y la aceptación o repudiación de la herencia, media un cierto período de tiempo durante el cual aquélla se encuentra en situación yacente. La herencia yacente es un patrimonio autónomo, provisionalmente desprovisto de titular y que, sometido a la administración de las personas establecidas por el Código Civil, produce unos frutos o rentas.

Pues bien, estos frutos o rentas se atribuyen a los herederos. El artículo 10 de la Ley 18/1991, del IRPF, casa bien con la doctrina germánica de adquisición de la herencia, que se ha querido encontrar en el artículo 661 del Código Civil: Los herederos suceden al difunto, por el hecho sólo de su muerte, en todos sus derechos y obligaciones; y casa mal con la doctrina romana, recibida en el artículo 989 del propio Código Civil: Los efectos de la aceptación y de la repudiación se retrotraen siempre al momento de la muerte de la persona a quien se hereda.

Es mayoritaria, sin duda, la tesis romanista, pues, como dice Roca, «la retroacción de los efectos de la aceptación y el traspaso *ipso iure* e inmediato de la herencia por la sola delación, son conceptos absolutamente incompatibles».

Así pues, la herencia no se adquiere hasta la aceptación, y, como quiera que el heredero puede repudiarla, parece que la atribución de las rentas al mismo podría violentar el principio de capacidad económica. Tal vez hubiera sido más acorde con la situación jurídica de la herencia yacente diferir el momento del gravamen hasta el de la aceptación, pues la herencia en fase yacente es, en el criterio de la doctrina civilista mayoritaria, «un patrimonio sin sujeto, mantenido por el Derecho objetivo como un complejo unitario en interés del titular futuro».

La atribución de las rentas de la herencia al heredero que todavía no ha ejercitado el derecho a aceptar o a repudiar, significa que el legislador fiscal presupone que se producirá la aceptación, lo que puede no ser cierto. Solamente motivos prácticos y recaudatorios pueden justificar la atribución de unas rentas que, tal vez, nunca afluyan al patrimonio de los sujetos que han sido objeto de ella.

c) Comunidades de bienes.

Hay comunidad de bienes, dice el artículo 392 del Código Civil, «cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas». A su vez, el artículo 1.665 del citado Código establece que «la sociedad es un contrato por el cual dos o más perso-

nas se obligan a poner en común dinero, bienes o industria, con ánimo de partir entre sí las ganancias».

Puesto que la comunidad de bienes existe por el hecho de la propiedad común y en el contrato de sociedad civil se ponen cosas en común, es muy difícil distinguir entre ambas figuras, excepto por el dato externo y formal de la personalidad jurídica, en la sociedad civil que la tenga.

Es clásica la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 1940, a cuyo tenor la finalidad perseguida por los interesados -obtención de lucro o conservación de un patrimonio- es piedra de toque para distinguir entre comunidad y sociedad.

A efectos fiscales, sin embargo, estas dificultades no traen consigo problema alguno, porque tanto la sociedad civil como la comunidad de bienes reciben el mismo tratamiento.

En las comunidades de bienes, la atribución fiscal es concorde con la regulación civil, porque, de acuerdo con el artículo 399 del Código Civil, «todo condueño tendrá la plena propiedad de su parte y la de los frutos y utilidades que le correspondan». La plena titularidad sobre los frutos abre paso al régimen de atribución, como la técnica más lógica de tributación.

d) Otras entidades a las que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria.

Finalmente, el artículo 10 de la Ley 18/1991, del IRPF, convoca al régimen de atribución a «las demás entidades a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria». ¿Cuáles son?

Según el tenor literal del artículo 33, «entidades que, carentes de personalidad jurídica propia, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado, susceptible de imposición», y la doctrina, en base al texto legal, incluye genéricamente a los patrimonios colectivos y a los patrimonios autónomos, o, si se quiere, a los patrimonios de titularidad colectiva y a los patrimonios cuyo titular está transitoriamente indeterminado.

Si descendemos del plano de las categorías jurídicas al de los sujetos no personificados concretos, enumera César Albiñana como unidades económicas sin personalidad jurídica a las uniones temporales, a los grupos de sociedades en régimen consolidado y a los fondos de inversión mobiliaria, y, en esta línea, nosotros creemos que pueden incluirse también los fondos de capital-riesgo y los fondos de pensiones.

¿Tributarán, a partir de la Ley 18/1991, del IRPF, estas entidades en régimen de atribución? El sereno juicio trae la respuesta negativa, pero las reglas sobre derogación de normas pueden llevar a la respuesta positiva.

En efecto, hasta la entrada en vigor de la Ley 18/1991, del IRPF, todas estas entidades -patrimonios separados y unidades económicas- eran, indisputablemente, sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, porque así lo establecían la Ley 46/1984, de 26 de diciembre, de Instituciones de Inversión Colectiva (fondos de inversión), la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre Régimen Fiscal de Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas (uniones temporales), el Real Decreto-Ley 1/1986, de 14 de marzo, de Medidas Urgentes Administrativas, Financieras, Fiscales y Laborales (fondos de capital-riesgo), la Ley 8/1987, de Planes y Fondos de Pensiones (fondo de pensiones) y el Real Decreto 1414/1977, sobre Régimen de Tributación Consolidada (grupo de sociedades), pero he aquí que el artículo 10 de la Ley 18/1991, del IRPF, somete a todas estas entidades al régimen de atribución, y en cuanto ley posterior surte un efecto derogatorio por incompatibilidad con las anteriormente citadas.

Sin duda, el legislador no ha pretendido tan extraordinario como disparatado efecto, pero si hemos de interpretar las leyes por lo que dicen y no por lo que quisieron o debieron decir, no podemos sino ratificarnos en nuestra interpretación. Sin embargo, una vez desvelado el lapsus legislativo desde la fría perspectiva de la lógica de las normas, ha de reconocerse que desde la jurisprudencia de los intereses, el mencionado lapsus no ha de tener otra trascendencia que la anécdota, porque el sistema tributario, en cuanto basado en unos principios estructurales, tiene sobrados elementos para proporcionar una argumentación jurídica que deje las cosas en su verdadero lugar. Y así, respecto de los fondos de pensiones mal se comprende el sistema de atribución, cuando el artículo 71 de la Ley 18/1991, del IRPF, establece una reducción en la base imponible de los partícipes por razón de las aportaciones realizadas, o cuando la disposición final vigesimosegunda de la Ley 18/1991, del IRPF, da nueva redacción al artículo 34 de la Ley 46/1984, de Instituciones de Inversión Colectiva, gravando a las sociedades de inversión mobiliaria al 1 por 100 en el Impuesto sobre Sociedades, lo que, puesto en relación con el artículo 35 de la Ley 46/1984, significa que los fondos de inversión también tienen ese régimen tributario.

e) Sociedades Agrarias de Transformación (SAT).

Las SAT son «sociedades civiles de finalidad económico-social en orden a la producción, transformación y comercialización de productos agrícolas, ganaderos o forestales, la realización de mejoras en el medio rural, promoción y desarrollo de productos agrarios, y la prestación de servicios comunes que sirvan para aquella finalidad» (art. 1.º Real Decreto 1776/1981).

Escapan las SAT al régimen de atribución pese a ser sociedades civiles, si bien a raíz de la Ley 20/1990, sobre Régimen Fiscal de Cooperativas, han perdido todos los beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sociedades.

B. Contenido del régimen de atribución.

A diferencia del régimen de transparencia fiscal, el régimen de atribución está poco elaborado. El artículo 10 de la Ley 18/1991, del IRPF, establece dos elementos básicos:

- Las entidades en régimen de atribución no tributarán por el Impuesto sobre Sociedades.
- Las rentas atribuidas tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan.

a) No tributación por el Impuesto sobre Sociedades.

La Ley General Tributaria desconoce la categoría de la «no tributación». Realizado el hecho imponible, la categoría que inhibe a la obligación tributaria es la exención -objetiva o subjetiva-, en tanto que la no realización del hecho imponible, sea cual fuere el elemento del mismo no conjugado, determina un supuesto de no sujeción.

Respecto de aquellas entidades en régimen de atribución que carecen de personalidad jurídica, la atribución de rentas reposa en un supuesto de no sujeción, en tanto que en lo que concierne a la sociedad civil que disfruta de personalidad jurídica el supuesto es de exención, pero sin que ello suponga un beneficio fiscal, sino una mera técnica tributaria. Se trata, por consiguiente, de una exención técnica.

La definición de la categoría tributaria sobre la que se construye el régimen de atribución de rentas tiene importancia práctica, pues, por ejemplo, las entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades no sufren retención por los rendimientos derivados de actividades profesionales (art. 255 RIS), en tanto que respecto de las no sujetas no existe norma similar.

b) Naturaleza de las rentas.

Las rentas atribuidas tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan (art. 10. 2 Ley 18/1991, del IRPF).

La entidad sometida al régimen de atribución puede obtener rentas del capital -mobiliario e inmobiliario- o de actividades -profesionales o empresariales- o, finalmente, incrementos o disminuciones, siendo prácticamente imposible que obtenga rentas del trabajo dependiente. Pues bien, los socios reciben la atribución de estos rendimientos o incrementos. A dife-

rencia del régimen de transparencia fiscal, en el que la sociedad transparente transforma los diversos componentes de la renta en base imponible que imputa, la entidad en régimen de atribución no transforma y atribuye las rentas que obtiene según su naturaleza.

El sistema de atribución abre un interrogante que deberá ser cerrado por una norma reglamentaria futura: ¿Determina la entidad que tributa en régimen de atribución una base imponible?

La respuesta no es sencilla, como lo prueban los antecedentes normativos de que disponemos.

En efecto, la Orden de 12 de julio de 1979 atribuyó a los socios y partícipes el volumen de operaciones de la Entidad, para que ellos fueran los que determinaran el rendimiento imponible.

Este sistema conducía a una cuádruple transformación de operaciones en bases imponibles: Personas jurídicas (estimación directa) y personas físicas (estimación directa, objetiva singular, objetiva singular simplificada). La entidad no determinaba base imponible.

El artículo 359 RIS dio un giro copernicano, pues estableció la determinación de la base imponible en sede de la entidad, aun cuando ello no impedía que las rentas atribuidas tuvieran la naturaleza de la fuente de que provenían. Dicha base imponible se determinaba por aplicación de las reglas al efecto establecidas en el IRPF, y en régimen de estimación directa.

Finalmente, el Real Decreto 2933/1983 adoptó una postura mixta, pues, según la naturaleza, física o jurídica, de las personas de los socios o partícipes, cabía tanto la estimación objetiva singular como la estimación directa, pero siempre en sede de la entidad.

A nuestro entender, la solución dada por el Real Decreto 2933/1983 es la más correcta:

- La base imponible se determina en sede de la entidad.
- El método de determinación depende de la condición de los socios o partícipes.
- Los diferentes componentes de la renta no pierden su naturaleza.

La determinación de la renta en sede de la entidad simplifica la tributación del conjunto de los socios o partícipes; atender a la naturaleza de éstos para escoger el método de determina-

ción, respeta la no sujeción de la entidad al Impuesto sobre Sociedades; la conservación de la calificación según la fuente o actividad, es obligada consecuencia del propio régimen de atribución.

V. LA PERSONA FISICA COMO SUJETO PASIVO

El sujeto pasivo por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es, valga la redundancia, la persona física. Persona es todo ser capaz de derechos y obligaciones (sentido jurídico). Persona es, dice Federico de Castro, el hombre y traslativamente, en su caso, ciertas organizaciones humanas, en cuanto alcanzan la cualidad de miembros de la comunidad jurídica. Así pues, el hombre es el sujeto pasivo del IRPF.

En la Ley 44/1978, del IRPF, el sujeto pasivo también era la persona física, pero cuando estaba integrada en una unidad familiar debía tributar conjunta y solidariamente con las restantes personas componentes de la misma, acumulando sus rentas. La unidad familiar no era sujeto pasivo, pero determinaba la acumulación de rentas. Se producía, así, una especie de «tributación por grupo» que, en los términos de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de febrero de 1989, violentaba «los principios de igualdad y capacidad económica, referibles sólo a las personas físicas o jurídicas y también los que se deducen del concepto de familia y matrimonio».

En suma, el Tribunal Constitucional marca el camino: Sólo la persona física puede ser considerada como sujeto pasivo; el individuo y sólo él, aisladamente, en unión a sus circunstancias económicas, debe ser el eje de la tributación.

Ahora bien, si tras la Sentencia del Tribunal Constitucional queda claro lo que es constitucionalmente inadmisibles, en el campo de lo admisible restaban diversas alternativas u opciones que se ofrecían al legislador fiscal.

La Sentencia del Tribunal Constitucional establecía, realmente, dos restricciones:

- Los sujetos pasivos debían tener la posibilidad de tributar individualmente.
- El estado civil no puede ser causa de discriminación, sin perjuicio de la protección de la familia.

En el marco de estas restricciones, la Hacienda Pública ha hecho una opción admisible:

- Tributación individual, como régimen general.
- Tributación conjunta, con carácter optativo, en base a una tarifa específica que favorece a las rentas bajas.

Frente a esta postura, se han esgrimido otras varias, fundamentalmente basadas en la técnica del splitting o el cociente familiar. En este sentido, el profesor Fuentes Quintana ha propuesto:

- Un sistema de tributación individual, optativo.
- Un sistema de splitting o partición de rentas generalizado, sin ningún tipo de condicionante por razón de la proporción en que cada cónyuge contribuya a la obtención de la renta familiar.

El sistema de tributación individual exige, respecto de las personas ligadas por vínculos jurídico-patrimoniales trabados como consecuencia de una unión matrimonial, establecer métodos de imputación de rentas. Estos métodos revisten una cierta complejidad y, sobre todo, generan conductas tendentes a eludirlos con el fin de turbar la progresividad.

Los sistemas de partición de rentas (splitting) no precisan de estos métodos de individualización, de aquí que su carga de complejidad sea mucho menor. ¿Por qué fueron, entonces, rechazados por la Hacienda Pública? La respuesta está dada en el Libro Blanco sobre la reforma del IRPF: «El beneficio fiscal que el sistema "splitting" o "quotient" genera, podría intentar justificarse como una forma de protección fiscal a la familia. Pero sería difícil justificar que esta ayuda fiscal a la familia fuese tanto mayor cuanto mayor fuese la renta familiar. En realidad, los sistemas de promediación de rentas, aunque generan un mecanismo de ilusión financiera por el que parece que todos salen ganando, benefician exageradamente a las familias de renta alta con un solo perceptor, y limitan la progresividad del impuesto».

Fue la defensa de la progresividad, y también de la recaudación, aunque no se ponga tanto énfasis en esta segunda causa, lo que aconsejó desestimar los sistemas de partición o promediación de rentas.

Los sistemas de partición o promediación de rentas se basan en la aplicación de una escala progresiva al promedio de las rentas obtenidas por la unidad familiar:

$$n \times \text{tf} \left(\frac{r_1 + r_2 + \dots + r_n}{n} \right) = \text{cuota}$$

En donde: r_1, r_2, \dots, r_n son las rentas obtenidas por cada miembro de la unidad familiar; n , el número de perceptores, y tf la tarifa.

En el sistema «splitting» n es igual a dos, cualquiera que sea el número de miembros de la unidad familiar que obtengan rentas.

En el sistema «quotient» familiar, n varía en función del número de personas que integran la unidad familiar, sean o no perceptores de rentas, valorándose los hijos en 0,5 cada uno y el cónyuge en la unidad. Puede, además, deducirse el mínimo exento de renta por cada individuo, en cuyo caso nos hallamos ante el «quotient» familiar con deducción.

No es preciso hacer muchos cálculos para comprobar que el Libro Blanco sobre la reforma del IRPF acierta cuando desvela que, tras los sistemas de partición o promediación de rentas, se oculta un duro ataque a la progresividad impositiva. Como bien dice Fuentes Quintana, «los sistemas de promediación de la renta no sólo eliminan la discriminación en contra de la familia, que se presentaba al sumar las rentas obtenidas por distintos miembros, sino que, además, crean una discriminación favorable a la unidad familiar como contribuyente, frente al sistema de gravamen del individuo aisladamente considerado».

La acumulación de rentas sin atenuación de ninguna especie discrimina contra la unidad familiar, en tanto que el sistema de partición o promediación de rentas lo hace contra el individuo.

Los sistemas de partición o promediación de rentas permiten que el sujeto pasivo sea la unidad familiar y no discrimina contra ella, pero lo hacen contra el individuo. Por tanto, su evidente sencillez no está exenta de problemas de fondo.

Mantener a la unidad familiar como sujeto pasivo es, sin embargo, conveniente por muchas razones, de aquí que la técnica tributaria se haya esforzado por ofrecer soluciones alternativas a los sistemas de partición o promediación de rentas. En este sentido, el Informe Asprey propugnó dos escalas, una para célibes y otra para familias, y lo propio hizo el Informe Bradford: Escala para unidades familiares, escala para solteros sin personas dependientes y escala para solteros con personas dependientes.

La multiplicidad de escalas se orienta hacia un objetivo, que se condensa en la siguiente expresión:

$$Tf(R_1 + R_2 + \dots + R_n) = Tf_1(R_1) + Tf_2(R_2) + \dots + Tf_n(R_n)$$

Se trata, en suma, de acumular la renta en la unidad familiar, y aplicar la tarifa, de entre las varias previstas, apropiada para cada tipo de sujeto pasivo. Una modalidad sencilla de este sistema es la escala única con recargo para los solteros, debiendo recordarse que el «recargo de soltería» ya fue conocido por nuestra antigua Contribución General sobre la Renta.

Finalmente, también se mantiene a la unidad familiar como sujeto pasivo y en ella se acumulan las rentas, pudiendo obviarse la discriminación, mediante la técnica de la acumulación parcial, en cuya virtud solamente se suma a la primera renta individual una parte de las segundas o terceras rentas.

Los sistemas de partición o promediación, de tarifas múltiples y de acumulación parcial, parten de considerar a la unidad familiar como sujeto pasivo. ¿Por qué este interés en reservar la cualidad de sujeto pasivo a la unidad familiar?

En general, todos los hacendistas están de acuerdo en que la unidad familiar debe ser sujeto pasivo del Impuesto sobre la Renta por las siguientes razones:

- El bienestar material de quien constituye una unidad familiar varía inversamente respecto del número de componentes de la misma que no obtienen individualmente renta.
- La dificultad de imputar determinados ingresos y gastos entre los diferentes miembros de la unidad familiar.
- Las maniobras de división del patrimonio, inherentes a una tributación individual, para quebrar la progresividad.

No obstante, el exceso de progresividad derivado de la acumulación de rentas puede ser causa de discriminación y pérdida de eficacia económica, si no es corregido. La situación técnicamente ideal es, probablemente, la tributación en sede de la unidad familiar, acompañada de medidas que eviten el exceso de progresividad, pero que, simultáneamente, no la quiebren en beneficio de las rentas más elevadas.

La solución adoptada por el legislador español dará pie a maniobras de división de patrimonios e imputación artificial de rentas, con la consiguiente quiebra de la progresividad, pero la aceptación del «splitting» hubiera supuesto renunciar a la misma, y, en todo caso, la tributación individual, al menos como opción, era insoslayable tras la Sentencia del Tribunal Constitucional.

La Sentencia del Tribunal Constitucional planteó un reto a la Hacienda Pública que ésta ha sabido superar dignamente, y debemos, de una vez por todas, no prestar oídos a posturas demagógicas, que, carentes de fundamentación técnica, no tienen otro norte que sembrar la confusión.

En primer lugar, debemos advertir que la conjugación de los principios constitucionales de capacidad económica, progresividad y protección de la familia, no es fácil en el marco del IRPF, pues si bien nadie alzaría su crítica contra el principio de que las parejas con los mismos ingresos deben pagar los mismos impuestos, probablemente, tampoco nadie atacaría el principio de indiferencia de la tributación respecto de la situación civil; y, en segundo lugar, que el sistema de tributación separada ha ganado, a partir de 1970, terreno en los sistemas tributarios positivos, de tal suerte que, hoy en día, son muchos más los países que la tienen, que aquellos que persisten en el método de acumulación, aunque entre éstos Alemania e Irlanda ofrecen optativamente la tributación separada.

VI. FORMAS DE SUJECION PASIVA

Distingue el artículo 11 de la Ley 18/1991, del IRPF, dos formas de sujeción: Por obligación personal y por obligación real de contribuir.

A. Obligación personal.

Están sujetas por obligación personal aquellas personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español.

La sujeción a la obligación personal se construye en base al principio de territorialidad, por oposición al principio de nacionalidad, en el que es esta última circunstancia la determinante de la sujeción. Así, entendemos que el artículo 21 de la Ley General Tributaria contraponen incorrectamente los principios de residencia efectiva y territorialidad, puesto que aquél no es sino una manifestación de éste.

A diferencia de la Ley General Tributaria, que no define lo que debe entenderse por residencia efectiva habitual, el artículo 12 de la Ley 18/1991, del IRPF, lo hace de manera precisa y novedosa. En efecto, la residencia habitual en territorio español se produce cuando concurre cualquiera de las siguientes circunstancias:

- Permanencia por más de 183 días, durante un año natural, en territorio español.
- Radica en España el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales, o de sus intereses económicos.

Si comparamos estas circunstancias determinantes de la residencia habitual con la contenida en la Ley 44/1978, del IRPF, podemos comprobar que la innovación fundamental radica en la segunda.

a) Base de actividad o de interés económico.

Se puede ser residente en territorio español sin permanecer ni un solo día en territorio español.

Aunque pudiera parecer ilógico este planteamiento, la práctica ha venido mostrando casos de personas que, para huir de fiscalidades exigentes, han trasladado su domicilio a países o territorios de reducida tributación, a pesar de que el núcleo de sus actividades o intereses económicos se halla en otro país.

Las fiscalidades más avanzadas han tomado algunas medidas para reprimir estas situaciones irregulares. Así sucede, por ejemplo, en los casos de Francia y Alemania.

A partir del año 1977 Francia considera residentes a todas aquellas personas que tienen en su territorio el «centro de sus intereses económicos». Alemania padeció en la década de los 60 algunos casos explosivos de traslados de domicilio a Suiza, de aquí que, en la actualidad, para desanimar estas conductas, someta a obligación personal durante 10 años a quienes tuvieron su domicilio fiscal en territorio alemán durante 5 o más años, siempre que el país de refugio tenga una presión fiscal inferior al 30% de la existente en Alemania y el contribuyente conserve en ella el «centro de sus intereses económicos esenciales».

En el Convenio Modelo de la OCDE se usa el concepto «centro de intereses vitales» para dirimir conflictos de doble residencia.

Con la expresión entrecomillada se alude a un conjunto impreciso de relaciones o lazos personales y económicos estrechos con el territorio de un determinado Estado. Para concretar estos lazos o relaciones, el Convenio Modelo alude a «las relaciones familiares y sociales del interesado, sus ocupaciones, actividades políticas, culturales u otras, la sede de sus negocios, el lugar donde administre sus bienes, etc.».

Una vez apuntado someramente el problema que se trata de resolver, y dada breve noticia de normas comparadas, debemos examinar la fórmula contenida en el artículo 12. 1 b) de la Ley 18/1991, del IRPF.

En el plano de aproximación negativo, se advierten dos omisiones:

- La vivienda permanente.
- Las relaciones personales.

En efecto, a diferencia del artículo 4.2. a) del Convenio Modelo, en el que se hace mención a la «vivienda permanente» y a las «relaciones personales», el artículo 11. 1 b) de la Ley 18/1991, del IRPF, solamente menciona a una base de naturaleza económica: «El núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales, o de sus intereses económicos». Son factores económicos y no personales los que determinan la residencia por esta vía.

El lazo con el territorio se establece en función de los intereses económicos que en él se tienen. Más precisamente, en función de la intensidad relativa de esos intereses económicos. Por consiguiente, para precisar la residencia por este concepto -base de actividades e interés económico- sería necesario disponer de dos criterios:

- Puntos de conexión de los intereses económicos con el territorio español.
- Grado de intensidad relativa de los intereses económicos en territorio español, por comparación con la totalidad de los intereses económicos del interesado.

Ambos criterios han sido omitidos por el legislador, pero la norma es perfectamente aplicable aun sin un desarrollo reglamentario. En efecto, la vinculación o conexión de los intereses económicos con un determinado territorio es una cuestión fáctica que, en caso de litigio, deberá ser probada por las Administración Tributaria. Lo mismo sucede respecto del grado de intensidad.

Debe observarse que la conexión se predica respecto de la base de actividades e intereses económicos, pero no de rentas. En efecto, la renta puede obtenerse de fuente extranjera y el interés económico estar en territorio español, aunque, desde luego, no será el caso normal. Igualmente puede suceder que el interés económico se halle en territorio español, pero no sea productor de rentas.

Debemos descartar, por consiguiente, una aplicación mimética de los puntos de conexión establecidos o que se establezcan reglamentariamente a efectos de la obligación real de contribuir. Sencillamente, esos puntos de conexión son válidos para adscribir rentas al territorio español, pero no para adscribir bases de actividades empresariales o profesionales, ni núcleos de intereses económicos. Obsérvese que los puntos de conexión de las rentas al territorio nacional tienen la función de sujetar por obligación real de contribuir a una persona física deter-

minada, en tanto que la adscripción de intereses económicos al territorio español tendrá por efecto abrir paso a la obligación personal de contribuir, al establecer que una determinada persona es residente en el mismo.

El nuevo criterio para establecer la residencia habitual de las personas físicas no afectará a aquellas personas de nacionalidad española que han trasladado su domicilio a otro país o territorio, generalmente paraíso fiscal, cuando sus actividades y patrimonio se sitúen igualmente fuera del territorio nacional. El caso más evidente es el de los deportistas (tenis, balompié ...), pues sus actividades profesionales no tienen su base en España y sus intereses económicos principales tampoco, por lo general, descansan en territorio español. Sí afectará, por el contrario, a un conjunto de personas que realizan actividades empresariales en España, generalmente mediante apoderado, y que ficticiamente han establecido su domicilio en territorio de régimen fiscal privilegiado.

b) Permanencia en territorio español.

La residencia habitual se gana cuando se permanezca por más de 183 días, durante el año natural, en territorio español [art. 12. 1 a)].

Se trata de una norma objetiva. El simple transcurso de más de 183 días en territorio español determina la residencia habitual.

Las ausencias temporales cuentan a los efectos de determinar los 183 días de permanencia en territorio español, excepto que el interesado demuestre su residencia habitual en otro país durante 183 días en el año natural.

El cómputo de ausencias temporales evitará que se pueda caprichosamente eludir, en un determinado período impositivo, la residencia habitual en territorio español mediante desplazamientos al exterior. Sin embargo, bastará un desplazamiento efectivo durante un determinado período impositivo por más de 183 días a un solo país, para eliminar la residencia en territorio español. En efecto, a nuestro entender, lo que ha de probarse no es la residencia habitual en otro país, sino la permanencia durante 183 días en otro país.

Nótese que es diferente probar la residencia habitual en otro país a probar la permanencia por más de 183 días en otro país, pues la residencia habitual se determina tanto en razón de una permanencia como de un núcleo de intereses económicos, en tanto que la permanencia es cuestión del mero transcurso del tiempo.

Sin embargo, la confusa redacción del texto legal puede llevar a la conclusión contraria. En efecto, el tenor literal -salvo que demuestre su residencia habitual en otro país por más de 183 días en el año natural-, encierra una tautología, pues se reside habitualmente por la permanencia de más de 183 días, de modo que, demostrada la residencia habitual de esta manera, demostrar que ésta ha durado más de 183 días carece de sentido.

Así pues, lo que ha de demostrar no es la residencia habitual, sino la permanencia por más de 183 días.

A estos efectos, los medios de prueba más corrientes serán las certificaciones administrativas de las autoridades del país de que se trate y, tratándose de personas que tengan la nacionalidad española, de las autoridades consulares.

Bien se comprende que una norma tan rigurosa puede dar lugar a situaciones paradójicas. Pénsemos en el caso de aquel viajante de comercio alemán que visita España dos veces al año y no permanece más de 183 días en ningún otro país: Tiene la residencia habitual en España.

Toda norma maximalista está expuesta a efectos indeseables, y las normas fiscales, deseosas de cortar el paso a las prácticas irregulares, muchas veces lo son. Pero al margen de la malévola satisfacción del experto, que mordaz y despiadado vocea la sinrazón de la norma, el despropósito rara vez alcanza efectividad jurídica, porque la norma para ser aplicada debe ser previamente interpretada, y, entonces, la razón se impone pues, además del sentido propio de las palabras escritas, es necesario tener en cuenta su espíritu y finalidad (art. 3.º 1 Código Civil).

c) Presunción de residencia habitual.

El hecho base de la presunción es la residencia habitual en territorio español del cónyuge no separado legalmente y de los hijos menores de edad que dependan del interesado.

Esta presunción admite prueba en contrario, que normalmente consistirá en la demostración de ser residente en otro país.

Existiendo el cónyuge y los hijos menores parece que deben residir uno y otros en territorio español para que se verifique el hecho base de la presunción, no bastando que sea residente en territorio español el cónyuge o los hijos menores dependientes del interesado.

Una persona no residente que contrae matrimonio con otra residente en territorio español pasa a ser residente en dicho territorio, a menos que se pruebe lo contrario.

d) Doble residencia habitual.

Una regulación tan expansiva puede generar supuestos de doble residencia. Una misma persona es considerada residente en dos países diferentes, lo cual genera doble imposición.

En el marco de los Convenios para evitar la doble imposición internacional, existen reglas para dirimir el conflicto de doble residencia. El artículo 4.º del Convenio Modelo establece las siguientes:

- Se considerará que el sujeto pasivo es residente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición, y si tuviera una vivienda permanente en ambos Estados, se considerará residente del Estado con el que mantenga las relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales).
- En defecto del criterio anterior, se considerará residente del Estado donde viva habitualmente, y si viviera habitualmente en ambos Estados o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente del Estado del que sea nacional.

En defecto de ambos criterios, los Estados afectados actuarán de común acuerdo para fijar la residencia habitual.