
Fiscalidad del no residente: aspectos conflictivos

Néstor CARMONA FERNÁNDEZ (coordinador) y varios autores más
CISS, Bilbao, 2007, 274 págs.

Perteneciente a la colección «Carta Tributaria a fondo», la obra que recensamos reúne diversos trabajos procedentes de inspectores de Hacienda del Estado, como es el caso del coordinador y cuatro autores más –Diego MARTÍN-ABRIL CALVO, Antonio José RODRÍGUEZ VEGAZO, Francisco FERNÁNDEZ MONGE y Ana VILLOLDO SALVATELLA–, profesores universitarios de Derecho Financiero –Adolfo J. MARTÍN JIMÉNEZ, José Manuel CALDERÓN CARRERO e Ignacio CRUZ PADIAL– y abogados en ejercicio –Antonio MORILLO MÉNDEZ– sobre la tributación de las rentas obtenidas por sujetos pasivos no residentes en nuestro país.

Algunos de los estudios tienen un carácter más general que otros, como se advierte en la presentación del libro, lugar desde el que se plantea el alto grado de dinamismo normativo, jurisprudencial y doctrinal de la fiscalidad internacional y, particularmente, de la fiscalidad de no residentes, lo que suscita también numerosos conflictos interpretativos y de aplicación de fuentes normativas y directrices emanadas de órganos de distintas Administraciones tributarias.

El libro distingue en cuanto a su sistemática tres partes diferenciadas: la primera dedicada al tratamiento de cuestiones generales, la segunda sobre los regímenes de tributación y la tercera referida a diversos aspectos formales.

Siguiendo el orden en el que aparecen encuadradas las diferentes contribuciones de los autores que se citaron antes, tenemos que la primera parte consta de cuatro capítulos en los que se resaltan las principales características de la reforma que produjo sobre el gravamen español de no residentes la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, que también modificó los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Sociedades, así como la incidencia del Modelo de Convenio de la OCDE en el sistema de fuentes, la tendencia de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) y, al final, se consideran varios conceptos clave para la aplicación del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Es el propio coordinador, Néstor CARMONA, quien sitúa al lector con la reforma del citado tributo de 2003 y las nuevas reglas sobre sujeción de rentas y régimen especial de entidades en atribución de rentas. Su estudio no desatiende la incidencia que han tenido normas legales posteriores como el Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y las Leyes 35/2006 y 36/2006, de 28 y 29 de noviembre, respectivamente, sobre el IRPF y modificaciones en otros impuestos y de medidas para la prevención del fraude fiscal. Tampoco se pasan por alto los desarrollos reglamentarios que esas normas primarias han tenido. El mismo autor se encarga luego, en el capítulo tercero, de comentar algunas sentencias del Tribunal de Luxemburgo, extrayendo conclusiones e impactos que han tenido en las legislaciones de los Estados miembros y aportando alguna reflexión crítica: «El aspecto más preocupante, a pesar del norte legítimo y bien orientado de la doctrina del TJCE, radica precisamente en su distanciamiento de la realidad normativa y práctica sobre la que se proyecta. En una atmósfera de extrema asepsia se adoptan criterios interpretativos en torno a principios constitucionales

comunitarios, cuando la realidad legislativa es impura: ni las normas domésticas son uniformes, ni los mecanismos de intercambio de información funcionan con la solvencia deseada».

Por otro lado, el profesor MARTÍN JIMÉNEZ analiza, desde la perspectiva del Derecho internacional y tributario español, los efectos de los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE en relación con la interpretación de los Convenios internacionales, prestando especial atención a las revisiones que aquellos han tenido, así como al déficit de protección de los derechos de los contribuyentes en el contexto convencional y en el campo de la interpretación de los Convenios y su relación con los citados comentarios. De los conceptos funcionales de domicilio y residencia, así como de sus consecuencias en los procedimientos tributarios, se ocupa MORILLO MÉNDEZ, para quien «los principios esenciales de libertad de establecimiento, de empresa, de mercado y de residencia deben prevalecer, por razones de Tratados comunitarios y constitucionales. El domicilio puede controlarse administrativamente sobre la base de declaraciones previas no irreales y en la medida en que sea necesario para el desarrollo adecuado de procedimientos en curso, hasta su terminación. No es razonable que pueda invocarse mayor ni mejor control por órganos idénticos situados en otros lugares del territorio de un mismo Estado. La distribución de competencias entre órganos es una cuestión interna, reglamentaria; el respeto al domicilio, a la residencia y al establecimiento se basa en normas que están por encima de las legales, en sentido formal».

Dentro ya de la segunda parte, el régimen especial para trabajadores desplazados —«impatriados»—, hoy día regulado por el artículo 93 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, es comentado por MARTÍN-ABRIL CALVO. Le sigue el tratamiento que CALDERÓN CARRERO realiza acerca de la tributación de artistas y deportistas no residentes en el marco de los Convenios de doble imposición; capítulo centrado en el examen de la evolución de la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central en torno a la calificación de los diversos tipos de rentas obtenidas, directa e indirectamente, por dichos sujetos y sobre los problemas que suscita la aplicación de las cláusulas antiabuso del Derecho interno (art. 13.1.b.3.º TRLIRNR) e internacional (art. 17.2 MC OCDE), así como la interrelación de las mismas y los Convenios de doble imposición.

Por su parte, CRUZ PADIAL aborda la tributación, para los no residentes, de las denominadas rentas de titularidad, en sus dos vertientes del capital mobiliario e inmobiliario. A las primeras se concede una especial atención, distinguiendo los conceptos legalmente recogidos de dividendos, intereses y cánones.

El último capítulo de esta parte se refiere al régimen de atribución de rentas. En él, RODRÍGUEZ VEGAZO, se refiere tanto a la situación anterior como posterior a la reforma operada por la Ley 46/2002, de 18 de diciembre. A su juicio, muchos de los problemas existentes hasta la entrada en vigor de esta ley han desaparecido o se han visto atenuados. Sin embargo, «no se produjo avance en la calificación de las rentas a atribuir, particularmente en el supuesto de miembros que solo aportan capital a entidades en régimen de atribución de rentas que realizan actividades económicas. Lo más censurable de esta falta de solución legal es que el legislador se había decidido a abordar la cuestión y, sin embargo, optó finalmente por no introducir cambio normativo alguno, a pesar de los problemas existentes que continúan desde entonces, lo que permite con cierta facilidad distribuir arbitrariamente las rentas entre contribuyentes del IRPF, que precisamente por ser progresivo, hace interesante esta práctica».

En la última parte vuelve a escribir el profesor CALDERÓN CARRERO sobre el derecho de los contribuyentes al inicio del procedimiento amistoso previsto en los Convenios de doble imposición, analizando la jurisprudencia del Tribunal Supremo y de la Audiencia Nacional que tiene una importancia fundamental para los contribuyentes que realizan operaciones internacionales, ya que en ella se protege el derecho de estos a una «legalidad convencional» y se delimitan los cauces formales que se pueden emplear y las condiciones materiales que han de darse para que resulte exigible el inicio de tal procedimiento amistoso por parte de las autoridades españolas. Al final de su contribución, el autor considera críticamente la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, sobre medidas para la prevención del fraude fiscal, que se refiere a «procedimientos amistosos».

El otro capítulo también ubicado entre los aspectos formales es el firmado por FERNÁNDEZ MONGE y VILLOLDO SALVATELLA sobre obligaciones de identificación y de carácter censal de extranjeros y no residentes. En el mismo se ponen de manifiesto cuáles son las principales diferencias entre un extranjero y un no residente en sus relaciones con la Administración tributaria española, así como las reglas para su identificación fiscal (qué NIF procede en cada caso, cómo se solicita y qué documentación debe aportarse y cómo se acredita la residencia fiscal), domicilio y representación.

Miguel Ángel Martínez Lago