

La tributación de las personas físicas no residentes en España en la imposición sobre la Renta: Fundamento, evolución histórica y modelo vigente

M^a Mercedes CASTILLO SOLSONA

I S B N: 84--89727-64-3
Depósito Legal: S. 54-98

Servei de Publicacions
Universitat de Lleida

ÍNDICE GENERAL

INTRODUCCION

PARTE PRIMERA PLANTEAMIENTO GENERAL SOBRE LA APLICACION ESPACIAL DE LAS LEYES FISCALES ESPAÑOLAS

I.- LA SOBERANIA FISCAL DEL ESTADO ESPAÑOL

A) NOCION

B) SUS LIMITES

1.- Límites derivados de la pertenencia del Estado español a la comunidad internacional

2.- Principios constitucionales tributarios de carácter material. La justicia tributaria

3.- Principios generales rectores de la aplicación de la ley fiscal. En especial, el principio de territorialidad de los tributos

II.- AMBITO ESPACIAL DE APLICACION DE LAS LEYES FISCALES

A) EFICACIA DE LA LEY EN EL ESPACIO Y EXTENSION DE LA LEY

B) LA EXTENSION ESPACIAL DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

1.- Personalidad y territorialidad de las leyes

2.- Criterios de extensión espacial de las normas tributarias

3.- Residencia y territorialidad como criterios de extensión espacial de las normas tributarias españolas

III.- EL PROBLEMA DE LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL

A) CONCEPTO Y CAUSAS

B) LOS ORGANISMOS INTERNACIONALES Y LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL

1.- La Sociedad de Naciones y la Organización de las Naciones Unidas

2.- La OCDE

C) METODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION JURIDICA INTERNACIONAL

1.- Método de exención o reparto

2.- Método de imputación o crédito

3.- La cláusula de imputación de impuestos no pagados

D) MEDIDAS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION JURIDICA INTERNACIONAL

1.- Medidas unilaterales

2.- Medidas bilaterales y multilaterales

PARTE SEGUNDA EVOLUCION HISTORICA

I.- INTRODUCCION

II.- TRIBUTACION DE LAS RENTAS OBTENIDAS POR LAS PERSONAS FISICAS NO RESIDENTES CON ANTERIORIDAD A LA PROMULGACION DE LA LEY 44/1978, DE 8 DE SEPTIEMBRE, DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS

A) ANTECEDENTES DE LA IMPOSICION PERSONAL SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS EN ESPAÑA

1.- De la Contribución extraordinaria de Guerra al Impuesto de Cédulas personales

2.- El Repartimiento General de Utilidades

3.- Los Proyectos del primer tercio del S.XX. En particular, el Proyecto de reforma del Impuesto de Cédulas Personales de 1910 y el Proyecto del Impuesto

de Rentas y Ganancias de 1926

4.- Valoración

B) LA CONTRIBUCION GENERAL SOBRE LA RENTA

1.- Su regulación por las Leves de 20 de diciembre de 1932 y de 16 de diciembre de 1954

2.- Valoración

C) EL IMPUESTO GENERAL SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS

1.- Caracterización general

2.- Tratamiento tributario de las rentas obtenidas por personas físicas no residentes

3.- Valoración

III.- LA REFORMA DE 1978 Y LA TRIBUTACION DE LAS RENTAS OBTENIDAS POR LAS PERSONAS FISICAS NO RESIDENTES

A) CARACTERIZACION GENERAL

B) TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LAS RENTAS OBTENIDAS POR PERSONAS FISICAS NO RESIDENTES

C) VALORACION DEL MODELO DE TRIBUTACION DE LAS PERSONAS FISICAS NO RESIDENTES EN LA LEY 44/1978

IV.- LEY 5/1983, DE 29 DE JUNIO, DE MEDIDAS URGENTES EN MATERIA PRESUPUESTARIA, FINANCIERA Y TRIBUTARIA

A) INTRODUCCION

B) TRIBUTACION DE LAS RENTAS OBTENIDAS POR MEDIO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

C) TRIBUTACION DE LAS RENTAS OBTENIDAS SIN MEDIACION DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

D) VALORACION DEL TRATAMIENTO FISCAL DE LAS RENTAS OBTENIDAS POR PERSONAS FISICAS NO RESIDENTES EN LA LEY 5/1983

PARTE TERCERA TRIBUTACION DE LAS PERSONAS FISICAS NO RESIDENTES EN ESPAÑA

I.- OBJETIVOS DE LA LEY 18/1991, DE 6 DE JUNIO, EN MATERIA DE TRIBUTACION DE NO RESIDENTES

II.- AMBITO ESPACIAL DE APLICACION DEL REGIMEN DE TRIBUTACION DE LAS RENTAS OBTENIDAS POR PERSONAS FISICAS NO RESIDENTES EN LA LEY 18/1991, DE 6 DE JUNIO

A) EL TERRITORIO ESPAÑOL

B) REGIMENES ESPECIALES POR RAZON DEL TERRITORIO

1.- El Concierto Económico con el País Vasco

2.- El régimen de Convenio con la Comunidad Foral de Navarra

C) REPERCUSION DE LOS TRATADOS Y CONVENIOS INTERNACIONALES SUSCRITOS POR ESPAÑA

1.- Caracterización general de los Tratados internacionales

2.- Los Convenios de doble imposición sobre la renta y el patrimonio

III.- EJES DEL SISTEMA DE TRIBUTACION DE LAS PERSONAS FISICAS NO RESIDENTES EN LA LEGISLACION INTERNA ESPAÑOLA

A) LA RESIDENCIA HABITUAL

1.- Caracterización general

2.- Definición positiva en la Ley 18/1991

3.- Residencia habitual y obligación personal de contribuir

B) EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

1.- Su trascendencia

2.- Teorías sobre la caracterización del establecimiento permanente

3.- Definición positiva

IV.- PERSONAS FISICAS NO RESIDENTES

A) DEFINICION

B) LA EXENCION SUBJETIVA EN FAVOR DE LOS EMPRESARIOS DE NAVEGACION MARITIMA O AEREA INTERNACIONAL

C) SOCIOS PERSONAS FISICAS NO RESIDENTES DE SOCIEDADES TRANSPARENTES

D) PERSONAS FISICAS NO RESIDENTES Y OBLIGACION REAL DE CONTRIBUIR

1.- Regla general

2.- Supuesto especial de sujeción a la obligación real: funcionarios extranjeros e internacionales que residen en España por razón de su cargo

V.- RENTAS SUJETAS Y RENTAS NO SUJETAS POR OBLIGACION REAL DE CONTRIBUIR

A) RENTAS SUJETAS

1.- Planteamiento general

2.- Criterios de sujeción al IRPF por obligación real

3.- Sistematización de las rentas sujetas al IRPF español por obligación real

B) RENTAS NO SUJETAS

1.- Consideraciones generales

2.- Enunciación

C) CARACTERIZACION GENERAL DEL SISTEMA DE TRIBUTACION, EN LA LEY 18/1991, DE LAS RENTAS SUJETAS AL IRPF POR OBLIGACION REAL

VI.- TRIBUTACION DE LAS RENTAS OBTENIDAS POR LAS PERSONAS FISICAS NO RESIDENTES MEDIANTE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL MARCO DE LA OBLIGACION REAL DE CONTRIBUIR

A) HECHO IMPONIBLE

1.- Planteamiento general. El establecimiento permanente de personas físicas

2.- Elemento objetivo

3.- Elemento subjetivo

B) EL IMPUESTO ADICIONAL SOBRE LOS BENEFICIOS DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE TRANSFERIDOS AL EXTRANJERO

C) LA BASE IMPONIBLE

1.- Planteamiento general

2.- Regímenes de determinación de la base imponible

3.- Imputación temporal de ingresos y gastos

4.- Compensación de pérdidas

D) LA DEUDA TRIBUTARIA

1.- Planteamiento general

2.- Cuota íntegra

3.- Cuota líquida

VII.- TRIBUTACION DE LAS RENTAS OBTENIDAS POR LAS PERSONAS FISICAS NO RESIDENTES SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL MARCO DE LA OBLIGACION REAL DE CONTRIBUIR

A) HECHO IMPONIBLE

1.- Planteamiento general

2.- Elemento objetivo

3.- Elemento subjetivo

B) RENTAS EXENTAS

1.- Antecedentes

2.- Supuestos de exención objetiva del art. 17 de la Ley 18/1991

C) BASE IMPONIBLE

1.- Planteamiento general

2.- Rendimientos

3.- Incrementos de patrimonio

4.- Compensación de pérdidas

D) DEUDA TRIBUTARIA

1.- Cuota íntegra

2.- Cuota líquida

VIII.- LA GESTION DEL IMPUESTO

A) DOMICILIO FISCAL DE LAS PERSONAS FISICAS NO RESIDENTES

B) DECLARACION Y LIQUIDACION DEL IMPUESTO

1.- Planteamiento general

2.- Declaraciones-liquidaciones

C) INFORMACION SOBRE LOS SUJETOS PASIVOS NO RESIDENTES

D) OBLIGACIONES TRIBUTARIAS A CUENTA DE LA PRINCIPAL:
RETENCIONES, INGRESOS A CUENTA Y PAGOS A CUENTA

1.- Retenciones e ingresos a cuenta

E) DEVOLUCION DE INGRESOS INDEBIDOS

1.- Planteamiento general

2.- La devolución de retenciones excesivas sobre rentas obtenidas sin mediación
de establecimiento permanente

F) GARANTIAS EN FAVOR DE LA ADMINISTRACION

1.- El representante del no residente

2.- Responsables solidarios

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFIA

INTRODUCCION

La promulgación de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ha supuesto, entre otras cosas, la definitiva consagración del modelo de tributación de las personas físicas no residentes en España que había tenido su punto de arranque en la Ley 5/1983, de 29 de junio, de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria.

El objetivo fundamental del presente trabajo ha sido, desde un principio, el de determinar los rasgos más característicos de este modelo a través de la sistematización y análisis del contenido de los preceptos que la vigente normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas dedica a la materia.

Sin embargo, a la hora de abordar el tema que constituye el objeto de estas páginas se puso de manifiesto la oportunidad, y aun mejor, la conveniencia que el estudio de la legislación positiva vigente estuviese precedido, de un lado, por el estudio de diversos aspectos relacionados con el mismo e incardinados en la conocida como "Parte General" del Derecho Financiero, y, de otro, por el examen de la evolución que la tributación de las rentas obtenidas por personas físicas no residentes en España ha experimentado en nuestra legislación fiscal.

Esta circunstancia ha determinado que nuestro trabajo se estructure en tres grandes partes, distribuidas, cada una de ellas, en varios capítulos.

En la Parte Primera, de carácter introductorio, tras un examen de la noción de soberanía fiscal y sus límites -con particular referencia, por lo que respecta a estos últimos, a las singularidades que algunos de los principios constitucionales financieros de carácter material, como los de capacidad económica y progresividad, presentan en sede de tributación de personas físicas no residentes, así como a la formulación del principio de territorialidad de los tributos- se procede a analizar el ámbito espacial de aplicación de las leyes fiscales españolas, con particular mención de los criterios de extensión espacial de las normas tributarias españolas, tema éste que da pie a un sucinto examen del problema de la doble imposición internacional.

En la Parte Segunda, se analiza la evolución, hasta la promulgación de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del tratamiento tributario de las personas físicas no residentes en España al hilo de los momentos más significativos del desarrollo, en nuestro país, de la imposición personal sobre la Renta. Para ello se procede a fraccionar la mencionada evolución en tres grandes bloques:

- Antecedentes de la Ley 44/1978, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Tratamiento de las rentas obtenidas por las personas físicas no residentes en el marco de la Ley 44/1978, y
- Tributación de las mismas tras la promulgación de la Ley 5/1983, de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria.

Finalmente, en la Parte Tercera, se procede al estudio sistemático de la legislación vigente en sede de tributación de personas físicas no residentes fruto de la Ley 18/1991, de 6 de junio. En este estudio destacan los siguientes grandes grupos de cuestiones:

- a) El ámbito espacial de aplicación del modelo de tributación de aquéllas, con especial referencia a la repercusión que, en el mismo, tienen los Tratados y Convenios internacionales, en particular los Convenios de Doble Imposición internacional sobre la Renta, suscritos por España;
- b) Los ejes del sistema de tributación de las personas físicas no residentes sobre los que se asienta la legislación interna española, a saber: la residencia habitual, que permite

formular la noción de persona física no residente, y el establecimiento permanente, noción con base en la cual surgen las dos modalidades de tributación de las personas físicas no residentes: con y sin establecimiento permanente;

c) El examen, por separado, de la tributación de las rentas obtenidas, en nuestro país, por personas físicas no residentes operando por medio de establecimiento permanente y de las obtenidas por personas físicas no residentes sin mediación del mismo, poniendo de manifiesto sus diferencias y haciendo mención, cuando resulta oportuno, de la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades; y

d) el análisis de los principales rasgos del procedimiento de gestión del IRPF en sede de rentas obtenidas por personas físicas no residentes.

En suma, la presente Tesis doctoral constituye una investigación sistemática y analítica de un tema que permite indagar en cuestiones esenciales de la Parte General y la Parte Especial del Derecho Financiero, para obtener, como resultado, una visión del estadio evolutivo en el que se halla la tributación de las rentas obtenidas por personas físicas no residentes en España.

Una última advertencia: esta Tesis Doctoral fue sometida a la consideración del Tribunal el 12 de enero de 1995. No obstante, como quiera que entre esta fecha y enero de 1997, momento en el que la entregamos para su inclusión en el CD han tenido lugar diversas variaciones en la tributación de los no residentes hemos creído conveniente incluirlas.

PARTE PRIMERA

**PLANTEAMIENTO GENERAL SOBRE LA
APLICACION ESPACIAL DE LAS LEYES
FISCALES ESPAÑOLAS**

I.- LA SOBERANÍA FISCAL DEL ESTADO ESPAÑOL

A) NOCIÓN

La soberanía política de los Estados¹, que se proyecta tanto hacia el interior de los mismos como en sus relaciones con los demás Estados miembros de la Comunidad internacional, presenta diversas manifestaciones. Entre éstas, la doctrina, tradicionalmente, ha destacado el poder tributario².

La noción de poder tributario es un concepto esencialmente político que sirve de base a la facultad estatal de obligar a los ciudadanos al pago de los tributos. En un Estado de Derecho, este poder, que en un origen deriva del *imperium* en su significado de mandar con autoridad, se ejerce a través de las "potestades" atribuidas a los entes públicos por el ordenamiento jurídico³.

Así pues, el poder tributario, junto con los de dictar leyes, administrar justicia, acuñar moneda y declarar la guerra o hacer la paz ha venido conformado el núcleo identificador de la soberanía política. El indudable nexo que, desde siempre, ha existido entre las nociones de soberanía y poder tributario⁴ continua reflejándose en los trabajos de buena parte de la doctrina jurídico-financiera⁵. Sin embargo, ello no es obstáculo para que un sector doctrinal considere que la noción de soberanía, en tanto que fundamento del poder ejercitado por el Estado dentro de sus fronteras y, en particular, del poder tributario, ha entrado en crisis⁶.

Sin embargo, en lo que todos los autores están de acuerdo es en reconocer la indudable vigencia que el principio de soberanía estatal tiene en el ámbito del Derecho internacional. En este sentido, PASTOR RIDRUEJO, tras señalar que la soberanía del Estado constituye un factor determinante en la actual configuración de la sociedad internacional tanto desde una perspectiva política como jurídica, subraya que el propio Tribunal de La Haya ha acogido la tesis que todo el Derecho internacional reposa en el principio fundamental de la soberanía estatal⁷. En la misma línea, y ya en el marco de la doctrina

¹.- Aun conscientes de la dificultad de proponer un concepto de soberanía, cuyo análisis excede del propósito de estas páginas, nos parece oportuno transcribir la definición que de la misma da BUHLER. Para este autor, la soberanía es la "*facultad total y exclusiva de un Estado de mandar a través de la propia voluntad manifestada frente a los demás Estados en la competencia única que le asiste para realizar actos legislativos, ejecutivos y judiciales dentro de su ámbito de poder territorial*". BUHLER, O.: "Principios de Derecho internacional tributario", versión castellana de Fernando Cervera Torrejón, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968, pág. 173.

².- El poder tributario aparece definido por CAZORLA PRIETO como "la posibilidad de decisión-acción propia de determinados órganos integrantes de la estructura del Estado en sentido amplio, en virtud de la cual pueden, a través de los cauces normativos oportunos, establecer tributos como medio de financiación de sus actividades". CAZORLA PRIETO, L.M.: "Poder Tributario y Estado contemporáneo", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1981, pág. 96.

³.- LASARTE ALVAREZ, J.: "Poder tributario (Artículo 2º)", en "*Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*" (Libro-homenaje al Prof. Dr. D. Fernando SAINZ DE BUJANDA), Instituto de Estudios Fiscales, Vol. I, Madrid, 1991, pág. 36.

⁴.- Vid. SAINZ DE BUJANDA, F.: "Organización política y Derecho financiero", en "*Hacienda y derecho*", Tomo I, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1975, págs. 246 y ss.

⁵.- Por todos, FERREIRO LAPATZA, para quien "*el poder financiero no es más que una manifestación del poder soberano*". FERREIRO LAPATZA, J.J.: "Curso de Derecho financiero español", Marcial Pons, 17ª edición. Revisada y puesta al día, Madrid, 1995, pág. 81.

⁶.- En este sentido, RODRIGUEZ BEREIJO, A.: "Introducción al estudio del Derecho financiero", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1976, págs. 213 y ss. y CAZORLA PRIETO, L.M.: "Poder tributario y Estado contemporáneo", *op. cit.*, págs. 52 y ss.

⁷.- PASTOR RIDRUEJO, J.A.: "Curso de Derecho internacional público y organizaciones internacionales",

jurídico-financiera, son varios los autores que sostienen que, en la actualidad, el concepto de soberanía sólo tiene verdadero sentido en el ámbito del Derecho internacional⁸.

Con base en lo anterior, y teniendo en cuenta que el gravamen de las rentas obtenidas por no residentes supone, necesariamente, la proyección hacia el exterior del poder tributario estatal, parece apropiado -cualquiera que sea la postura que se mantenga en torno a los actuales perfiles de la noción de soberanía estatal- utilizar la expresión *soberanía fiscal del Estado español* para designar el fundamento último de la tributación, en nuestro país, de aquellas rentas. Y ello, por supuesto, siempre que tales rentas deban quedar sometidas a gravamen en España porque así lo declare nuestra legislación interna o los Convenios internacionales de doble imposición sobre la Renta y el Patrimonio suscritos por nuestro país, con primacía, caso de existir, de estos últimos.

B) SUS LIMITES

En una primera aproximación, parece claro que el fundamento jurídico último del *ius impositionis* del Estado debe buscarse en el poder tributario que aquél ostenta. El poder tributario puede conceptuarse como el conjunto de competencias constitucionales y potestades administrativas de que gozan los entes públicos territoriales para establecer un sistema de ingresos y gastos con el que satisfacer los fines y las necesidades públicas⁹.

Sin embargo, debe tenerse en cuenta que el poder tributario del Estado -en nuestro caso, del Estado español- no es omnímodo sino que está sometido a diversos límites. Estos límites pueden clasificarse en tres grupos:

1.- Los directamente derivados del texto constitucional y referidos a la materia financiera. En este grupo se incluyen los principios acogidos en los párrafos 1 y 3 del art. 31 de nuestra vigente Ley fundamental.

2.- Los contenidos en los principios generales que rigen la aplicación del ordenamiento tributario interno, tanto en el tiempo como en el espacio, y

3.- los dimanantes de la pertenencia del Estado a la Comunidad Internacional¹⁰.

En sede de tributación de las rentas obtenidas por no residentes, y de entre las limitaciones que acaban de enunciarse, adquieren especial significación las siguientes: Aquéllas que son consecuencia de la pertenencia de España a la Comunidad internacional.. Las derivadas de nuestros principios constitucionales de carácter material, y. las reguladoras del ámbito espacial de aplicación de las normas tributarias.

1.- Límites derivados de la pertenencia del Estado español a la comunidad internacional

En este punto, se está haciendo referencia, fundamentalmente, a la figura de los tratados internacionales. La concurrencia de los poderes financieros de los distintos Estados

tercera edición, Tecnos, Madrid, 1989, pág. 279.

⁸ .- Así, RODRIGUEZ BEREIJO señala que, en el Derecho moderno, el concepto de soberanía queda normalmente relegado "*al terreno del Derecho internacional, que es justamente el ámbito donde en los momentos actuales puede hablarse de concurrencia entre diversos ordenamientos estatales*". RODRIGUEZ BEREIJO, A.: "Introducción al estudio del Derecho financiero", *op. cit.* , pág. 211. Por su parte, CAZORLA PRIETO advierte que en el marco del Estado contemporáneo "*(...) a la soberanía (...) se la considera estrictamente como una cualidad política del Estado con proyección segura hacia el exterior y potencial hacia el interior*". CAZORLA PRIETO, L.M.: "Poder tributario y Estado contemporáneo", *op. cit.* , pág. 62.

⁹ .- MARTIN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C.: "Curso de Derecho financiero y tributario", sexta edición. Revisada y puesta al día, Tecnos, Madrid, 1995, pág. 236.

¹⁰ .- *Ibidem*, págs. 229 a 232.

integrantes de la comunidad internacional puede dar lugar a la aparición de problemas como la doble imposición y la evasión fiscal internacional.

La solución a estos problemas puede afrontarse:

. bien a través de normas de Derecho Tributario interno, constitutivas del denominado *Derecho tributario internacional*. Son ejemplos de estas normas los arts. 82 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, de nuestro IRPF¹¹ y 29 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del IS¹²;

. bien por medio de normas de carácter convencional tales como los tratados internacionales. Estas normas, pertenecientes al *Derecho internacional tributario*, condicionan y limitan el poder impositivo de los Estados.

La creciente internacionalización de las economías de los diversos Estados que forman la Comunidad internacional se manifiesta en la progresiva importancia que la figura de los Tratados internacionales ha ido adquiriendo en el Derecho fiscal. En relación con la recepción, por parte de nuestro ordenamiento jurídico, de las disposiciones de naturaleza fiscal contenidas en los Tratados y Convenios internacionales suscritos por España, el art. 13 de la LGT dispone que:

"Las cláusulas de naturaleza tributaria contenidas en acuerdos o tratados internacionales carecerán de eficacia en tanto no sean éstos ratificados con arreglo al ordenamiento jurídico nacional".

Así pues, el sistema de recepción, en el ordenamiento interno español, de las disposiciones contenidas en los Tratados internacionales, sistema conocido como de recepción automática, requiere, únicamente, su publicación oficial. Esta, según prevé el art. 1.5 del CC, deberá llevarse a cabo, de forma íntegra, en el BOE.

El que acaba de describirse es también el procedimiento utilizado en el caso de los

¹¹ .- Art. 82 de la Ley 18/1991: "1. En el caso de obligación personal de contribuir, cuando entre los ingresos del sujeto pasivo figuren rendimientos o incrementos de patrimonio obtenidos y gravados en el extranjero, se deducirá de la cuota líquida la menor de las cantidades siguientes:

a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de carácter personal sobre dichos rendimientos o incrementos de patrimonio.

b) El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero.

2. A estos efectos, el tipo medio efectivo de gravamen será el resultado de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la cuota líquida por la base liquidable. El tipo medio efectivo de gravamen se expresará con dos decimales".

¹² .- Art. 29 de la Ley 43/1995: "1. En el caso de obligación personal de contribuir, cuando en la base imponible del sujeto pasivo se integren rentas obtenidas y gravadas en el extranjero se deducirá de la cuota íntegra la menor de las dos cantidades siguientes:

a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto.

No se deducirán los impuestos no pagados en virtud de exención, bonificación o cualquier otro beneficio fiscal.

Siendo de aplicación un convenio para evitar la doble imposición, la deducción no podrá exceder del impuesto que corresponda según el mismo.

b) El importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español.

2. El importe del impuesto satisfecho en el extranjero se incluirá en la renta a los efectos previstos en el apartado anterior e, igualmente, formará parte de la base imponible, aun cuando no fuese plenamente deducible.

3. Cuando el sujeto pasivo haya obtenido en el período impositivo varias rentas del extranjero, la deducción se realizará agrupando las procedentes de un mismo país salvo las rentas de establecimientos permanentes, que se computarán aisladamente por cada uno de los mismos.

4. Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra podrán deducirse en el períodos impositivos que concluyan en los siete años inmediatos y sucesivos".

Tratados que inciden en la materia fiscal, cuya válida celebración, por imperativo del principio de legalidad, está condicionada a la autorización previa por las Cortes Generales, con base en lo preceptuado en los párrafos c, d y e del art. 94.1 CE¹³. Esta previa autorización del órgano legislativo no se concreta en la aprobación de una ley sino en un procedimiento especial previsto por el art. 74.2 del propio texto constitucional¹⁴.

En relación con los Tratados y convenios internacionales que, en la actualidad, limitan la soberanía fiscal del Estado español, GONZALEZ POVEDA¹⁵ estima que los mismos pueden clasificarse en dos grupos:

a) *Tratados bilaterales y multilaterales de índole diversa en los que se incluyen cláusulas de naturaleza fiscal.*

b) *Convenios fiscales.* Dentro de este grupo destacan los Convenios para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y los Convenios relativos a las empresas de navegación marítima y aérea.

2.- Principios constitucionales tributarios de carácter material. La justicia tributaria

a) Caracterización general

En nuestros días, es de general aceptación la tesis que considera a la justicia el fundamento último del poder normativo del Estado en materia tributaria. Así, NEUMARK¹⁶ sostiene que los impuestos deben cumplir diversas finalidades básicas, entre las que se inscribe una de carácter ético: la de plasmar, en el campo tributario, el valor justicia.

En la misma línea, y atendiendo a la concreción positiva de aquel valor, puede afirmarse que, en la medida en que las Constituciones deben reflejar la idea de justicia que una comunidad organizada políticamente profesa en un momento histórico determinado, es lógico que los principios que rigen la materia tributaria, en cuanto forman parte del ordenamiento constitucional, se hagan eco de aquel valor¹⁷. Así lo hace nuestra vigente Norma fundamental al declarar, en su art. 31.1, que:

"Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su

¹³ .- Art. 94.1 CE: "*1. La prestación del consentimiento del Estado para obligarse por medio de tratados o convenios requerirá la previa autorización de las Cortes Generales, en los siguientes casos : (...)*

c) Tratados o convenios que afecten (...) a los derechos y deberes fundamentales establecidos en el Título I.

d) Tratados o convenios que impliquen obligaciones financieras para la Hacienda Pública.

e) Tratados o convenios que supongan modificación o derogación de alguna ley o exijan medidas legislativas para su ejecución "

La mención efectuada en el apartado c) a los derechos y deberes del Título I afecta al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos previsto en el art. 31.1 CE. Por su parte, el apartado d) "*tratados o convenios que impliquen obligaciones financieras para la Hacienda Pública "* hace referencia a compromisos que impliquen la realización de gasto público. Finalmente, la previsión acogida en el apartado e) tiene por finalidad velar por la observancia del principio de reserva de ley.

¹⁴ .- Art. 74.2 CE: "*Las decisiones de las Cortes Generales previstas en los artículos 94.1, 145.2 y 158.2, se adoptarán por mayoría de cada una de las Cámaras. En el primer caso, el procedimiento se iniciará por el Congreso, y en los otros dos, por el Senado. En ambos casos, si no hubiera acuerdo entre Senado y Congreso, se intentará obtener por una Comisión Mixta compuesta de igual número de diputados y senadores. La Comisión presentará un texto que será votado por ambas Cámaras. Si no se aprueba en la forma establecida, decidirá el Congreso por mayoría absoluta "*

¹⁵ .- GONZALEZ POVEDA, V.: "*Tributación de no residentes*", 2ª edición actualizada, La Ley, Madrid, 1993, pág. 17.

¹⁶ .- NEUMARK, F.: "*Principios de la imposición*", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, pág. 75.

¹⁷ .- FERREIRO LAPATZA, J.J.: "*Curso de Derecho financiero español*", *op. cit.* , pág. 328.

capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio".

En este precepto, el legislador constitucional sienta la exigencia que nuestro sistema tributario se inspire en un ideal de justicia al tiempo que aporta los criterios en los que debe concretarse aquel ideal y que aparecen representados por los principios de capacidad económica, generalidad, igualdad, progresividad y su límite, la no confiscatoriedad. Globalmente considerados, y con independencia de la significación individual de cada uno de ellos, estos principios constituyen un *sistema* de reglas para el reparto de la carga fiscal, condicionándose mutuamente con el fin de conseguir un orden tributario justo fundado en los valores constitucionales.

Así, se observa una íntima conexión entre los principios de generalidad e igualdad, cuya formulación conjunta puede resumirse en los siguientes términos: todos deben soportar en igual forma las cargas derivadas de los tributos sin que deban existir privilegios ni tratos diferenciados¹⁸. No obstante, esta conceptualización se ve matizada por los principios de capacidad económica y progresividad.

El principio de capacidad económica presenta, como es conocido, una doble significación¹⁹. De un lado, es la razón que justifica el hecho mismo de tributar: se debe porque se posee aptitud para contribuir. De otro, determina la medida o proporción de cada contribución individual de los sujetos obligados al sostenimiento de los gastos públicos: se debe en función de la capacidad económica de la que se disfruta, dato que ha de tener su reflejo en los elementos que determinan la cuantificación del tributo. A estas dos vertientes del principio, la doctrina las denomina capacidad económica absoluta y capacidad económica relativa.

Por su parte, el principio de progresividad, íntimamente relacionado con el de igualdad, constituye una clara toma de posición acerca de la forma de entender la noción de justicia tributaria. Y ello por cuanto implica considerar que el sistema tributario en su conjunto no ha de permanecer neutral sino que, por el contrario, debe perseguir una finalidad redistributiva de la renta²⁰, si bien con el límite de la interdicción de la confiscatoriedad recogido en el art. 31.1 *in fine* de la Constitución.

b) Su plasmación en el tratamiento tributario de los no residentes

Los principios recogidos en el art. 31.1 CE, informadores del ordenamiento tributario en su conjunto, tienen su puntual reflejo en el tratamiento que la legislación española dispensa a las rentas obtenidas por no residentes. Pero en sede de tributación de no residentes se advierte que, si bien los principios de generalidad e igualdad presentan las mismas características que en el gravamen de las rentas obtenidas por no residentes, no ocurre lo mismo con los de capacidad económica y progresividad.

¹⁸ .- *Ibidem*, pág. 329.

¹⁹ .- RODRIGUEZ BEREIJO, A.: "El sistema tributario en la Constitución. (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)", Revista Española de Derecho Constitucional, núm. 36, 1992, pág. 43.

²⁰ .- Así lo reconoce el TC en el FJ 4º, *in fine*, de su Sentencia 27/1981, de 20 de julio (Boletín de Jurisprudencia Constitucional núm. 6, octubre de 1981). En esta resolución, el TC señala que el sistema tributario justo "*no puede separarse, en ningún caso, del principio de progresividad ni del principio de igualdad*".

La igualdad que se reclama "no puede ser, a estos efectos, simplemente reconducida a los términos del artículo 14 de la Constitución: una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido este principio. Precisamente la que se realiza mediante la progresividad global del sistema tributario en que alienta la aspiración a la redistribución de la renta".

b.1) Principios de generalidad e igualdad

Por lo que respecta al postulado de generalidad, cabe afirmar que la utilización por el art. 31.1 CE del pronombre *todos* supone el reconocimiento de la existencia, con las matizaciones derivadas de los restantes principios jurídico-tributarios, de una obligación general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Se trata de una obligación dirigida a quienquiera que tenga una vinculación con España, ya sea por residir en territorio español -en cuyo caso tributará por la totalidad de su renta mundial-, ya sea por obtener rendimientos o incrementos de patrimonio en nuestro país, aun sin residir en él. En este segundo caso, únicamente tributará por tales rendimientos, y todo ello con independencia de su condición de ciudadano español o extranjero.

Esta formulación constitucional del principio de generalidad supone un requerimiento dirigido al legislador para que tipifique como hecho imponible todo acto, hecho o negocio jurídico que sea indicativo de capacidad económica²¹. Por lo tanto, en principio, debe quedar sometido a gravamen en España todo rendimiento obtenido en nuestro territorio.

Sin embargo, una de las consecuencias de la transformación del Estado liberal en un Estado de carácter intervencionista ha sido la utilización del sistema tributario con fines de política fiscal. Es en el contexto de esta nueva función del sistema tributario que deben ser entendidas las exenciones contenidas en los núms. 1, 2 y 4 del art. 17 de la Ley 18/1991, del IRPF²² así como las previstas en las letras a), b), c) y d) del art. 46.1 de la Ley 43/1995, del IS²³, a las que, de lo contrario, cabría conceptuar como una quiebra injustificada del principio de generalidad.

Relacionado con lo anterior, cabe también señalar que las diferencias que pueden observarse entre el tratamiento tributario previsto para las rentas obtenidas por residentes y el dispensado a las rentas obtenidas por no residentes tampoco suponen una vulneración del principio de igualdad. Y ello por cuanto, según reiterada jurisprudencia del TC, el referido principio no veda cualquier desigualdad sino sólo aquella que, como afirma el FJ 6.2 de la

²¹.- MARTIN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C.: "Curso de Derecho financiero y tributario", *op. cit.*, pág. 124.

²².- Los núms. 1, 2 y 4 del art. 17 de la Ley 18/1991 decretan la exención, respectivamente, de: Los intereses e incrementos de patrimonio derivados de bienes muebles, obtenidos sin mediación de establecimiento permanente, por residentes en los Estados miembros de la CEE distintos de España, siempre que aquéllos no se obtengan a través de paraísos fiscales; los rendimientos e incrementos de patrimonio derivados de la Deuda Pública, obtenidos por personas físicas no residentes que no operen a través de establecimiento permanente en España siempre que los mismos no se obtengan a través de paraísos fiscales y los rendimientos del capital mobiliario e incrementos de patrimonio derivados de valores emitidos en España por personas físicas o jurídicas no residentes sin mediación de establecimiento permanente, cualquiera que sea el lugar de residencia de las instituciones financieras que actúen como agentes de pagos o medien en la emisión o transmisión de los valores.

²³.- Las letras a), b), c), d) y f) del art. 46.1 de la Ley 43/1995 decretan la exención, respectivamente, de: Los intereses e incrementos de patrimonio derivados de bienes muebles, obtenidos sin mediación de establecimiento permanente, por entidades residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea distinto de España, siempre que tales rendimientos no se obtengan a través de paraísos fiscales; los rendimientos e incrementos de patrimonio derivados de la Deuda Pública, obtenidos por entidades no residentes que no operen a través de establecimiento permanente en España siempre que los mismos no se obtengan a través de paraísos fiscales; los rendimientos del capital mobiliario e incrementos de patrimonio derivados de valores emitidos en España por personas físicas o jurídicas no residentes sin mediación de establecimiento permanente, cualquiera que sea el lugar de residencia de las instituciones financieras que actúen como agentes de pago o medien en la emisión o transmisión de los valores; los rendimientos de las cuentas de no residentes, que se satisfagan a entidades no residentes en territorio español, salvo que el pago se realice a un establecimiento permanente situado en España, por el Banco de España, Bancos, Cajas de Ahorro, Cajas Rurales, Cooperativas de Crédito y demás entidades registradas y los beneficios distribuidos por las sociedades filiales residentes en España a sus sociedades matrices residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea cuando concurren los requisitos previstos en las letras a'), b') y c') de la letra f) del art. 46.1 de la Ley 43/1995, del IS.

STC 8/1986, de 21 de enero²⁴, "*carezca de una justificación objetiva y razonable*". Es decir, cualquier desigualdad que pueda ser calificada como discriminatoria, noción esta última que el FJ 6º de la STC 209/1988, de 10 de noviembre²⁵ conceptúa en el sentido de que "*debe haber una razonable relación de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida*".

Por lo tanto, no se vulnerará el principio de igualdad cuando se trate de forma igual a los supuestos iguales y desigual a los desiguales, guardando la debida proporcionalidad²⁶. En este sentido, LOZANO SERRANO²⁷ estima que no sólo es posible que se admitan ciertas diferencias de trato sino que el logro del principio de igualdad puede imponer en determinadas ocasiones un tratamiento formalmente desigual, idea ésta que enlaza nuevamente con la concepción del sistema tributario como instrumento de política fiscal.

b.2) Principios de capacidad económica y de progresividad

A propósito de los principios de capacidad económica y progresividad es cuando se plantean mayores diferencias entre el gravamen de las rentas obtenidas por residentes y no residentes. La obtención de una renta por parte de un no residente revela a la Administración fiscal española la existencia de una aptitud abstracta para tributar y, en este sentido, la capacidad económica constituye el fundamento o razón última del nacimiento de la obligación de contribuir de los no residentes, al igual que ocurre con la de los residentes.

Pero, en el caso de los no residentes en nuestro país, la Administración fiscal española sólo posee un conocimiento parcial de cuál es su verdadera capacidad económica dado que aquéllos, a diferencia de los residentes, no tributan en nuestro país por su renta mundial sino únicamente por los rendimientos que obtengan en territorio español, con arreglo a la denominada obligación real de contribuir. La consecuencia es, pues, que la capacidad económica del sujeto pasivo no residente -cuyo verdadero alcance se desconoce- no podrá tomarse como medida de su contribución, de tal manera que los elementos cuantificadores de la obligación real de contribuir sólo reflejarán de manera aproximada la concreta aptitud para tributar de aquél.

Las ideas que acaban de exponerse extienden también su influencia al ámbito de la progresividad. Esta, como se ha visto, constituye una medida de la igualdad y determina que el sistema tributario español en su conjunto asuma, como uno de sus objetivos, la

²⁴ .- Boletín de Jurisprudencia Constitucional núm. 58, febrero de 1986.

²⁵ .- Boletín de Jurisprudencia Constitucional núm. 92, diciembre de 1988.

²⁶ .- Acerca del alcance del principio de igualdad ante la Ley, el TC ha elaborado una matizada doctrina cuyos rasgos esenciales resume en su STC 214/1994, de 14 de julio (BOE de 18 de agosto de 1994), F.J. 8.B), reiterando la línea jurisprudencial sentada en su STC 76/1990, F.J. 9º.A): "*a) no toda desigualdad de trato en la Ley supone una infracción del art. 14 CE, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable; b) el principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hechos se apliquen iguales consecuencias jurídicas debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional; c) el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados; d) por último, para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos*".

²⁷ .- LOZANO SERRANO, C.: "Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario", Civitas, Madrid, 1990, pág. 28.

redistribución de la renta. Pero si la aplicación de tipos progresivos, con la consiguiente finalidad redistributiva, es justificable en sede de personas físicas residentes, plenamente integradas en nuestro sistema económico y cuya capacidad contributiva global, en principio, es conocida, no lo es tanto en el supuesto de las no residentes, cuyos vínculos con nuestro país pueden ser muy escasos.

3.- Principios generales rectores de la aplicación de la ley fiscal. En especial, el principio de territorialidad de los tributos

Además de por los principios constitucionales que acaban de examinarse, la soberanía fiscal del Estado español se halla también limitada por los postulados generales que rigen la aplicación de nuestro ordenamiento, tanto espacial como temporalmente. En efecto, la soberanía fiscal de un Estado no puede ejercitarse sobre una realidad social acontecida en una época lejana o que haya tenido lugar en el territorio de otro Estado, salvo que exista algún vínculo con alguno de los sujetos intervinientes²⁸.

Atendiendo al aspecto espacial, la noción de soberanía tributaria, a la que puede conceptuarse como el poder de establecer un sistema impositivo autónomo respecto de otros susceptibles de entrar en concurrencia con él, supone, *prima facie*, el derecho exclusivo de cada Estado a ejercer el poder tributario dentro de su territorio. Esta circunstancia, sin embargo, no le impide tomar en consideración los presupuestos de hecho efectuados en el extranjero, siempre, por supuesto, que tengan una vinculación con el territorio del Estado de que se trate.

Todo lo anterior lleva a la formulación del denominado "*principio de la territorialidad de los impuestos*" que adquiere una particular relevancia en el ámbito de la fiscalidad internacional.

²⁸ .- MARTIN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C.: "Curso de Derecho financiero y tributario", *op. cit.* , pág. 229.

II.- AMBITO ESPACIAL DE APLICACION DE LAS LEYES FISCALES

A) EFICACIA DE LA LEY EN EL ESPACIO Y EXTENSION DE LA LEY

Dos son las disposiciones que la Ley General Tributaria -en adelante, LGT- dedica a la regulación del ámbito espacial de aplicación de las normas tributarias españolas²⁹: el art. 21³⁰, en el que se establece el criterio general y a cuyo examen dedicaremos las páginas que siguen, y el art. 22³¹, en el que se prevén posibles modificaciones a aquel precepto, fruto de su aplicación a extranjeros.

De la exégesis del art. 21 de la LGT se desprende la necesidad, evidenciada por la doctrina, de realizar dos tareas diferentes pero, a la vez, complementarias. Estas tareas, a las que ya se refirió en su día BERLIR³², son:

. por una parte, delimitar el espacio físico en el que las leyes fiscales españolas producen sus efectos, es decir, su eficacia espacial, y

. por otra, determinar qué relaciones sociales regula la norma teniendo en cuenta que éstas pueden realizarse totalmente o sólo en parte dentro del territorio nacional o bien que en ellas puede intervenir un súbdito de otro Estado. Es decir, lo que se conoce como extensión espacial de las normas tributarias.

En relación con la eficacia espacial de las leyes fiscales españolas debe tenerse en cuenta que los Estados aparecen formados por comunidades humanas que ejercen su señorío en un determinado territorio. Este señorío se manifiesta en un conjunto de facultades -entre ellas, la potestad de establecer tributos-, mientras que el territorio, como concepto jurídico, es el marco espacial en el que se hace efectiva aquella potestad.

²⁹ .- A propósito del significado que deba darse a la expresión "*ámbito de aplicación de las leyes tributarias*" cabe concluir que más que al espacio físico en el que las normas contenidas en la ley producen sus efectos se está haciendo referencia al espacio en el que han de realizarse los diferentes hechos impositivos de cada tributo quedando, en consecuencia, obligado el sujeto pasivo señalado en cada caso. FERREIRO LAPATZA, J.J.: "Impuestos especiales" en "Comentarios a las leyes tributarias y financieras", tomo XII, Edersa, Madrid, 1983, pág. 9.

³⁰ .- Art. 21 LGT: "*Las normas tributarias obligarán en el territorio nacional. Salvo lo dispuesto por la Ley en cada caso, los tributos se aplicarán conforme a los siguientes principios:*

a) *El de residencia efectiva de las personas naturales cuando el gravamen sea de naturaleza personal.*

b) *El de territorialidad en los demás tributos y en especial cuando tenga por objeto el producto, el patrimonio, las explotaciones económicas o el tráfico de bienes.*

³¹ .- Art. 22 LGT: "*El ámbito de aplicación de las Leyes tributarias españolas, en cuanto se refieran a los actos realizados por extranjeros, a los rendimientos o utilidades por éstos percibidos, o a los bienes y valores que les pertenezcan, podrá ser modificado por Decreto a propuesta del Ministro de Hacienda:*

a) *Por requerirlo la aplicación de acuerdos internacionales celebrados por nuestro país o a los que España se haya adherido.*

b) *Por resultar procedente de la aplicación del principio de reciprocidad internacional.*

³² .- "El problema de la eficacia de la ley en el espacio, o sea, de la determinación del espacio sobre el que la ley produce efectos en cuanto tal, no debe confundirse (como no es raro que suceda) con el problema de la extensión de la ley, es decir, de la determinación de los hechos que la ley de un Estado puede regular cuando los mismos se realicen total o parcialmente fuera de su territorio o por obra de súbditos de otro Estado; entre los dos problemas existe la misma diferencia que ya hemos visto, al hablar de la eficacia de la ley en el tiempo, entre el problema de la determinación del momento en que una ley comienza o deja de tener vigor y el de la determinación de las relaciones jurídicas reguladas por una ley durante su período de vigencia". BERLIRI, A.: "Principios de Derecho Tributario", Vol. I, Traducción, Estudio preliminar y Notas por F. Vicente-Arche Domingo, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964, págs. 151 y 152.

Esta idea se plasma en el inciso primero del art. 21 de la LGT, que comienza decretando que: "*Las normas tributarias obligarán en el territorio nacional (...)*".

De este precepto se desprenden dos consecuencias: de un lado, la vigencia generalizada de la ley dentro del territorio nacional respecto de los supuestos previstos en ella y la consiguiente obligatoriedad para los Tribunales de conocer y, en su caso, aplicar la norma correspondiente. De otro, la inserción de dicha norma dentro del ordenamiento jurídico con los efectos que se derivan de su consideración unitaria a los fines de una interpretación sistemática del Derecho³³.

Por su parte, GONZALEZ GARCIA³⁴ hace hincapié en el hecho que el art. 21, inciso primero, de la LGT reafirma la idea que sólo el Estado español puede legislar en el marco del territorio nacional como lógico corolario del concepto de soberanía. Y todo ello sin olvidar que el poder legislativo de los Estados presenta limitaciones derivadas tanto de los principios recogidos en los diferentes textos constitucionales como de los propios del Derecho internacional.

En definitiva, se sienta la regla que las normas tributarias españolas, al igual que toda otra norma jurídica estatal, obligan, en principio, en todo el territorio nacional³⁵. La fijación de los límites de nuestro territorio se efectuará al tratar acerca del ámbito espacial de aplicación de las Leyes 18/1991, del IRPF, y 43/1995, del IS.

Cuestión distinta de la anterior es la determinación de los supuestos de hecho que pueden ser regulados por la ley de un Estado cuando se realicen total o parcialmente fuera de su territorio o en el mismo por residentes de otro Estado. A este extremo pasamos a referirnos a continuación.

B) LA EXTENSION ESPACIAL DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

1.- Personalidad y territorialidad de las leyes

Como ya se ha apuntado, el Estado, como forma de organización de las sociedades políticas, presenta una doble caracterización, personal y territorial, ya que, salvo excepciones muy puntuales, su señorío recae, a la vez, sobre un conjunto de individuos -sus súbditos o nacionales- y sobre un determinado territorio. Este doble carácter se refleja en la circunstancia, puesta de manifiesto por la doctrina internacionalista, que dos son, en general, los posibles principios de sujeción a las leyes emanadas de la organización estatal: el principio personal y el territorial.

De conformidad con el principio de territorialidad, y siguiendo los planteamientos

³³ .- PEREZ DE AYALA, J.L. y GONZALEZ GARCIA, E.: "Curso de Derecho tributario", Tomo I, 4ª edición, Ed. de Derecho financiero, Madrid, 1986, pág. 80.

³⁴ .- GONZALEZ GARCIA, E.: "Comentario al art. 21 de la LGT", en "Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras", dirigidos por Narciso AMOROS RICA, Tomo I, (Ley General Tributaria: arts. 1 a 89), Edersa, Madrid, 1982, págs. 157-158.

³⁵ .- Y no sólo en él, ya que como observa CORTES DOMINGUEZ, nuestras normas tributarias obligan también fuera del territorio nacional, por ejemplo a los residentes en España cuando se encuentran en el extranjero. CORTES DOMINGUEZ, M.: "Ordenamiento tributario español" I, cuarta edición, Civitas, Madrid, 1985, pág. 110.

Por otra parte, debe tenerse en cuenta que las leyes tributarias españolas se aplican, asimismo, en los buques y aeronaves españolas cuando sobrevuelen o naveguen fuera del territorio nacional mientras que, por el contrario, las leyes fiscales españolas no se aplicarán en las zonas francas. BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M.T.: "Compendio de Derecho financiero", *op cit* ., pág. 114.

estatutarios³⁶, las normas dictadas por un Estado se dirigen a regular los hechos, referentes a bienes, acaecidos en su territorio con el efecto que tales normas sólo tengan vigencia dentro del mismo. En cambio, según el principio o criterio personal, las normas reguladoras de determinadas materias tienen como destinatarios a sus súbditos y pueden alcanzar a situaciones producidas fuera de su ámbito territorial, es decir, cabe la posibilidad que se apliquen más allá de sus fronteras.

Varios han sido los puntos de conexión con arreglo a los que, en sede de Derecho internacional privado, se ha plasmado la ley personal³⁷. Así, hasta el S. XIX y en el marco del movimiento estatutario, el punto de conexión determinante de la ley personal era el domicilio, pero el C.C. francés de 1804 sustituyó la "*lex domicilii*" por el criterio de la nacionalidad.

Este hecho, aun siendo fruto más de una evolución que de una auténtica ruptura con la situación anterior, constituyó el punto de arranque del predominio del criterio de la nacionalidad. A pesar de ello, el punto de conexión domiciliar se ha mantenido con valor general dentro de los sistemas de Derecho internacional privado del círculo anglosajón así como en diversos Estados de América, Asia y África.

La situación que acaba de describirse provocó una conocida polémica entre los partidarios de la ley nacional y los de la "*lex domicilii*"³⁸. Esta polémica ha motivado la adopción de un tercer punto de conexión: el de la ley de la residencia habitual, entendiéndose por tal el lugar en el que socialmente queda integrada la persona, su centro-vida.

Con la adopción de este criterio, caracterizado por su condición de vínculo de hecho entre la persona y su medio social, se trata de eludir los inconvenientes de excesivo formalismo propios de la nacionalidad y del domicilio. Por otra parte, se pone de manifiesto que la fórmula elegida para encarnar el principio de personalidad puede basarse no sólo en nexos políticos -caso de la nacionalidad- sino también territoriales.

En nuestro país, los principios de personalidad y de territorialidad presentan ámbitos bien definidos de actuación. Así, el principio de personalidad rige en aquellas materias en las que prima la consideración individualizada del ciudadano, es decir, aquéllas que constituyen lo que podría definirse como su "*estatuto jurídico esencial*", recogido en el art. 9 de nuestro C.C. Por el contrario, las leyes penales, las de policía y las de seguridad pública se rigen por el principio de territorialidad obligando, tal y como preceptúa el art. 8.1 del C.C., "*a todos los que se hallen en territorio español*".

Por lo que respecta a las normas fiscales, se advierte que tienen un carácter eminentemente territorial en el sentido del art. 8.1 del C.C. por cuanto los tributos únicamente son exigibles cuando existe una conexión entre su presupuesto de hecho y el territorio del

³⁶.- Se conoce por doctrinas estatutarias el conjunto de reglas doctrinales elaboradas en los siglos XIII al XVIII por juristas de distintos países para la resolución de los conflictos de leyes. MIAJA DE LA MUELA, A.: "Derecho internacional privado" I (Introducción y parte general)", novena edición revisada, Ediciones Atlas, Madrid, 1985, pág. 111.

³⁷.- Un análisis de la evolución histórica del domicilio y la nacionalidad como puntos de conexión determinantes de la ley aplicable, puede verse en GONZALEZ CAMPOS, J.D. y otros: "Derecho internacional privado", Parte especial, 5ª adición revisada, ediciones Beramar, Madrid, 1.993, en especial págs. 43 y 44. También en DEPARTAMENTO DE DERECHO INTERNACIONAL PRIVADO DE LA UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID. CATEDRA DE DERECHO INTERNACIONAL PUBLICO Y PRIVADO DE LA UNIVERSIDAD DE OVIEDO: "Derecho Civil Internacional", vol. II de Derecho Internacional privado, obra dirigida por el Prof. M. AGUILAR NAVARRO, Madrid, 1975, págs. 48 y 49.

³⁸.- Los términos de la controversia son planteados por BENTWICH para quien la nacionalidad proporciona una ley previsible, pero frecuentemente inapropiada en materia de estatuto personal. El domicilio, por su parte, facilita una ley apropiada pero frecuentemente imprevisible. BENTWICH, citado por DEPARTAMENTO DE DERECHO INTERNACIONAL PRIVADO DE LA UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID. CATEDRA DE DERECHO INTERNACIONAL PUBLICO Y PRIVADO DE LA UNIVERSIDAD DE OVIEDO: "Derecho Civil Internacional", *op. cit.*, pág. 50.

Estado que los ha establecido. No obstante, y sin perjuicio de esta afirmación, no es menos cierto que cabe diferenciar aquel principio del denominado criterio territorial o real de sujeción al impuesto, que encuentra su verdadero significado por oposición al criterio personal. Ambos constituyen los postulados a través de los cuales puede articularse la extensión espacial de las normas tributarias, en cuyo fundamento se halla, en todo caso, el ya aludido principio de la territorialidad de los impuestos.

2.- Criterios de extensión espacial de las normas tributarias

Tal y como se ha puesto de manifiesto en el anterior epígrafe, también en sede de Derecho tributario se alude a la personalidad y a la territorialidad. Y aunque estas nociones no se empleen en el sentido de mecanismo de resolución de conflictos de leyes, característico del Derecho internacional privado, es indudable que existe alguna analogía entre aquellos principios y los de personalidad y de territorialidad conceptuados como criterios técnico-jurídicos de imposición.

En efecto, en virtud del criterio impositivo personal, también denominado principio de universalidad, un sujeto pasivo es sometido a gravamen por su renta mundial o global. Esta circunstancia da lugar a que las normas fiscales de un Estado puedan extenderse a presupuestos de hecho acaecidos fuera de su territorio. Y, precisamente, como ya se ha señalado al examinar las características que el Derecho internacional privado atribuye a la ley personal, uno de sus principales rasgos es la posibilidad de su aplicación fuera de las fronteras del Estado de que se trate.

El principio impositivo personal, fundado en una cualidad del sujeto y que puede, a su vez, expresarse a través de diversos criterios, requiere que la persona se encuentre en una determinada relación con el Estado que pretende el gravamen mundial de su renta (*world wide income*). Este principio es adoptado por países con economías muy desarrolladas, caracterizados por su condición de exportadores de capital.

Frente al criterio personal, se sitúa el denominado criterio territorial, real o del país de la fuente. Con arreglo a este criterio, y en defecto de una conexión de tipo personal o subjetivo entre el presupuesto de hecho y el territorio del Estado de que se trate, éste grava toda la riqueza que se origina dentro de su ámbito espacial. El criterio territorial goza de las preferencias de los países en vías de desarrollo y, en general, de los importadores de capital³⁹, dado que, al igual que les sucede a los países exportadores de capital con el criterio personal, el criterio real o del país de la fuente les permite obtener mayores ingresos fiscales.

Tenemos, por lo tanto, que, con arreglo al criterio personal, es una cualidad de la persona el elemento determinante de la extensión del gravamen, mientras que, en el caso del criterio territorial, es la riqueza, en sí misma considerada, el dato que el Estado toma en cuenta al establecer el impuesto. Sin embargo, habitualmente, los Estados contemporáneos, a la hora de delimitar el campo de aplicación del conjunto de su sistema tributario, no acuden a uno solo de aquellos criterios sino que combinan ambos.

Al igual que sucedió en el ámbito del Derecho internacional privado, también, en un

³⁹.- Tal es el caso de los integrantes del llamado Grupo Andino. Dos son las principales consecuencias de la adopción, por parte de estos Estados, del criterio real o del país de la fuente de la renta: de una parte, el reconocimiento al Estado de una exclusiva potestad tributaria respecto de las rentas originadas en su territorio, lo que se traduce en la imposibilidad que aquél pueda gravar rentas obtenidas fuera del mismo, cualquiera que sea la cualidad personal de su sujeto perceptor. Por otra parte, la referida exclusividad va a suponer que las rentas gravadas por el Estado de la fuente no podrán tomarse en cuenta por otro ni aun para obtener una alícuota más alta dentro de la progresividad sobre el ingreso global que resultaría de la suma de las rentas obtenidas en diferentes países por personas naturales. ATCHABAHIAN, A.: "El Grupo Andino y su enfoque de la doble tributación internacional", Hacienda Pública Española, núm. 32, 1975, pág. 126.

principio, la nacionalidad fue considerada, por parte del Derecho tributario, como el paradigma de la ley personal. No obstante, la nacionalidad ha sido paulatinamente sustituida por la residencia, de tal manera que, en nuestros días y en tanto que criterio de sujeción a la soberanía fiscal de los Estados, aquella sólo es acogida, entre los países más desarrollados, por los E.E.U.U. A pesar de ello, la nacionalidad conserva su importancia como medio de resolución de conflictos de dualidad de residencias, así como para la aplicación del principio de no discriminación.

En la actualidad, la residencia es el criterio más utilizado por la práctica totalidad de los sistemas fiscales de los países desarrollados exportadores de capital. Este criterio suele definirse en función de circunstancias tales como la permanencia en el territorio del Estado durante un determinado período del año fiscal, la posesión en aquel territorio de una vivienda con carácter permanente o la existencia en el mismo de un centro de intereses vitales ya sean familiares, sociales o económicos.

Varias han sido las razones que han influido en la sustitución del principio de la nacionalidad por el de la residencia. Así, de una parte, debe tenerse en cuenta que las normas tributarias tienen que redactarse de manera que se dificulte el fraude y, en este sentido, el criterio de la nacionalidad es uno de los que más fácilmente posibilitan la evasión fiscal. Por el contrario, con la utilización del criterio fundado en la vecindad verdadera, que no tiene por qué coincidir con la jurídica, obtenida por medio de la residencia efectiva o habitual, cabe someter a tributación las rentas de determinadas personas que, de lo contrario, escaparían con facilidad al control de la Administración financiera.

Además, quienes tienen una determinada relación con un Estado -por ser residentes en el mismo, obtener rentas en su territorio o mantener relaciones económicas en aquél- participan en la economía del país de forma análoga a como lo hacen sus nacionales. En efecto, todos estos sujetos dan lugar a determinadas actuaciones públicas a cuya financiación deben contribuir en la misma medida en que lo hacen los nacionales, ya que si bien parece claro que no deben recibir un trato fiscal más desfavorable que éstos tampoco deben disfrutar de uno que sea más favorable.

Se advierte, pues, que, de conformidad con el criterio de la residencia, es el vínculo económico con el Estado, más que el político, característico de la nacionalidad, el que adquiere relevancia. La utilización del criterio de la residencia habitual da lugar, pues, a una suerte de *ciudadanía fiscal*, según expresión de BÜHLER⁴⁰, de caracteres distintos a la nacionalidad.

El deber de contribuir surge, pues, por la vinculación del sujeto a un determinado ámbito económico, vinculación basada en el territorio, el cual, en el criterio de la residencia, desempeña un papel más determinante que en el criterio de la nacionalidad. Esta circunstancia lleva a un sector de la doctrina (SAINZ DE BUJANDA, FERREIRO, SAINZ DE VICUÑA y ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA) a conceptuar a la residencia habitual como una manifestación del principio de territorialidad y no como una concreción del principio de personalidad.

No obstante, el criterio de la residencia habitual también plantea problemas derivados de la variedad de reglas empleadas por las leyes fiscales de los distintos Estados a la hora de definir la residencia. Así, por ejemplo, un Estado puede considerar que una persona es residente en su territorio si permanece en él por más de 183 días, al tiempo que otro Estado puede entender que la misma persona es residente en su territorio por el hecho de tener en él el centro de sus intereses económicos. Estas situaciones generan conflictos de doble residencia que se resuelven mediante el establecimiento, en los Convenios de doble imposición, de un orden de prioridad entre los criterios definidores de la residencia.

⁴⁰ .- BÜHLER, O.: "Principios de Derecho internacional tributario", *op. cit.*, pág. 216.

3.- Residencia y territorialidad como criterios de extensión espacial de las normas tributarias españolas

El art. 21 de la LGT, tras establecer que "*las normas tributarias obligarán en el territorio nacional*", procede a distinguir entre impuestos personales⁴¹ e impuestos reales⁴², decretando que:

"(...) Salvo lo dispuesto por la Ley en cada caso, los tributos se aplicarán conforme a los siguientes principios:

El de residencia efectiva de las personas naturales cuando el gravamen sea de naturaleza personal.

El de territorialidad en los demás tributos y en especial cuando tengan por objeto el producto, el patrimonio, las explotaciones económicas o el tráfico de bienes".

El primer comentario que suscita este precepto es la conveniencia de precisar el significado del principio de territorialidad al que hace referencia el art. 21.b). En primer lugar, debe traerse a colación la necesidad de distinguir entre el "principio de la territorialidad de los impuestos", en tanto que fundamento jurídico y límite de la extensión espacial de los tributos, y el llamado "criterio territorial" de sujeción al Impuesto, que encuentra su verdadero sentido en contraposición al criterio personal⁴³.

A propósito de la interpretación del art. 21 de la LGT, BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH⁴⁴ estiman que es posible sustentar una de estas dos opiniones:

- o bien entender que la expresión "*territorialidad*" puede obedecer a dos acepciones, una en sentido amplio -la del primer párrafo- y otra restringida -la del apartado b),

- o bien considerar que, cuando en el apartado b) se habla de principio de territorialidad, se está aludiendo al que se ha denominado criterio de realidad o del país de la fuente, contrapunto del criterio de la personalidad, al que se consideraría acogido en el párrafo a) del mismo art. 21.

En realidad, las dos opciones propuestas por los profesores de Alicante son perfectamente conjugables. En efecto, parece claro que la territorialidad como principio de eficacia espacial de las normas fiscales y fundamento jurídico de la tributación -acepción amplia del inciso primero del art. 21 de la LGT- debe diferenciarse de la territorialidad como criterio de extensión espacial, característico, en principio, de los denominados impuestos reales y opuesto al criterio de la personalidad -acepción restringida acogida en el art. 21.b) de

⁴¹.- Los impuestos personales pueden ser definidos como aquéllos que tienen como fundamento un presupuesto objetivo que sólo puede concebirse por referencia a una persona determinada, de tal suerte que ésta actúa como elemento constitutivo del propio presupuesto. SAINZ DE BUJANDA, F.: "Lecciones de Derecho financiero", novena edición, Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Sección de publicaciones, Madrid, 1991, págs. 175 y 176.

⁴².- Estos impuestos pueden ser definidos como aquéllos que tienen por fundamento un presupuesto objetivo cuya intrínseca naturaleza se determina con independencia del elemento personal de la relación tributaria. SAINZ DE BUJANDA, F.: "Lecciones de Derecho financiero", *op. cit.*, pág. 175. A propósito de la especificación del art. 21.b) de la LGT: "*(...) en los demás tributos y en especial cuando tengan por objeto el producto, el patrimonio, las explotaciones económicas o el tráfico de bienes*", la misma tiene tan solo un sentido ejemplificador sin que la eventual existencia de un tributo que no tuviera por objeto una de las manifestaciones de riqueza allí enumeradas pudiera quedar fuera del ámbito de "*los demás tributos*". CORTES DOMINGUEZ, M.: "Ordenamiento tributario español", *op. cit.*, pág. 116.

⁴³.- BORRAS RODRIGUEZ, A.: "La doble imposición: problemas jurídico-internacionales", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, pág. 20.

⁴⁴.- BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M.T.: "Compendio de Derecho Financiero", *op. cit.*, pág. 115.

la LGT. De lo contrario, debería llegarse a la conclusión de SAINZ DE VICUÑA⁴⁵, quien, tras mostrarse en desacuerdo con diversos aspectos del art. 21 de la LGT, señala que el párrafo b) de este precepto es igualmente criticable "ya que la "territorialidad de los tributos" es expresión sin contenido, por ser el Derecho Tributario un Derecho territorial en razón a su propio fundamento económico".

A propósito de esta cuestión, GONZALEZ GARCIA⁴⁶ señala que la ley fiscal puede vincular un presupuesto de hecho a un sujeto fundándose en la nacionalidad, domicilio o residencia de éste (criterios de vinculación propios de los impuestos personales) o puede hacerlo atendiendo al lugar de situación de las fuentes productoras de renta (criterio de vinculación propio de los impuestos de producto). Por esta razón, el autor concluye que la diferencia entre unos y otros criterios no se encuentra en el principio de territorialidad, base común de todos ellos, sino en el carácter de los criterios de vinculación utilizados: subjetivo en los impuestos personales y objetivo en los reales e indirectos. En el mismo sentido, SAINZ DE BUJANDA⁴⁷ opina que no es adecuado contraponer el criterio de la territorialidad al de la residencia, por cuanto éste es una de las manifestaciones más claras del primero⁴⁸.

Sin embargo, los planteamientos de SAINZ DE BUJANDA son objeto de matización por parte de CORTES DOMINGUEZ quien, tras advertir que nuestro sistema tributario ha querido consagrar el principio de la "vecindad de hecho", pone de manifiesto que ser residente en un país es una cualidad de la persona que le acompaña siempre⁴⁹. La opinión de CORTES DOMINGUEZ es acogida por MARTIN QUERALT y LOZANO SERRANO⁵⁰, GONZALEZ POVEDA⁵¹ y DE JUAN Y PEÑALOSA⁵², para quien, la residencia "es una cualidad de la persona -física o jurídica- no una circunstancia del lugar: se es residente (no se tiene una residencia)". Por su parte, en las últimas ediciones de sus "Lecciones", incluso el

⁴⁵ .- SAINZ DE VICUÑA y BARROSO, A.: "El ámbito territorial de las normas fiscales", en "Estudios de Derecho Tributario", Volumen I, Instituto de Estudios Fiscales, 1979, pág. 496.

⁴⁶ .- GONZALEZ GARCIA, E.: "Comentario al art. 21 de la LGT", en "Estudios de Derecho Tributario", op. cit ., págs. 165-166.

⁴⁷ .- En la misma línea que el profesor de Madrid se inscribe FERREIRO, quien comentando el art. 21 de la LGT subraya que "a pesar de su dicción engañosa (...) sienta como único principio a seguir el de la territorialidad. Lo que ocurre es que la relación con el territorio se establecerá en el caso a) por medio de la persona que realiza el hecho a través de su residencia en el territorio nacional". FERREIRO LAPATZA, J.J.: "Curso de Derecho financiero español", op. cit ., pág. 76. Por su parte, SAINZ DE VICUÑA considera también inadecuado contraponer el principio de residencia con el de territorialidad, por cuanto "precisamente la residencia supone una aplicación de la territorialidad (...) ya que supone una vinculación permanente con un cierto territorio y es precisamente tal vinculación la que motiva la sujeción personal al Fisco (...). El hecho de acudir a la "residencia", y no a la nacionalidad para determinar la sujeción a los impuestos personales, deriva precisamente de que la situación o ubicación "permanente" de la persona no le es indiferente al legislador, sino determinante de la sujeción a su soberanía fiscal". SAINZ DE VICUÑA y BARROSO, A.: "El ámbito territorial de las normas fiscales", op. cit ., pág. 495. En el mismo sentido que los anteriores, ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA entiende que el art. 21 "incurre en cierta confusión al reservar el principio de territorialidad para los "demás tributos", pues en el caso de los gravámenes de naturaleza personal también rige el principio de territorialidad pero en función de la residencia efectiva de las personas naturales". ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.: "Sistema tributario español y comparado", segunda edición, Tecnos, Madrid, 1992, pág. 108.

⁴⁸ .- SAINZ DE BUJANDA, F.: "Lecciones de Derecho Financiero", op. cit., pág. 56.

⁴⁹ .- "Se es residente -afirma CORTES-, como se tiene una determinada nacionalidad, es decir, cuando se cumplen los requisitos que el ordenamiento jurídico ha fijado para otorgar esa calificación (...). Lo único que ocurre es que para fijar la residencia se atiende al territorio donde se reside. Pero esto no es exclusivo de la residencia; normalmente, la nacionalidad se adquiere por el nacimiento en un determinado territorio". CORTES DOMINGUEZ, M.: "Ordenamiento tributario español", op. cit ., pág. 115.

⁵⁰ .- MARTIN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C.: "Curso de Derecho financiero y tributario", op. cit ., págs. 192 y 193.

⁵¹ .- GONZALEZ POVEDA, V.: "Tributación de no residentes", op. cit ., pág. 14.

⁵² .- DE JUAN y PEÑALOSA, J.L.: "La residencia y el domicilio en la Ley General Tributaria", Crónica Tributaria, núm. 50/1984, pág. 165.

propio SAINZ DE BUJANDA, aun manteniendoque la contraposición entre los principios de residencia efectiva y territorialidad, consagrada en el art. 21 de la LGT, no es técnicamentecorrecta, se hace eco de la postura sostenida por aquellas autore⁵³.

Con base en lo expuesto, puede afirmarse que, siendo la residencia y la territorialidad dos criterios distintos, aquélla es, al igual que la nacionalidad, una de las manifestaciones del criterio personal de sujeción a los impuestos⁵⁴. Y ello, por dos órdenes de razones:

. de una parte, porque, al igual que la nacionalidad, la residencia se caracteriza por ser una cualidad del sujeto que le acompaña allí donde vaya. Y ello, siempre, por supuesto, que se cumplan los requisitos exigidos para el mantenimiento de aquella residencia, generalmente concretados en la permanencia en el territorio del Estado de que se trate durante un determinado período de tiempo;

. de otra, porque, en virtud del criterio de la residencia, la ley fiscal de un Estado puede afectar a hechos o relaciones acaecidos en el territorio de un Estado diferente al de residencia del sujeto. Y, precisamente, una de las características del principio de personalidad es, tal y como se ha puesto de manifiesto más arriba, la posibilidad que las leyes de un Estado -en nuestro caso, las leyes de carácter fiscal- puedan alcanzar a situaciones jurídicas producidas más allá de sus fronteras⁵⁵.

Por lo tanto, cabe concluir que el art. 21 de la LGT, al margen de sus deficiencias⁵⁶, actúa acertadamente cuando afirma que dos son los criterios técnicos que, en España, dan lugar al nacimiento de las obligaciones tributarias: la residencia y la territorialidad. No obstante, debe tenerse presente que tanto uno como otro criterio se asientan en una vinculación con el territorio y que la distinción entre ambos no es tan nítida como la existente

⁵³ .- SAINZ DE BUJANDA considera esclarecedor el parecer según el cual la residencia efectiva es una cualidad del sujeto pasivo que va íntimamente asociada a su *status* personal por cuanto con ella "se pone de manifiesto la posibilidad de que el criterio de sujeción personal se vincule por la Ley tributaria, en ciertos impuestos, a la vecindad de los sujetos ". SAINZ DE BUJANDA, F.: "Lecciones de Derecho financiero", *op. cit.* ., pág. 56.

⁵⁴ .- En este sentido, DE JUAN PEÑALOSA advierte que, con base en los criterios de sometimiento a la soberanía fiscal, los Estados pueden dividirse en dos grupos:

a) El de aquellos que atienden a la nacionalidad o residencia del sujeto, manifestaciones del que DE JUAN denomina "criterio personal" y

b) el de países que gravan los hechos producidos en el territorio nacional o país de la fuente, calificado por DE JUAN como "*criterio real*". DE JUAN PEÑALOSA, J.L.: "La residencia y el domicilio en la Ley General Tributaria", *op. cit.* ., pág. 166.

En la misma línea, aunque empleando una terminología diferente, se pronuncian ALBI IBAÑEZ, RODRIGUEZ ONDARZA y RUBIO GUERRERO para quienes "*dos son los principios básicos de asignación impositiva que cuentan con una aceptación general por parte de la doctrina fiscal: de un lado, el principio del país principal de sujeción fiscal (p.p.s.f.) que, a su vez, admite dos modalidades fundamentales : la de la residencia y la de la nacionalidad ; y, de otro, el principio de la fuente o de la territorialidad. En líneas generales, el principio del p.p.s.f., implica la tributación de toda la renta mundial de un residente, o nacional, de un país determinado con independencia de la localización de la fuente de renta y, el principio de territorialidad se basa en la sujeción a gravamen de las personas nacionales o extranjeras que obtienen rentas de fuentes localizadas en un país*". ALBI IBAÑEZ, E., RODRIGUEZ ONDARZA, J.A. y RUBIO GUERRERO, J.J.: "Tributación de los no residentes en España (Aspectos internacionales del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades)", Instituto de Estudios Fiscales, Monografía nº 73, Madrid, 1989, pág. 21.

⁵⁵ .- De hecho, como apuntan PEREZ DE AYALA y GONZALEZ, al optar por la residencia habitual o efectiva como criterio aplicativo de los tributos de naturaleza personal "*nuestro Derecho viene a sumarse a una práctica internacional absolutamente generalizada, que partiendo de una concepción abstracta del domicilio y a través de sucesivas aproximaciones a un concepto más real del mismo, ha desembocado en la noción de residencia*". PEREZ DE AYALA, J.L. y GONZALEZ, E.: "Curso de Derecho tributario", *op. cit.* ., pág. 85.

⁵⁶ .- En este sentido, DE LUIS indica que, desde la perspectiva actual, el art. 21 de la LGT precisa de tres tipos de modificaciones: de sistemática, de contenido y de adaptación a la actual estructura política. DE LUIS, F.: "La aplicación en el espacio de las normas tributarias", *op. cit.* ., pág. 95.

entre la nacionalidad y la territorialidad.

En general, las leyes reguladoras de los distintos impuestos se atienen a los principios fijados en el art. 21 de la LGT⁵⁷. Pero, tal y como acontece en la práctica totalidad de los sistemas fiscales, en el seno de varias de las figuras integrantes del sistema impositivo español se conjugan el principio de residencia con el de territorialidad en sentido estricto. Así, tanto por lo que respecta al IRPF como al IS se observa que la conjunción de aquellos dos criterios de sujeción se traduce en la existencia de dos formas de tributación: tributación por obligación personal y tributación por obligación real de contribuir.

La tributación por obligación personal, fundada en el criterio de la residencia, implica que las personas físicas y entidades residentes en España queden sometidas al Impuesto español por la totalidad de su renta mundial. En cambio, la tributación por obligación real⁵⁸, basada en el criterio real o del país de la fuente de la renta, supone que las personas físicas y entidades no residentes en España queden únicamente sujetas al Impuesto español por las rentas que hayan obtenido en nuestro territorio.

Precisamente, el estudio del modelo de tributación de las personas físicas y entidades no residentes en España es el objeto de este trabajo. Pero antes de abordarlo, parece oportuno referirse, si quiera brevemente, a la principal consecuencia que se deriva de la utilización, por los distintos Estados, de diferentes criterios de sujeción a sus impuestos: la doble imposición internacional.

⁵⁷ .- Estos principios sólo se aplicarán en defecto de los contemplados por las leyes propias de cada tributo ("*salvo lo dispuesto por la Ley en cada caso*"). Esto ha llevado a la doctrina a sostener que el art. 21 de la LGT no tiene vocación de regla general y prioritaria sino un carácter subsidiario. Por todos, BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M.T.: "Compendio de Derecho financiero", *op. cit.*, pág. 114.

Relacionado con lo anterior, y aun teniendo en cuenta aquel carácter subsidiario, la mayor parte de los autores subrayan la conveniencia de proceder a la reforma de diversos de los aspectos técnicos del art. 21. Entre estos aspectos destacan los siguientes:

a) el hecho de circunscribir el criterio de la residencia efectiva a las personas físicas supone desconocer que este criterio se aplica también a las personas jurídicas; b) el criterio de la residencia efectiva recibe en el art. 45 de la propia LGT la denominación de residencia habitual. Esta denominación es utilizada, además, en las leyes reguladoras de los distintos tributos y la conclusión a extraer es que, quizás, fuese conveniente unificar la terminología y, por último, c) debe tenerse en cuenta que, en el caso de los impuestos personales, junto a la residencia efectiva se ha venido aplicando otro criterio: el de territorialidad en sentido estricto. Con arreglo a este criterio, se sujetan a tributación en España las rentas obtenidas en nuestro territorio por personas o entidades no residentes. Sobre este extremo volveremos más adelante ya que hace referencia, directamente, al objeto de este trabajo.

⁵⁸ .- Expresión que FERREIRO considera desafortunada, por cuanto toda obligación implica un vínculo personal, una relación jurídica constituida, en virtud de ciertos hechos, entre dos o más personas. Por esta razón, FERREIRO concluye que "*la expresión "obligación real" no obedece, pues, a una clara razón de lógica jurídica sino, únicamente a una tradición que no es fiel a sus orígenes, ni aporta ventaja alguna con su mantenimiento, sino que, por el contrario, induce a confusión dentro del lenguaje común y ordinario (...). La diferencia entre la obligación de los residentes y la de los no residentes estriba, únicamente, en el diferente criterio de sujeción que se maneja en uno y otro caso*".

FERREIRO LAPATZA, J.J., LASARTE ALVAREZ, J., MARTIN QUERALT, J. y PALAO TABOADA, C.: "Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", Civitas, Madrid, 1983, pág. 66.

III.- EL PROBLEMA DE LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL

A) CONCEPTO Y CAUSAS

La doble imposición internacional puede ser definida como *"aquella situación por la cual una misma renta o un mismo bien resulta sujeto a imposición en dos o más países, por la totalidad o parte de su importe, durante un mismo período imponible (si se trata de impuestos periódicos) y por una misma causa"*⁵⁹. Este fenómeno, además de afectar a la justicia de la imposición, dificulta los movimientos de capitales y de personas y las inversiones, al tiempo que favorece la elusión fiscal.

La definición transcrita hace referencia a la doble imposición internacional en sentido amplio. Pero cuando a aquélla se le añade el requisito de la identidad del sujeto contribuyente nos hallamos ante la conocida como doble imposición jurídica internacional, que ha devenido la doble imposición por antonomasia y a la que puede conceptuarse como *"el resultado de la percepción de impuestos semejantes en dos (o varios) Estados, de un mismo contribuyente, sobre la misma materia imponible y por un mismo período de tiempo"*⁶⁰.

⁵⁹ .- Varias son las notas que caracterizan a la doble imposición internacional y que permiten distinguirla de otras figuras afines con las que, en principio, podría confundirse:

A) Se trata de un fenómeno específicamente internacional, dado que supone la concurrencia de dos o más soberanías fiscales. Esta circunstancia permite diferenciar a la doble imposición internacional de la superposición de impuestos en el interior de un país.

B) Únicamente tiene lugar en sede de impuestos, no en relación con las demás figuras tributarias.

C) Debe distinguirse de aquellos casos en los que los impuestos que se pueden considerar en concurrencia son satisfechos por diferentes conceptos. BORRAS RODRIGUEZ, A.: "La doble imposición: problemas jurídico-internacionales", *op. cit.*, págs. 24, 25 y 30.

⁶⁰ .- VV.AA.: "Doble imposición internacional", Introducción de José Luis De Juan, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1972, pág. 51.

La doble imposición jurídica puede existir en tres casos:

- Cuando los dos o más Estados graven a una misma persona por su renta y patrimonio totales (sujeción fiscal integral concurrente).

- Cuando una persona, residente de un Estado, obtenga rentas o posea elementos del patrimonio en el otro Estado y los dos graven estas rentas o patrimonio.

- Cuando los dos Estados graven a una misma persona, no residente ni en uno ni en otro de los Estados, por las rentas provenientes o por el patrimonio que posea en un Estado. Este puede ser el caso de un no residente que tenga un establecimiento permanente o una base fija en un Estado por medio de los cuales obtenga rentas o posea patrimonio en el otro Estado (sujeción fiscal parcial concurrente). "Comentarios a los artículos 23 A y 23 B relativos a los métodos para evitar la doble imposición", en OCDE: "Modelo de Convenio de doble imposición sobre la renta y el patrimonio - 1977", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1978, pág. 187 y "Commentaries sur les articles 23 A et 23 B concernant les méthodes pour éliminer les doubles impositions", en OCDE: "Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune", version abrégée, Paris, septembre 1992, pág. 193.

Diferente de la doble imposición jurídica es la doble imposición económica que supone el gravamen de dos personas diferentes por la misma renta o patrimonio. Como supuestos de doble imposición económica pueden señalarse los siguientes:

A) Cuando se grava el beneficio obtenido por una sociedad residente de un Estado que, al distribuirse al socio residente en otro, se vuelve a gravar en la persona de este socio.

B) En los procesos de ajuste de los beneficios derivados de transacciones entre empresas vinculadas a residentes en distintos Estados realizados por la Administración fiscal de uno de ellos, cuando tal ajuste no es seguido por otro de signo contrario, así como

C) el supuesto que la ley fiscal de un Estado no admita como deducible, en una sociedad sometida a su jurisdicción fiscal, un gasto que ha sido computado como ingreso en otra sociedad residente en un Estado distinto. GONZALEZ POVEDA, V.: "Tributación de no residentes", 2ª edición actualizada, *op. cit.*, pág. 42.

Por lo que respecta a las causas de la doble imposición jurídica internacional, debe señalarse que ésta tiene su origen en la adopción, por parte de los distintos Estados, de diferentes criterios de sujeción a su soberanía fiscal⁶¹ e, incluso, a la elección por aquéllos de manifestaciones distintas de un mismo criterio⁶². Todo ello, unido a las cada vez más intensas relaciones económicas interestatales, ha determinado la aparición de un fenómeno como la doble imposición, cuya evitación se ha convertido en una de los principales preocupaciones del Derecho fiscal internacional⁶³.

B) LOS ORGANISMOS INTERNACIONALES Y LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL

A la hora de afrontar el problema de la doble imposición, las aportaciones efectuadas por los Organismos internacionales se han revelado, tradicionalmente, como muy valiosas. Sin dejar de reconocer la indudable importancia de los trabajos llevados a cabo, en materia de doble imposición internacional, por parte de instituciones tales como la "*International Law Association*", el "*Institut de Droit Intertational*" y la Cámara de Comercio Internacional, nos centraremos en la labor desarrollada por la Sociedad de Naciones, la Organización de las Naciones Unidas (ONU) y la Organización de Cooperación y de Desarrollo Económico (OCDE).

1.- La Sociedad de Naciones y la Organización de las Naciones Unidas

En apretado resumen, deben destacarse, en primer lugar, los trabajos que, en el seno de la Sociedad de Naciones, desarrollaron el Comité financiero, durante el período 1921-1928⁶⁴ y el Comité Fiscal, a partir de 1929. Bajo los auspicios de este último, en cuyas

⁶¹ .- Estos criterios son, de una parte, el del "*país de la fuente o país de origen de la renta* ", denominado también criterio territorial o real, acogido por los países en vías de desarrollo, y, de otra, el "*personal o universal* " propugnado por los países desarrollados, exportadores de capital.

⁶² .- Por lo que respecta al criterio personal, los diferentes países pueden optar bien por el vínculo de la nacionalidad bien por el de la residencia que, a su vez, puede ser definida con arreglo a distintos criterios. Así, en el caso de las personas físicas, puede atenderse a la permanencia efectiva durante un cierto tiempo en el territorio nacional, la simple estancia con intención de permanecer, la posesión de una vivienda permanente o el centro de intereses vitales. En el supuesto de las personas jurídicas, predominan el criterio del lugar de constitución o domicilio y el de la sede de dirección efectiva. Pero también entre los países que siguen el criterio real es posible que surjan problemas en cuanto a la determinación del lugar de obtención de la renta: lugar donde se abona, lugar en el que reside el pagador de la misma o lugar donde se realizan las actividades que la han generado. CERESO FERNANDEZ, M.: "Doble imposición internacional e inversiones extranjeras", en "*XX Semana de Estudios de Derecho financiero*", *op. cit.* , págs. 856 y 857. En el mismo sentido, DEL ARCO RUETE, L.: "Doble imposición internacional y Derecho tributario español", Escuela de Inspección Financiera, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1977, pág. 47.

⁶³ .- El principio de evitación de la doble imposición internacional es, junto con los de no discriminación, reciprocidad y cortesía internacionales, así como asistencia técnica administrativa, uno de los principios básicos de la fiscalidad internacional, constituyendo todos ellos una especie de "*consensus minimum fiscal* " para la mayoría de los Estados. GONZALEZ POVEDA, V.: "Tributación de no residentes", 2ª edición actualizada, *op. cit.* , pág. 19.

⁶⁴ .- Durante este período, el mencionado Comité fomentó la labor de los diversos grupos de expertos que fueron sucediéndose en el tiempo: a) El de expertos economistas, integrado por Bruins, Einaudi, Seligman y Sir Josiah Stamp y cuyo informe data de 1923; b) los Comités de expertos técnicos, y c) la Reunión general de expertos gubernamentales, que presentó su informe en 1928. En este informe se reconoció la imposibilidad de elaborar un único Convenio utilizable por todos los Estados, razón por la cual se presentaron una serie de "*Modelos de Convenio*" en los que se procuró no utilizar plenamente ni el criterio de la fuente ni el del domicilio, sino una

reuniones participaron los Profesores españoles FLORES DE LEMUS y VIÑUALES⁶⁵, se confeccionaron los "Modelos de Convenio" de Méjico (1943) y de Londres (1946). Con la elaboración del "Modelo de Convenio" de 1946 finalizó la actividad del Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones, tomando su relevo la Comisión Fiscal del Consejo Económico y Social de la ONU, cuya actividad fue más bien escasa.

Esta circunstancia lleva a BORRAS RODRIGUEZ⁶⁶ a reputar al Comité Fiscal de la Organización Europea de Cooperación Económica (OECE), creado en 1956, como el verdadero sucesor del Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones. En la década de los años 60, la OECE dio paso a la OCDE, creada en virtud de un Convenio firmado en diciembre de 1960 y cuyo Tratado constitutivo entró en vigor en septiembre de 1961.

2.- La OCDE

La cada vez más estrecha interdependencia económica entre los Estados miembros de la OCDE, unida a la necesidad de armonizar sus normas relativas a la doble imposición internacional, propiciaron la aparición, en 1963, del "Proyecto de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio" de la OCDE. Por otra parte, la elaboración de este "Proyecto de Convenio" se vio también favorecida por el hecho que los Estados que participaron en su negociación eran países económicamente desarrollados entre los que existía una cierta homogeneidad fiscal.

La trascendencia del "Proyecto de Convenio" de 1963 se evidencia en el elevado número de Convenios bilaterales para evitar la doble imposición concluidos con arreglo a su estructura, tanto entre Estados miembros y no miembros de la OCDE como, incluso, entre países no pertenecientes a esta Organización. Juntamente con el "Proyecto de Convenio" se redactaron unos "Comentarios" al mismo, tendentes a facilitar la interpretación y aplicación de los Convenios bilaterales que pudiesen celebrarse con arreglo a aquel "Proyecto"⁶⁷.

No obstante, las transformaciones operadas en los sistemas impositivos de los diferentes Estados, el incremento de las relaciones fiscales internacionales así como la creciente complejidad organizativa de las empresas con proyección internacional pusieron de manifiesto la conveniencia de revisar el "Proyecto de Convenio" de 1963. Esta tarea fue encomendada al Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, cuyos trabajos dieron como fruto el denominado "Modelo de Convenio de doble imposición sobre la Renta y el Patrimonio" de 1977. Paralelamente al "Modelo de Convenio" se elaboraron unos "Comentarios" al mismo

mezcla de ambos. BORRAS RODRIGUEZ, A.: "La doble imposición: problemas jurídico-internacionales", *op. cit.*, págs. 109 a 113.

⁶⁵.- Un análisis de la labor de FLORES DE LEMUS en el campo de la fiscalidad internacional puede verse en FERNANDEZ PEREZ, J.M.: "La proyección internacional de Flores de Lemus: Su participación en los trabajos de la Sociedad de Naciones", Hacienda Pública Española, núm. 91, 1984, págs. 377 a 410. A propósito de los trabajos de VIÑUALES, *vid.* VIÑUALES, A.: "Informe sobre la Legislación Fiscal y los procedimientos de imputación parcial de beneficios de las empresas con actividades en varios países", reproducido en Hacienda Pública Española, núm. 46/1977, págs. 177 a 210, así como DEL ARCO RUETE, L.: "Comentarios al informe del profesor Viñuales sobre Régimen Fiscal de las Empresas operando en varios países", Hacienda Pública Española, núm. 46/1977, págs. 169 a 176.

⁶⁶.- BORRAS RODRIGUEZ, A.: "La doble imposición: problemas jurídico-internacionales", *op. cit.*, págs. 140 y 141.

⁶⁷.- Aunque no constituyen fuente del Derecho internacional en sentido estricto, los "Comentarios" tanto al "Proyecto de Convenio" de 1963 como a los "Modelos de Convenio" de 1977 y 1992 han contribuido de forma notable a unificar la interpretación, a nivel internacional, de las cláusulas oscuras o conflictivas de los Convenios bilaterales. GONZALEZ POVEDA, V.: "Nuevo Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición en Renta y Patrimonio", Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, XLIII/225-226, mayo-agosto 1993, págs. 741 y 742.

en los que se tomó en consideración la experiencia adquirida por los Estados a la hora de negociar sus Convenios bilaterales o de ponerlos en práctica.

La estructura y los principios del "Modelo de Convenio" de 1977 no diferían, sustancialmente, de los del "Proyecto de Convenio" de 1963. Sin embargo, parece oportuno destacar el cambio de denominación operado consistente en la sustitución de la expresión "Proyecto de Convenio" por la de "Modelo de Convenio", introduciéndose así un matiz de permanencia. Aparte del cambio de denominación, el "Modelo de Convenio" de 1977 introdujo las siguientes modificaciones en relación con el "Proyecto" de 1963:

a) se formularon definiciones de validez universal tendentes a evitar conflictos de calificación;

b) se revisó el artículo relativo a la imposición de los dividendos y a las reglas de imputación o de reimputación de beneficios a los establecimientos permanentes o a las empresas asociadas;

c) se mejoró el texto de los artículos referentes al procedimiento amistoso y al principio de no discriminación; y

d) se consiguió un mayor grado de acuerdo entre los países miembros de la OCDE, reduciendo las derogaciones y reservas que se habían formulado a determinadas disposiciones del "Proyecto de Convenio" de 1963.

A partir de mediados de la década de los ochenta, diversos estudios elaborados en el seno de la propia OCDE evidenciaron la conveniencia de proceder a la actualización del "Modelo de Convenio" de 1977. Fruto de esta necesidad surgió el "Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio" de 1992. Este nuevo "Modelo" introdujo muy pocas modificaciones⁶⁸ en el de 1977, siendo, en cambio, más numerosas las innovaciones introducidas en los "Comentarios" al "Modelo" de 1977 por parte de los "Comentarios" al "Modelo" de 1992⁶⁹.

⁶⁸.- Como variaciones más importantes cabe resaltar las siguientes:

- En el art. 12 del "Modelo" de 1992 se excluyen de la definición de "Modelo" las remuneraciones pagadas por el uso o el derecho de uso de equipos industriales, comerciales o científicos. Estas remuneraciones dejan de ser consideradas cánones y pasan a conceptuarse como beneficios empresariales.

- El apartado 2.a) del art. 15 del "Modelo de Convenio" de 1977 establecía el gravamen exclusivo en el Estado de residencia de las rentas del trabajo dependiente siempre que el trabajador que ejerciese un empleo en el otro Estado no permaneciese en este último un total de más de 183 días en uno o varios períodos. En cambio, el apartado 2.a) del art. 15 del "Modelo de Convenio" de 1992 introduce una modificación consistente en entender que las remuneraciones que un residente en un Estado contratante perciba en el Estado en el que desarrolle un trabajo dependiente no serán objeto de gravamen en su Estado de residencia si aquél no permanece en el otro Estado más de 183 días durante "cualquier periodo de 12 meses que comience o termine durante el año fiscal considerado".

- Por otra parte, el art. 24 del "Modelo" de 1992 enuncia el principio general de no discriminación determinando que: "Los nacionales de un Estado contratante no serán sometidos en el otro Estado contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo, que sean distintos o más gravosos que aquellos a los que están o pueden estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, **en particular en cuanto a la residencia**. No obstante lo dispuesto en el artículo 1 (Ámbito subjetivo), la presente disposición se aplica también a las personas que no sean residentes de uno o de ambos Estados contratantes". El inciso "en particular, en relación con la residencia" no figuraba en el "Modelo" de 1977 y con él se trata de clarificar la aplicación de la cláusula de no discriminación en los casos en que las leyes fiscales no dan el mismo trato a los residentes y a los no residentes.

⁶⁹.- En efecto, los "Comentarios" al "Modelo de Convenio" de 1992 introducen, respecto de los relativos al "Modelo de Convenio" de 1977, amplias modificaciones en los siguientes artículos: 1 (ámbito de aplicación personal), 3 (definiciones generales), 4 (residencia), 5 (establecimiento permanente), 7 (beneficios empresariales), 9 (empresas asociadas), 10 (dividendos), 11 (intereses), 12 (cánones), 15 (trabajos dependientes), 17 (artistas y deportistas), 18 (pensiones), 23 (métodos para evitar la doble imposición), 24 (no discriminación) y 25 (procedimiento amistoso).

C) METODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION JURIDICA INTERNACIONAL

Dos son, fundamentalmente, los métodos para evitar la doble imposición internacional: el método de exención o de reparto, también conocido como método de división de la materia imponible, y el método de imputación o crédito, denominado también sistema de división del Impuesto. A su vez, cada uno de estos sistemas presenta dos modalidades: exención integral y exención con progresividad, por una parte, e imputación integral e imputación ordinaria, por otra.

1.- Método de exención o reparto

De conformidad con este sistema, acogido en el art. 23 A del "Modelo" de 1992, el Estado de residencia del sujeto pasivo renuncia, mediante Convenio, a la competencia que le atribuye su legislación interna para gravar las rentas procedentes del Estado de la fuente, de manera que éstas sólo quedan sujetas a tributación en este segundo Estado. El método de exención presenta, a su vez, dos modalidades: la exención integral y la exención con progresividad.

En la exención integral, la renta percibida en el Estado de la fuente no es tenida en cuenta por el Estado de residencia a la hora de calcular el tipo de gravamen aplicable al resto de la renta obtenida por el contribuyente⁷⁰. En cambio, en la exención con progresividad⁷¹, el Estado de residencia toma en consideración las rentas obtenidas en el Estado de la fuente, si bien, únicamente, a los efectos de calcular el tipo impositivo. Una vez calculado, este tipo se aplica solamente a las rentas percibidas en el Estado de residencia y no a las obtenidas en el país de la fuente⁷².

2.- Método de imputación o crédito

Este método, conocido en la terminología anglosajona como "*tax credit*", es definido por el art. 23 B del "Modelo" de 1992 como aquél en el que el Estado de residencia calcula la cantidad a satisfacer por el contribuyente tomando como base el importe de la totalidad de su renta mundial y practicando sobre la cuota una deducción igual al montante del impuesto o impuestos satisfechos en el extranjero⁷³. La diferencia fundamental entre los métodos de

⁷⁰.- Al método de exención integral se refiere el art. 23 A.1 de los "Modelos de Convenio" de 1977 y 1992 al afirmar que: "Cuando un residente de un Estado Contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, de acuerdo con lo dispuesto en el presente Convenio, pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante, el primer Estado dejará exentas estas rentas o este patrimonio, sin perjuicio de lo dispuesto en los párrafos 2 y 3".

⁷¹.- Al método de exención con progresividad se refiere el art. 23 A.3 de los "Modelos de Convenio" de 1977 y 1992: "Cuando, de conformidad con cualquier disposición del Convenio, las rentas obtenidas por un residente de un Estado Contratante o el patrimonio que posea estén exentos de impuestos en este Estado, éste puede, no obstante, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas o patrimonio de este residente".

⁷².- A juicio de DEL ARCO RUETE, si se reconoce la existencia de un mayor grado de equidad en los impuestos progresivos, respecto de los meramente proporcionales, a la hora de distribuir la carga tributaria, deberá concluirse que el método de exención con progresividad es más perfecto que el de exención integral. Y ello por cuanto no permite, al menos a nivel del Estado de residencia, una discriminación en el trato fiscal por razón del origen de las rentas. DEL ARCO RUETE, L.: "Doble imposición internacional y Derecho tributario español", *op. cit.*, pág. 290.

⁷³.- Al método de imputación se refiere el art. 23 B del "Modelo" de Convenio de la OCDE, a cuyo tenor: "I. Cuando un residente de un Estado Contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, de

exención y de imputación radica, pues, en que el primero actúa sobre la base mientras que el de imputación lo hace sobre la cuota.

El método de imputación es defendido por los países industrializados, exportadores de capital. Estos países sostienen que este método es más equitativo desde el punto de vista del país de residencia, dado que, cualquiera que sea el origen de las rentas, se consigue una igualdad de trato fiscal entre todos los residentes de un país.

En cambio, el sistema de imputación es atacado por los países en vías de desarrollo, importadores de capital. Estos países argumentan que este método anula la eficacia de los incentivos fiscales que establecen al objeto de atraer a las inversiones extranjeras. Y ello por cuanto toda medida de trato fiscal favorable adoptada por un país importador de capital queda invalidada por el incremento correspondiente del Impuesto exigido por el país exportador.

Al igual que sucedía con el método de exención o de reparto, el de imputación o crédito presenta, a su vez, dos variantes: la imputación integral, en cuya virtud el Estado de residencia acepta deducir, sin limitación alguna, el importe total del impuesto efectivamente pagado en el otro Estado y la imputación ordinaria, conocida también como imputación parcial o limitada. De conformidad con este método, la deducción por razón de impuestos satisfechos en el extranjero no podrá ser superior a la parte de impuesto devengado en el Estado de residencia que, proporcionalmente, corresponda a las rentas procedentes del extranjero.

3.- La cláusula de imputación de impuestos no pagados

Al definir el método de imputación o crédito, se ha puesto de manifiesto que su principal inconveniente es el de anular la eficacia de los incentivos fiscales que los países en vías de desarrollo acostumbra a prever al objeto de atraer inversiones extranjeras. Los intentos para obviar este inconveniente han llevado a la formulación del sistema de imputación de impuestos no pagados, conocido internacionalmente con el nombre de "*tax sparing*" o "*matching credit*".

En virtud de esta cláusula, que puede establecerse por ley interna o negociarse a través de convenios de doble imposición, el país de residencia se compromete a deducir de las cuotas correspondientes a los contribuyentes sometidos a tributación por todas sus rentas: tanto los impuestos efectivamente pagados en el extranjero, como las cuotas que deberían haber satisfecho en el país de la fuente de la renta pero que, de hecho, no han pagado por haberse beneficiado de exenciones, bonificaciones u otras modalidades de desgravación⁷⁴.

acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante el primer Estado deducirá :

a) del impuesto que perciba sobre las rentas de este residente, un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en este otro Estado; y

b) del impuesto que perciba sobre el patrimonio de este residente, un importe igual al impuesto sobre el patrimonio pagado en este otro Estado.

Sin embargo, en uno y otro caso, esta deducción no podrá exceder de la parte del impuesto sobre la renta o sobre el patrimonio, calculado antes de la deducción, correspondiente, según el caso, a las rentas o al patrimonio que pueden someterse a imposición en este otro Estado Contratante.

2. Cuando, de conformidad con cualquier disposición del Convenio, las rentas percibidas por un residente de un Estado Contratante o el patrimonio que posea estén exentos de impuestos en este Estado, éste puede, sin embargo, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas o patrimonio de este residente".

⁷⁴.- La propuesta de incluir en los Convenios de doble imposición cláusulas de imputación de impuestos no pagados fue anunciada, por primera vez, por parte de los EEUU, en la reunión de Ministros de Hacienda celebrada en Río de Janeiro en 1954. DE LUIS, F.: "La cláusula de imputación de impuestos no pagados en los Convenios para evitar la doble imposición internacional", en "*Estudios de doble imposición internacional*",

Por lo que respecta a la postura adoptada por nuestra legislación interna, se observa que, tratándose del método de imputación o crédito, la cantidad a deducir será el importe efectivo de los impuestos satisfechos en el extranjero⁷⁵. No se contempla, por lo tanto, la posibilidad de deducción de los impuestos que el sujeto pasivo no haya pagado en el extranjero como consecuencia de haberse beneficiado de una exención o bonificación fiscal⁷⁶.

En los convenios de doble imposición suscritos por nuestro país, la postura española en relación con la cláusula del "*tax sparing*" fue, en un principio, la de conseguir esta estipulación para los rendimientos obtenidos en nuestro país por residentes de los otros Estados contratantes sin que España hiciese una concesión semejante respecto de los rendimientos obtenidos en el otro Estado contratante. Esta actitud obedeció, sin duda, al hecho que nuestro país comenzó tratando con países más industrializados que él. Pero cuando procedió a negociar con Estados con un nivel inferior de desarrollo económico, la cláusula de imputación de impuestos no pagados empezó a figurar en algunos convenios con carácter recíproco, no siendo, sin embargo, su alcance el mismo en todos ellos.

D) MEDIDAS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION JURIDICA INTERNACIONAL

Estas medidas se configuran como el cauce más adecuado para la aplicación de los métodos destinados a evitar la doble imposición jurídica internacional⁷⁷. Pueden tener un carácter unilateral, bilateral o multilateral.

1.- Medidas unilaterales

Se trata de disposiciones promulgadas por cada Estado, integrantes, por lo tanto, del Derecho tributario internacional⁷⁸, y que tienen por objeto impedir la doble imposición de las rentas obtenidas por los sujetos sometidos a su poder tributario. La ventaja de estas medidas estriba en la facilidad de su procedimiento de adopción; sus inconvenientes derivan de su alcance limitado, dado que, generalmente, se hallan supeditadas a la reciprocidad.

Por lo tanto, puede concluirse que, con frecuencia, las medidas unilaterales no solucionan el problema de la doble imposición sino que únicamente sirven para atenuarlo, siendo sus resultados menos efectivos que los derivados de los Convenios internacionales⁷⁹. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que, en ausencia de Convenio, estas medidas son los únicos medios válidos para eludir la doble imposición.

En España, son medidas unilaterales las contenidas en los arts. 82.1.a) de la Ley 18/1991, del IRPF⁸⁰ y 29.1.a) de la Ley 43/1995, del IS⁸¹.

Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, págs. 289 y 294.

⁷⁵ .- En este sentido se pronuncian tanto el art. 82.1.a) de la Ley 18/1991, del IRPF, como el art. 29.1.a) de la Ley 43/1995, del IS.

⁷⁶ .- Así lo determina, de forma expresa, el párrafo segundo del art. 29.1.a) de la Ley 43/1995, del IS: "No se deducirán los impuestos no pagados en virtud de exención, bonificación o cualquier otro beneficio fiscal".

⁷⁷ .- CHECA GONZALEZ, C.: "Medidas y métodos para evitar la doble imposición internacional", Impuestos, La Ley, Tomo II/1988, pág. 206.

⁷⁸ .- SAINZ DE BUJANDA, F.: "Lecciones de Derecho financiero", *op. cit.*, pág. 57.

⁷⁹ .- BORRAS RODRIGUEZ, A.: "La doble imposición: problemas jurídico-internacionales", *op. cit.*, pág. 173.

⁸⁰ .- Art. 82.1.a) de la Ley 18/1991: "En el caso de obligación personal de contribuir, cuando entre los ingresos del sujeto pasivo figuren rendimientos o incrementos de patrimonio obtenidos y gravados en el extranjero, se deducirá de la cuota líquida la menor de las cantidades siguientes:

a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de carácter personal sobre dichos rendimientos o incrementos de patrimonio.

2.- Medidas bilaterales y multilaterales

En nuestros días, los Tratados internacionales⁸² son los instrumentos más frecuentemente utilizados por los Estados para fomentar la cooperación internacional y reglamentar sus intereses. Y entre estos intereses sobresale el de hacer frente al problema de la doble imposición internacional de la manera más eficaz. Al margen de otras posibles clasificaciones⁸³, y atendiendo al número de partes contratantes, los tratados pueden clasificarse en tratados bilaterales, concertados entre dos sujetos internacionales, y tratados multilaterales o plurilaterales en los que participan más de dos sujetos⁸⁴.

En el ámbito fiscal, existe un claro predominio de los acuerdos de carácter bilateral que se plasman, fundamentalmente, en los denominados "Convenios de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio". La finalidad esencial de estos "Convenios" es la de evitar la doble imposición internacional, constituyendo, de acuerdo con la terminología de SAINZ DE BUJANDA⁸⁵, normas de Derecho internacional tributario.

Los Tratados multilaterales, aunque ofrecen mayores ventajas respecto de los de carácter bilateral, no son de aplicación generalizada en nuestra materia debido a que exigen una previa armonización entre los distintos sistemas fiscales tendente a facilitar su conclusión⁸⁶. No obstante, en la práctica, los tratados bilaterales suscritos entre los distintos

⁸¹ .- Art. 29.1.a de la Ley 43/1995: "*En el caso de obligación personal de contribuir, cuando en la base imponible del sujeto pasivo se integren rentas obtenidas y gravadas en el extranjero se deducirá de la cuota íntegra la menor de las dos cantidades siguientes:*

a) *El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto.*

No se deducirán los impuestos no pagados en virtud de exención, bonificación o cualquier otro beneficio fiscal.

Siendo de aplicación un convenio para evitar la doble imposición, la deducción no podrá exceder del impuesto que corresponda según el mismo ".

⁸² .- La Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, de 23 de mayo de 1969, los define en su art. 2º,1,a) señalando que: "*Se entiende por Tratado un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el Derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos comunes y cualquiera que sea su denominación particular*".

⁸³ .- Varias son las clasificaciones que pueden efectuarse de los Tratados internacionales:

a) Atendiendo a la *materia objeto del Tratado*, los hay de carácter Político, Económico, Cultural, Humanitario, etc.

b) Por su *función en el plano de la creación de obligaciones*, se habla de Tratados-contrato, que prevén entre los contratantes un intercambio de prestaciones, y Tratados-ley, que intentan crear una norma de carácter general aplicable a toda la Comunidad Internacional o parte de ella.

c) Por la *índole de los sujetos que participan*, cabe diferenciar entre Tratados entre Estados, Tratados entre Estados y otros sujetos de Derecho Internacional y Tratados entre otros sujetos del Derecho Internacional.

d) Por su *duración*, se distinguen entre Tratados con un plazo de duración determinado, pasado el cual se extinguen, y los de duración indeterminada, salvo denuncia.

e) Por la *forma de conclusión*, puede distinguirse entre Tratados en forma solemne y Tratados concluidos en forma simplificada. DIEZ DE VELASCO, M.: "Instituciones de Derecho internacional público", Tomo I, novena edición, Tecnos, Madrid, 1993, pág. 126.

⁸⁴ .- En el seno de los Tratados multilaterales, cabe, a su vez, distinguir entre *Tratados generales*, que son aquéllos que, por su naturaleza, tienen vocación a la universalidad y *Tratados restringidos* que son los que deben limitarse a un número determinado de Estados. Con arreglo a otra clasificación, los Tratados multilaterales pueden ser también *abiertos* y *cerrados*. Los abiertos son aquéllos de los que se puede llegar a ser Parte aunque no se haya participado en su proceso de formación; en cambio, los cerrados quedan restringidos a los participantes originarios en este proceso. *Ibidem*, págs. 125 y 126.

⁸⁵ .- SAINZ DE BUJANDA, F.: "Lecciones de Derecho financiero", *op. cit.*, pág. 57.

⁸⁶ .- Y ello, a pesar de que los trabajos de la Unión Europea en materia fiscal giran en torno a la armonización y de que el tránsito de los convenios bilaterales a los multilaterales ha sido una tradicional aspiración de la OCDE.

Estados no suelen ser muy diferentes unos de otros. Y muchas veces sucede que o bien se repiten en todos ellos algunas cláusulas o bien todo el convenio se adapta, en líneas generales, a un convenio tipo como el "Modelo" de la OCDE.

La consecuencia que se deriva de esta situación es que, a través de acuerdos de carácter bilateral confeccionados con arreglo a un convenio tipo, se consigue, en realidad, un resultado muy similar al que se lograría con un Convenio de carácter multilateral. No obstante, debe tenerse en cuenta que entre los Convenios multilaterales y los "Modelos de Convenio" es posible advertir sensibles diferencias⁸⁷. Estas se manifiestan tanto en la forma de negociación de unos y otros como en la circunstancia que los Convenios multilaterales son obligatorios para los Estados parte mientras que el "Modelo de Convenio" tiene únicamente un carácter orientativo para los Estados que lo adopten como pauta en las negociaciones de sus respectivos Convenios bilaterales.

Así lo ponen de manifiesto, entre otros, BORRAS RODRIGUEZ, A.: "Los Convenios internacionales para evitar la doble imposición desde el punto de vista de la teoría general de los tratados internacionales", en *"Estudios de doble imposición internacional"*, op. cit ., págs. 33 y 34, y CALLE SAIZ, R.: "Hacia convenios multilaterales para evitar la doble imposición internacional", en *"Estudios de doble imposición internacional"*, op. cit ., págs. 77 a 108.

⁸⁷ .- BORRAS RODRIGUEZ, A.: "Los Convenios internacionales para evitar la doble imposición desde el punto de vista de la teoría general de los tratados internacionales" en *Estudios de doble imposición internacional*, op. cit ., pág. 36.

PARTE SEGUNDA
EVOLUCION HISTORICA

I.- INTRODUCCION

El tratamiento tributario de los no residentes comenzó a adquirir una especial relevancia a partir de la década de los años sesenta⁸⁸. Sin embargo, lo cierto es que ya en textos legales anteriores a la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 1964 es posible encontrar referencias a aquella tributación. Por este motivo, parece oportuno abordar el examen de la evolución del gravamen de las rentas obtenidas por personas físicas no residentes al hilo de los momentos más significativos del desarrollo, en nuestro país, de la imposición personal sobre las mismas.

Para llevar a cabo este análisis ha parecido conveniente dividir la referida evolución en tres períodos:

a) El tratamiento tributario de las rentas obtenidas por las personas físicas no residentes en los textos legales que antecedieron a la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del IRPF.

b) La tributación de las personas físicas no residentes con posterioridad a la reforma fiscal de 1978 y

c) el gravamen de las rentas obtenidas por no residentes tras la promulgación de la Ley 5/1983, de 29 de junio, de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria.

⁸⁸ .- Esta relevancia se puso de manifiesto, da una parte, en los preceptos que la legislación interna española - representada, fundamentalmente, por la Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario y los Reales Decretos 3358/1967, de 23 de diciembre y 3359/1967, de & por los que se aprobaron, respectivamente, los Impuestos generales sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre la Renta de las Sociedades y demás Entidades jurídicas- dedicó al tema. Y, de otra, en el inicio de la formalización, por parte de nuestro país, de una red de Convenios de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio. En este sentido, debe recordarse que el primero de los Convenios suscritos por nuestro país, con Francia, data de enero de 1963.

II.- TRIBUTACION DE LAS RENTAS OBTENIDAS POR LAS PERSONAS FISICAS NO RESIDENTES CON ANTERIORIDAD A LA PROMULGACION DE LA LEY 44/1978, DE 8 DE SEPTIEMBRE, DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS

A) ANTECEDENTES DE LA IMPOSICION PERSONAL SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS EN ESPAÑA

1.- De la Contribución extraordinaria de Guerra al Impuesto de Cédulas personales

La definitiva consagración, en nuestro país, de la imposición personal sobre la renta de las personas físicas tuvo lugar por Ley de 20 de diciembre de 1932⁸⁹, reguladora de la *Contribución general sobre la Renta*. Pero, con anterioridad a la promulgación de esta Ley, se habían sucedido varias tentativas de introducción, en nuestro sistema tributario, de figuras impositivas que tenían por objeto el gravamen de la renta de las personas físicas.

Estos intentos se iniciaron con la implantación, por Real Decreto de la Suprema Junta Central y Gubernativa del Reino de 12 de enero de 1810, de la denominada *Contribución Extraordinaria de Guerra*. Con ella, se pretendió gravar las rentas de todos los españoles residentes en la Península e Islas adyacentes. El criterio de sujeción a la Contribución era, pues, el de la nacionalidad, matizado por la exigencia que el nacional español *residiese* en España, expresión que debía entenderse en el sentido de que tuviese su domicilio en territorio español. No quedaban, por lo tanto, sujetos a la Contribución ni los extranjeros -tuviesen o no su domicilio en España- ni los españoles que no tuviesen su domicilio en territorio español.

En el contexto de la Reforma Mon-Santillán de 1845 se produjo una nueva tentativa de instauración de una modalidad de imposición personal sobre la renta: la *Contribución general de inquilinatos*. Esta figura gravitaba sobre los alquileres pagados por los contribuyentes, considerados como signos externos de renta personal. Eran sujetos pasivos de esta Contribución todas aquellas personas que satisfacían un alquiler de las características descritas en la Ley de 23 de mayo de 1845, ya fuesen ciudadanos españoles, ya extranjeros⁹⁰.

Sin embargo, ni la Contribución extraordinaria de Guerra ni la Contribución de inquilinatos llegaron a alcanzar vigencia efectiva.

El *Impuesto de Cédulas Personales* fue creado como recurso municipal por Decreto de 23 de junio de 1874⁹¹, determinándose, en su Base 1ª, que estaban sometidos al mismo "*todos los españoles y extranjeros residentes en España mayores de 14 años*", es decir, todas las personas con domicilio en territorio español, ya fuesen nacionales, ya extranjeras. No obstante, tampoco este gravamen, cuya definitiva desaparición fue decretada por Ley de 19 de enero de 1943⁹², evolucionó hacia un verdadero impuesto personal sobre la renta de las

⁸⁹ .- Gaceta de Madrid núm. 358, de 23 de diciembre de 1932.

⁹⁰ .- Con la Contribución de inquilinatos se trataba de posibilitar que coadyuvasen al levantamiento de las cargas públicas personas que no lo hacían por otros Impuestos, bien por tratarse de españoles cuyas fuentes de renta no estaban localizadas en nuestro territorio, bien por tratarse de extranjeros.

⁹¹ .- Gaceta de Madrid núm. 179, de 28 de junio de 1874.

⁹² .- BOE de 24 de enero de 1943.

personas físicas⁹³. Y ello, a pesar de los numerosos ensayos efectuados, en este sentido, con anterioridad a la promulgación de la Contribución general sobre la Renta⁹⁴.

Pero antes de proceder al examen de los proyectos del primer tercio del S. XX en materia de imposición personal sobre la renta, creemos necesario referirnos a la figura del *Repartimiento General de Utilidades*, origen de la terminología obligación personal/obligación real de contribuir, vigente todavía en nuestros días.

2.- El Repartimiento General de Utilidades

Este tributo municipal, al que tampoco puede conceptuarse como un impuesto global sobre la renta⁹⁵, posee un notable valor, fundamentalmente, por dos motivos. De una parte, porque, salvando las lógicas diferencias, constituye un antecedente directo de las normas de determinación de la base imponible de la Contribución general sobre la Renta de 20 de diciembre de 1932. Y, de otra, más directamente relacionada con el objeto de estas páginas, porque el Repartimiento General fue la primera figura impositiva en la que se diferenció entre una parte "*personal*" y una parte "*real*".

En efecto, tanto el Real Decreto de 11 de septiembre de 1918⁹⁶ como el Estatuto Municipal de 1924⁹⁷ preveían que el Repartimiento General constaba de dos partes, denominadas personal y real⁹⁸. Estaban sujetas a la obligación de contribuir, en la parte personal del tributo: a) las personas naturales que tenían la condición de residentes en el Municipio en la fecha de la estimación, cualquiera que fuese su edad y sexo; b) las personas que, sin ser residentes en el Municipio, tuviesen en él casa abierta en aquella fecha, aunque estuviesen domiciliadas en otro término⁹⁹. La base imponible de esta parte personal estaba constituida "*por el valor anual de todas las utilidades pertenecientes a la persona sujeta a la obligación de contribuir, cualquiera que sea el Municipio donde se obtengan, rebajando el importe de las cargas e intereses deducibles*"¹⁰⁰.

Por lo que respecta a la parte real del Repartimiento, estaban sujetas a la misma las personas naturales o jurídicas que obtuviesen rentas en un Municipio en el que no se hallasen domiciliadas o, en su defecto, en el que carecían de "*vivienda abierta*"¹⁰¹. Estas personas

⁹³ .- GOTA LOSADA conceptúa al Impuesto de Cédulas Personales como formando parte de una etapa transitoria en el camino de la instauración de la imposición personal sobre la renta en nuestro país. Este autor reputa al mencionado impuesto como susceptible de transformarse en un auténtico impuesto personal por más que, en sí mismo, no pueda ser considerado como tal, no sólo por su defectuosa determinación de la base, sino, principalmente, porque pretendía el gravamen de capitación por clases. GOTA LOSADA, A.: "Tratado del Impuesto sobre la Renta", Tomo I, *op. cit.*, págs. 161 y 169.

⁹⁴ .- En relación con la paternidad de estos ensayos, existen dos posiciones claramente diferenciadas: A) La de quienes sostienen que todos ellos se deben a la labor "*paciente y silenciosa*" de FLORES DE LEMUS. FUENTES QUINTANA, E.: "La ideología de la reforma tributaria silenciosa", Hacienda Pública Española, núms. 42-43, 1976, págs. 105 a 144. B) La de quienes, como NAHARRO MORA, han señalado que en la elaboración de alguno de tales proyectos (vg.: el de Calvo Sotelo) el insigne Profesor apenas intervino. NAHARRO MORA, J.M.: "La Contribución sobre la Renta: sus repercusiones en el proceso económico y tributario nacional", en III Semana de Estudios de Derecho Financiero, Editorial Derecho Financiero, Madrid, 1955, págs. 130 y 131.

⁹⁵ .- Por todos, GOTA LOSADA, A.: "Tratado del Impuesto sobre la Renta", Tomo I, *op. cit.*, pág. 164.

⁹⁶ .- Gaceta de Madrid, núm. 258, de 15 de septiembre de 1918.

⁹⁷ .- Gaceta de Madrid, núm. 60, de 9 de marzo de 1924.

⁹⁸ .- Arts. 27 del Real Decreto de 1918 y 462 del Estatuto Municipal de 1924.

⁹⁹ .- Arts. 28 del Real Decreto de 1918 y 463 del Estatuto Municipal de 1924.

¹⁰⁰ .- Art. 466 del Estatuto Municipal de 1924.

¹⁰¹ .- Los arts. 36 del Real Decreto de 1918 y 471 del Estatuto Municipal determinaban que estaba sujeta a la obligación de contribuir, en la parte real del Repartimiento, "*toda persona natural o jurídica que obtenga en el término municipal del Ayuntamiento de la imposición alguna renta procedente de la posesión de inmuebles y*

únicamente podían ser gravadas por las rentas o rendimientos que obtuviesen en el término municipal¹⁰².

3.- Los Proyectos del primer tercio del S.XX. En particular, el Proyecto de reforma del Impuesto de Cédulas Personales de 1910 y el Proyecto del Impuesto de Rentas y Ganancias de 1926

a) El Proyecto de reforma del Impuesto de Cédulas Personales de 1910

La sucesión de Proyectos de Ley con los que, a comienzos del presente siglo, se pretendió instaurar, en nuestro país, formas de imposición personal sobre la renta, comenzó con el "*Proyecto de Ley de reforma del Impuesto de cédulas personales*" de 21 de junio de 1910¹⁰³. Este Proyecto, concebido con la pretensión de regular la imposición sobre la renta tanto de las personas físicas como de las jurídicas, procedía, en los Capítulos Primero y II de su Título III ("*De las cédulas graduadas*"), al examen de las que denominaba "*obligación personal*" y "*obligación real*" de contribuir.

En su art. 4º.1¹⁰⁴, el Proyecto determinaba qué personas físicas quedarían sometidas al Impuesto por obligación personal y, en su art. 6º¹⁰⁵, cuáles por obligación real. Por su parte,

derechos reales sobre los mismos o algún rendimiento de explotación agrícola, ganadera, minera, industrial o comercial". "*La obligación de contribuir en la parte real de Repartimiento -proseguían aquellos preceptos- era independiente de la vecindad, domicilio o residencia del contribuyente*".

¹⁰².- Arts. 36 del Real Decreto de 1918 y 473 del Estatuto Municipal.

¹⁰³.- Gaceta de Madrid núm. 184, de 3 de julio de 1910.

¹⁰⁴.- Art. 4º: "*Estarán obligados a tener cédula graduada los titulares de un líquido imponible, comprendidos en alguno de los números siguientes:*

1º Personas naturales, cualquiera que sea su edad y sexo. Son á saber:

A) Los españoles y extranjeros que hayan obtenido carta de naturaleza o ganado vecindad en cualquiera de los Municipios del Reino, con las excepciones siguientes:Primera. Los que no teniendo domicilio en ninguna de las provincias españolas, llevaren más de un año de residencia en el extranjero o en alguna colonia o posesión española.

Segunda. Los que aun conservando domicilio en alguna de las provincias españolas, residieren por razón de su cargo en el extranjero o en alguna colonia o posesión española.

No obstante las excepciones anteriores, estarán obligados a contribuir los españoles y extranjeros naturalizados, que por razón de su cargo residan en el extranjero, cuando por igual razón no estén sometidos a la tributación directa del Estado de su residencia.

B) Los extranjeros, aunque no estén naturalizados en España, que llevasen un año o más de residencia no interrumpida en alguna o algunas de las provincias españolas. No se entenderá interrumpida la residencia, para este efecto, por la ausencia temporal, cuando las circunstancias en que se realice, no deba inducirse la voluntad de ausentarse definitivamente.

C) Los extranjeros que no estuviesen naturalizados, cualquiera que sea el tiempo de su residencia en las provincias españolas, cuando durante ella ejerciesen en España industria, comercio, o profesión lucrativa, ó poseyeran en España bienes inmuebles de los que obtengan utilidades imponibles.

¹⁰⁵.- Art. 6º: "*Sin consideración á su personalidad, nacionalidad, domicilio ó residencia, deberán obtener cédula graduada los titulares ó perceptores de líquidos imponibles procedentes de la posesión de inmuebles sitos en alguna ó en algunas de las provincias españolas; de las explotaciones agrícolas, ganaderas, mineras, industriales ó comerciales realizadas en las provincias españolas, incluso los dividendos procedentes de estas explotaciones y los intereses de capitales empleados en las mismas ó á cuya obligación estén afectos especial o genéricamente; de los intereses de la Deuda pública del Estado español y de las Corporaciones administrativas españolas, y de sueldos, pensiones, dotaciones, gratificaciones, dietas o remuneraciones no exentas por precepto de esta ley, pagadas por el Estado español ó por las Corporaciones administrativas españolas. Tratándose de empresas comerciales domiciliadas en el extranjero, no se entenderá que explotan negocios en España por el mero hecho de realizar transacciones con particulares ó empresas españolas, si no tienen en las provincias del Reino sucursales ó almacenes establecidos ó comisionistas, factores ó mandatarios singulares para el ejercicio del comercio.*

en el art. 5º, se preveía la posibilidad que las disposiciones del art. 4º pudiesen verse alteradas, bien en virtud de lo previsto en los convenios internacionales que, eventualmente, pudiese suscribir nuestro país, bien con base en el principio de reciprocidad.

Del examen de los arts. 4º y 6º del Proyecto de 1910 se desprende que el criterio de sujeción al Impuesto por obligación personal era el de la residencia en territorio español, con la excepción de "*los españoles y extranjeros naturalizados, que por razón de su cargo residan en el extranjero, cuando por igual razón no estén sometidos á la tributación directa del Estado de su residencia*". Estos, a pesar de no residir en nuestro país, quedarían sometidos al Impuesto de cédulas personales por obligación personal. Por su parte, "*los representantes de los Estados extranjeros, acreditados en España, y los empleados y servidores que les estuviesen asignados, siempre que sean extranjeros, y á condición de reciprocidad*", así como "*cualesquiera otras personas o entidades declaradas exentas en el régimen internacional aceptado por el Estado español*", quedarían exentos de la obligación personal de contribuir establecida en el art. 4º pero no de la obligación real prevista por el art. 6º.

Los sujetos pasivos por obligación real de contribuir quedarían sometidos al Impuesto en virtud de dos criterios: el de la obtención de rentas de cualquier tipo en territorio español y el del pago de "*sueldos, pensiones, dotaciones, gratificaciones, dietas o remuneraciones, no exentas*" por parte del Estado español y de las Corporaciones administrativas españolas¹⁰⁶. Su régimen de tributación era similar al de los sujetos pasivos por obligación personal, con las siguientes particularidades: En consonancia con lo que constituye su esencia, el gravamen correspondiente a la obligación real de contribuir se limitaba a las rentas obtenidas en territorio español, siempre que su titular no estuviese, a su vez, sujeto al Impuesto por obligación personal de contribuir.

No era de aplicación a los sujetos pasivos por obligación real lo dispuesto en el art. 29 del Proyecto: "*Los contribuyentes de clase 5ª é inferiores, domiciliados en España y no comprendidos en la excepción del artículo anterior, que tuviesen tres ó mas hijos menores de doce años recibiendo instrucción en las Escuelas públicas, podrán obtener cédula de la clase inmediata inferior á la que por su título imponible les corresponda, y correspondiéndoles cédula de la clase 1ª la obtendrán común*".

Finalmente, ante la imposibilidad de que se les gravase en el Municipio de su domicilio o, en caso de no tenerlo, en el de su residencia, el art. 32.2º del Proyecto preveía que las personas sujetas al Impuesto por obligación real serían gravadas "*en el Municipio en que radique la parte principal de los bienes ó de las explotaciones, ó en el domicilio del deudor que pague los intereses que constituyen el líquido imponible, según los casos*".

Al Proyecto Cobián siguió, en 1913, el Proyecto Suárez Inclán¹⁰⁷. Las diferencias entre ambos Proyectos se cifraban en dos extremos:

a) la no utilización, por parte del Proyecto de 1913, de las expresiones "*obligación personal*" y "*obligación real*" de contribuir, aunque su respectiva caracterización era idéntica a la acogida en el Proyecto de 1910; y

b) la no previsión, en el Proyecto Suárez Inclán, de especialidad alguna en el tratamiento fiscal de quiénes estaban sujetos al Impuesto "*sin consideración á (...) su domicilio ó residencia*".

Tras el Proyecto Suárez Inclán se presentaron a las Cámaras los Proyectos Bugallal,

La obligación real de contribuir, establecida en este artículo, se entenderá limitada á la parte de líquido imponible, comprendida en el mismo, siempre que el titular no esté sujeto á la obligación personal de contribuir con arreglo á los preceptos de esta ley".

¹⁰⁶.- Estos dos criterios fueron acogidos por la Ley de 20 de diciembre de 1932, instauradora de la Contribución general sobre la Renta.

¹⁰⁷.- Gaceta de Madrid núm. 299, de 26 de octubre de 1913.

en 1919¹⁰⁸; Cambó, en 1921 y Bergamín, en 1922¹⁰⁹. A propósito del criterio de sujeción previsto en estos Proyectos, se observa que el de 1919 adoptó el de la residencia¹¹⁰, mientras que los de 1921 y 1922 se inclinaron por el del domicilio¹¹¹. Sin embargo, en ninguno de ellos se preveía un régimen fiscal específico de tributación de las rentas obtenidas por no residentes o no domiciliados en nuestro país.

b) El Proyecto de Impuesto sobre las Rentas y Ganancias de 1926

El art. 2º de este Proyecto¹¹², conocido también como Proyecto Calvo Sotelo, tras afirmar que se pretendía establecer un Impuesto anual sobre las rentas y ganancias de todas clases percibidas por las personas naturales y jurídicas¹¹³, declaraba, en su punto 2, que "*las personas residentes en territorio español*"¹¹⁴ *están sujetas al impuesto por la totalidad de sus rentas y ganancias. Las no residentes lo están únicamente por las rentas y ganancias producidas en territorio español*"¹¹⁵.

Pero esta regla general, al igual que sucedía en el Proyecto de 1910, presentaba dos excepciones:

a) la de los españoles que desempeñasen un cargo oficial en el extranjero. Estos, en virtud del punto 4 del art. 2º, quedarían sujetos al Impuesto de la misma forma que los residentes en España, si bien las rentas obtenidas en su país de residencia estarían exentas de

¹⁰⁸.- Gaceta de Madrid núm. 324, de 20 de noviembre de 1919.

¹⁰⁹.- Gaceta de Madrid núm. 109, de 19 de abril de 1922.

¹¹⁰.- Art. 4º: "*Estarán obligados a adquirir cédula personal todas las personas residentes en las provincias españolas que el día 1º de cada ejercicio económico hayan cumplido la edad de catorce años, sean o no titulares de algún líquido imponible (...)*".

Deberán adquirir la cédula correspondiente los extranjeros no naturalizados residentes en España, aunque sea temporalmente, que ejerzan en España profesión, industria o comercio lucrativo o posean inmuebles de los que obtengan utilidades imponibles".

¹¹¹.- Artículo único: "*Se autoriza al Ministro de Hacienda para reformar el impuesto de Cédulas personales con arreglo a las siguientes bases:*

Primera: "Estarán sujetos al Impuesto de Cédulas personales: 1º Todos los españoles y extranjeros de ambos sexos, mayores de catorce años, domiciliados en la Península, islas adyacentes y territorios de Africa, sujetos a la legislación peninsular.

2º Quienes, sin haber cumplido los catorce años, se hallen obligados por sí o representados por sus tutores o curadores al pago de cuotas de contribuciones directas o realicen actos para los cuales sea precisa la exhibición de la Cédula . (...)"

¹¹².- Gaceta de Madrid núm. 352, de 18 de diciembre de 1926.

¹¹³.- La Exposición de Motivos del Proyecto de 1926 principiaba, al igual que las de los anteriores Proyectos, criticando la inexistencia, en el sistema tributario español de la época, de un Impuesto de naturaleza personal en el que pudiera reflejarse la capacidad económica del sujeto pasivo. Sin embargo, un punto esencial diferenciaba al nuevo Proyecto de aquéllos que le habían precedido: su propósito no era el de añadir un impuesto más a los ya existentes sobre el producto, ni establecer un impuesto complementario sobre la renta sino iniciar una evolución cuya meta fuese la de transformar los impuestos existentes "*en una contribución directa única, fundirlos en el impuesto sobre la renta personal*", que pasaría a constituir la piedra angular de la imposición directa. Exposición de Motivos del Proyecto del Impuesto sobre las Rentas y las Ganancias de 1926. Gaceta de Madrid núm. 352, de 18 de diciembre de 1926, pág. 1537.

¹¹⁴.- El punto 3 del art. 2º del Proyecto de 1926 definía a las mismas señalando que: "Son residentes las personas naturales (...), domiciliadas en el Reino, y las naturales cuya permanencia en éste al comenzar el año imponible cuente, por lo menos, doce meses. La permanencia no se interrumpe ni la cualidad de residente se pierde por una ausencia menor de doce meses".

¹¹⁵.- La elección de la residencia como criterio de sujeción al Impuesto se justifica por la Exposición de Motivos señalando que "*más que la nacionalidad es la residencia, el vínculo que liga tributariamente a los individuos con el Estado en cuya economía nutren su propia economía, y al amparo inmediato de cuyo orden jurídico viven y adquieren bienes materiales*"; por otra parte, "*la residencia es lo que determina la sujeción al impuesto sobre la renta global en las legislaciones extranjeras, y (...) la reciprocidad es en estas cuestiones pie forzado*". Exposición de Motivos del Proyecto de Ley del Impuesto sobre Rentas y Ganancias de 1926, pág. 1538.

tributar en el nuestro, siempre que lo hiciesen en aquél por un Impuesto análogo al de Rentas y Ganancias;

b) la de los representantes de los Estados extranjeros acreditados en España así como sus empleados y servidores. Estos no tendrían la consideración de residentes en nuestro país a los efectos de tributar por la totalidad de sus rentas y ganancias, siempre que ostentasen la nacionalidad de su respectivo Estado y a condición de reciprocidad (punto 5 del art. 2).

En sede de tributación de no residentes, el Proyecto Calvo Sotelo introducía dos importantes novedades. De una parte, los no residentes únicamente estarían sometidos al Impuesto "*por las rentas y ganancias producidas en territorio español*". Se establecía, pues, al menos formalmente, un único criterio de sujeción: el de la obtención de rentas en nuestro territorio. No se mencionaba el criterio del pago por parte del Estado español y de las Corporaciones administrativas españolas de "*sueldos, pensiones, dotaciones, gratificaciones, dietas o remuneraciones*", criterio al que, como se ha visto, aludía, expresamente, el Proyecto Cobián.

Por otra parte, el Proyecto de 1926 preveía un régimen de tributación específico para las rentas obtenidas por no residentes. En virtud de este régimen, no les era de aplicación la liquidación complementaria sometida a una escala progresiva de tipos de gravamen, que el art. 7.2 instituía únicamente para las personas naturales residentes¹¹⁶, sino sólo las liquidaciones parciales previstas en el art. 7.1¹¹⁷ por las rentas y ganancias obtenidas en territorio español¹¹⁸.

Se establecía, pues, para los no residentes un tratamiento fiscal de características más parecidas a las de un impuesto de producto que a las de un impuesto personal sobre la renta. En este sentido, la propia Exposición de Motivos del Proyecto argumentaba que "*el no residente no puede tributar por su renta personal, como unidad de conjunto; pero debe tributar, objetiva y proporcionalmente, por aquella fracción de sus rentas que se producen en España. En consecuencia, pues, los residentes en España (nacionales o extranjeros) y los españoles que por razón de su cargo residan en el extranjero, tributarán por la totalidad de sus rentas percibidas en España o fuera de España; los españoles y extranjeros no residentes en España, sólo por las que en nuestro territorio obtengan. Para los primeros, el impuesto será plenamente personal, y con razón, puesto que también es integral la protección que el Estado les presta (...) que tratándose de nacionales alcanza, no sólo a los intereses materiales que éstos poseen en territorio español, sino también a los que poseen en territorio extraño*"¹¹⁹.

4.- Valoración

El examen de los antecedentes de la imposición personal sobre la renta en nuestro país permite observar la evolución experimentada por el criterio de sujeción a las distintas figuras impositivas. Este proceso evolutivo se extiende desde la nacionalidad, en la Contribución extraordinaria de Guerra, hasta la residencia, en los Proyectos de 1910 y 1926, pasando por el

¹¹⁶.- "Cuando se trate de personas naturales residentes en España o consideradas como tales, las cuotas parciales se adicionarán con una cuota complementaria que se determinará, aplicando a la totalidad de las rentas netas percibidas por cada persona, ya pertenezcan a una sola categoría o a más de una, y según su cuantía, una escala progresiva de tipos de gravamen".

¹¹⁷.- "El impuesto sobre rentas y ganancias se exigirá por medio de liquidaciones parciales, una para cada categoría de renta, que se girarán aplicando al importe neto de la renta, beneficio o retribución un tipo fijo de gravamen".

¹¹⁸.- Art. 2.2 en relación con el art. 7.2, interpretado, este último, a *sensu contrario*.

¹¹⁹.- Exposición de Motivos del Proyecto de Ley estableciendo el Impuesto sobre Rentas y Ganancias (Gaceta de Madrid núm. 352, de 18 de diciembre de 1926).

domicilio, en el Impuesto de Cédulas personales. Además, aquel examen permite fijar los orígenes de la polémica terminología "*obligación personal*"/"*obligación real*" de contribuir, todavía vigente.

Por otra parte, se advierte también el interés de textos como el Proyecto del Impuesto sobre las Rentas y Ganancias de 1926, en el que se aprecia un tratamiento fiscal de las rentas obtenidas por no residentes caracterizado por la no personalización del Impuesto y la aplicación de tipos de gravamen de carácter proporcional. Esta circunstancia determinaba que el gravamen de los no residentes presentase las características de un impuesto real y objetivo, diferenciándose de la tributación de las rentas obtenidas por residentes en territorio español.

Todo lo anterior permite entrever un deseo de formular un gravamen de las rentas obtenidas por las personas físicas no residentes acorde con las peculiares características de estos sujetos pasivos. No obstante, esta aspiración, a salvo las matizaciones a las que se aludirá al tratar del Impuesto general sobre la Renta de las Personas Físicas, no se haría realidad hasta la promulgación de la Ley 5/1983, de 29 de junio, de Medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria.

B) LA CONTRIBUCION GENERAL SOBRE LA RENTA

1.- Su regulación por las Leyes de 20 de diciembre de 1932 y de 16 de diciembre de 1954

Los sucesivos ensayos tendentes al establecimiento de un Impuesto personal sobre la renta de las personas físicas crearon unas condiciones favorables que dieron lugar a la instauración de la denominada *Contribución General sobre la Renta*, regulada por las Leyes de 20 de diciembre de 1932¹²⁰ y de 16 de diciembre de 1954. Esta figura impositiva acogió la distinción "*obligación personal*"/"*obligación real*" de contribuir¹²¹.

Dos eran los criterios de sujeción a la Contribución por obligación real de contribuir, en la línea de lo previsto por el Proyecto Cobián¹²²: el de la obtención de utilidades en

¹²⁰.- Gaceta de Madrid núm. 358, de 23 de diciembre de 1932.

¹²¹.- Se hallaban sujetas a la Contribución por obligación personal:

A) Las personas físicas con domicilio o residencia habitual por más de seis meses en el territorio de la República española. Quedaban exceptuados los representantes de los Estados extranjeros acreditados en España, a condición de reciprocidad, y las demás personas a quienes se otorgase la exención de la imposición personal en los Convenios internacionales suscritos por el Estado español. Estas personas quedaban, en su caso, sometidas a la Contribución por obligación real de contribuir.

B) Los empleados del Estado español que, aun teniendo su domicilio legal en el extranjero por razón de su cargo o empleo oficial, no estuviesen sometidos a análoga obligación de contribuir en el Estado de su residencia.

Junto a estos dos grupos de personas, la Ley de 20 de diciembre de 1932 incluía a los súbditos españoles que, aun teniendo en el extranjero su domicilio o residencia habitual, hubiesen sido declarados en rebeldía por las Autoridades competentes de la República. Este supuesto era el único de los tres que carecía de antecedentes y que no volvería a reproducirse en posteriores textos legales siendo, sin duda, producto de las especiales circunstancias políticas que nuestro país atravesaba en la época de promulgación de la Ley Carner.

Por lo que respecta a las personas sujetas a la Contribución general sobre la Renta por obligación real de contribuir, el art. 3º de la Ley Carner de 1932 preceptuaba que: "*Sin consideración a su nacionalidad, domicilio o residencia, estarán sujetos a esta contribución los titulares o perceptores de utilidades procedentes de la posesión de inmuebles sitos dentro del territorio de la República española; de las explotaciones agrícolas, ganaderas, mineras, industriales o comerciales realizadas en las provincias españolas; de los intereses de la Deuda Pública del Estado español y de las Corporaciones administrativas españolas, y de sueldos, pensiones, dotaciones, gratificaciones, dietas o remuneraciones no exentas por precepto de esta ley pagadas por el Estado español o por las Corporaciones administrativas españolas*".

¹²².- A propósito del criterio del pago se produjo una ampliación introducida, en su momento, por la Ley de 6 de

territorio español y el del pago de "*sueldos, pensiones, dotaciones, gratificaciones, dietas o remuneraciones no exentas por precepto de esta Ley* " por parte del Estado español o de las Corporaciones administrativas españolas. Por lo que respecta al régimen de tributación por obligación real, puede afirmarse que, en esencia, era el mismo que el previsto para las rentas obtenidas por los sujetos pasivos por obligación personal, con las siguientes particularidades:

a) En consonancia con su naturaleza, en la obligación real de contribuir, la base imponible aparecía constituida por la suma de las "*utilidades* " producidas en territorio español o satisfechas por entidades públicas españolas y obtenidas por las personas físicas no residentes durante el período impositivo.

b) Las personas físicas sujetas a la Contribución por obligación real, a diferencia de las sometidas a la misma por obligación personal, no podían deducirse, a la hora de determinar la renta imponible, "*los intereses de las deudas personales del contribuyente, a excepción de las anualidades legalmente exigibles por alimentos* " (art. 6.8º de la Ley de 20 de diciembre de 1932). Sólo podían deducirse los intereses de las deudas que "*afectasen a bienes o rendimientos radicantes u obtenidos en territorio español y en cuantía que quedará suficientemente garantizada por el valor de aquellos bienes o rendimientos; siendo, además, necesario que los capitales prestados hubieran tenido aplicación dentro del propio territorio nacional* " (núm. 7º del art. 7º de la Ley de 16 de diciembre de 1954).

c) Calculada la renta imponible, no se tenían en cuenta las circunstancias personales de los sujetos pasivos por obligación real de contribuir. Sin embargo, la escala de gravamen aplicable a las rentas obtenidas por estos sujetos era la misma que la prevista para las obtenidas por los sujetos pasivos por obligación personal, con tipos de gravamen de carácter progresivo.

2.- Valoración

En la Contribución general sobre la Renta, el gravamen de las rentas obtenidas por personas físicas no residentes apenas difería del previsto para las rentas obtenidas por residentes en nuestro país. Se desaprovechó, pues, a nuestro juicio, la oportunidad de dotar de vigencia efectiva a las aportaciones de textos como el Proyecto del Impuesto de Rentas y Ganancias de 1926 que, como se ha visto, contemplaba un tratamiento fiscal diferenciado para las rentas obtenidas por personas físicas residentes y no residentes.

Por otra parte, y a diferencia también del Proyecto de 1926, se preveía, formalmente, un doble criterio de sujeción, en pie de igualdad, a la Contribución por obligación real:

a) El de la obtención, propiamente dicha, de rendimientos en territorio español y

b) el del pago de rendimientos por parte del Estado español, las Corporaciones administrativas españolas y las personas naturales o jurídicas domiciliadas en territorio español, según versión de la Ley de 1954. Con base en este criterio, quedaba sometido a la

febrero de 1943 y ratificada por la Ley reguladora de la Contribución general sobre la Renta de 16 de diciembre de 1954. Esta ampliación consistió en el hecho de que quedaban sujetas a la Contribución las personas naturales titulares o receptoras no sólo de las utilidades "*pagadas por el Estado español o por las Corporaciones administrativas españolas* " -extremo éste ya contemplado en la Ley de 1932- sino también "*de las utilidades de cualquier naturaleza o clase pagadas por personas naturales o jurídicas domiciliadas en territorio español* ".

Por otra parte, y en relación también con el criterio del pago, el art. 26 de la Ley de 16 de diciembre de 1954 declaraba que las personas o entidades que satisficiesen o abonasen, a otra residente en el extranjero, utilidades o rendimientos sometidos a esta Contribución en cuantía superior a cien mil pesetas al año, estaban obligadas a declarar a la Administración dicho pago o abono así como a retener la cuota de la liquidación que procediese, siendo responsable del pago de dicha cuota en calidad de segundo contribuyente. En cambio, si las utilidades o rendimientos eran de cuantía inferior a cien mil pesetas debía mediar orden concreta de la Administración, en la que se precisara la cuota a retener.

Contribución general sobre la Renta española todo rendimiento satisfecho por una Entidad pública o privada domiciliada en territorio español, con independencia de su lugar de obtención, circunstancia ésta que podía originar una extensión territorial indebida del Impuesto español.

C) EL IMPUESTO GENERAL SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

1.- Caracterización general

Esta figura impositiva aparecía regulada en los arts. 110 a 119 de la Ley de 11 de junio de 1964 y en el Decreto 3358/67, de 23 de diciembre¹²³, por el que se aprobó el Texto refundido de la Ley reguladora del Impuesto general sobre la Renta de las Personas Físicas. Del examen de estos textos, en lo relativo a la materia objeto de nuestro estudio, se observa, *prima facie*, el mantenimiento de la terminología "*obligación personal*" / "*obligación real*" de contribuir.

Con arreglo a la "*obligación personal*", quedaban sujetas al Impuesto las personas físicas con domicilio o residencia habitual en territorio nacional¹²⁴ por "*todas las rentas, tanto si proceden de fuente nacional como extranjera*". Por domicilio o residencia habitual en España se entendía la permanencia por más de seis meses, durante el año natural, en el territorio español. Para el cómputo de estos seis meses no se descontaban las ausencias cuando, por las circunstancias en las que hubiesen tenido lugar, pudiera inducirse la voluntad de los interesados de no ausentarse definitivamente¹²⁵.

Sin embargo, al igual que sucedía en las figuras impositivas anteriormente examinadas, no quedaban sometidos al Impuesto general sobre la Renta de las Personas Físicas por obligación personal, aun tratándose de residentes en nuestro país, "*los representantes de los Estados extranjeros acreditados en España, a condición de reciprocidad, habida cuenta de la naturaleza de los impuestos extranjeros y no de su denominación*"¹²⁶. Por el contrario, sí estaban sometidos al Impuesto español por obligación personal, a pesar de no residir en nuestro país, "*los empleados del Estado español que tuviesen domicilio legal en el extranjero por razón de su cargo o empleo oficial, salvo que, conforme a las leyes fiscales del país donde tengan su domicilio legal, sean gravados como residentes en él por impuesto de naturaleza análoga al regulado en esta Ley*"¹²⁷.

Por obligación real¹²⁸, afectante solamente "*a las rentas obtenidas en territorio español*", quedaban sometidos al Impuesto general sobre la Renta de las Personas Físicas

¹²³.- B.O.E. núm. 67, de 18 de marzo de 1968.

¹²⁴.- Art. 111.1.a) de la Ley de 41/64 y art. 7.a) del Decreto 3358/67, de 23 de diciembre.

¹²⁵.- Art. 111.2 de la Ley 41/64 y art. 8.1. del Decreto 3358/67, de 23 de diciembre. Se mantenía, pues, a la hora de definir la residencia habitual en España la combinación del elemento objetivo -permanencia real o física en territorio español- con el subjetivo: voluntad de no ausentarse definitivamente de nuestro territorio.

¹²⁶.- Párrafo 2º del art. 111.2 de la Ley 41/64 y art. 10.1 del Decreto 3.358/67.

¹²⁷.- Párrafo 4º del Art. 111.2 de la Ley 41/64 y art. 8.2 del Decreto 3.358/67, de 23 de diciembre.

¹²⁸.- GARCIA AÑOVEROS, a propósito de la utilización de esta terminología por parte de las disposiciones reguladoras del Impuesto general sobre la Renta de las Personas Físicas, consideraba, al igual que SAINZ DE BUJANDA, que la expresión "*obligación real*" era desafortunada por cuanto los impuestos se concretan siempre en la existencia de una obligación personal sin que en ningún caso pueda hablarse de obligación real u obligación "*propter rem*"; la llamada "*obligación real*" es, en realidad, una obligación personal. "*Lo que sucede -prosigue el mismo autor- es que el impuesto a que pertenece es un impuesto real; pero esto no justifica la utilización de una terminología que se presta a la confusión y que no es usada en ninguno de los otros impuestos no personales de nuestro sistema*". GARCIA AÑOVEROS, J.: "El Impuesto general sobre la Renta de las Personas Físicas", Civitas, Madrid, 1977, pág. 76.

quiénes, sin tener su residencia habitual en nuestro territorio, obtuviesen ingresos en él¹²⁹, así como, eventualmente, los representantes de los Estados extranjeros acreditados en España, a condición de reciprocidad¹³⁰. A continuación, pasaremos al examen del régimen de tributación previsto para las rentas obtenidas por personas físicas no residentes y aplicable en defecto de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio suscrito por nuestro país¹³¹.

2.- Tratamiento tributario de las rentas obtenidas por personas físicas no residentes

Las personas físicas no residentes y los representantes de los Estados extranjeros acreditados en España -a condición de reciprocidad, en el caso de estos últimos- estaban sujetos al Impuesto por obligación real de contribuir, si obtenían ingresos en territorio español¹³². De la lectura de los arts. 111.1 y 3 de la Ley 41/64 y 7º y 9º del Decreto 3358/67 se desprende que, en el Impuesto general sobre la Renta de las Personas físicas, el *criterio de la obtención*, en territorio español, de rentas por parte de personas físicas no residentes se configuraba como el principal e incluso, al menos formalmente, como el único criterio de sujeción al Impuesto por obligación real¹³³. Por su parte, el criterio del pago¹³⁴, al que, en la Contribución general sobre la Renta, se acogía en pie de igualdad junto con el de la obtención, pasaba a ocupar una posición subordinada respecto de este último, al que quedaba inequívocamente vinculado.

A la hora de determinar la base imponible, el tratamiento tributario de las rentas obtenidas por personas físicas sujetas al Impuesto por obligación real, aun siguiendo, en líneas generales, el esquema previsto para las sometidas al mismo por obligación personal¹³⁵,

¹²⁹.- Arts. 111.1.b) y 111.5 de la Ley 41/64, de 11 de junio, y art. 7.b) del Decreto 3358/67, de 23 de diciembre.

¹³⁰.- Art. 10.2 del Decreto 3358/67 en relación con el art. 10.1 del mismo texto legal.

¹³¹.- En 1967, España tenía suscritos Convenios de Doble Imposición con Alemania, Austria, Finlandia, Francia, Noruega, Suecia y Suiza.

¹³².- Arts. 111.1.b de la Ley 41/64 y 7.b del Decreto 3358/67.

¹³³.- El criterio de la obtención, a su vez, comprendía las siguientes modalidades:

a) La de la *lex rei sitae*, con arreglo a la cual, quedaban sujetos al Impuesto español, por obligación real, los rendimientos de bienes inmuebles situados en territorio español o de bienes muebles utilizados en España; los derivados de actividades realizadas y del trabajo personal efectuado en territorio español así como las plusvalías, con excepción de títulos valores emitidos por empresas españolas.

b) La de la *ley del lugar de emisión*, caso de las plusvalías derivadas de la enajenación de los títulos valores emitidos por empresas españolas.

c) La de la *lex loci actus*, rector de las plusvalías resultantes de la enajenación en territorio español de valores mobiliarios emitidos por empresas extranjeras.

¹³⁴.- Acogido en las letras d) y e) de los arts. 111.3 de la Ley 41/64 y 9º del Decreto 3358/67 que hacían referencia a las rentas de capital satisfechas por persona natural o jurídica residente o domiciliada en territorio español o por establecimiento permanente situado en el mismo, así como a los rendimientos de cualquier origen satisfechos por el Estado español, Corporaciones administrativas o cualquier persona, natural o jurídica, residente o domiciliada en territorio nacional.

¹³⁵.- En este caso, para la determinación de la base imponible, se procedía a deducir de la suma de los ingresos que se consideraban obtenidos durante el período impositivo (importe de las bases imponibles de los impuestos a cuenta del general sobre la renta; plusvalías obtenidas en las enajenaciones de activos mobiliarios o inmobiliarios adquiridos por cualquier título -excepto el de sucesión hereditaria- con menos de 1 o 3 años de antelación, respectivamente, salvo cuando el producto de la enajenación se reinvirtiera dentro del mismo ejercicio y rendimientos procedentes de países extranjeros o de territorios españoles afectados por regímenes tributarios especiales) una serie de gastos enumerados en el art. 17.1 del Decreto 3358/67 (donativos; recargos, derechos, tasas y arbitrios, salvo que tuviesen un carácter sancionador o consideración de cuota tributaria estatal; anualidades por alimentos; intereses de deudas y primas o cuotas satisfechas por razón de contratos de seguro) que, de conformidad con lo preceptuado por el art. 17.4, debían estar documentalmente justificados.

presentaba las siguientes especialidades:

- En consonancia con lo que constituye la esencia de la tributación por obligación real de contribuir, la base imponible únicamente estaba integrada por las rentas obtenidas en territorio español.

- Por lo que respecta a los *gastos*, sólo podían deducirse algunos de los contemplados en el art. 17 del Real Decreto 3358/1967, en el que se incluían los deducibles en sede de obligación personal de contribuir. Por lo tanto, en las rentas obtenidas por los sujetos pasivos sometidos al Impuesto general por obligación real, los gastos deducibles eran, únicamente, los siguientes:

a) Los donativos a los que hacía referencia el art. 17.1 a)¹³⁶, así como los efectuados para la promoción de la educación física y del deporte, con carácter de aficionado, cuya aplicación se acreditase fehacientemente ante la Delegación Nacional de Educación Física y Deportes (art. 17.1.g).

b) Los recargos, derechos, tasas y arbitrios que afectasen a los ingresos computados, excepto los que tuviesen carácter sancionador o consideración de cuota tributaria estatal (art. 17.1.b).

c) Los intereses de deudas contraídas para financiar inversiones. Estos, tratándose de rendimientos obtenidos por sujetos pasivos no residentes, debían cumplir dos condiciones: 1.- Que los capitales recibidos en préstamo hubiesen sido invertidos en el territorio español y 2.- que las deudas afectasen a bienes radicados o rendimientos obtenidos en territorio español y su cuantía estuviese suficientemente garantizada por aquellos bienes o rendimientos (arts. 17.1.d y 17.3).

En punto a los regímenes de determinación de la base imponible, el último párrafo del art. 112.1 de la Ley 41/64 y el art. 19.3 del Decreto 3358/67 preceptuaban que, tratándose de contribuyentes por obligación real, no se aplicaría el régimen de determinación de la base imponible por signos externos de renta gastada¹³⁷. Por su parte, la *base liquidable* coincidía con la imponible, por cuanto los sujetos pasivos no residentes no tenían derecho a la reducción por Patrimonio Familiar¹³⁸. A la base liquidable se le aplicaba la misma escala de gravamen prevista para las rentas obtenidas por los sometidos al Impuesto por obligación personal de contribuir¹³⁹.

¹³⁶.- Es decir, las cantidades donadas al Estado, Provincias, Municipios, Asociaciones y Fundaciones benéficas, benéfico-docentes o asimiladas a estas dos últimas, Cruz Roja Española, o para fines docentes o de investigación científica, cuando la institución que las recibiese fuese de carácter público o, siendo de carácter privado, se acreditase de un modo fehaciente, ante el Protectorado del Gobierno en las fundaciones benéficas, o ante el Ministerio competente en los restantes casos, que las sumas recibidas se habían destinado de modo directo y afectado permanentemente al cumplimiento del fin benéfico, docente o de investigación para el que fueron entregadas.

¹³⁷.- Para las rentas obtenidas por personas físicas sometidas al Impuesto por obligación personal, tres eran los regímenes de determinación de la base imponible aplicables: a) Por estimación de ingresos, con deducción de los gastos fiscalmente admisibles; b) Mediante signos externos que indicasen la renta gastada; y c) Por los Jurados Tributarios, con carácter subsidiario (art. 15 del Decreto 3358/67).

¹³⁸.- Art. 30 del Decreto 3358/67, a *sensu contrario*.

¹³⁹.- En relación con la escala de gravamen -de progresividad por tramos- prevista en el art. 33.1 del Decreto 3358/67, cabe efectuar las siguientes observaciones:

A) La cuota resultante de la aplicación de la misma tenía como límite máximo el 50 por 100 de la correspondiente base liquidable (párrafo 2º del art. 33.1).

B) Cuando la base liquidable del Impuesto general sobre la Renta de las Personas Físicas -que, en el caso de los sujetos pasivos no residentes, coincidía, como hemos visto, con la imponible- no excedía de 200.000 pesetas, sólo se exigían los impuestos a cuenta a los que, por su origen, estuviesen sujetas las rentas. Este límite se elevaba hasta 300.000 pesetas cuando las rentas del contribuyente, por separado o juntamente con las de su cónyuge, procedieran exclusivamente de trabajo personal, no computándose, a estos efectos, los rendimientos del patrimonio familiar (art. 33.4)

El período impositivo era el mismo que el fijado por el art. 24 del Decreto 3358/67 para las rentas obtenidas por las personas físicas sujetas al Impuesto por obligación personal. Con arreglo a este precepto, el período impositivo constaba de doce meses que debían coincidir, forzosamente, con el año natural, devengándose el Impuesto el día 31 de diciembre de cada año.

Obtenida la cuota íntegra, se procedía a efectuar las correspondientes desgravaciones de la misma, que se limitaban a la establecida para las rentas del trabajo personal por parte del art. 35 del Decreto 3358/67¹⁴⁰, y a la prevista, en los arts. 38 y 39 del Decreto, para las inversiones¹⁴¹. Practicadas las deducciones de la cuota del Impuesto general, sólo restaba, para determinar la deuda tributaria a satisfacer por el no residente, detraer las cuotas correspondientes a los impuestos a cuenta devengados durante el período impositivo¹⁴².

3.- Valoración

Por lo que respecta a los criterios de sujeción por obligación real, el Impuesto general sobre la Renta de las Personas Físicas supuso un notable avance respecto de la Contribución general sobre la Renta, por cuanto preveía, con carácter general, un único criterio de sujeción al mismo: el de la obtención de rentas en territorio español. Así pues, para que los rendimientos satisfechos a personas físicas no residentes por parte de personas o Entidades públicas o privadas residentes o domiciliadas en territorio español estuviesen sometidos al Impuesto general, se precisaba que los mismos se hubiesen obtenido en nuestro territorio, con lo cual se evitaba la aplicación extraterritorial del Impuesto español.

De otra parte, dadas las características del sistema tributario instaurado por la Ley 41/1964 -tributación por impuestos de producto configurados con el carácter de "a cuenta" del General sobre la Renta de las Personas Físicas- y las peculiaridades de la renta obtenida por las personas físicas no residentes en nuestro país -reflejo, en la mayor parte de las ocasiones, de una vinculación muy escasa con el mismo- sucedía que, en la práctica, los no residentes tributaban únicamente con arreglo a los impuestos de producto. La consecuencia de ello era que la tributación de las rentas obtenidas por las personas físicas no residentes se sustraía a los rasgos de personalidad y progresividad característicos del Impuesto general sobre la Renta de las Personas Físicas, en su modalidad de obligación personal de contribuir.

¹⁴⁰ .- Art. 35: "1.- Se desgravarán las rentas de trabajo personal en la cuantía que determinen los siguientes porcentajes, aplicados sobre la parte de la base imponible que proporcionalmente corresponda a tales rentas:

a) El 25 por 100 de la porción que no supere las 500.000 pesetas y, además, b) El 20 por 100 del exceso.

2. Los contribuyentes sujetos a la obligación real tendrán derecho a esta desgravación por las rentas de trabajo personal que hayan obtenido en territorio español".

¹⁴¹ .- A las personas sujetas al Impuesto general sobre la Renta de las Personas Físicas por obligación real de contribuir no les era, sin embargo, aplicable la desgravación por matrimonio e hijos recogida en el art. 36 del Decreto 3358/67 ni, coherentemente con la propia naturaleza de la obligación real, la referente a las cuotas pagadas en el extranjero por impuestos análogos.

¹⁴² .- Art. 40 del Decreto 3358/67.

III.- LA REFORMA DE 1978 Y LA TRIBUTACION DE LAS RENTAS OBTENIDAS POR LAS PERSONAS FISICAS NO RESIDENTES

A) CARACTERIZACION GENERAL

La Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas¹⁴³, desarrollada por el Real Decreto 2384/1981, de 3 de agosto, por el que se aprobó el texto del Reglamento del IRPF¹⁴⁴, reprodujo, en su art. 4º, la distinción "*obligación personal*" / "*obligación real*" de contribuir¹⁴⁵. En la obligación personal de contribuir, las personas físicas con residencia habitual en territorio español¹⁴⁶, que no estuviesen integradas

¹⁴³.- BOE de 11 de septiembre de 1978.

¹⁴⁴.- BOE de 24, 26 y 27 de octubre de 1981.

¹⁴⁵.- Comentando el art. 4º.1 de la Ley 44/1978, FERREIRO considera que la tradición seguida por nuestro Derecho positivo de denominar *obligación personal* al gravamen al que son sometidos los residentes en nuestro país y, en particular, la utilización de la expresión *obligación real* para designar al de los no residentes en el mismo es desafortunada por varias razones:

1.- Porque toda obligación supone un vínculo personal, una relación jurídica constituida en virtud de ciertos hechos entre dos o más personas, con arreglo a la cual, una, denominada *acreedor*, puede exigir de otra, denominada *deudor*, una determinada prestación.

2.- Por otra parte, el IRPF es siempre un impuesto personal que grava una manifestación de la riqueza que no puede ser pensada sin ponerla en relación con una determinada persona, circunstancia ésta que se produce, tanto en el supuesto de la *obligación personal* de contribuir como en el de la denominada *obligación real*. Así pues, la diferencia entre la obligación de contribuir de las personas físicas residentes y la de las no residentes estribaría, únicamente, en el distinto criterio de sujeción acogido en uno y otro caso.

En efecto, la norma general que determina la sujeción al IRPF aplica, en todo caso, el principio de territorialidad. Ahora bien, en el supuesto de las personas físicas residentes, la relación con el territorio se establece a través del sujeto pasivo, mediante su residencia en el mismo. En cambio, en el caso de las personas físicas no residentes, la relación con el territorio se establece a través de la fuente productora de rentas que se halla situada en el indicado territorio.

Quizá en ese argumento pueda encontrarse una justificación para la utilización de la expresión "*obligación real*" ya que con ella sólo se gravan determinadas rentas: las procedentes de fuentes situadas en territorio español. No obstante, FERREIRO concluye que esta leve semejanza con los impuestos reales, entre los que claramente no puede encuadrarse el IRPF, no justifica, en ningún caso, el empleo de la expresión "*obligación real*". FERREIRO LAPATZA, J.J., LASARTE ALVAREZ, J., MARTIN QUERALT, J. y PALAO TABOADA, C.: "Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *op. cit.*, págs. 66 y 67. En el mismo sentido, MARTINEZ LAFUENTE, A.: "Notas sobre la tributación de los no residentes", Impuestos, La Ley, Tomo I, 1986, pág. 103.

¹⁴⁶.- La noción de residencia habitual aparecía contenida en el art. 6 de la Ley 44/1978, estructurándose con base en la combinación de dos criterios:

a) Uno de carácter objetivo, fáctico, basado en la permanencia por más de ciento ochenta y tres días durante el año natural en territorio español (art. 6º.1).

b) Otro más subjetivo y de carácter residual afectante al sujeto pasivo que, aun habiéndose ausentado repetidamente del territorio español durante el año natural, no tuviese intención de abandonarlo. A propósito de este supuesto, el art. 6.2 de la Ley 44/1978 preveía que "*para computar el período de residencia no se tendrán en cuenta las ausencias cuando por las circunstancias en las que se realicen pueda inducirse que aquéllas no tendrán una duración superior a tres años*".

Este segundo criterio, que remitía a la voluntad del sujeto pasivo, pretendía evitar que una persona eludiese su residencia fiscal en España mediante el simple expediente de sumar ausencias temporales sin tener, en realidad, el propósito de fijar su residencia fuera de nuestro territorio. Sin embargo, el art. 6.2 planteaba importantes problemas interpretativos derivados de la dificultad de probar la intención de la persona -"*pueda inducirse*"- al no fijarse unas circunstancias objetivas en las que el "*animus*" aludido en aquel precepto pudiera manifestarse.

en una unidad familiar, tributaban, según lo preceptuado por el art. 7.1 de la Ley 44/1978, "por la totalidad de los rendimientos e incrementos de patrimonio que obtengan, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador"¹⁴⁷.

Tratándose de personas físicas que, teniendo o no su residencia habitual en España, estuviesen integradas en una unidad familiar residente en el territorio español, el art. 17.1 del Reglamento de 1981 disponía que se acumulaban "las rentas correspondientes a todos los miembros de la unidad familiar, cualquiera que sea el régimen económico del matrimonio". Por otra parte, quedaban también sujetas al Impuesto, por obligación personal, las personas de nacionalidad española que, aun no residiendo habitualmente en España, tuviesen su domicilio o residencia habitual en el extranjero, bien representado al Estado español, bien como miembros de Misiones diplomáticas u Oficinas consulares o formando parte de delegaciones españolas, o bien como funcionarios en activo ejerciendo en el extranjero un cargo o empleo oficial.

Por obligación real de contribuir, y en virtud de lo establecido por el art. 4.1 de la Ley 44/1978, quedaba sometida al Impuesto "cualquier otra persona física - distinta de las que tuviesen su residencia habitual en nuestro territorio- que obtenga rendimientos o incrementos de patrimonio producidos en territorio español o satisfechos por una persona o entidad pública o privada residente en dicho territorio". Asimismo, estaban también sometidas al Impuesto por obligación real las personas a las que aludía el art. 9^o¹⁴⁸.

B) TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LAS RENTAS OBTENIDAS POR PERSONAS FÍSICAS NO RESIDENTES

Los sujetos pasivos sometidos al Impuesto por obligación real de contribuir tributaban por "el importe de los rendimientos o incrementos de patrimonio obtenidos en territorio español o por los satisfechos por una entidad pública o privada residente en el mismo" (arts. 4.1.b de la Ley 44/1978 y 18 del Reglamento del IRPF de 1981). Dos eran, pues, los criterios de sujeción que, con carácter general y en pie de igualdad, preveía el legislador de 1978:

A.- El de la obtención de rendimientos o incrementos de patrimonio producidos en territorio español, denominado criterio de la obtención. Este era un criterio pacífico, plenamente acorde con la *ratio* de la obligación real de contribuir y tradicionalmente acogido por todos los textos a los que puede considerarse como antecedentes de la Ley 44/1978.

A propósito de este criterio, el único extremo censurable era que la Ley guardaba silencio acerca de los rendimientos e incrementos de patrimonio a los que debía considerarse producidos en territorio español. Esta laguna fue subsanada por el art. 19 del Reglamento del IRPF de 1981¹⁴⁹ que procedió a efectuar una enumeración de aquellos rendimientos¹⁵⁰. Esta

¹⁴⁷ .- El art. 16 del Reglamento del IRPF de 1981 matizaba los términos del art. 7.1 de la Ley 44/1978 al establecer que se gravaría a los sujetos pasivos por obligación personal de contribuir por la totalidad "de su renta". Con ello se salvaba la posible existencia de disminuciones patrimoniales que influyesen en la determinación de la renta gravable.

¹⁴⁸ .- En este precepto se hacía referencia a los súbditos extranjeros residentes en nuestro territorio por su condición de miembros de las Misiones diplomáticas o consulares acreditadas en España, y de los funcionarios internacionales o de funcionarios en activo que ejerciesen en nuestro país cargo o empleo oficial no diplomático ni consular. Estos, cuando no procediese la aplicación de normas específicas derivadas de los Tratados internacionales en los que España fuese parte, no se consideraban sometidos a la obligación personal, a título de reciprocidad, y sin perjuicio de su sometimiento al Impuesto por obligación real de contribuir.

¹⁴⁹ .- Art. 19 del Reglamento de 1981: "(...) se consideran, en todo caso, rendimientos e incrementos o disminuciones patrimoniales producidos en territorio español:

a) Los rendimientos de explotaciones económicas de toda índole obtenidos por un establecimiento

enumeración difería, no sólo de la llevada a cabo por el art. 9º del Texto Refundido del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas sino también de la prevista en la Ley 61/1978¹⁵¹, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, circunstancia ésta que también fue censurada¹⁵².

permanente situado en territorio español perteneciente a una persona física.

Para la calificación de "establecimiento permanente" se estará a lo dispuesto en el Impuesto sobre Sociedades .

b) Los rendimientos del trabajo personal y de las actividades profesionales o artísticas cuando dicho trabajo se preste o las actividades se realicen en territorio español.

c) Los rendimientos de valores mobiliarios emitidos por Entidades residentes en España, públicas o privadas, y las demás participaciones en beneficios de las indicadas Entidades.

d) Los rendimientos que provengan de préstamos, patentes, asistencia técnica o cualquier otra prestación del trabajo o capital realizada en territorio español a una persona o Entidad residente en el mismo o a un establecimiento permanente situado en dicho territorio.

e) Los rendimientos de los inmuebles situados en España y los derechos reales establecidos sobre los mismos.

f) Los rendimientos procedentes de cualquier bien mueble situado en España y, en general, de los derechos que hayan nacido, puedan ejercitarse o debieran cumplirse en su territorio.

g) Los incrementos o disminuciones patrimoniales que se deriven de bienes muebles o inmuebles situados en territorio español o de derechos que en él hayan nacido, puedan ejercitarse o debieran cumplirse y de título-valores emitidos por Empresas españolas o enajenados en España.

h) Cuando se trate de Sociedades extranjeras con establecimiento permanente en España, la parte del rendimiento total equivalente a la proporción en que se encuentre el capital fiscal atribuible al establecimiento permanente respecto al capital fiscal mundial de dicha Sociedad".

A propósito de este precepto, FERREIRO señala que, ante el carácter general de las previsiones contenidas en el art. 7.2 de la Ley 44/1978, el art. 19 del Reglamento trató de facilitar, por vía de ejemplo, la calificación de los rendimientos o incrementos de patrimonio que debían entenderse producidos en territorio español. Pero, dado el carácter puramente ejemplificativo de la enumeración transcrita, el autor considera que era posible entender gravados rendimientos e incrementos de patrimonio no incluidos en la lista, siempre que pudieran considerarse producidos en nuestro territorio. En cambio, podían no entenderse gravados -aunque el supuesto era difícilmente imaginable- rendimientos e incrementos incluidos en la lista si se probaba que, en realidad, no se habían producido en España, por lo cual, la expresión "en todo caso " no podía considerarse demasiado afortunada. FERREIRO LAPATZA, J.J., LASARTE ALVAREZ, J., MARTIN QUERALT, J. y PALAO TABOADA, C.: "Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *op. cit.*, págs. 82 y 83.

¹⁵⁰.- Este hecho fue censurado por la doctrina que entendía que aquella determinación debía realizarse no por vía reglamentaria sino por una norma con rango de Ley.

¹⁵¹.- Art. 7 de la Ley 61/1978: "*Se considerarán, en todo caso, rendimientos e incrementos de patrimonio obtenidos en España los siguientes:*

a) Los rendimientos de las explotaciones económicas de toda índole, obtenidos por medio de establecimiento permanente situado en territorio español.

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 posean 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 artísticas o posea otros lugares de trabajo en los que realice toda o parte de su actividad.

b) Las contraprestaciones por toda clase de servicios, asistencia técnica, préstamos o cualquiera otra prestación de trabajo o capital realizada o utilizada en territorio español.

c) Los rendimientos de los inmuebles situados en España o de los derechos establecidos sobre los mismos.

d) Los rendimientos de valores mobiliarios emitidos por Sociedades residentes en España, o por Sociedades extranjeras con establecimiento permanente en España de dinero, bienes, derechos u otros activos mobiliarios invertidos o situados en España.

e) Los incrementos de patrimonio derivados de toda clase de elementos patrimoniales situados en España".

¹⁵².- Por todos, *vid.*

B.- El de la residencia, en territorio español, de la persona pagadora del rendimiento, conocido como criterio del pago.

La reaparición de este criterio, con idéntico alcance al que tenía en la Ley de 17 de diciembre de 1954, de la Contribución general sobre la Renta¹⁵³, suscitó las críticas de la doctrina¹⁵⁴. Se consideraba que el sometimiento al IRPF español de todo rendimiento satisfecho por persona o entidad pública o privada residente en nuestro país, sea cual fuere su lugar de obtención, comportaba un retroceso en la evolución del tratamiento que nuestra legislación dispensaba a las rentas obtenidas por las personas físicas no residentes. La aplicación de este criterio produciría una extensión territorial indebida del Impuesto español, de consecuencias perturbadoras para nuestras transacciones comerciales con el exterior, y que terminaría por dar lugar a su no utilización en la práctica¹⁵⁵.

Frente a esta tesis, GONZALEZ POVEDA¹⁵⁶ estimaba que el criterio del pago no debía ser obviado, pues ello supondría privar de contenido al último párrafo del art. 4.1.b de la Ley 44/1978. Pero, consciente de los inconvenientes que se derivaban de la utilización de aquel criterio, proponía actuar de forma que no se extendiese indebidamente el ámbito del Impuesto mediante el gravamen de hechos imposables que comportarían su aplicación extraterritorial¹⁵⁷. En la obligación real de contribuir, la determinación de la base imponible

DE JUAN PEÑALOSA, J.L.: "Aspectos internacionales de la Reforma Fiscal 77/78: Un enfoque equivocado", Información Comercial Española, Boletín Semanal núm. 1825, 25 de marzo de 1982, pág. 1089.

¹⁵³ .- Como se ha tenido ocasión de poner de manifiesto más arriba, el art. 3º de la Ley de la Contribución general sobre la Renta de las Personas Físicas de 14 de diciembre de 1954 establecía un doble criterio de sujeción a la misma por obligación real: el de la obtención de utilidades procedentes de bienes situados en territorio español y el de la percepción de "*utilidades (...) pagadas por el Estado español o por las Corporaciones administrativas españolas, así como (...) utilidades de cualquier naturaleza o clase pagadas por personas naturales o jurídicas domiciliadas en territorio español*".

En cambio, como también se ha visto, los arts. 111.1.b) y 111.3 de la Ley 41/1964 de Reforma del Sistema tributario y los arts. 7º.b y 9º del Decreto 3358/67 por el que se aprobó el Texto refundido de la Ley reguladora del Impuesto general sobre la Renta de las Personas Físicas preveían un criterio general de carácter principal -el de la obtención- y un criterio secundario: el del pago de rendimientos por parte de determinadas Entidades o personas físicas y jurídicas, siempre que tales rendimientos se hubiesen obtenido en territorio español.

¹⁵⁴ .- Por todos, DE JUAN PEÑALOSA, J.L.: "La Reforma Fiscal 77/78. Examen crítico de los aspectos internacionales de la Reforma", Información Comercial Española, núm. 590, 1982, págs. 70 a 72.

¹⁵⁵ .- Opiniones como la expresada se encontraron, sin duda, en la base de la matización efectuada por el art. 15 del Reglamento del Impuesto de Sociedades, aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre (B.O.E. de 21, 22, 23, 24, 25, 26 y 27 de octubre de 1982). Con arreglo a este precepto, los sujetos pasivos estaban sometidos al Impuesto por obligación real cuando, sin ser residentes en territorio español, obtuviesen rendimientos o cuando su patrimonio experimentase incrementos o disminuciones satisfechos por una persona o Entidad, tanto pública como privada, residente en territorio español "*salvo cuando, en este último caso, los rendimientos se abonen a personas no residentes en España por establecimientos permanentes situados en el extranjero, con cargo a los mismos y los trabajos, servicios o demás prestaciones por los que se abonen los rendimientos estén directamente vinculados a la actividad del establecimiento en el extranjero*".

¹⁵⁶ .- GONZALEZ POVEDA, V.: "Tributación de no residentes", La Ley, Colección jurídica-profesional, Madrid, 1986, págs. 14 y 15.

¹⁵⁷ .- En parecidos términos se pronunciaba PEREZ RODILLA quien, tras reconocer que seguir estrictamente el criterio al que se refería el art. 4.1.b) *in fine* llevaría a extender extraterritorialmente el ámbito de nuestra soberanía fiscal, señalaba que, a pesar de ello "*conviene no olvidar que el criterio del pago está contemplado normativamente y que en base a él se someten a tributación determinados rendimientos según consultas emitidas por la Dirección General de Tributos. Quizás deba contemplarse este criterio como complementario, ya que, en determinados supuestos, es difícil de determinar si la renta se obtiene o produce en España y en base a la residencia del pagador puede dilucidarse su sujeción por obligación real*". PEREZ RODILLA, G.: "Tributación de las personas y Entidades no residentes en territorio español", Gaceta Fiscal, núm. 32, abril 1986, pág. 97.

En este sentido, debe tenerse en cuenta que el art. 20 del Reglamento del IRPF de 1981 preveía que: "No se considerará que una persona o Entidad satisface un rendimiento cuando se limite a efectuar una simple mediación de pago. Se entenderá por simple mediación de pago, el abono de una cantidad, por cuenta y orden de

se efectuaba de manera prácticamente análoga a la establecida para la obligación personal. Tan sólo cabe apuntar algunas especialidades, entre las que destacan las referentes al régimen de transparencia fiscal. A propósito de este régimen, el art. 30.1 del Reglamento del IRPF de 1981 disponía que la opción por el mismo, prevista por el art. 29, sólo podía ser ejercitada por las Entidades con domicilio fiscal en territorio español, si concurrían las siguientes condiciones:

- que todos sus socios tuviesen también su residencia habitual en nuestro territorio y se hallasen sometidos al IRPF;
- que alguno de los socios fuese una Entidad sometida al régimen de transparencia, siempre que todos los socios o partícipes de ésta fuesen personas físicas que tuviesen su residencia habitual en territorio español y estuviesen sujetos al IRPF.

El período impositivo era, al igual que para los contribuyentes con residencia habitual en España, el año natural. Por su parte, el devengo del Impuesto se producía el 31 de diciembre, sin perjuicio de las previsiones contempladas en relación con los períodos impositivos inferiores al año natural (arts. 23 y 24 de la Ley 44/1978). A la base imponible correspondiente al período impositivo se le aplicaba la escala de tipos de gravamen progresivos del art. 28 de la Ley 44/1978, común a las personas físicas residentes y no residentes. La única particularidad aparecía constituida por el hecho que a los sujetos pasivos por obligación real no les era de aplicación -interpretando a *sensu contrario* los arts. 28.2 de la Ley 44/1978 y 116.1 del Reglamento de 1981- la limitación de la cuota íntegra prevista en estos artículos¹⁵⁸.

Por otra parte, a la cuota íntegra así obtenida únicamente le eran practicables, en sede de obligación real de contribuir, las deducciones por adquisición de valores públicos o privados de renta fija o variable con cotización calificada en Bolsa, el 15 por 100 de las cantidades donadas a instituciones benéficas o de utilidad pública y el importe de las retenciones y pagos a cuenta (art. 29 de la Ley 44/1978). Asimismo, a los sujetos pasivos no residentes que ejerciesen actividades empresariales o profesionales les eran también de aplicación los incentivos y estímulos a la inversión establecidos o que pudieran establecerse en la Ley del IS (arts. 119 y 126 del Reglamento del IRPF de 1981).

De la conjunción de los arts. 1 y 2 del Real Decreto 2781/1978, de 1 de diciembre¹⁵⁹, se desprendía que, en las rentas obtenidas por las personas físicas no residentes que operaban en España por medio de establecimiento permanente, las retenciones se practicaban de manera análoga a la prevista para las rentas obtenidas por residentes en territorio español. No obstante, esta situación cambió tras la promulgación del Real Decreto 1290/1980, de 20 de junio¹⁶⁰. Este, al dar una nueva redacción al art. 147 del Reglamento del IRPF, estableció un tipo único de retención, para los no residentes, del 15 por 100 sobre el importe íntegro satisfecho.

Los arts. 11 de la Ley 44/1978 y 26 del Reglamento del IRPF de 1981 imponían a los

un tercero ". La aclaración contenida en este precepto tenía su importancia si se piensa que el pago a un no residente podía efectuarse por una sucursal en el extranjero de un banco español o, incluso, por una sucursal en España de dicho banco pero por orden y cuenta de otro no residente. En estos supuestos, y con base en lo preceptuado por el art. 20 del Reglamento del IRPF de 1981, quedaba claro que la actuación de la entidad bancaria española debía reputarse, únicamente, como de mediación en el pago. ABELLA POBLET, E.: "Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", op. cit ., pág. 119.

¹⁵⁸ .- Art. 28.2 de la Ley 44/1978: "La cuota íntegra de este impuesto resultante por aplicación de la escala no podrá exceder, para los sujetos por obligación personal, del 40 por 100 de la base imponible ni conjuntamente con la cuota correspondiente al Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio del 55 por 100 de dicha base (...) ". Con posterioridad a su primera redacción, tanto la Ley 44/1978 como el Reglamento de 1981 modificaron los porcentajes que pasaron a ser, respectivamente, del 46 y del 70 por 100.

¹⁵⁹ .- B.O.E. de 2 de diciembre de 1978.

¹⁶⁰ .- B.O.E. de 3 de julio de 1980.

sujetos pasivos no residentes en territorio español que, a su vez, no formasen parte de una unidad familiar residente en el mismo -con independencia de que obtuvieran rentas en nuestro territorio a través de establecimiento permanente o sin mediación de éste¹⁶¹-, la obligación de designar a "una persona física o jurídica, con domicilio en España, para que les represente ante la Administración Tributaria en relación con sus obligaciones por este Impuesto ", expresión esta última que debía entenderse referida tanto a las obligaciones de carácter material como a las de naturaleza formal¹⁶². La finalidad perseguida con la instauración de la figura del representante del no residente era la de garantizar que la peculiar situación de estos sujetos pasivos, fuera del alcance del poder coactivo del Estado español, no obstaría al cumplimiento de sus obligaciones tributarias en nuestro país¹⁶³.

El representante del no residente estaba obligado, de conformidad con lo dispuesto en el art. 163 del Reglamento del IRPF de 1981 "a efectuar el ingreso del Impuesto y a cumplir las demás obligaciones tributarias que fueran exigibles a su representado, sin incurrir en responsabilidad personal respecto a la deuda tributaria, salvo que hubiese mediado provisión de fondos".

Buena parte de la doctrina sostuvo la nulidad de pleno derecho de la responsabilidad establecida por este precepto¹⁶⁴ mientras que algunos autores¹⁶⁵ entendían, con base en los núms. 1 y 2 del art. 37 de la LGT¹⁶⁶, que aquella responsabilidad tendría siempre un carácter subsidiario.

C) VALORACION DEL MODELO DE TRIBUTACION DE LAS PERSONAS FISICAS NO RESIDENTES EN LA LEY 44/1978

El que acaba de describirse era el modelo de tributación por obligación real de

¹⁶¹ .- En este punto, la regulación del IRPF difería de la contenida en el art. 10 de la Ley 61/1978, del IS -en su redacción vigente hasta el 31 de diciembre de 1991- que limitaba la obligación de nombrar representante a las Entidades no residentes sin establecimiento permanente.

¹⁶² .- De hecho, ya el art. 46 de la LGT decretaba, con carácter general, que: "Los sujetos pasivos que residan en el extranjero durante más de seis meses de cada año natural vendrán obligados a designar un representante con domicilio en territorio español, a los efectos de sus relaciones con la Hacienda Pública".

¹⁶³ .- Sin embargo, para DE JUAN PEÑALOSA, la obligación de designar un representante, no para casos específicos sino con carácter general, suponía un obstáculo para los posibles inversores extranjeros. Y ello por cuanto debían encontrar a alguien que estuviese dispuesto a ejercer aquella función al que, además, había que retribuir. DE JUAN PEÑALOSA, J.L.: "La Reforma Fiscal 77/78. Examen crítico de los aspectos internacionales de la Reforma", *op cit .*, pág. 76.

¹⁶⁴ .- Así, FERREIRO entendía que, si se aplicaba al ámbito jurídico-financiero la doctrina que podía considerarse como clásica en materia de representación, debía afirmarse que "las actuaciones del representante frente a la Administración financiera sólo surten efecto exclusivo e inmediato en la persona del representado. El representante no es en ningún caso sujeto pasivo del tributo, ni como contribuyente, ni como sustituto, ni como responsable. Sólo la Ley podría variar el régimen general de la representación convirtiendo al representante, en ciertos casos, en sujeto pasivo responsable del tributo. Pero la Ley nada dice a este respecto y el art. 163 del Reglamento que convierte, en ciertos casos, al representante en sujeto pasivo responsable del tributo ha de reputarse, en este sentido, nulo de pleno derecho no debiendo aplicarse, en ningún caso, por la Administración ". FERREIRO LAPATZA, J.J., LASARTE ALVAREZ, J., MARTIN QUERALT, J. y PALAO TABOADA, C.: "Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *op. cit .*, págs. 101 y 102.

¹⁶⁵ .- CARMONA FERNANDEZ, N.: "El pagador de rendimientos a no residentes: una figura polémica", Impuestos, La Ley, 1.988, Tomo II, pág. 95.

¹⁶⁶ .- El art. 37 de la LGT, en su redacción anterior a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la misma, preceptuaba que: "1. La Ley podrá declarar responsables de la deuda tributaria, junto a los sujetos pasivos, a otras personas, solidaria o subsidiariamente.

2. Salvo precepto expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria (...)".

contribuir contemplado en la Ley 44/1978 y en el Reglamento del IRPF de 1981. Sin embargo, entre los más destacados representantes de la doctrina jurídico-financiera, pronto devino general el parecer que el gravamen de las rentas obtenidas por los sujetos pasivos no residentes en territorio español era uno de los aspectos peor tratados por la Reforma tributaria de 1978¹⁶⁷.

Los causas de este hecho deben buscarse, de un lado, en la particular coyuntura política en que tuvo lugar la Reforma 1977-78, que obligó al legislador a centrar su atención en cuestiones de orden interno. De otra parte, debe tenerse también en cuenta que las relaciones económicas de nuestro país con el exterior no habían alcanzado, en los años setenta, el volumen que llegaron a tener en la década de los ochenta.

El legislador centró, pues, sus esfuerzos en el tratamiento fiscal de las rentas obtenidas por las personas físicas residentes, en el marco del proceso de adaptación de nuestro sistema tributario a las necesidades político-económicas del momento. La consecuencia de todo ello fue que el modelo de fiscalidad de las rentas obtenidas por las personas físicas no residentes en nuestro país presentaba una serie de deficiencias que podían resumirse en los siguientes puntos¹⁶⁸:

1.- La no previsión de un tratamiento fiscal específico para aquellas rentas, fundado en postulados propios, distintos de los previstos para las rentas obtenidas por residentes y acorde con sus peculiaridades.

Tratándose de contribuyentes con residencia habitual en nuestro país -cuya capacidad económica es conocida por la Administración fiscal española que les grava por la totalidad de su renta mundial-, parece apropiado adoptar disposiciones tendentes a personalizar el gravamen aplicando, además, una escala de tipos de carácter progresivo. En cambio, no sucede lo mismo en el caso de las personas físicas no residentes, cuya renta total y circunstancias personales son ignoradas por nuestra Administración tributaria.

2.- La extraterritorialidad. Como ya se ha señalado, con base en los arts. 4.1.b) de la Ley 44/1978 y 18 del Reglamento del IRPF de 1981, a las personas físicas no residentes en España, no sólo se las gravaba por los rendimientos o incrementos de patrimonio obtenidos en territorio español sino también por todo rendimiento que les hubiese sido satisfecho por una persona o entidad pública o privada residente en nuestro país. Y ello con independencia del lugar de obtención de la renta, lo que podía llegar a comportar una aplicación extraterritorial del Impuesto español.

3.- La descoordinación existente entre las disposiciones reguladoras de la tributación de las rentas obtenidas por personas físicas no residentes en nuestro país y las reguladoras del gravamen de las obtenidas por Entidades no residentes en el mismo.

4.- Por último, la traba que, para la agilidad de nuestras relaciones económicas internacionales, suponía que los no residentes en España, que obtuviesen rentas en nuestro país, tuvieran que esperar al final del período impositivo para satisfacer el Impuesto y, consiguientemente, para poder transferir al exterior los rendimientos que hubiesen obtenido en territorio español.

Las carencias que acaban de apuntarse, unidas a la decidida internacionalización de nuestra economía, favorecida por los cambios políticos acaecidos, suscitaron una creciente atención, por parte de nuestra legislación, hacia las cuestiones relativas a la fiscalidad

¹⁶⁷ .- En este sentido, ALBI IBAÑEZ, E., RODRIGUEZ ONDARZA, J.A. y RUBIO GUERRERO, J.J.: "Tributación de los no residentes (Aspectos internacionales del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas)", *op. cit.*, pág. 45; y DE JUAN PEÑALOSA, J.L.: "La Reforma Fiscal 77/78: Examen crítico de los aspectos internacionales de la Reforma", *op. cit.*, pág. 69; y "Aspectos internacionales de la Reforma Fiscal 77/78: Un enfoque equivocado", *op. cit.*, pág. 1087.

¹⁶⁸ .- CARBAJO VASCO, D.: "El tratamiento de los no residentes en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 216, 1991, págs. 1176 a 1179.

internacional, así como un afán revisionista del régimen que la Ley 44/1978 había instaurado en sede de tributación de no residentes. Un primer paso, en este proceso de reforma y en sede de personas físicas¹⁶⁹, lo constituyó la publicación del Real Decreto-ley 24/1982, de 29 de diciembre, de Medidas Urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria¹⁷⁰. Este Real Decreto-ley, en su art. 16¹⁷¹, introdujo varias modificaciones¹⁷² que, meses más tarde,

¹⁶⁹.- A propósito de las personas jurídicas, los cambios en el régimen de tributación por obligación real establecido en la Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades, se habían iniciado con la Orden de 26 de febrero de 1979 (B.O.E. núm. 52, de 1 de marzo) por la que se desarrollaba la Sección II "*Rendimientos satisfechos a Entidades no residentes*" del Real Decreto 357/1979, de 20 de febrero (B.O.E. núm. 51, de 28 de febrero) regulador del sistema de retenciones a cuenta del Impuesto sobre Sociedades.

Esta orden autorizaba a las Entidades no residentes a declarar, autoliquidar e ingresar el Impuesto por cada rendimiento percibido -aplicando las correspondientes deducciones y bonificaciones- sin ulteriores obligaciones derivadas de la percepción de tales rendimientos en los siguientes casos:

a) Cuando, tratándose de intereses, tributen al tipo del 24 por 100.

b) En los casos en que fuesen de aplicación los coeficientes a que se refería el número undécimo de la Orden Ministerial que facultaba a los contribuyentes no residentes para declarar como rendimiento neto el 20 por 100 de las cantidades satisfechas por arrendamiento de películas y el 50 por 100 en los demás casos.

Aunque la Orden señalaba que la liquidación del Impuesto, tratándose de personas jurídicas no residentes, continuaría produciéndose "*de acuerdo con el régimen general*", lo cierto es que se renunciaba a la aplicación de este régimen -basado en el cómputo de ingresos y gastos reales- señalándose unos tipos de gravamen del 6,60 y del 16,50 por 100 sobre los ingresos brutos, según la clase de rendimientos obtenidos.

¹⁷⁰.- BOE de 31 de diciembre de 1982.

¹⁷¹.- "*1. Las personas o Entidades no residentes en territorio español que obtengan rendimientos sometidos a tributación por obligación real por los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas o sobre Sociedades, sin mediación de establecimiento permanente en territorio español, limitarán su tributación, a partir de 1 de enero de 1983, a la aplicación de los siguientes tipos efectivos sobre las cuantías íntegras devengadas:*

a) *El 16 por 100, con carácter general.*

b) *El 10 por 100, cuando se trate de importes satisfechos a su Sociedad matriz o dominante por Sociedades españolas vinculadas, en contraprestación de los servicios de apoyo a la gestión recibidos, en tanto figuren establecidos contractualmente y se correspondan con la utilización efectiva de dichos servicios.*

El mismo criterio se aplicará en relación con los gastos generales imputados a que se refiere el artículo 13 n), de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, en cuanto a su consideración como renta obtenida por la casa matriz sin mediación de establecimiento permanente.

c) *El 7 por 100 cuando se trate de rendimientos derivados del arrendamiento o utilización derivados del arrendamiento español de películas y producciones cinematográficas para su explotación comercial o su utilización en campañas publicitarias*".

¹⁷².- Los cambios introducidos por el Real Decreto-Ley 24/1982 tuvieron su origen en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades. Así, la Disposición Adicional 1ª de la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas (B.O.E. de 9 de junio de 1982) determinó que la redacción original del núm. 2 del art. 23 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades debiera ser modificada y sustituida por la siguiente: "*Cuando se trate de rendimientos obtenidos por Sociedades extranjeras que operen en España, sin establecimiento permanente, se exigirá un impuesto definitivo del 24 por 100 sobre el importe de los rendimientos netos, salvo que el sujeto pasivo se acoja el régimen general. En el primer caso, el Ministerio de Hacienda podrá establecer reglamentariamente coeficientes de rendimiento neto, atendiendo a la naturaleza de los mismos*".

Consecuencia directa de las disposiciones de este precepto fue el régimen tributario establecido, por parte del Reglamento del IS de 1982, para las Entidades no residentes en España. Este régimen tributario se caracterizaba por las siguientes notas:

- Las rentas pasaban a someterse a gravamen con total independencia unas de otras (art. 303).

- Los rendimientos netos se determinaban aplicando los coeficientes señalados por el Ministerio de Hacienda sobre el importe de los ingresos íntegros minorados, en su caso, por el importe de los sueldos y salarios satisfechos en España. A las actividades que no tuviesen señalado un coeficiente específico se les asignaría, con carácter general, el que fuese preciso para que su tributación se limitase a la aplicación del tipo de retención (art. 336).

- La imposibilidad de aplicar las normas sobre compensación de pérdidas (art. 338).

- El devengo del Impuesto pasaba a entenderse producido en el momento en el que fuesen exigibles los ingresos por la Entidad no residente en territorio español (art. 339).

serían confirmadas y ampliadas por las disposiciones del art. 17 de la Ley 5/1983, de 29 de junio, de Medidas Urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria¹⁷³.

- La cuota íntegra se determinaba aplicando el tipo de gravamen del 24 por 100 sobre el importe de los rendimientos netos. Del importe de la misma sólo podrían deducirse las retenciones efectivamente practicadas sobre los ingresos y las bonificaciones a que tuviese derecho el sujeto pasivo (art. 340.1 y 3).

¹⁷³.- BOE núm. 155, de 30 de junio de 1983.

IV.- LEY 5/1983, DE 29 DE JUNIO, DE MEDIDAS URGENTES EN MATERIA PRESUPUESTARIA, FINANCIERA Y TRIBUTARIA

A) INTRODUCCION

La Ley 5/1983, de 29 de junio, profundizó en la línea, ya trazada por el Real Decreto-ley 24/1982, de distinguir dos formas de tributación por obligación real de contribuir: la de las rentas obtenidas, en nuestro país, por personas físicas no residentes, a través de un establecimiento permanente y la de las obtenidas por aquéllas sin mediación de establecimiento permanente. Como quiera que el modelo de tributación de las rentas obtenidas por personas físicas no residentes previsto por la Ley 18/1991 es, en buena medida, deudor del instaurado por la Ley 5/1983, nos limitaremos, en este punto de la exposición, a señalar los rasgos más sobresalientes de este último.

B) TRIBUTACION DE LAS RENTAS OBTENIDAS POR MEDIO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

En este caso, el hecho imponible aparecía constituido por la obtención, por parte de una persona física no residente en nuestro país, de rendimientos empresariales o profesionales imputables a un establecimiento permanente situado en territorio español¹⁷⁴. Ni las Leyes 5/1983 y 44/1978, ni el Reglamento del I.R.P.F. de 1981 contenían ninguna disposición específica en punto a la forma de determinación de la base imponible para los rendimientos del establecimiento permanente de personas físicas.

Así pues, había que acudir a las normas generales de determinación de la base imponible relativas a los rendimientos derivados de las actividades empresariales o profesionales desarrolladas por personas físicas residentes. Con arreglo a estas normas, el establecimiento permanente debía tributar por el rendimiento neto derivado de sus actividades, resultado de minorar los rendimientos íntegros del mismo con los gastos necesarios para su obtención.

En el supuesto de la obtención de rentas por medio de establecimiento permanente, cabía la posibilidad de proceder a la compensación de pérdidas prevista en el art. 21 de la Ley 44/1978¹⁷⁵. Por otra parte, en el gravamen de estos rendimientos, el período impositivo coincidía con el año natural, devengándose el Impuesto el 31 de diciembre de cada año. Hasta la entrada en vigor del Real Decreto-ley 24/1982, los rendimientos obtenidos en España por personas físicas no residentes a través de un establecimiento permanente se sumaban a las

¹⁷⁴ .- El art. 4.1.b) de la Ley 44/1978 establecía que quedaría sometida al IRPF, por obligación real, cualquier persona física que, no teniendo su residencia habitual en territorio español, obtuviese rendimientos e incrementos de patrimonio producidos en el mismo. Por su parte, el art. 19.a) del Reglamento del IRPF de 1981 determinaba que: "(...) *se consideran, en todo caso, rendimientos e incrementos o disminuciones patrimoniales producidos en territorio español:*

a) *Los rendimientos de explotaciones económicas de toda índole obtenidos por un establecimiento permanente situado en territorio español perteneciente a una persona física.*

Para la calificación de "establecimiento permanente" se estará a lo dispuesto en el Impuesto sobre Sociedades".

¹⁷⁵ .- Según este precepto, si, de conformidad con las normas aplicables para la determinación de la base imponible ésta resultase negativa, su importe podía ser compensado, dentro de los cinco ejercicios siguientes y en la cuantía que el sujeto pasivo estimase conveniente, con: a) los rendimientos netos positivos que se obtuviesen en aquellos cinco ejercicios o b) con los incrementos de patrimonio que se pusiesen de manifiesto en el mismo ejercicio o en los cinco siguientes.

demás rentas que el no residente hubiese podido obtener, con independencia de aquél, durante el período impositivo. Pero, a partir de la entrada en vigor del referido Real Decreto-ley, aquellos rendimientos pasaron a tributar independientemente de las demás rentas que la persona física no residente pudiese obtener al margen del establecimiento permanente, si bien con arreglo a la escala de tipos de gravamen progresivos del art. 28 de la Ley 44/1978.

Determinada así la cuota íntegra, a los rendimientos obtenidos por personas físicas no residentes a través de establecimiento permanente, únicamente les eran de aplicación, según lo dispuesto por el art. 29, algunas de las deducciones previstas, en este precepto, para las rentas sujetas al Impuesto por obligación personal. Concretamente, y atendiendo al art. 29 *in fine* de la Ley 44/1978, en su redacción originaria¹⁷⁶, las personas físicas no residentes que operaban en España por medio de establecimiento permanente, sólo podían practicar, en su cuota íntegra, las siguientes deducciones: el 15% de las inversiones realizadas en la adquisición de valores públicos o privados de renta fija o variable con cotización calificada en Bolsa, con las condiciones establecidas en el párrafo 2º del art. 29.f de la Ley 44/1978¹⁷⁷; el 15% de los donativos efectuados por el sujeto pasivo y el importe de las retenciones practicadas.

Con posterioridad, el art. 29 fue modificado por el art. 44 de la Ley 21/1986, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1987¹⁷⁸. De conformidad con este precepto, las deducciones, tratándose de contribuyentes por obligación real con establecimiento permanente, se limitaban a la derivada de la suscripción de valores de renta variable, siempre que cotizasen en Bolsas españolas, y al importe de las retenciones y pagos a cuenta.

Por otra parte, y a diferencia de lo que sucedía con el representante de la persona física no residente que operaba en nuestro país sin establecimiento permanente, el representante del no residente que lo hacía a través del mismo sólo incurría en responsabilidad personal, respecto de la deuda tributaria, si hubiese mediado provisión de fondos (art. 163 del Reglamento del IRPF de 1981). En cuanto al alcance de esta responsabilidad, dado que nada se decía al respecto y teniendo en cuenta las previsiones del art. 37.2 de la LGT ("*Salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria*"), se llegaba a la conclusión de que se trataba de una responsabilidad de esta naturaleza.

La comprobación preferente fue, en principio, un procedimiento previsto, únicamente, para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Con él, se trataba de conjugar la agilidad que requieren las transacciones internacionales con la necesaria veracidad de las declaraciones presentadas por los contribuyentes.

No obstante, la Orden de 26 de mayo de 1986¹⁷⁹, en cuya virtud se ampliaron los supuestos de comprobación preferente establecidos en anteriores disposiciones para las rentas obtenidas sin establecimiento permanente, determinó, en su art. 19.1.c), que: "*Previamente a la transferencia al exterior de fondos originados por rendimientos o incrementos de patrimonio obtenidos por personas físicas o jurídicas no residentes en España, la Inspección*

¹⁷⁶ .- "A los contribuyentes por obligación real no les serán de aplicación las deducciones contenidas en este artículo, salvo las previstas en el núm. 2 de la letra f) y las letras h) e i) del mismo".

¹⁷⁷ .- A saber, que los referidos valores permanezcan en el patrimonio del adquirente durante un mínimo de 3 años a partir de la fecha de la adquisición y que el importe de la inversión no exceda del 25 por 100 de la base imponible.

¹⁷⁸ .- "En general, las deducciones contempladas en este artículo no serán de aplicación a los contribuyentes por obligación real, excepto cuando obtengan rendimientos por medio de establecimiento permanente en España, en cuyo caso les serán de aplicación las previstas en el apartado tres de la letra F) y en el apartado cuatro de la letra G) de este artículo".

¹⁷⁹ .- BOE de 30 de mayo de 1986.

de los Tributos deberá proceder a su comprobación, con carácter preferente, cuando las transferencias se refieran a: Desinversión o cancelación del expediente de inversión cuando se produzca el cese de actividades de un establecimiento permanente en España ".

C) TRIBUTACION DE LAS RENTAS OBTENIDAS SIN MEDIACION DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Tratándose de rentas obtenidas en España por personas físicas no residentes sin establecimiento permanente, el hecho imponible aparecía constituido por la obtención de rendimientos o incrementos de patrimonio no imputables a un establecimiento permanente situado en territorio español. La peculiaridad más notable de esta forma de gravamen era que la noción renta perdía su significado unitario -suma de los rendimientos e incrementos de patrimonio obtenidos por el sujeto pasivo durante el período impositivo- produciéndose el devengo del Impuesto por cada percepción aislada, total o parcial, de rendimientos e incrementos de patrimonio (art. 17.3 de la Ley 5/1983). Se acogía así, en sede de personas físicas no residentes, la fórmula decretada meses antes, para las entidades no residentes, por parte del art. 303 del Reglamento del IS de 1982¹⁸⁰.

Como regla general, la base imponible de los rendimientos obtenidos por las personas físicas no residentes que operaban en España sin establecimiento permanente estaba formada por el importe íntegro de cada uno de ellos, considerados por separado, con las excepciones previstas en el art. 17.2 de la Ley 5/1983¹⁸¹. En cambio, a los incrementos de patrimonio obtenidos por no residentes les eran de aplicación, según preceptuaba el art. 17.4 de la Ley 5/1983, las normas de cuantificación fijadas por la Ley 44/1978 para los obtenidos por obligación personal de contribuir. Por otra parte, en las rentas obtenidas por personas físicas no residentes sin establecimiento permanente, no cabía, por disposición del art. 17.5 de la Ley 5/1983, la compensación de pérdidas¹⁸². A las rentas obtenidas sin mediación de

¹⁸⁰ .- "Las rentas obtenidas en España por Entidades no residentes en territorio español, salvo que resulten imputables a un establecimiento permanente, se someterán a gravamen por este Impuesto con total separación unas de otras ".

¹⁸¹ .- "*En los casos de prestaciones de servicios, asistencia técnica, gastos de instalación y montaje, derivados de contratos de ingeniería y, en general, de explotaciones económicas realizadas en España sin establecimiento permanente, el sujeto pasivo aplicará el tipo efectivo del 16 por 100 a la diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos de personal y aprovisionamiento de materiales incorporados a las obras o trabajos, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan ".*

Las condiciones a las que hacía referencia el art. 17.2 *in fine* de la Ley 5/1983 se detallaban en la Norma 4ª.1 de la Orden de 29 de julio de 1983, con arreglo a la cual: "*1. En los casos de prestaciones de servicios, asistencia técnica, obras de instalación y montaje derivados de contratos de ingeniería y, en general, de explotaciones económicas realizadas en España sin establecimiento permanente, el sujeto pasivo aplicará el tipo efectivo del 16 por 100 a la diferencia entre los ingresos íntegros y las siguientes partidas:*

a) Sueldos, salarios y cargas sociales del personal desplazado a España, o contratado en territorio español, empleado directamente en las actividades productoras de ingresos, siempre que se justifique o garantice debidamente, en la forma establecida en el artículo 56 del Reglamento General de Recaudación, el ingreso de las retenciones y pagos relativos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes a los rendimientos del trabajo personal satisfechos.

b) Materiales importados para su incorporación definitiva a las obras o trabajos realizados en territorio español, por el importe declarado a efectos de la liquidación de los derechos arancelarios.

c) Aprovisionamientos realizados en territorio español de materiales para su incorporación definitiva a las obras o trabajos realizados en territorio español, siempre que las facturas o documentos análogos hayan sido expedidos con los requisitos formales exigidos a efectos del Impuesto General sobre Tráfico de Empresas y conste en ellos los impuestos indirectos estatales repercutidos ".

¹⁸² .- No obstante, en relación con los incrementos y disminuciones de patrimonio, CAZORLA PRIETO sostenía que "*al separarse los incrementos de patrimonio del sistema del devengo separado propio de los rendimientos, es aplicable a aquéllos la compensación de las disminuciones patrimoniales que procedan conforme a las*

establecimiento permanente, con excepción de los incrementos de patrimonio, dejó de aplicárseles, a partir de enero de 1983, la escala de tipos de gravamen progresivos del art. 28 de la Ley 44/1978. Estos rendimientos pasaron a tributar por unos tipos de gravamen de carácter proporcional¹⁸³, conocidos como tipos efectivos.

Esta denominación se derivaba del hecho que estos tipos se aplicaban sobre las cuantías íntegras devengadas de cada una de las clases de rendimientos, con la salvedad, ya apuntada, de las "*prestaciones de servicios, asistencia técnica, gastos de instalación y montaje derivados de contratos de ingeniería y, en general, de explotaciones económicas realizadas en España sin establecimiento permanente*". En estos rendimientos, el tipo de gravamen se aplicaba a "*la diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos de personal y de aprovisionamiento de materiales incorporados a las obras o trabajos (...)*".

A consecuencia del establecimiento, por la Ley 5/1983, del sistema de tributación separada por cada devengo, total o parcial, de renta obtenida sin establecimiento permanente, la retención sobre estos rendimientos perdió su carácter de obligación a cuenta de un Impuesto cuyo devengo se producirá en un futuro. En la obligación real sin establecimiento permanente, las nociones de retención a cuenta y tributación definitiva acabaron equiparándose.

Por lo que respecta a la cuantía de las retenciones, debía acudirse a los tipos establecidos en el art. 16 del Real Decreto-ley 24/1982, de 29 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria¹⁸⁴. Estos tipos fueron

reglas generales del Impuesto". CAZORLA PRIETO, L.M.: "Tributación de las operaciones bursátiles realizadas por no residentes", en "*Estudios sobre tributación bursátil*", Civitas, Madrid, 1987, pág. 189.

En el mismo sentido, GONZALEZ POVEDA entendía que la redacción de los núms. 1, 3 y 4 de la Ley 5/1983 permitía sostener que la tributación separada únicamente regía para los rendimientos obtenidos por las personas físicas no residentes sin mediación de establecimiento permanente y no para los incrementos de patrimonio. "*En consecuencia -concluía- de la literalidad del art. 17 de la Ley 5/1983, nada impide que en un período impositivo se compensen incrementos y pérdidas de patrimonio. Lo que no se puede aplicar en dos períodos distintos es la compensación de pérdidas, por prohibirlo expresamente el núm. 5 del art. 17 tan desafortunadamente redactado*". GONZALEZ POVEDA, V.: "Tributación de no residentes", *op. cit.*, pág. 293.

Frente a esta tesis, PEREZ RODILLA estimaba que, aunque era cierto que la Ley 5/1983 enunciaba el principio de tributación separada únicamente para los rendimientos, en la citada Ley no se hacía ninguna referencia al período impositivo cuya definición sería necesaria para poder determinar los posibles incrementos y disminuciones patrimoniales susceptibles de compensación entre sí. Además, la Ley 5/1983 sólo hablaba literalmente de incrementos de patrimonio, no de incrementos y disminuciones patrimoniales, ni de alteraciones patrimoniales que sería necesario definir dentro de un hipotético período impositivo, a efectos de su posible compensación. PEREZ RODILLA, G.: "Régimen fiscal de los incrementos de patrimonio obtenidos por no residentes", *Impuestos, La Ley*, 1988, Tomo I, pág. 138.

¹⁸³.- De conformidad con los arts. 16.1 del Real Decreto-Ley 24/1982, de 29 de diciembre de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria y 17.Uno de la Ley 5/1983, existía un tipo general de gravamen del 16 por 100 aplicable a los rendimientos del trabajo personal, del capital mobiliario e inmobiliario y de las actividades empresariales, profesionales, artísticas y deportivas.

Junto a este tipo general se preveían:

- Un tipo del 10 por 100, tratándose de importes satisfechos por Sociedades españolas vinculadas a su Sociedad matriz o dominante, en contraprestación de los servicios de apoyo a la gestión recibidos, en tanto figuren establecidos contractualmente y se correspondan con la utilización efectiva de dichos servicios. El mismo tipo se aplicaba en relación con los gastos generales imputados del art. 13,n) de la Ley 61/1978, con base en su consideración como renta obtenida por la casa matriz sin mediación de establecimiento permanente.

- Un tipo del 7 por 100, cuando se trate de rendimientos derivados del arrendamiento o utilización en territorio español de películas y producciones cinematográficas para su explotación comercial o su utilización en campañas publicitarias.

Todos estos tipos fueron objeto de modificación al alza a través de las sucesivas Leyes de Presupuestos y, cuando éstas no se aprobaban antes del 31 de diciembre del año de referencia, mediante Decretos-Leyes de Medidas Urgentes.

¹⁸⁴.- BOE de 31 de diciembre de 1982.

incrementándose en las sucesivas Leyes de Presupuestos Generales del Estado al compás de los incrementos experimentados por los tipos efectivos de gravamen previstos para las distintas clases de rendimientos.

En cuanto a las deducciones practicables, la redacción originaria del art. 29 de la Ley 44/1978 no distinguía entre las rentas obtenidas por medio de establecimiento permanente y las percibidas sin el concurso del mismo. Ahora bien, en la redacción dada a aquel precepto por el art. 44 de la Ley 21/1986, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1987¹⁸⁵, no se contemplaba la posibilidad que el no residente sin establecimiento permanente pudiese practicar deducción alguna, ni siquiera el importe de las retenciones¹⁸⁶.

Sin embargo, el art. 85 de la Ley 37/1988, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1989¹⁸⁷, añadió un nuevo párrafo al art. 29 de la Ley 44/1978. De conformidad con el mismo, "(...) *si durante el ejercicio, el sujeto pasivo pasase a tributar por obligación real, tendría derecho a la devolución del exceso de las retenciones practicadas sobre los rendimientos del trabajo personal, respecto del porcentaje establecido con carácter único y definitivo para esta categoría de rendimientos, cuando sean obtenidos por personas físicas no residentes*".

La Orden de 29 de julio de 1983, por la que se dictaron normas sobre declaración de las rentas obtenidas sin establecimiento permanente¹⁸⁸, unificó el régimen de declaraciones de los no residentes. Con arreglo a esta Orden, las personas físicas y Entidades no residentes estaban obligadas a presentar una declaración, según el Modelo 210 que se adjuntaba, por cada rendimiento obtenido sin mediación de establecimiento permanente que se sujetase a un tipo efectivo distinto¹⁸⁹.

La declaración debía presentarse en la Delegación de Hacienda del domicilio fiscal del representante¹⁹⁰, con anterioridad a la solicitud de transferencia de fondos al exterior. El plazo fijado para proceder a la presentación era de 25 días naturales, contados a partir de la

¹⁸⁵.- BOE de 24 de diciembre de 1986.

¹⁸⁶.- Esta disposición, aunque suscitó las críticas de la doctrina, volvió a ser reiterada por el art. 91 de la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1988 (BOE de 24 de diciembre de 1987).

¹⁸⁷.- BOE de 29 de diciembre de 1988.

¹⁸⁸.- BOE de 13 de agosto de 1983.

¹⁸⁹.- A pesar de que la regla general era la de presentar una declaración por cada rendimiento sometido a un tipo efectivo distinto, la Dirección General de Tributos, en su Resolución de 17 de febrero de 1984 (BOE de 9 de marzo de 1984), autorizó la presentación de declaraciones globales trimestrales en los siguientes supuestos:

1.- Tratándose de personas o Entidades que hubiesen de satisfacer dividendos o intereses a sujetos pasivos por obligación real del IRPF, siempre que no se tratase de establecimientos permanentes, cuando tuviesen lugar las siguientes circunstancias:

a) Que se tratara de rendimientos de títulos con cotización calificada en Bolsas españolas o de empréstitos emitidos en mercados extranjeros.

b) Que el pagador de los rendimientos asumiese la condición de representante de los no residentes y se comprometiese a realizar el ingreso del Impuesto correspondiente.

c) Que se transfiriese al exterior el importe neto resultante de la deducción del Impuesto a satisfacer del íntegro devengado.

Estas declaraciones debían presentarse trimestralmente en los plazos establecidos para el ingreso de las retenciones, cumplimentando un Modelo 210 por cada uno de los países con los que existiese convenio de doble imposición y otro por el conjunto de países o situaciones en que no resultase aplicable convenio alguno.

2.- Caso de los Bancos y Cajas de Ahorro con funciones delegadas del Banco de España que actuasen como gestores o depositarios de valores españoles cotizados o negociados en Bolsa, poseídos por personas o Entidades no residentes y no afectos patrimonialmente a establecimientos permanentes. Estos Bancos y Cajas de Ahorros tenían la consideración de representantes de los no residentes titulares de tales valores.

Aparte de estos dos supuestos, para los que no era precisa solicitud, no podían presentarse declaraciones globales sin autorización previa de la Dirección General de Tributos (Norma Tercera.1ª).

¹⁹⁰.- Párrafo 2º de la Norma 6ª.2 de la Orden de 29 de junio de 1983.

fecha en que resultasen exigibles los ingresos por la persona o Entidad no residente en nuestro territorio, o de la fecha del cobro, si ésta fuese anterior¹⁹¹.

A partir de enero de 1983, la responsabilidad del representante de las personas físicas no residentes que operaban en España sin establecimiento permanente pasó a existir en todo caso, hubiese o no mediado provisión de fondos, adquiriendo, además, el carácter de solidaria¹⁹². Esta responsabilidad se concretaba a las cuotas derivadas de los rendimientos, no de los incrementos de patrimonio, obtenidos en nuestro país por aquellas personas, sin que cupiese extenderla a los demás posibles elementos integrantes de la deuda tributaria enumerados en el art. 58.2 de la LGT¹⁹³. En el régimen de la Ley 44/1978, el pagador de rendimientos a no residentes no tenía ningún tipo de responsabilidad en el caso de impago de la deuda tributaria por parte del no residente. Su única obligación era la de retener, tratándose de rendimientos en los que existiese tal obligación.

Esta situación cambió tras la promulgación de la Ley 5/1983, cuyo art. 17.3, tras preceptuar que los no residentes que operaban en España sin establecimiento permanente tributarían separadamente por cada devengo de renta, señalaba que esta tributación se haría "*a través del representante designado al efecto o, en su defecto, del pagador*". Por su parte, el párrafo 2º del art. 17.3 determinaba que el pagador de rendimientos a no residentes, al igual que el representante, respondía solidariamente del ingreso de las cuotas relativas a los rendimientos cuya gestión, a efectos fiscales, tuviese encomendada o hubiese asumido.

En relación con las posibles diferencias entre la responsabilidad del representante y la del pagador de rendimientos al no residente, CARMONA FERNANDEZ sostenía que el representante formalmente designado, no el que tomase voluntariamente esta condición, se convertía en responsable solidario de primer grado. En cambio, el pagador sólo devendría responsable solidario, y de segundo grado, si, efectivamente, hubiese asumido la gestión, a efectos fiscales, del rendimiento o rendimientos¹⁹⁴. No obstante, GONZALEZ POVEDA¹⁹⁵

¹⁹¹ .- Sin embargo, el párrafo 2º del núm. 2 de la Norma 1ª de la Orden de 29 de julio de 1983 contenía una excepción, según la cual, cuando transcurridos los 25 días naturales a los que se refería el párrafo 1º, no se hubiese obtenido la autorización administrativa del contrato u operación generadores de la renta, el plazo se computaría desde la fecha en que se obtuviese tal autorización, siempre que no existiese paralización del expediente -tramitado por la Dirección General de Transacciones con el Exterior- por causas atribuibles a los administrados.

¹⁹² .- En efecto, el art. 16.4 del Real Decreto-ley 24/1982, ratificado por el art. 17.3 de la Ley 5/1983 decretaba que: "*Los sujetos pasivos no residentes a los que se refiere el presente artículo (es decir, aquéllos que obtuviesen rentas sin mediación de establecimiento permanente) tributarán (...) a través del representante designado al efecto o, en su defecto, del pagador.*

El representante o pagador, según proceda, responderá solidariamente del ingreso de las cuotas correspondientes a los rendimientos cuya gestión, a efectos fiscales, tenga encomendada o asuma".

¹⁹³ .- Art. 58.2 LGT, en su redacción anterior a la reforma llevada a cabo por Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la LGT: "*En su caso, también formarán parte de la deuda tributaria :*

a) *Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, ya sean a favor del Tesoro o de otros entes públicos.*

b) *El interés de demora, que será el básico del Banco de España, vigente al tiempo de practicarse la liquidación.*

c) *El recargo por aplazamiento o prórroga.*

d) *El recargo de apremio.*

e) *Las sanciones pecuniarias*".

¹⁹⁴ .- El propio CARMONA lleva a cabo una clasificación de las situaciones en las que podía encontrarse el pagador de rendimientos al no residente:

- Representante de éste, designado expresamente. En este caso, resultaría responsable solidario de primer grado dado que coincidirían en la misma persona ambas figuras jurídicas.

- Responsable solidario de segundo grado cuando, en defecto de representante designado formalmente, hubiese asumido la gestión, a efectos fiscales, de los rendimientos que satisficiese al no residente.

- Puro retenedor indirecto del impuesto personal, si no apareciese como representante ni asumiese la

advertía que si la responsabilidad del pagador sólo era exigible cuando el mismo asumiese la gestión del rendimiento, se corría el riesgo de que nunca aceptase voluntariamente esta responsabilidad, con lo cual, el precepto quedaría vacío de sentido.

Antes de su transferencia al exterior, determinadas rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente eran objeto de comprobación preferente por parte de la Administración, al objeto de verificar la correcta liquidación del Impuesto por parte del no residente. El catálogo de estas rentas se vio sucesivamente ampliado desde la introducción de este procedimiento por parte del art. 344 del Reglamento del IS hasta su enumeración definitiva por el art. 19.1 de la Orden de 26 de mayo de 1986¹⁹⁶, en cuya virtud, quedaban sometidos el procedimiento de comprobación preferente: los rendimientos comprendidos en el art. 17.2 de la Ley 5/1983, a saber: prestaciones de servicios, asistencia técnica, gastos de instalación y montaje derivados de contratos de ingeniería y, en general, de explotaciones económicas realizadas en España sin establecimiento permanente;

- . los incrementos de patrimonio;
- . los rendimientos respecto de los cuales se invocase su no sujeción, exención o aplicación de tipos efectivos inferiores al establecido con carácter general, siempre que la transferencia al exterior superase la cifra de diez millones de pesetas o, cuando siendo inferior, el declarante no aportase justificación suficiente de su pretensión y
- . las operaciones en las que se produjesen discrepancias o se apreciase reparos sobre la aplicación de un convenio de doble imposición.

Por lo que respecta a la tramitación del procedimiento, el art. 19.3 de la Orden de 26 de mayo de 1986 determinaba que, transcurridos tres días a partir de la presentación por el representante del no residente de la declaración correspondiente a las rentas a comprobar, se daría traslado de la misma, sin realizar ingreso alguno, al Inspector-jefe, quien adoptaría las medidas oportunas para el inicio de las actuaciones de comprobación. En el plazo de un mes, a contar desde el cuarto día en que hubiese tenido lugar la presentación de la declaración, la Administración, si estimaba la declaración correcta, debía emitir informe; si discrepaba de la misma debía incoar las actas que procediesen, las cuales se tramitaban con arreglo a lo dispuesto en el Reglamento General de la Inspección de los Tributos¹⁹⁷.

Eran órganos encargados de llevar a cabo las actuaciones de comprobación preferente¹⁹⁸:

- 1.- la Unidad de Inspección designada por el Inspector Regional para comprobar, en el ámbito de las Delegaciones de Hacienda, las transacciones de capitales y rentas efectuadas por personas y entidades no residentes, y
- 2.- la Unidad de Fiscalidad Internacional, en los siguientes casos: a) transferencias al

gestión fiscal de los rendimientos abonados y sólo si éstos fueran susceptibles de retención. CARMONA FERNANDEZ, N.: "El pagador de rendimientos a no residentes: una figura polémica", *op. cit.*, págs. 96 a 98.

¹⁹⁵.- GONZALEZ POVEDA, V.: "Tributación de no residentes", 2ª edición, La Ley, Madrid, 1989, pág. 334.

¹⁹⁶.- BOE de 30 de mayo de 1986. Con anterioridad a esta disposición, desarrolladora del Reglamento General de la Inspección de los Tributos en el ámbito de competencias de la Dirección General de la Inspección Financiera y Tributaria, la Norma 3ª de la Orden de 29 de julio de 1983 ya había procedido a ampliar, con efectos tanto para personas jurídicas como físicas, los primitivos supuestos contenidos en el art. 344 del Reglamento del IS de 1982.

¹⁹⁷.- A propósito del procedimiento de comprobación preferente, CARMONA FERNANDEZ señalaba que, aun resultando de una gran practicidad por cuanto permitía agilizar al máximo las verificaciones fiscales requeridas por las transferencias al exterior de las rentas obtenidas por no residentes, se trataba de un procedimiento plagado de singularidades. En efecto, adolecía de evidentes deficiencias de encaje en las coordenadas generales del procedimiento inspector, en particular, en lo referente a las actas que debían incoarse en el caso que la Administración discrepase con la calificación "propuesta" por el interesado. CARMONA FERNANDEZ, N.: "El pagador de rendimientos a no residentes: una figura polémica", *op. cit.*, págs. 118 y 119.

¹⁹⁸.- Instrucción 5ª de la Circular de 27 de octubre de 1986.

exterior de capitales y rentas satisfechos por personas o entidades incluidas en el ámbito de la competencia de la Oficina Nacional de Inspección, con excepción de las incluidas en el ámbito de la Dependencia de la Oficina Nacional de Inspección de Barcelona; b) cuando se tratase de empresas que realizasen actividades comprendidas en la Ley 21/1974, de 27 de junio, sobre investigación y explotación de hidrocarburos y c) cuando así lo acordase el Director General de Inspección, atendiendo a la importancia y complejidad de las transacciones.

D) VALORACION DEL TRATAMIENTO FISCAL DE LAS RENTAS OBTENIDAS POR PERSONAS FISICAS NO RESIDENTES EN LA LEY 5/1983

La Ley 5/1983, de 29 de junio, supuso el punto de arranque de un nuevo tratamiento de las rentas obtenidas por no residentes en España, basado en la distinción entre las percibidas por medio de establecimiento permanente y las obtenidas sin el concurso del mismo. De conformidad con este sistema de gravamen, las rentas obtenidas por medio de establecimiento permanente continuaban tributando con arreglo al régimen previsto por la Ley 44/1978.

En cambio, era en el régimen de tributación de las rentas obtenidas sin establecimiento permanente donde se introdujeron las principales innovaciones: tributación operación por operación, devengo instantáneo del Impuesto, objetividad del mismo y tipo de gravamen proporcional. Merced a estas novedades, la nueva regulación era, según opinión unánime de la doctrina, mucho más adecuada a las características de aquellas rentas que la contenida en la Ley 44/1978.

Sin embargo, las previsiones de la Ley 5/1983 no constituyeron la solución a todas las cuestiones planteadas. En este sentido, pueden señalarse como principales deficiencias del sistema de tributación de las rentas obtenidas por las personas físicas no residentes instituido por la Ley 5/1983¹⁹⁹, las siguientes: El régimen de la Ley 5/1983 no acabó de sustituir al de la Ley 44/1978 sino que más bien se superpuso al mismo. Además, con posterioridad a la promulgación de la Ley 5/1983, comenzaron a sucederse disposiciones particulares²⁰⁰,

¹⁹⁹.- CARBAJO VASCO, D.: "El tratamiento de los no residentes en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *op. cit.*, págs. 1180 y 1181.

²⁰⁰.- Además de las ya mencionadas Ordenes de 6 de junio de 1983, de 29 de julio de 1983 y de 26 de mayo de 1986; de las Resoluciones de la Dirección General de Tributos de 17 de febrero de 1984, sobre presentación de declaraciones globales respecto de rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente por no residentes, de 4 de marzo de 1986, sobre presentación de declaraciones respecto de rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente por no residentes, y de 21 de julio de 1986 sobre la misma cuestión; y de la Circular de 27 de octubre de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, sobre actuaciones de comprobación preferente, varias fueron las disposiciones normativas que, tras la promulgación de la Ley 5/1983, incidieron en el tratamiento tributario de las personas físicas no residentes. Entre tales disposiciones cabe destacar las siguientes:

- Orden de 3 de febrero de 1987, sobre valores emitidos por Organismos Internacionales (B.O.E. de 9 de febrero).

- Orden de 25 de mayo de 1987, sobre inversiones españolas en el extranjero (B.O.E. de 12 de junio).

- Orden de 10 de mayo de 1988 sobre cobros y pagos exteriores relacionados con exportaciones (B.O.E. de 19 de mayo).

- Real Decreto-Ley 1/1989, de 22 de marzo, por el que se regulaba el tratamiento tributario de los derechos de suscripción y de las Letras del Tesoro para no residentes (B.O.E. de 23 de marzo).

- Real Decreto-Ley 5/1989, de 7 de julio, sobre medidas financieras y fiscales urgentes (B.O.E. de 8 de julio).

- Real Decreto-Ley 7/1989, de 29 de diciembre, sobre medidas urgentes en materia presupuestaria,

dictadas al margen del modelo general, con la finalidad de hacer frente a problemas específicos. Estas dos circunstancias dieron lugar a que el conjunto normativo regulador del gravamen de las rentas obtenidas por no residentes en nuestro país tuviese un carácter disperso, con los consiguientes problemas de descoordinación entre sus elementos integrantes.

Persistían problemas como el de la posible aplicación extraterritorial de nuestro IRPF. En efecto, en virtud de las previsiones del art. 4.1.b) de la Ley 44/1978, que seguía vigente, subsistía como criterio de sujeción al IRPF, por obligación real, el del pago de rendimientos a una persona física no residente por parte de una persona o entidad pública o privada residente en territorio español.

Continuaban existiendo diferencias entre el tratamiento fiscal dispensado a las rentas obtenidas por personas físicas no residentes y el previsto para las obtenidas por entidades no residentes²⁰¹.

Por otra parte, se fue haciendo cada vez más patente la necesidad de que el sistema fiscal español se adaptase al creciente número de transacciones entre residentes y no residentes, así como a la nueva situación que habría de derivarse de la libre circulación de capitales y de la creación de un Mercado Unico Europeo.

financiera y tributaria (B.O.E. de 30 de diciembre de 1989 y de 10 de enero de 1990).

- Real Decreto-Ley 5/1990, de 20 de diciembre, de Medidas Fiscales Urgentes (B.O.E. de 21 y 28 de diciembre de 1990).

- Las sucesivas Leyes de Presupuestos Generales del Estado.

²⁰¹.- Estas diferencias, según MAROTO SAEZ, se plasmaban en los siguientes puntos:

1.- Rentas no sujetas.

2.- El alcance del criterio de la utilización, que no era el mismo para los sujetos pasivos personas físicas que para los sujetos pasivos personas jurídicas.

3.- Incrementos de patrimonio.

4.- Las deducciones a practicar en la cuota de los establecimientos permanentes constituidos en España por personas físicas o jurídicas residentes en el extranjero.

5.- Por último, existían también diferencias en punto al cese en la actividad de un establecimiento permanente y al de la residencia de una persona física. MAROTO SAEZ, A.: "Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Sociedades. Diferencias para una reflexión en tributación de no residentes", Impuestos, La Ley, Tomo II/1991, págs. 69 a 80.

PARTE TERCERA

**TRIBUTACION DE LAS PERSONAS FISICAS
NO RESIDENTES EN ESPAÑA**

I.- OBJETIVOS DE LA LEY 18/1991, DE 6 DE JUNIO, EN MATERIA DE TRIBUTACION DE NO RESIDENTES

El profundo interés que las cuestiones relativas a la fiscalidad internacional despertaron en los distintos sectores implicados en la reforma de la imposición sobre la renta de las personas físicas se advierte tanto en el "*Informe sobre la reforma de la imposición personal sobre la Renta y el Patrimonio*" de 1990²⁰² como en las Exposiciones de Motivos del Proyecto de Ley del IRPF de 1990²⁰³ y de la Ley 18/1991, de 6 de junio, reguladora del Impuesto²⁰⁴.

Así, el "*Informe*" del Ministerio de Economía y Hacienda subrayó que una de las fuerzas impulsoras de la propuesta de reforma del IRPF que se propugnaba era, precisamente, el proceso de construcción de un Mercado Unico europeo, con la consiguiente libertad de circulación de factores productivos²⁰⁵. En el mismo sentido se pronunciaron las Exposiciones de Motivos del Proyecto del IRPF de 1990 y de la Ley 18/ 1991, al afirmar que "*la reforma de la imposición personal se inscribe en el marco de un proceso de consenso social, con vistas a la integración de la economía española en el Mercado Unico de 1993*". Para ello, se pretendía adaptar nuestro IRPF "*a las necesidades que el tiempo, los cambios sociales y el entorno internacional imponen*".

Al objeto de alcanzar estas finalidades, el "*Informe*" de 1990²⁰⁶ entendía que era necesario:

1.- Eliminar fenómenos de extraterritorialidad, acomodando nuestra normativa y, en particular, el concepto fiscal de residente a las orientaciones de la OCDE, de manera que "*al clásico criterio de los 183 días se añadirán los de residencia familiar o centro de intereses, como determinantes de la sujeción por obligación personal*". Por su parte, las Exposiciones

²⁰².- MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA: "Informe sobre la reforma de la imposición personal sobre la renta y el patrimonio", Madrid, junio 1990.

²⁰³.- Boletín Oficial de las Cortes Generales núm. 34-1, de 4 de agosto de 1990.

²⁰⁴.- BOE de 7 de junio de 1991.

²⁰⁵.- MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA: "Informe sobre la reforma de la imposición personal sobre la Renta y el Patrimonio", *op. cit.*, pág. 12.

En efecto, con la firma, el 17 de febrero de 1985, del Acta Unica Europea, los Estados integrantes de la CEE se comprometieron a lograr, con la fecha límite del 31 de diciembre de 1992, la plena integración de los mercados de capitales y de los servicios financieros en todo el territorio de la Comunidad. La libertad de movimientos de capitales, que conllevaba la supresión de los controles de cambios y la posibilidad que los residentes de los distintos Estados miembros de la Unión Europea realizasen transacciones entre sí, sin necesidad de contar con autorización administrativa, se incorporó al Derecho Comunitario derivado por medio de la Directiva 88/361, de 24 de junio de 1988 (DOCE, L 178, de 8 de julio de 1988) liberalizadora de la circulación de capitales.

El art. 6.1 de esta Directiva fijaba, como fecha de entrada en vigor de la misma, a más tardar la del 1 de julio de 1990. No obstante, el art. 6.2 autorizaba a España, Irlanda, Grecia y Portugal a "*mantener temporalmente restricciones a los movimientos de capitales enumerados en el Anexo IV, en las condiciones y plazos previstos en este Anexo*", lo que suponía conceder a estos países, con el fin de proteger sus sistemas monetarios considerados más débiles, un período suplementario que culminó el 31 de diciembre de 1992.

Por otra parte, el párrafo 2º del mismo art. 6.2 prevé que, si antes de la expiración de este período suplementario, la República Portuguesa o la República Helénica considerasen que no están en condiciones de proceder a la liberalización de los movimientos de capitales enumerados en las listas III y IV del Anexo IV, la Comisión, sobre la base de un examen de la situación económica y financiera del Estado que lo solicite, "*propondrá al Consejo una prórroga del plazo fijado para la liberalización de todos o de un parte de los movimientos de capitales de que se trate*" que "*no podrá ser superior a tres años*".

²⁰⁶.- MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA: "Informe sobre la Reforma de la imposición personal sobre la Renta y el Patrimonio", *op. cit.*, págs. 51 y 52.

de Motivos del Proyecto del IRPF de 1990 y de la Ley 18/1991 destacaron, como uno de los principales aspectos de la Reforma, el establecimiento de una noción de residencia habitual que permitiese atraer hacia la tributación por obligación personal a personas que, con la formulación que se derogaba, habían escapado al ámbito del Impuesto, a pesar de ser auténticos residentes.

2.- Tener en cuenta la creciente internacionalización de las relaciones económicas, adaptando la legislación española a los previsibles efectos del Mercado Unico y a la proliferación de "paraísos fiscales ". Para ello, el "Informe " entendía que era aconsejable "exonerar de tributación los intereses y ganancias de capital procedentes de bienes muebles obtenidos en España por residentes en otros países miembros de la C.E.E ", gracias a lo cual, "se mantendrían los flujos inversores extranjeros sin interferencias fiscales "²⁰⁷.

Junto a estas motivaciones, relacionadas con el contenido de la tributación de las rentas obtenidas por no residentes en España, puede apuntarse otra, de índole formal: el deseo de dotar a las normas reguladoras de aquel gravamen de una adecuada sistemática. Frente a la dispersión normativa característica de la regulación posterior a la Ley 5/1983, se aspiró a aunar, en unos pocos preceptos, todas las disposiciones aplicables a las rentas obtenidas por personas físicas no residentes que no fuesen, a su vez, residentes en alguno de los países con los que el nuestro tuviese suscrito Convenio de doble imposición²⁰⁸.

²⁰⁷ .- Esta exoneración se llevó a cabo por parte del art. 2º.3.3 del Real Decreto-ley 5/1990, de 20 de diciembre, de Medidas Fiscales Urgentes (BOE de 21 y 28 de diciembre de 1990). Las previsiones contenidas en este precepto fueron reproducidas por el art. 17.1 del Proyecto del IRPF de 1990 y su homónimo de la Ley 18/1991, cuya Exposición de Motivos estimaba que uno de los principales aspectos de la Reforma era "el nuevo tratamiento dado a los intereses e incrementos de patrimonio resultantes de bienes muebles cuya titularidad se ostenta por no residentes, en un horizonte comunitario de libre circulación de capitales ".

²⁰⁸ .- En este sentido, el art. 16.1 de la Ley 18/1991 determina que: "Los sujetos pasivos por obligación real de contribuir estarán sometidos al Impuesto en los términos previstos en este Capítulo, sin perjuicio de lo dispuesto en los Tratados y Convenios Internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno ".

II.- AMBITO ESPACIAL DE APLICACION DEL REGIMEN DE TRIBUTACION DE LAS RENTAS OBTENIDAS POR PERSONAS FISICAS NO RESIDENTES EN LA LEY 18/1991, DE 6 DE JUNIO

A) EL TERRITORIO ESPAÑOL

El art. 3.1 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF determina que:

"El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se aplicará en todo el territorio español".

Este precepto, fiel trasunto del inciso primero del art. 21 de la LGT²⁰⁹, no precisa cuáles son los límites geográficos del territorio español, a los efectos de la aplicación de nuestro IRPF. Por lo tanto, a la hora de determinar cuál es el espacio físico en el que el Estado español despliega su soberanía fiscal, deberá acudir, en primer lugar, a las disposiciones y doctrina propias del Derecho internacional público²¹⁰.

Según la doctrina internacionalista, cabe distinguir, en nuestro territorio, dos categorías de espacios: aquéllos sobre los que el Estado español ostenta un señorío pleno y exclusivo y aquéllos sobre los que únicamente ejerce competencias particulares. Dentro de la primera categoría se incluyen: la superficie terrestre²¹¹, las aguas interiores²¹², el mar territorial²¹³ y el espacio aéreo suprayacente²¹⁴. Por su parte, los territorios sobre los que el

²⁰⁹ - Art. 21 LGT: "Las normas tributarias obligarán en el territorio nacional".

²¹⁰ - Comentando este extremo, SOPENA GIL indica que este reenvío a otras disciplinas es lo que, sin duda, ha determinado la escasa atención que los estudiosos del Derecho Financiero y Tributario han prestado a la delimitación del territorio en el que las leyes fiscales despliegan su eficacia. SOPENA GIL, J.: "La eficacia de las leyes tributarias en el espacio" en *"Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma"* (Libro-homenaje al Profesor Dr. D. Fernando SAINZ DE BUJANDA) vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, pág. 326.

En el mismo sentido se manifiesta DE LUIS para quien el tema de la eficacia en el espacio de las leyes fiscales "no es un problema específico del Derecho tributario; es el problema general de la eficacia espacial de las normas, de la definición del ámbito territorial dentro del cual el Estado puede exigir su cumplimiento". DE LUIS, F.: "La aplicación en el espacio de las normas tributarias" (Revisión de los artículos 21 y 22 de la LGT), *Crónica Tributaria* núm. 50/1984, pág. 96.

²¹¹ - La superficie terrestre comprende la España peninsular -cuyas fronteras con Francia, Portugal, Gibraltar y Andorra se encuentran descritas en diversos acuerdos recogidos por DIEZ DE VELASCO en sus "Instituciones de Derecho Internacional público", Tomo I, novena edición, Tecnos, Madrid, 1993, págs. 326 y 327-, las Islas Baleares, las Islas Canarias y los enclaves de Ceuta y Melilla.

²¹² - En relación con las aguas interiores, a las que el art. 5 núm. 1 de la Convención de Ginebra sobre el mar territorial de 29 de abril 1958 define como "*las aguas situadas en el interior de la línea de base del mar territorial*", el Estado ribereño ejercerá sus competencias, en principio, sin limitaciones, al igual que lo hace sobre su superficie terrestre. Dentro de la categoría de aguas interiores se comprenden los puertos, los lagos, los ríos no internacionales, las radas que no formen parte del mar territorial y las bahías cuyas costas pertenezcan a un solo Estado, siempre que la distancia entre las líneas de bajamar de los puntos naturales de entrada de una bahía no exceda de veinticuatro millas. *Ibidem*, págs. 292 y 293.

²¹³ - España, siguiendo una tendencia mundialmente generalizada, ha reglamentado su mar territorial por medio de la Ley 10/1977, de 4 de enero (BOE de 8 de enero de 1977) y lo ha hecho con arreglo a los siguientes términos: A) "*La soberanía del Estado español se extiende fuera de su territorio y de sus aguas interiores al mar territorial adyacente a sus costas*". Esta soberanía se ejerce "*sobre la columna de agua, el lecho, el subsuelo y los recursos de ese mar (...)*" (art. 1º). B) "*El límite interior viene determinado por la línea de bajamar escorada y, en su caso, por las líneas de base rectas que sean establecidas por el Gobierno*" (art. 2º). C) Respecto al límite exterior "*estará determinado por una línea trazada de modo que los puntos que la constituyen se encuentren a una distancia de doce millas náuticas de los puntos más próximos de las líneas de*

Estado español ejercita competencias particulares aparecen constituidos por la Plataforma Continental y la Zona Económica Exclusiva²¹⁵.

Estos son los límites geográficos del territorio español desde el punto de vista del Derecho internacional público. Se impone ahora regresar al ámbito tributario al objeto de fijar el espacio en el que la Ley reguladora del IRPF despliega su eficacia.

Atendiendo a lo dispuesto por los arts. 21 de la LGT y 3.1 de la Ley 18/1991, del IRPF, se llega a la conclusión de que la soberanía fiscal del Estado español se extiende, indiscutiblemente, a su superficie terrestre, aguas interiores, mar territorial y espacio aéreo suprayacente, zonas sobre las que, como ya se ha señalado, ostenta un señorío pleno y exclusivo. Estas previsiones, trasladadas al ámbito del IRPF, determinan que las disposiciones de la Ley 18/1991 -y, dentro de ellas, las que regulan el régimen tributario de las rentas obtenidas por no residentes- sean de aplicación en las mencionadas zonas, sin perjuicio de lo establecido por los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio Económico, así como por los Tratados y Convenios Internacionales que pasen a formar parte de nuestro ordenamiento interno (arts. 3º y 4º de la Ley 18/1991).

base " (art. 3º). D) "La delimitación del mar territorial respecto a los países vecinos y a aquéllos que se encuentren frente a las costas españolas se hará o bien por medio de Tratados o, a falta de éstos, no se extenderá más allá de una línea media determinada de forma tal que todos sus puntos sean equidistantes de los puntos más próximos de las líneas de base a partir de las cuales se mide la anchura del mar territorial de cada uno de dichos países, trazadas de conformidad con el Derecho Internacional " (art. 4º).

Con anterioridad a la Ley 10/1977, era posible distinguir entre mar territorial y zona contigua dado que aquél tenía una anchura de 6 millas y la zona de vigilancia aduanera alcanzaba las 12 millas por lo que era posible hacer referencia a una zona adyacente al mar territorial que recibía la denominación de *zona contigua* y tenía una anchura de 6 millas. No obstante, en la actualidad en que el mar territorial tiene una anchura de 12 millas, ambas zonas se confunden y, por lo tanto, puede afirmarse que, en nuestras aguas, no existe zona contigua.

²¹⁴.- A propósito del espacio aéreo, el art. 1º de la Convención de Chicago de 7 de diciembre de 1944 establece que "los Estados contratantes reconocen que cada uno de los Estados tiene la soberanía completa y exclusiva sobre el espacio aéreo situado encima de su territorio ". El espacio aéreo es, a su vez, definido en el art. 2º de la referida Convención al disponer que "a los fines de la presente Convención, se entiende por territorio de un Estado las regiones terrestres y las aguas territoriales adyacentes sometidas a su soberanía, jurisdicción, protección o mandato de dicho Estado".

²¹⁵.- La Plataforma Continental y la Zona Económica Exclusiva son dos instituciones que, en principio, recaen sobre un mismo espacio físico -el de las 200 millas marinas- en el que los Estados ribereños pretenden ejercer derechos de soberanía, motivo por el cual se ha planteado la cuestión de la unidad o dualidad de ambas instituciones. DIEZ DE VELASCO entiende que se está en presencia de dos instituciones distintas entre las que es posible señalar las siguientes diferencias:

A) El concepto de Plataforma Continental está, en líneas generales, bien definido y codificado desde la Convención de Ginebra de 1958. El de Zona Económica Exclusiva se ha ido abriendo camino pero quedan aún muchos problemas por resolver en lo relativo a la delimitación de los derechos del Estado ribereño y de terceros Estados.

B) Los derechos del Estado ribereño sobre la Plataforma Continental a los efectos de exploración y explotación de los recursos están claramente reconocidos como "*derechos de soberanía* " y tienen el carácter de "*exclusivos* " (art. 2, núm. 1 y 2 de la Convención sobre Plataforma Continental de 1958). En cambio, el carácter de exclusividad de todos los derechos sobre la Zona Económica Exclusiva dista bastante de ser reconocido sin discusión.

C) La tendencia respecto a la Plataforma Continental es la de ampliarla hasta "*el borde exterior del margen continental* " en vista de la reivindicaciones de los países de Plataforma amplia. En la Zona Económica, por el contrario, la regla de las 200 millas se configuró, en el seno de los trabajos de la III Conferencia del Derecho del Mar de 1982, como distancia máxima.

D) Los derechos del Estado ribereño sobre la Zona Económica Exclusiva se refieren a los recursos del lecho, subsuelo del mar y aguas suprayacentes, mientras que los relativos a la Plataforma Continental se extienden solamente al "*lecho y subsuelo de las zonas submarinas* ", es decir, no afectan a la condición jurídica de las aguas suprayacentes ni a la del espacio aéreo situado sobre estas aguas. DIEZ DE VELASCO, M.: "Instituciones de Derecho internacional público", *op. cit.*, pág. 406.

Resta ahora por determinar, a los efectos de la aplicación del IRPF, hasta qué punto la soberanía fiscal del Estado español se extiende a la Plataforma Continental y a la Zona Económica Exclusiva, zonas éstas en las que únicamente ejercita competencias particulares.

En relación con la Plataforma Continental, la Convención de Ginebra de 29 de abril de 1958, aun reconociendo al Estado ribereño unos derechos generales de soberanía de carácter exclusivo a los efectos de explotación y exploración de los recursos naturales (art. 2º) así como unos derechos específicos de "*mantener y hacer funcionar (...) las instalaciones y otros dispositivos necesarios para explorarla y para explotar sus recursos naturales (...)*" (art. 5.2), no se refiere, en ningún momento, a la soberanía fiscal que el Estado ribereño puede ejercer sobre su Plataforma Continental²¹⁶. Por consiguiente, las pretensiones fiscales de los distintos Estados sobre esta zona deberán manifestarse bien unilateralmente²¹⁷ bien a través de los convenios de doble imposición que puedan suscribir con otros países. En éstos, a la hora de definir el ámbito territorial de su eficacia, deberá hacerse mención expresa de las zonas marítimas sobre las que los Estados contratantes podrán ejercer su soberanía fiscal²¹⁸.

Por lo que respecta a España, y ciñendonos a las normas reguladoras de la imposición personal sobre la renta de las personas físicas, el art. 3.1 de la Ley 18/1991 se limita a determinar que el espacio geográfico en el que aquella Ley despliega sus efectos aparece constituido por el territorio español. Este precepto no menciona, pues, de manera expresa, a la Plataforma Continental ni para incluirla ni para excluirla del territorio español, a diferencia de lo que sucede en leyes como la reguladora del *Einkommensteuer* alemán²¹⁹.

No obstante, el art. 2.1 de la Ley 43/1995 del IS, tras señalar que éste se aplicará en todo el territorio español, preceptúa que:

"A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, el territorio español comprende también aquellas zonas adyacentes a las aguas territoriales sobre las que España pueda ejercer los derechos que le correspondan, referentes al suelo y subsuelo marino, aguas suprayacentes, y a sus recursos naturales, de acuerdo con la legislación interna española y el Derecho internacional "

Con base en la necesaria coordinación que debe existir entre el IRPF y el IS, entendemos que la definición de territorio español contenida en la Ley 43/1995, del IS, que incluye a la Plataforma Continental, es plenamente aplicable al ámbito del IRPF. Por lo tanto,

²¹⁶.- En el mismo sentido se pronuncian los arts. 76 a 85 de la "*Convención de las Naciones Unidas sobre el Derecho del Mar*" de 7 de octubre de 1982.

²¹⁷.- Tal es el caso, como advierte GONZALEZ POVEDA, de Francia y del Reino Unido. Así, el art. 15 de la Ley francesa de 30 de diciembre de 1968 dispuso que, en materia aduanera, la Plataforma Continental pasaría a considerarse como una nueva parte del territorio aduanero previsto en el art. 1 del Código de Aduanas. Así pues, y por aplicación de la legislación fiscal, debía considerarse a los productos extraídos de la Plataforma Continental como si lo hubiesen sido del territorio metropolitano. Las consecuencias prácticas de esta norma fueron que los productos derivados de la explotación de la Plataforma Continental pasaron a integrar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades y que las operaciones realizadas sobre la Plataforma Continental francesa quedaron sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por su parte, en el Reino Unido, la *Continental Shelf Act* de 1964 extendió la jurisdicción fiscal a la áreas de la Plataforma Continental atribuidas a Gran Bretaña por la Convención de Ginebra de 1958, de forma que todas las personas que realizan trabajos de investigación y explotación en la Plataforma se hallan sometidas a los impuestos británicos. GONZALEZ POVEDA, V.: "Tributación de no residentes", *op. cit.*, págs. 8 y 9.

²¹⁸.- En este sentido, tanto el "*Modelo de Convenio de doble imposición sobre la Renta y el Patrimonio*" de 1977 como el de 1992 dejan a la negociación entre los Estados contratantes la tarea de fijar el alcance territorial de los distintos Convenios. Esta actuación es consecuencia del carácter de borrador de futuras Convenciones del "*Modelo*" de la OCDE.

²¹⁹.- La *EstG* (Ley alemana del Impuesto sobre la renta) de 7 de septiembre de 1990 incluye dentro del territorio de aplicación del Impuesto a la Plataforma Continental, cuando en ella se realicen actividades de investigación o explotación de recursos naturales del subsuelo marino (carbón, petróleo y minerales, en general). GONZALEZ POVEDA, V.: "El sistema tributario alemán", CISS Fiscalidad Internacional.

con carácter general, quedarán sometidos al IRPF español los rendimientos provenientes de actividades desempeñadas en la Plataforma Continental española por personas físicas residentes y no residentes en nuestro país.

Por lo que respecta a la Zona Económica Exclusiva, con anterioridad a la promulgación de la Ley 43/1995, del IS, su regulación interna aparecía únicamente contemplada en la Ley 15/1978, de 20 de febrero²²⁰.

En esta Ley, cuando se aludía a las competencias del Estado español sobre esta Zona no se hacía ninguna referencia a su soberanía fiscal sobre la misma²²¹.

Sin embargo, tras la promulgación de la Ley 43/1995, del IS, la situación cambió. En efecto, con base en lo dispuesto en el párrafo segundo del art. 2.1 de este texto legal²²², así como en la necesaria coordinación que es deseable que exista entre la regulación del IRPF y del IS, entendemos que la expresión territorio español del art. 2.1 de la Ley 18/1991 incluye, además de la Plataforma Continental, a la Zona Económica Exclusiva.

B) REGIMENES ESPECIALES POR RAZON DEL TERRITORIO

El art. 3 de la Ley 18/1991, tras preceptuar, en su núm. 1, que el IRPF se aplicará en todo el territorio español, determina, en su núm. 2, que:

*"Lo dispuesto en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio Económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra"*²²³.

Nuestro propósito, en el presente epígrafe, es el de examinar la repercusión que los regímenes tributarios forales del País Vasco y de Navarra así como el régimen especial de las Islas Canarias tienen en el sistema de tributación de las rentas obtenidas por personas físicas no residentes.

1.- El Concierto Económico con el País Vasco

De la conjunción de los arts. 7 y 9 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo²²⁴, por la que se

²²⁰.- BOE de 23 de febrero de 1978.

²²¹.- De conformidad con lo preceptuado por el art. 1.1 de la Ley 15/1978, en la Zona Económica Exclusiva, el Estado español *"tiene derechos soberanos a los efectos de la exploración y la explotación de los recursos naturales del lecho y del subsuelo marinos y de las aguas suprayacentes"*. Estos derechos se manifiestan, atendiendo a lo preceptuado por el art. 1.2, en: *"a) El derecho exclusivo sobre los recursos naturales de la zona. b) La competencia de reglamentar la conservación, exploración y explotación de tales recursos, para lo que se cuidará la preservación del medio marino. c) La jurisdicción exclusiva para hacer cumplir las disposiciones pertinentes; y d) cualesquiera otras competencias que el Gobierno establezca de conformidad con el Derecho internacional"*.

Por otra parte, la Disposición Final Primera de la Ley 15/1978 contiene una limitación espacial al ámbito de aplicación de la misma cuando determina que lo previsto por esta Ley *"se limitará a las costas españolas del Océano Atlántico, incluido el mar Cantábrico, peninsulares e insulares"*, facultándose al Gobierno para acordar su extensión a otras costas españolas.

²²².- *"(...) el territorio español comprende también aquellas zonas adyacentes a las aguas territoriales sobre las que España pueda ejercer los derechos que le correspondan, referentes al suelo y subsuelo marino, aguas suprayacentes, y a sus recursos naturales, de acuerdo con la legislación española y el Derecho internacional"*.

²²³.- Como es sabido, las especialidades de los regímenes tributarios forales obedecen, fundamentalmente, a razones históricas. Su apoyo positivo actual se halla en la Disposición Adicional 1ª de la Constitución de 1978: *"La Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales"*. Fundándose en lo previsto en esta Disposición, se fijaron las bases para el mantenimiento, en Navarra y Alava, y el restablecimiento, en Guipúzcoa y Vizcaya, de los regímenes económico financieros especiales conocidos como de Convenio y de Concierto económico.

²²⁴.- BOE de 28 de mayo de 1981.

aprobó el Concierto Económico con el País Vasco²²⁵, se desprenden las siguientes ideas:

- Las personas físicas con residencia habitual en el territorio del País Vasco deberán tributar "*por la totalidad de la renta que obtengan con independencia del lugar donde se hubiese producido y cualquiera que sea la residencia del pagador*". En este caso, estas personas serán gravadas por la Diputación Foral competente por razón del territorio: Vizcaya, Alava o Guipúzcoa.

- Las personas físicas que, residiendo en el extranjero, conserven la condición política de vascos²²⁶ tributarán en la respectiva Diputación Foral "*por los rendimientos e incrementos de patrimonio producidos en territorio español*".

- En cambio, tratándose de no residentes en el territorio español que obtengan rendimientos o incrementos de patrimonio en el País Vasco, el IRPF correspondiente a tales rentas será exigido por la Administración del Estado.

En las disposiciones reguladoras del IRPF de las tres Diputaciones Forales vascas²²⁷ se contempla, junto a la obligación personal, una obligación real de contribuir. Esta grava los rendimientos e incrementos de patrimonio obtenidos en el País Vasco por personas físicas no residentes en territorio español que, conservando la condición política de vascos, hubiesen tenido su última vecindad administrativa en alguno de los Tres Territorios Históricos.

La regulación de la obligación real de contribuir prevista en las tres Normas Forales es similar a la contemplada en los arts. 16 a 22 de la Ley 18/1991, si bien en aquellas Normas únicamente se toman en consideración las rentas obtenidas en el territorio del País Vasco²²⁸.

²²⁵.- Art. 7 de la Ley 12/1981: "*1. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con el carácter de tributo concertado de normativa autónoma se exigirá por la Diputación Foral competente por razón de territorio cuando el sujeto pasivo tenga su residencia habitual en el País Vasco.*

2. Se entenderá que las personas físicas tienen su residencia habitual en el País Vasco cuando permanezcan en su territorio por más de ciento ochenta y tres días durante el año natural.

A estos efectos, no se tendrán en cuenta las ausencias del indicado territorio cuando, por las circunstancias en que se realicen, pueda inducirse que aquéllas no tendrán una duración superior a tres años.

3. En el supuesto de que los miembros integrantes de una unidad familiar tuvieran domicilios o residencias distintas, se entenderá competente la Administración que corresponda a la residencia del marido, padre o, en su defecto, la madre".

Por su parte, el art. 9 de la Ley 12/1981 determina que: "*1. El Impuesto será exigido por la Administración del Estado cuando se trate de rendimientos o incrementos de patrimonio obtenidos en el País Vasco por personas no residentes en territorio español.*

2. No obstante, la exacción del Impuesto corresponderá a las Diputaciones Forales cuando el percceptor de los rendimientos o incrementos antes mencionados sea un residente en el extranjero que conserve la condición política de vasco con arreglo al artículo séptimo del Estatuto de Autonomía".

²²⁶.- Art. 7º de la L.O. 3/1979, de 18 de diciembre, del Estatuto de Autonomía para el País Vasco: "*1. A los efectos del presente Estatuto tendrán la condición política de vascos quienes tengan la vecindad administrativa, de acuerdo con las leyes generales del Estado, en cualquiera de los municipios integrados en el territorio de la Comunidad Autónoma.*

2. Los residentes en el extranjero, así como sus descendientes, si así lo solicitaren, gozarán de idénticos derechos políticos que los residentes en el País Vasco, si hubieran tenido su última vecindad administrativa en Euskadi, siempre que conserven la nacionalidad española".

²²⁷.- La legislación básica del IRPF vizcaíno está constituida por la Norma Foral 7/1991, de 27 de noviembre (Boletín Oficial de Vizcaya núm. 288, de 16 de diciembre) desarrollada por el Decreto Foral 20/1992, de 10 de marzo (Boletín Oficial de Vizcaya núm. 66, de 20 de marzo), que aprueba el Reglamento del impuesto. En Alava, el IRPF se rige por la Norma Foral 24/1991, de 11 de diciembre (B.O.T.H.A. núm. 147, de 20 de diciembre) y por el Decreto Foral 154/1992, de 10 de marzo (B.O.T.H.A. núm. 29, de 11 de marzo). Las disposiciones del IRPF guipuzcoano aparecen recogidas en la Norma Foral 13/1991, de 27 de diciembre (Boletín Oficial de Guipúzcoa núm. 8, de 14 de enero de 1992; texto corregido Boletín Oficial de Guipúzcoa núm. 40, de 28 de febrero), desarrollada por el Decreto Foral 21/1992, de 25 de febrero (Boletín Oficial de Guipúzcoa núm. 45, de 6 de marzo).

²²⁸.- No obstante, debe tenerse en cuenta que en determinadas materias enumeradas en el art. 7.5 del Concierto de 1981 (regularización o actualización de balances, planes especiales y coeficientes máximos de amortización,

Por otra parte, la regulación contenida en aquellas Normas Forales se entiende sin perjuicio de los Convenios de doble imposición suscritos por España, que tienen vigencia, salvo mención expresa en contrario, en todo el territorio español²²⁹.

2.- El régimen de Convenio con la Comunidad Foral de Navarra

De lo establecido en los arts. 8 de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, reguladora del vigente Convenio Económico con el País Vasco²³⁰ y 4 de la Ley Foral 6/1992, de 14 de mayo, del IRPF²³¹ que reproduce las previsiones del art. 8º del Convenio, pueden extraerse idénticas conclusiones a las ya examinadas para el País Vasco. A saber:

- Las personas físicas con residencia habitual en Navarra así como aquéllas que, sin tener su residencia habitual en territorio navarro, formen parte de una unidad familiar que tribute en la Comunidad Foral²³² serán gravadas, por parte de la Diputación Foral de Navarra, "por la totalidad de la renta que obtengan con independencia del lugar donde se hubiese producido y cualquiera que sea la residencia del pagador " (art. 12.3 de la Ley Foral del

determinación y valoración de los signos, índices o módulos del régimen de estimación objetiva singular, modelos y plazos de presentación de las declaraciones-autoliquidaciones, deducciones por donativos) "las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio " el régimen tributario aplicable a las mismas.

²²⁹.- Así lo determina el art. 4º de las tres Normas Forales vascas: "Lo previsto en el artículo anterior se entenderá sin perjuicio del sometimiento del Sistema Tributario del Territorio Histórico a los Tratados y Convenios internacionales firmados y ratificados por el Estado español, o a los que éste se adhiera ".

²³⁰.- Art. 8º de la Ley 28/1990: "1. Corresponde a la Comunidad Foral la exacción del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los sujetos pasivos que tengan su residencia habitual en Navarra.

Asimismo, corresponderá a la Comunidad Foral la exacción del Impuesto de los residentes en el extranjero que conserven la condición política de navarros con arreglo al art. 5º de la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra.

2. Se entenderá que las personas físicas tienen su residencia habitual en Navarra cuando permanezcan en su territorio por más de ciento ochenta y tres días durante el año natural. En los supuestos en los que el período impositivo no coincida con el año natural, se considerará que se cumple tal condición cuando la permanencia en Navarra exceda de la mitad del citado período impositivo.

3. Cuando las personas físicas constituyan una unidad familiar y no opten por la tributación individual, corresponderá a Navarra la exacción del Impuesto cuando residan en territorio navarro el cónyuge varón, o el padre o la madre si no existiera matrimonio o hubiese separación judicial o, en defecto de los mismos, todos los miembros de la unidad familiar ".

De conformidad con el art. 5º.2 de la L.O. de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de 1982: "Los españoles residentes en el extranjero que hayan tenido en Navarra su última vecindad administrativa, tendrán idénticos derechos políticos que los residentes en Navarra. Gozarán, asimismo, de estos derechos sus descendientes inscritos como españoles que lo soliciten en la forma que determine la legislación del Estado".

²³¹.- Boletín Oficial de Navarra de 25 de mayo de 1992.

²³².- En relación con las unidades familiares que tributan a la Comunidad Foral, el art. 4.3 de la propia Ley Foral del IRPF determina que "corresponde a la Comunidad Foral la exacción del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los siguientes sujetos pasivos:

3. Cuando las personas físicas constituyan una unidad familiar, conforme a lo establecido en el art. 83 de esta Ley Foral, y opten por la tributación conjunta, corresponderá a la Comunidad Foral la exacción del Impuesto de todas ellas cuando resida en territorio navarro el cónyuge varón, o el padre o la madre si no existiera matrimonio o hubiese separación judicial ".

Por su parte, el art. 83 de la Ley Foral de 1992 preceptúa que, a los efectos de este Impuesto, "son unidades familiares:

1º La integrada por los cónyuges no separados legalmente y, si los hubiere, los hijos menores de edad, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientes de éstos.

2º La formada por el padre o la madre y los hijos que reúnan los requisitos a que se refiere el apartado anterior.

Nadie podrá formar parte de dos unidades familiares al mismo tiempo ".

IRPF de 1992).

- Las personas físicas que, residiendo en el extranjero, conserven la condición política de navarros, por haber tenido en Navarra su última vecindad administrativa, serán gravadas, por la Diputación Foral, "por los rendimientos e incrementos de patrimonio producidos en territorio español (...)" (art. 12.4 de la Ley Foral 6/1992, del IRPF). Estos sujetos pasivos deberán nombrar "una persona física o jurídica con domicilio en España para que les represente ante la Hacienda Pública de Navarra en relación con sus obligaciones por este Impuesto. Tal designación habrá de acreditarse ante el Departamento de Economía y Hacienda en el plazo de dos meses a partir de la fecha de la misma".

- Por lo que respecta a los no residentes en territorio español, que no teniendo la condición política de navarros, obtengan rendimientos o incrementos de patrimonio en Navarra, el IRPF correspondiente a estas rentas será exigido por la Administración del Estado.

C) REPERCUSION DE LOS TRATADOS Y CONVENIOS INTERNACIONALES SUSCRITOS POR ESPAÑA

1.- Caracterización general de los Tratados internacionales

La progresiva importancia que los Tratados internacionales han ido adquiriendo en el Derecho fiscal ha determinado varias consecuencias. Una de estas consecuencias es la de que el ámbito de aplicación de los impuestos establecidos por los distintos Estados puede quedar limitado no solo por la propia Ley que los crea, sino también por las disposiciones contenidas en los Tratados y Convenios internacionales concertados entre los Estados.

En este sentido, la Ley 18/1991, tras señalar que el IRPF se aplicará en todo el territorio español sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio Económico, determina, en su art. 4º, que:

"Lo previsto en el artículo anterior se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los Tratados y Convenios Internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno".

Comentando este precepto, GONZALEZ POVEDA²³³ señala que se trata de un reconocimiento expreso, en sede de Derecho tributario, de la primacía de las disposiciones contenidas en los Tratados suscritos por nuestro país respecto de las incluidas en nuestra ley interna. La doctrina internacionalista²³⁴ considera que esta primacía aparece, indirecta pero inequívocamente, reconocida en el art. 96.1 *in fine* de la Constitución, cuando afirma que las disposiciones de los tratados "sólo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho internacional". La misma opinión es sustentada por FERREIRO²³⁵, para quien los Tratados internacionales, una vez publicados, pasan a formar parte del ordenamiento jurídico interno "ocupando en él una posición de rango suprallegal".

Frente a esta tesis, GARCIA DE ENTERRIA y TOMAS-RAMON FERNANDEZ²³⁶ sostienen que, de lo previsto en el art. 96.1 CE, no cabe deducir que el Tratado sea jerárquicamente superior a la Ley²³⁷, por cuanto las relaciones existentes entre los Tratados y

²³³.- GONZALEZ POVEDA, V.: "Tributación de no residentes", 2ª edición actualizada, *op. cit.*, pág. 16.

²³⁴.- Por todos, DIEZ DE VELASCO, M.: "Instituciones de Derecho Internacional Público", *op. cit.*, pág. 195.

²³⁵.- FERREIRO LAPATZA, J.J.: "Curso de Derecho financiero español", *op. cit.*, pág. 46.

²³⁶.- GARCIA DE ENTERRIA, E. y FERNANDEZ, T.R.: "Curso de Derecho Administrativo", *op. cit.*, pág. 143.

²³⁷.- Así lo afirmaba expresamente el Anteproyecto de Constitución que fue, en este punto, modificado en el

las leyes internas no se rigen, al igual que sucede con las relaciones ley orgánica- ley ordinaria, por el principio de jerarquía sino por el de competencia. En el ámbito del Derecho financiero, el parecer de GARCIA DE ENTERRIA y de TOMAS-RAMON FERNANDEZ es compartido por BAENA AGUILAR²³⁸.

De todos modos, con independencia de la postura que se mantenga en punto a si es el principio de competencia o el de jerarquía el rector de las relaciones ley interna-tratado internacional, lo indiscutible es que la normativa contenida en la Ley 18/1991, en materia de tributación de no residentes en España, únicamente se aplicará en defecto de Convenio internacional, salvo si existe una remisión de los propios Convenios a nuestra legislación interna. En este sentido, el art. 16.1 de la Ley 18/1991 determina que:

"Los sujetos pasivos por obligación real de contribuir estarán sometidos al Impuesto en los términos previstos en este Capítulo, sin perjuicio de lo dispuesto en los Tratados y Convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno".

Como ya se ha señalado en el epígrafe dedicado a la soberanía fiscal del Estado español, dos son los grupos de Tratados y convenios internacionales que pueden limitarla: los Tratados bilaterales y multilaterales suscritos por nuestro país que incluyan cláusulas de naturaleza fiscal y los Convenios de índole fiscal, entre los que destacan los Convenios para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio. A estos últimos pasamos a referirnos a continuación.

2.- Los Convenios de doble imposición sobre la renta y el patrimonio

Si se atiende a la definición de Tratado internacional contenida en el art. 2.1.a) de la *"Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados"* de 23 de mayo de 1969²³⁹ se advierte la posibilidad de que éstos reciban otras denominaciones -acuerdo, pacto, carta, compromiso, convenio...- sin, por ello, perder su condición de Tratado. Por lo tanto, los Convenios para evitar la doble imposición, fuente normativa por excelencia del Derecho internacional tributario, deben tener la consideración de auténticos tratados en los que los Estados signatarios, al tiempo de recoger los métodos a emplear para evitar el fenómeno de la doble imposición²⁴⁰, se ponen de acuerdo acerca de las rentas que cada uno de ellos puede gravar.

a) Efectos de los Convenios

a.1) En el tiempo

curso de la tramitación parlamentaria.

²³⁸ .- BAENA AGUILAR, A.: "La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *op. cit.*, págs. 221 y 222.

²³⁹ .- "Acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estado y regido por el Derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular".

²⁴⁰ .- Además de las finalidades que acaban de reseñarse, los Convenios de Doble Imposición desempeñan también las siguientes funciones: 1.- Son el único medio adecuado para evitar que los incentivos fiscales concedidos por los países en vías de desarrollo con vistas a atraer capitales procedentes del extranjero queden anulados por la legislación fiscal de los otros Estados. 2.- Mejoran las relaciones fiscales entre los diferentes Estados al prever normas de asistencia administrativa recíproca y procedimientos amistosos para la resolución de conflictos. 3.- Estabilizan la fiscalidad respecto de los extranjeros, poniéndoles a cubierto de fluctuaciones legislativas, con lo cual las inversiones ganan en seguridad y claridad y 4.- facilitan la armonización de criterios entre países que reciben mutuas influencias en materia fiscal. BORRAS RODRIGUEZ, A.: "La doble imposición: problemas jurídico-internacionales", *op. cit.*, págs. 85 y 86.

La vigencia de los Convenios de doble imposición como, en general, la de todos los Tratados internacionales, se desarrolla desde su entrada en vigor hasta su terminación. La fórmula empleada por los "Modelos de Convenio" de la OCDE de 1977 y 1992 para definir el comienzo de la eficacia temporal de los Convenios se incluye en su art. 29 y es la siguiente:

"1. *El presente Convenio será ratificado y los instrumentos de ratificación serán intercambiados en..... lo antes posible.*

El Convenio entrará en vigor a partir del intercambio de los instrumentos de ratificación y sus disposiciones se aplicarán:

(en el Estado A).....

(en el Estado B).....".

En todos los Convenios se fija expresamente la fecha de su entrada en vigor pudiendo efectuarse, con base en las eventuales previsiones de los mismos, la siguiente clasificación²⁴¹:

- Entrada en vigor en el momento en el que se intercambian los instrumentos de ratificación²⁴².

- Entrada en vigor quince días después del intercambio de las ratificaciones²⁴³.

- Entrada en vigor treinta días después de la fecha de intercambio de los Instrumentos de Ratificación²⁴⁴ o un mes después²⁴⁵.

- Entrada en vigor en una fecha fija²⁴⁶.

Por lo que respecta a la fecha en que las disposiciones incluidas en los Convenios de doble imposición empiezan a surtir efectos, ésta varía de unos Convenios a otros²⁴⁷. Así, mientras que en algunos de ellos nada se dice al respecto²⁴⁸, lo que da lugar a que sus previsiones no tengan efecto retroactivo, en otros se determina expresamente que sus

²⁴¹ .- BORRAS RODRIGUEZ, A.: "Los convenios internacionales para evitar la doble imposición desde el punto de vista de la teoría general de los tratados internacionales", en *"Estudios de doble imposición internacional"*, op. cit., pág. 54.

²⁴² .- Art. 29.2 del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América de 1990.

²⁴³ .- Art. 28.2 del Convenio Hispano-Belga de 1970.

²⁴⁴ .- Art. 30 del Convenio Hispano-Británico de 1975.

²⁴⁵ .- Art. 29.2 del Convenio Hispano-Alemán de 1966.

²⁴⁶ .- Art. 29.2 del Convenio entre España y la República de Austria de 1966: "El presente convenio entrará en vigor el 1 de enero del año siguiente a aquel en que se hayan intercambiado los Instrumentos de Ratificación, y sus disposiciones producirán efecto a partir de aquella fecha".

²⁴⁷ .- A propósito de este tema, los "Comentarios" a los arts. 29 y 30 de los "Modelos de Convenio" de 1977 y 1992 explican que no se ha previsto ninguna regla acerca de la fecha en la que las disposiciones de los mismos deberán comenzar a aplicarse o dejarán de hacerlo. Esta cuestión va a depender, en gran medida, de la legislación interna de los Estados Contratantes, por cuanto algunos de ellos liquidan el impuesto tomando en consideración la renta adquirida en el año en curso, otros lo hacen teniendo en cuenta la renta correspondiente al año anterior mientras que en otros el ejercicio fiscal y el ejercicio civil son diferentes.

Además, en algunos Convenios, la fecha prevista para el inicio o cese de su vigencia es distinta para los impuestos percibidos por retención en la fuente y para los liquidados mediante declaración. "Comentarios al Modelo de Convenio de doble imposición sobre la renta y el patrimonio", en O.C.D.E.: "Modelo de Convenio de doble imposición sobre la renta y el patrimonio 1977", op. cit., pág. *: "Modelo de Convenio de doble imposición sobre la renta y el patrimonio 1977", op. cit., pág. 250 y "Commentaires sur les articles du modèle de la Convention" en O.C.D.E.: "Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 1992", op. cit., pág. 257.

²⁴⁸ .- Art. 29.2 del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América de 1990: "El Convenio entrará en vigor a partir del intercambio de los Instrumentos de Ratificación y sus disposiciones surtirán efectos:

a) *En el caso de los impuestos exigidos con arreglo al artículo 10 (dividendos), artículo 11 (intereses) y artículo 12 (cánones), respecto de las cantidades pagadas o acreditadas a partir del día primero del segundo mes siguiente a la fecha en que el convenio entre en vigor.*

b) *En el caso de otras formas de imposición respecto de los períodos impositivos iniciados a partir del día siguiente al primero de enero siguiente a la fecha en que el Convenio entre en vigor".*

disposiciones, o al menos algunas de ellas, sí que tendrán aquel efecto²⁴⁹. Un caso especial lo constituyó el Convenio Hispano-Británico de 1975, que no entró en vigor al mismo tiempo para ambos Estados a consecuencia de la diferencia de fecha de inicio del año fiscal: el 6 de abril en el Reino Unido y el 1 de enero en España²⁵⁰.

Generalmente, los Convenios no estipulan la fecha en la que dejarán de surtir efectos, determinándose que permanecerán en vigor en tanto no se denuncien por una de las partes contratantes en la forma establecida en el propio Convenio. En este sentido, el art. 30 de los "Modelos de Convenio" de la OCDE de 1977 y 1992 acogen la siguiente fórmula:

"El presente Convenio permanecerá en vigor mientras no se denuncie por uno de los Estados Contratantes. Cualquiera de los Estados Contratantes puede denunciar el Convenio por vía diplomática, comunicándolo al menos con seis meses de antelación a la terminación de cada año civil posterior al año..... En tal caso, el Convenio dejará de aplicarse:

(en el Estado A).....

(en el Estado B).....".

La denuncia del Convenio es un derecho reconocido, individualmente, a cada Estado parte como salvaguarda de su soberanía. Pero, como ponen de manifiesto los "Comentarios a los Modelos de Convenio de doble imposición" de 1977 y 1992²⁵¹, el artículo relativo a la denuncia establece, como medida para que los Convenios permanezcan en vigor, al menos, durante un cierto tiempo, que el preaviso para denunciarlos sólo pueda ejercitarse a partir de un determinado año que debe fijarse de común acuerdo. Los Estados contratantes pueden decidir cuál será el primer año en el que puede producirse el preaviso²⁵² o también, si lo desean, acordar no fijar ningún año²⁵³.

²⁴⁹ .- Art. 32.2 del Convenio entre España y Francia de 1973: "El Convenio entrará en vigor a partir del intercambio de los instrumentos de Ratificación y sus disposiciones se aplicarán por primera vez:

b) Respecto a los demás impuestos sobre la renta, a los que graven las rentas relativas al año civil durante el que ha tenido lugar el intercambio de los Instrumentos de Ratificación o a los ejercicios cerrados en dicho año".

²⁵⁰ .- Art. 30.2 del Convenio entre España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte de 1975: "El presente Convenio entrará en vigor el trigésimo día subsiguiente a la fecha en que se intercambien los instrumentos de Ratificación y sus disposiciones se aplicarán:

a) En el Reino Unido.

i) respecto al Impuesto sobre la Renta y al Impuesto sobre Ganancias de Capital, a partir del ejercicio fiscal que empiece el día seis de abril del año natural en que el presente Convenio entre en vigor, o después; ii) en cuanto al Impuesto sobre Sociedades, a partir del ejercicio fiscal que empiece el día 1 de abril del año natural en que el presente Convenio entre en vigor, o más tarde.

b) En España:

En lo relativo al impuesto español, a partir del ejercicio que empiece el día 1 de enero del año natural en que el presente convenio entre en vigor, o con posterioridad".

²⁵¹ .- "Comentarios al Modelo de Convenio de doble imposición sobre la renta y el patrimonio", en O.C.D.E.: "Modelo de Convenio de doble imposición sobre la renta y el patrimonio 1977", *op. cit.*, pág. 250; y "Commentaries sur les articles du modèle de la Convention", en O.C.D.E.: "Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 1992", *op. cit.*, pág. 257.

²⁵² .- Art. 31 del Convenio Hispano-Danés de 1972: "El presente Convenio permanecerá en vigor mientras no sea denunciado por cualquiera de los Estados contratantes. Cualquiera de los Estados contratantes puede denunciar el Convenio, por vía diplomática, comunicándolo, al menos con seis meses de antelación a la terminación de cualquier año natural posterior a 1975".

²⁵³ .- Art. 30 del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América de 1990: "El presente Convenio permanecerá en vigor en tanto no se denuncie por cualquiera de los Estados contratantes. Cualquiera de los Estados contratantes podrá denunciar el Convenio por vía diplomática mediante notificación de denuncia con al menos seis meses de antelación a la terminación de cualquier año civil posterior a un período de cinco años, contados desde la fecha de entrada en vigor del Convenio".

a.2) En el espacio

El art. 29 de la "Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados" de 1969 determina que "un Tratado será obligatorio para cada una de las partes por lo que respecta a la totalidad de su territorio, salvo que una intención diferente se desprenda de él o conste de otro modo ". Ni el "Modelo de Convenio" de 1977 ni el de 1992 contienen una determinación exacta del espacio geográfico en el que se extiende la obligatoriedad de los Convenios de doble imposición. No obstante, en todos los Convenios se fija, aunque con distinta precisión, el ámbito espacial en el que producirán sus efectos²⁵⁴.

a.3) Respetto de las personas

Los Convenios de doble imposición acostumbran a principiar determinando a qué personas son aplicables, al igual que lo hace el art. 1 de los "Modelos de Convenio" de 1977 y 1992, en cuya virtud:

"El presente Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados Contratantes ".

La condición de persona²⁵⁵ residente en uno de los Estados contratantes es, pues, una "conditio sine qua non " para que un determinado sujeto pasivo pueda acogerse a las disposiciones contenidas en el Convenio de que se trate²⁵⁶. Por lo tanto, aunque una persona se halle sometida al IRPF de uno de los Estados contratantes como consecuencia de la obtención de rentas en su territorio, si no es residente en alguno de aquellos Estados, no puede invocar las disposiciones del Convenio.

²⁵⁴ .- Así, por lo que respecta a los Convenios suscritos por nuestro país, el art. 3.1.a) del Convenio Hispano-Marroquí de 1978 determina que: "I. A los efectos del presente Convenio, a menos que del contexto se infiera una interpretación diferente:

a) El término "España" significa el Reino de España y el término "Marruecos" significa el Reino de Marruecos ".

Por su parte, en el Convenio entre el Estado español y el Japón de 1974, los párrafos a) y b) del art. 3.1 del mismo determinan que: "En el presente Convenio, a menos que de su texto se infiera una interpretación diferente:

(a) el término "el Japón", cuando se emplea en sentido geográfico, significa todo el territorio en el cual se aplican las leyes relativas a los impuestos japoneses; (b) el término "España", cuando se emplea en sentido geográfico, significa todo el territorio en el cual se aplican las leyes relativas a los impuestos españoles ".

Finalmente, otra posible forma de delimitación del espacio geográfico en el que desplegará sus efectos un Convenio de doble imposición es la prevista en los párrafos a) y b) del art. 3.1 del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América de 1990: "A los efectos del presente Convenio, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente:

a) El término "España" significa el Estado Español y, en sentido geográfico, el territorio del Estado Español, incluyendo cualquier zona exterior al mar territorial en la que, de acuerdo con el Derecho internacional y su legislación interna, el Estado Español pueda ejercer en el futuro jurisdicción o derechos de soberanía respecto del suelo y subsuelo marinos y aguas suprayacentes, y de sus recursos naturales; y

b) La expresión "Estados Unidos" significa los Estados Unidos de América y, en sentido geográfico, sus Estados, el Distrito de Columbia, su mar territorial y cualquier zona exterior a su mar territorial en la que, de acuerdo con el Derecho internacional y su legislación interna, los Estados Unidos puedan ejercer jurisdicción o derechos de soberanía respecto del suelo y subsuelo marinos y aguas suprayacentes, y de sus recursos naturales ".

²⁵⁵ .- El término "persona ", al que se une la condición de residente, debe tomarse en un sentido amplio, comprensivo tanto de personas físicas como jurídicas.

²⁵⁶ .- La nacionalidad de las personas sólo se toma en cuenta en lo que se refiere a la aplicación del principio de no discriminación (art. 24 de los Modelos de Convenio 1977 y 1992) y como criterio subsidiario para dirimir los conflictos de doble residencia (art. 4.2.c de los Modelos antes citados).

a.4) En cuanto a los impuestos considerados

Los "Modelos de Convenio" de 1977 y de 1992, tras fijar, en su art. 1, el ámbito subjetivo de aplicación de los Convenios de doble imposición, proceden, en su art. 2²⁵⁷, a determinar el ámbito objetivo de los mismos. A propósito del mismo, los "Comentarios" a aquellos "Modelos"²⁵⁸ efectúan las siguientes precisiones:

- Los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio comprenden todos aquellos que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o cualquier parte de los mismos.

- La relación de los impuestos en vigor en el momento de la firma del Convenio a la que hace referencia el párrafo 3º del art. 2 no tiene un valor limitativo pero, en principio, deberán incluirse en ella todos los impuestos vigentes en cada Estado en aquel momento que, a su vez, estén cubiertos por el Convenio. De todos modos, el Convenio podrá también aplicarse a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga a los existentes en el momento de su firma.

- Finalmente, cada Estado se compromete a comunicar al otro las modificaciones que introduzca en su legislación fiscal.

b) Interpretación

Los Convenios de doble imposición, al igual que sucede, en general, con los Tratados internacionales implican un acuerdo entre Estados soberanos que, una vez ratificado, entra a formar parte del Ordenamiento interno de los Estados suscriptores. No obstante, como pone de relieve DEL ARCO RUETE²⁵⁹, estos dos aspectos no son independientes sino que se accionan mutuamente.

Esta doble naturaleza de los Convenios influye en su interpretación ya que, en tanto que normas de Derecho interno, les serán aplicables las reglas generales relativas a la hermenéutica de aquéllas²⁶⁰. En cambio, como normas de Derecho internacional, les serán de aplicación los mismos criterios interpretativos que a la generalidad de los Tratados internacionales, en particular, los contenidos en los arts. 31 a 33 de la "Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados" de 1969²⁶¹. De conformidad con estos preceptos, la

²⁵⁷.- Art. 2 de los "Modelos de Convenio": "1. El presente Convenio se aplica a los Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio exigibles por cada uno de los Estados Contratantes, de sus subdivisiones políticas o de sus entidades locales, cualquiera que sea el sistema de su exacción.

2. Se consideran Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio los que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o cualquier parte de los mismos, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles, los impuestos sobre el importe de sueldos o salarios pagados por las empresas, así como los impuestos sobre las plusvalías.

3. Los impuestos actuales a los que concretamente se aplica este Convenio son:

a) (en el Estado A):....., b) (en el Estado B):....., 4. El Convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo y que se añadan a los actuales o les sustituyan. Al final de cada año las autoridades competentes de los Estados Contratantes se comunicarán mutuamente las modificaciones que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones fiscales".

²⁵⁸.- "Comentarios al Modelo de Convenio de doble imposición sobre la renta y el patrimonio", en O.C.D.E.: "Modelo de Convenio de doble imposición sobre la renta y el patrimonio 1977", *op. cit.*, págs. 66 y 67; y "Commentaires sur les articles du Modèle de Convention", en O.C.D.E.: "Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 1992", *op. cit.*, págs. 55 y 56.

²⁵⁹.- DEL ARCO RUETE, L.: "Doble imposición y Derecho tributario español", *op. cit.*, pág. 35.

²⁶⁰.- En nuestro ordenamiento jurídico, como es conocido, las reglas generales de la interpretación de las normas jurídicas se hallan recogidas en el art. 3.1 del C.C. En el ámbito tributario, estas reglas generales se plasman en los arts. 23 a 25 de la L.G.T.

²⁶¹.- El art. 31 de la "Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados" de 1969 determina que: "1. Un

interpretación de los Convenios deberá efectuarse con arreglo a los principios de buena fe, de primacía del texto y de tener en cuenta el objeto y fin del Tratado, atendiendo, de manera especial, a los trabajos preparatorios.

Además de estas reglas de carácter general, válidas para todos los Tratados, los propios Convenios contienen diversas normas específicas dirigidas a su interpretación. En este sentido, el art. 3º.2 de los "Modelos de Convenio" de 1977 y 1992 establece que:

*"Para la aplicación del Convenio por un Estado Contratante, cualquier expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que se le atribuya por la legislación de este Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio"*²⁶².

Por último, debe hacerse referencia a la singular importancia que, para la interpretación de los Convenios en particular y la elaboración del Derecho fiscal internacional en general, tienen los "Comentarios a los Modelos de Convenio". Estos "Comentarios", confeccionados por expertos de los distintos países miembros de la OCDE, pueden ser y, de hecho, son un eficaz instrumento de resolución de las controversias que puedan derivarse de la aplicación de aquéllos²⁶³.

tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de éstos y teniendo en cuenta su objeto y fin.

2. *Para los efectos de la interpretación de un tratado, el contexto comprenderá además de su texto, incluidos su preámbulo y anexos:*

a) todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado por todas las partes con motivo de la celebración del tratado; b) todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por los demás como instrumento referente al tratado.

3. *Juntamente con el contexto, habrá de tenerse en cuenta:*

a) todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones; b) toda práctica seguida ulteriormente en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado; c) toda forma pertinente de Derecho internacional aplicable en las relaciones con las partes.

4. *Se dará a un término del tratado un sentido especial si consta que tal fue la intención de las partes".*

Por su parte, el art. 32 de la "Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados" establece que: *"Se podrá acudir a medios de interpretación complementarios, en particular a los trabajos preparatorios del tratado y a las circunstancias de su celebración, para confirmar el sentido resultante de la aplicación del artículo 31, o para determinar el sentido cuando la interpretación dada de conformidad con el art. 31:*

a) deje ambiguo u oscuro el sentido o

b) conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable".

Finalmente, el art. 33 de la "Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados" señala que: *"1. Cuando un tratado haya sido autenticado en dos o más idiomas, el texto hará igualmente fe en cada idioma, a menos que el tratado disponga o las partes convengan que en caso de discrepancia prevalecerá uno de los textos.*

2. *Una versión del tratado en idioma distinto de aquel en que haya sido autenticado el texto será considerada como texto auténtico únicamente si el tratado así lo dispone o las partes así lo convienen.*

3. *Se presumirá que los términos del tratado tiene en cada texto auténtico igual sentido.*

4. *Salvo en el caso en que prevalezca un texto determinado conforme a lo previsto en el párrafo 1, cuando la comparación de los textos auténticos revele una diferencia de sentido que no pueda resolverse con la aplicación de los artículos 31 y 32, se adoptará el sentido que mejor concilie esos textos, habida cuenta del objeto y fin del tratado".*

²⁶² .- De hecho, todos los Convenios -siguiendo la estructura de los Modelos de la O.C.D.E- incluyen, a efectos interpretativos, la definición de algunos términos ("Estado Contratante", "persona", "empresa", "sociedad", "tráfico internacional"...).

²⁶³ .- Con independencia de lo anterior, y al efecto también de solucionar las controversias que surjan en la aplicación de las disposiciones de los Convenios, éstos regulan un procedimiento amistoso al que hace referencia el art. 25 de los "Modelos de Convenio" de 1977 y 1992. Con arreglo a este procedimiento, cuando una persona considere que una medida puede no ser conforme con las disposiciones del Convenio de que se trate, podrá someter el caso a la autoridad competente del Estado del que es residente o, si fuese aplicable el art. 24.1, a la autoridad del Estado del que fuese nacional. Esta autoridad, si la reclamación le parece fundada y ella

c) Convenios de doble imposición sobre la renta y el patrimonio suscritos por nuestro país

A partir de la década de los años sesenta, España comenzó a trazar una red de Convenios de doble imposición sobre la renta y el patrimonio que, en la actualidad, cubre la práctica totalidad de los Estados con los que nuestro país mantiene relaciones económicas de cierta entidad²⁶⁴. Los Convenios suscritos por España, con matizaciones en el caso del firmado con los Estados Unidos de América²⁶⁵, se ajustan, en líneas generales, a los "*Modelos de Convenio*" de la OCDE; y ello, aun en el caso de los concertados con Estados situados fuera de la órbita de aquella Organización.

Los países con los que España tiene suscrito Convenio de doble imposición sobre la Renta son los siguientes²⁶⁶:

- ALEMANIA:

Convenio para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.

Firma: 5 de diciembre de 1966.

En vigor: 14 de marzo de 1968.

BOE: 8 de abril de 1968²⁶⁷.

- ARGENTINA:

misma no está en condiciones de adoptar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión mediante un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado Contratante.

En esta misma línea expuesta, se enmarca el "*Convenio sobre arreglo de diferencias relativas a inversiones entre Estados y nacionales de otros Estados*", hecho en Washington el 18 de marzo de 1965, ratificado por España el 20 de junio de 1994 y publicado en el B.O.E. de 13 de septiembre de 1994.

²⁶⁴.- Sin embargo, en nuestra red de Convenios es posible advertir varias deficiencias. Así, GONZALEZ POVEDA pone de manifiesto el escaso número de Convenios que nuestro país tiene suscritos con los países de América Central y del Sur. Autores como FERNANDEZ BRIONES aluden a la antigüedad de buena parte de nuestros Convenios así como al hecho que muchos de ellos fueron confeccionados con arreglo al "Proyecto de Convenio" de 1963 lo que conlleva que no incorporen las mejoras técnicas previstas por el "Modelo de Convenio" de 1977. Además, existen numerosos problemas de interpretación en su aplicación práctica que la Administración española trata de resolver mediante el mecanismo de la consulta vinculante, en vez de por el procedimiento amistoso previsto en los propios Convenios. GONZALEZ POVEDA, V.: "Tributación de no residentes", *op. cit.*, pág. 103; FERNANDEZ BRIONES, L.: "El Impuesto sobre Sociedades y los no residentes", *Crónica Tributaria*, núm. 58/1989, págs. 71 y 72.

Por su parte, CARMONA FERNANDEZ se hace eco de la incidencia que, en la vigencia de los Tratados y Convenios internacionales en general y de los de carácter fiscal en particular, tienen la unión política de la República Federal y la República Democrática de Alemania y la desintegración territorial de la U.R.S.S. y de Checoslovaquia. CARMONA FERNANDEZ, N.: Prólogo a la obra de GONZALEZ POVEDA, V.: "Tributación de no residentes", *op. cit.*, págs. XXIX a XXXIV.

²⁶⁵.- La estructura de este Convenio responde, básicamente, a la del "Modelo de Convenio" de la O.C.D.E. con especialidades derivadas tanto de las respectivas posiciones que España y los Estados Unidos ocupan en el contexto económico internacional como de las peculiaridades del sistema fiscal estadounidense -en particular en sede de imposición personal- así como de la habitual rigidez de la Administración fiscal de los E.E.U.U. en la negociación de Convenios de este tipo. CRUZ AMOROS, M.: "El convenio para evitar la doble imposición entre España y los Estados Unidos de América", en "*Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición*", Dirección y presentación por Antonio MARTINEZ LAFUENTE, Editorial Gaceta Fiscal, Madrid, 1991, pág. 43.

²⁶⁶.- Fuente: Gabinete de Tratados de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Asuntos Exteriores. A propósito de los efectos que comporta la sucesión de Estados, tanto por unificación -Alemania- como por desmembramiento -URSS-, *vid.* CARMONA FERNANDEZ, N.: Prólogo al libro "Tributación de no residentes", 2ª edición actualizada, de V. GONZALEZ POVEDA, *op. cit.*, págs. XXIX a XXXIII.

²⁶⁷.- Dos Canjes de notas sobre el modo de aplicación del artículo 23. Firma: 5 de diciembre de 1966.

Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y Protocolo.

Firma: 21 de julio de 1992.

En vigor: 28 de julio de 1994.

BOE: 9 de septiembre de 1994.

- AUSTRALIA:

Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.

Firma: 24 de marzo de 1992.

En vigor: 10 de diciembre de 1992.

BOE: 29 de diciembre de 1992.

- AUSTRIA:

Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.

Firma: 20 de diciembre de 1966.

En vigor: 1 de enero de 1968.

BOE: 6 de enero de 1968.

- BELGICA:

Convenio para evitar la doble imposición y regular determinadas cuestiones en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.

Firma: 24 de septiembre de 1970.

En vigor: 8 de octubre de 1972.

BOE: 27 de octubre de 1972 y 6 de marzo de 1973.

- BRASIL:

Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta.

Firma: 14 de noviembre de 1974.

En vigor: 3 de diciembre de 1975.

BOE: 31 de diciembre de 1975.

- BULGARIA:

Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.

Firma: 6 de marzo de 1990.

Entrada en vigor: 14 de junio de 1991.

BOE: 12 de julio de 1991 y 21 de septiembre de 1991.

- CANADA:

Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.

Firma: 23 de noviembre de 1976.

En vigor: 26 de diciembre de 1980.

BOE: 6 de febrero de 1981.

- COREA:

Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta. Protocolo.

Firma: 17 de enero de 1994.

En vigor: 21 de noviembre de 1994.

BOE: 15 de diciembre de 1994.

- CHECOSLOVAQUIA:

Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.

Firma: 8 de mayo de 1980.

En vigor: 5 de julio de 1981.

BOE: 14 de julio de 1981.

- CHINA:

Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.

Firma: 22 de noviembre de 1990.

Entrada en vigor: 20 de mayo de 1992.

BOE: 25 de junio de 1992 y 19 de octubre de 1992²⁶⁸.

- DINAMARCA:

Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.

Firma: 3 de julio de 1972.

Entrada en vigor: 20 de julio de 1973.

BOE: 28 de enero de 1974²⁶⁹.

- ECUADOR:

Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.

Firma: 20 de mayo de 1991.

En vigor: 19 de abril de 1993.

BOE: 5 de mayo de 1993.

- ESTADOS UNIDOS:

Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta.

Firma: 22 de febrero de 1990.

En vigor: 21 de noviembre de 1990.

BOE: 22 de diciembre de 1990 y 24 de febrero de 1993.

- FILIPINAS: Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta. Protocolo.

Firma: 14 de marzo de 1989.

En vigor: 12 de septiembre de 1994.

²⁶⁸.- Canje de notas para corregir los errores advertidos en el texto original español del Convenio. Firma: 16 de diciembre de 1992 y 12 de abril de 1993.

²⁶⁹.- Protocolo anejo explicando diversos artículos y párrafos del Convenio. Firma: 3 de julio de 1972. En vigor: 20 de junio de 1973. B.O.E.: 28 de enero de 1974.

BOE: 15 de diciembre de 1994.

- FINLANDIA:

Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.

Firma: 15 de noviembre de 1967.

En vigor: 30 de octubre de 1968.

BOE: 11 de diciembre de 1968²⁷⁰.

- FRANCIA:

Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio.

Firma: 27 de junio de 1973.

En vigor: 10 de marzo de 1975.

BOE: 7 de mayo de 1975²⁷¹.

- HUNGRIA:

Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio.

Firma: 9 de julio de 1984.

En vigor: 20 de mayo de 1987.

BOE: 24 de noviembre de 1987.

- ITALIA:

Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y para prevenir la evasión fiscal.

Firma: 8 de septiembre de 1977.

En vigor: 14 de noviembre de 1980.

BOE: 22 de diciembre de 1980²⁷².

- INDIA:

Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.

Firma: 8 de febrero de 1993.

En vigor: BOE: 7 de febrero de 1995.

- IRLANDA:

Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y las ganancias de capital.

²⁷⁰ .- Canje de notas por el que se introduce un cuarto párrafo en el art. 23 del Convenio. Firma: 18 y 24 de agosto de 1970. En vigor: 12 de febrero de 1974. B.O.E.: 2 de febrero de 1974. - Canje de notas enmendando el art. 19 del Convenio. Firma: 22 de febrero de 1973. En vigor: 22 de febrero de 1973. B.O.E.: 24 de abril de 1974. - Canje de notas por el que se modifica el Convenio. Firma: 27 de abril de 1990. En vigor: 27 de diciembre de 1991. B.O.E.: 28 de julio de 1992.

²⁷¹ .- Este Convenio deroga los arts. 8 al 23, ambos inclusive, del Convenio para evitar la doble imposición y establecer normas de asistencia administrativa en materia de impuestos sobre la renta e impuestos sobre las herencias de 8 de enero de 1963. - Acuerdo complementario al Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio de 1973, en virtud del cual se modifica el art. 10, párrafo 2º letra a y párrafo 3º letra c, del Convenio de 1973. Firma: 6 de diciembre de 1977. En vigor: 4 de abril de 1979. B.O.E.: 30 de abril de 1979.

²⁷² .- Canje de notas modificando el art. 8º. Firma: 22 de mayo y 2 de junio de 1978.

Firma: 10 de febrero de 1994.
En vigor: 21 de noviembre de 1994.
BOE: 27 de diciembre de 1994.

- JAPON:

Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta. Protocolo anejo y canje de notas relativo al párrafo 4º del artículo 23 del Convenio.
Firma: 13 de febrero de 1974.
En vigor: 20 de noviembre de 1974.
BOE: 2 de diciembre de 1974.

- LUXEMBURGO:

Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, y para prevenir el fraude y la evasión fiscal.
Firma: 3 de junio de 1986.
En vigor: 19 de mayo de 1987.
BOE: 4 de agosto de 1987.

- MARRUECOS:

Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.
Firma: 10 de julio de 1978.
En vigor: 16 de mayo de 1985.
BOE: 22 de mayo de 1985.

- MEJICO:

Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta.
Firma: 24 de julio de 1992.
En vigor: 6 de octubre de 1994.
BOE: 27 de octubre de 1994.

- NORUEGA:

Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio.
Firma: 25 de abril de 1963.
En vigor: 24 de mayo de 1964.
BOE: 17 de julio de 1964²⁷³.

- PAISES BAJOS:

Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. Protocolo anejo.
Firma: 16 de junio de 1971.
En vigor: 20 de septiembre de 1972.
BOE: 16 de octubre de 1972.

- POLONIA:

²⁷³.- Canje de notas corrigiendo diversos errores en el texto del Convenio. Firma: 19 de agosto y 27 de octubre de 1964. En vigor: 27 de octubre de 1964. B.O.E.: 3 de diciembre de 1964.

Convenio para evitar la doble imposición con respecto a los impuestos sobre la renta y el capital.

Firma: 15 de noviembre de 1979.

En vigor: 6 de mayo de 1982.

BOE: 15 de junio de 1982.

- PORTUGAL:

Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta.

Firma: 26 de octubre de 1993.

En vigor: 28 de junio de 1995.

BOE: 7 de noviembre de 1995.

- REINO UNIDO:

Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio.

Firma: 21 de octubre de 1975.

En vigor: 25 de noviembre de 1976.

BOE: 18 de noviembre y 15 de diciembre de 1976.

- RUMANIA:

Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio.

Firma: 24 de mayo de 1979.

En vigor: 28 de junio de 1980.

BOE: 2 de octubre de 1980.

- SUECIA:

Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el capital.

Firma: 16 de junio de 1976.

En vigor: 21 de diciembre de 1976.

BOE: 22 de enero y 15 de febrero de 1977.

- SUIZA:

Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.

Firma: 16 de abril de 1966.

En vigor: 2 de febrero de 1967.

BOE: 3 de marzo de 1967.

- TUNEZ:

Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio.

Firma: 2 de julio de 1982.

En vigor: 14 de febrero de 1987.

BOE: 3 de marzo de 1987.

- URSS:

Convenio para evitar la doble imposición sobre la renta y el patrimonio.

Firma: 1 de marzo de 1985.

En vigor: 7 de agosto de 1986.

BOE: 22 de septiembre de 1986.

Se hallan firmados, pero pendientes de entrada en vigor y publicación, los siguientes Convenios:

- BELGICA:

Convenio tendente a evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio

Firma: 14 de junio de 1995.

- FRANCIA:

Convenio a fin de evitar la doble imposición y prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio.

Firma: 10 de octubre de 1995

Finalmente, en relación con las empresas de navegación marítima y aérea, están en vigor los siguientes Convenios de doble imposición:

- AFRICA DEL SUR:

Canje de notas para evitar la doble imposición sobre las rentas procedentes del ejercicio de la navegación marítima o aérea.

Firma: 16 de octubre de 1973.

En vigor: 16 de octubre de 1973.

B.O.E.: 19 de diciembre de 1973.

- ARGENTINA:

Convenio para evitar la doble imposición internacional en relación con el ejercicio de la navegación marítima y aérea.

Firma: 30 de noviembre de 1978.

En vigor: 11 de febrero de 1983.

B.O.E.: 18 de febrero de 1983 y 24 de noviembre de 1983.

- BELGICA:

Canje de notas sobre recíproca exención de impuestos a las compañías de navegación aérea.

Firma: 2 y 24 de noviembre de 1966.

En vigor: 24 de noviembre de 1966.

- CHILE:

Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta en cuanto se refiere al gravamen del ejercicio de la navegación aérea.

Firma: 28 de diciembre de 1976.

En vigor: 12 de julio de 1978.

B.O.E.: 11 de julio de 1978.

- ESTADOS UNIDOS:

Canje de notas para evitar la doble imposición en ingresos derivados de las operaciones de buques.

Firma: 16 de abril y 10 de junio de 1980.

En vigor: 10 de junio de 1980.

- IRLANDA:

Acuerdo para evitar la doble imposición sobre las rentas procedentes del ejercicio de la navegación marítima y aérea.

Firma: 25 de febrero de 1975.

En vigor: 14 de febrero de 1977.

B.O.E.: 16 de abril de 1977.

- LIBERIA:

Convenio para el establecimiento de los servicios aéreos entre y más allá de sus respectivos territorios.

Firma: 20 de agosto de 1977.

En vigor: 20 de septiembre de 1978.

B.O.E.: 3 de septiembre de 1977 y 13 de abril de 1981.

- VENEZUELA:

Convenio para evitar la doble imposición internacional en relación con el ejercicio de la navegación marítima y aérea.

Firma: 6 de marzo de 1986.

En vigor: 18 de abril de 1988.

B.O.E.: 1 de febrero de 1989.

- ZAIRE:

Canje de notas para evitar la doble imposición a las compañías aéreas designadas en el Convenio de transporte aéreo de 14 de junio de 1969.

Firma: 14 de junio de 1969.

En vigor: 15 de noviembre de 1974.

B.O.E.: 10 de febrero de 1975.

III.- EJES DEL SISTEMA DE TRIBUTACION DE LAS PERSONAS FISICAS NO RESIDENTES EN LA LEGISLACION INTERNA ESPAÑOLA

A) LA RESIDENCIA HABITUAL

1.- Caracterización general

Con base en lo preceptuado por el art. 21.a) de la LGT²⁷⁴, la residencia efectiva se erige en el criterio de sujeción propio de los impuestos personales. Sin embargo, esta afirmación debe matizarse por cuanto, como ya se ha apuntado más arriba, los criterios de la residencia y de la territorialidad en sentido estricto se conjugan en varias de las figuras integrantes de nuestro sistema impositivo. Así ocurre en el caso del IRPF, al establecerse por parte del art. 11.1 de la Ley 18/1991, que:

"Son sujetos pasivos del Impuesto: Por obligación personal, las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español.

Por obligación real, las personas físicas distintas de las mencionadas en la letra anterior que obtengan rendimientos o incrementos de patrimonio producidos en territorio español".

Aparte de la inclusión, junto a la residencia, de la territorialidad en sentido estricto como posible criterio de sujeción al Impuesto -extremo que caracteriza a la tributación de los no residentes y sobre el que volveremos más adelante-, el precepto que acaba de transcribirse suscita varios comentarios. En primer lugar, y poniendo en relación las previsiones del art. 11.1.a) de la Ley 18/1991 con las del segundo inciso del art. 21 de la LGT, se constata que, a pesar del carácter subsidiario²⁷⁵ que buena parte de la doctrina²⁷⁶ atribuye a este segundo precepto, de manera que podría hipotéticamente suceder que el criterio de sujeción al IRPF no fuese el de la residencia, lo cierto es que la Ley 18/1991 continua acogiendo este criterio.

Por otra parte, se advierte que la LGT habla de "*residencia efectiva*" en tanto que la Ley 18/1991, del IRPF, utiliza la expresión "*residencia habitual*". Autores como CORTES DOMINGUEZ concluyen que no existen diferencias entre ambas locuciones²⁷⁷. En cambio, SAINZ DE VICUÑA Y BARROSO²⁷⁸ considera que las expresiones "*residencia efectiva*" y "*residencia habitual*" son distintas dado que la "*efectividad*" de la residencia puede ser

²⁷⁴.- Art. 21 de la LGT: "(...). Salvo lo dispuesto por la Ley en cada caso, los tributos se aplicarán conforme a los siguientes principios:a) El de residencia efectiva de las personas naturales cuando el gravamen sea de naturaleza personal".

²⁷⁵.- "Salvo lo dispuesto por la Ley en cada caso".

²⁷⁶.- Por todos, BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M.T.: "Compendio de Derecho financiero", *op. cit.*, pág. 114.

²⁷⁷.- El art. 21 de la L.G.T. utiliza la expresión "*residencia efectiva*" mientras que el art. 45 del mismo texto legal habla de "*residencia habitual*".

Según la tesis de CORTES DOMINGUEZ, se están utilizando dos términos distintos para expresar una misma realidad y, en favor de esta identidad, alude al art. 111.2 de la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964: "*Se entenderá por residencia habitual la permanencia por más de seis meses, durante un año natural, en el territorio de la nación. Para computar el período de residencia no se descontarán las ausencias cuando, por las circunstancias en que se realicen, deba inducirse la voluntad de no ausentarse definitivamente*".

Esto significa, argumenta CORTES, que la residencia habitual equivale a residir de hecho, a permanecer en el territorio de la nación, *a residir efectivamente*. CORTES DOMINGUEZ, M.: "Ordenamiento tributario español", I, *op. cit.*, pág. 112.

²⁷⁸.- SAINZ DE VICUÑA Y BARROSO, A.: "El ámbito territorial de las normas fiscales", *op. cit.*, pág. 495.

instantánea, mientras que la "*habitualidad*" de la misma requiere duración en el tiempo. Por nuestra parte, estimamos que, al tratarse de una cuestión puramente terminológica, nada impide considerar a ambas expresiones como sinónimas.

2.- Definición positiva en la Ley 18/1991

a) Su trascendencia

La caracterización positiva de la residencia habitual tiene una especial relevancia, fundamentalmente, por dos razones. De una parte, porque precisa el sujeto pasivo que va a quedar sometido a nuestro IRPF por la totalidad de su renta mundial, es decir, por todas las rentas que obtenga "*con independencia del lugar donde se hubieren producido y cualquiera que sea la residencia del pagador*" (art. 13 de la Ley 18/1991). De otra, porque es obvio que la determinación de las personas físicas no residentes en España pasa, inevitablemente, por el examen de las condiciones que permiten fijar quiénes son, desde un punto de vista fiscal, residentes en nuestro país.

b) Antecedentes

Con carácter general, puede afirmarse que los cambios introducidos en la definición de la residencia habitual por parte de la Ley 18/1991 han obedecido a diversos factores que, aun siendo susceptibles de individualización, se hallan muy interrelacionados. Estos factores son los siguientes: Razones de naturaleza técnica, consistentes en el deseo de modificar el concepto fiscal de residente al objeto de acomodarlo a las orientaciones contenidas en los "*Modelos de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio*" de la OCDE²⁷⁹. Esta adaptación, sin embargo, no ha tenido lugar de forma completa.

Motivaciones de índole práctica, tendentes a evitar, según palabras del "*Informe sobre la Reforma de la Imposición Personal sobre la Renta y el Patrimonio*", "*las tendencias que se vienen constatando últimamente, con trascendencia pública, de trasladar ficticiamente la residencia fiscal al extranjero (...). De esta forma, al clásico criterio de los 183 días se añadirán los de residencia familiar o centro de intereses, como determinantes de la sujeción por obligación personal*"²⁸⁰. En la misma línea se pronuncia la Exposición de Motivos de la Ley 18/1991 al destacar, entre los principales aspectos de la Reforma del IRPF en materia de obligación personal de contribuir, "*el intento de regular una noción de "residencia habitual" que permita atraer hacia tal forma de tributación a personas que, con la formulación que se deroga, escapan al ámbito del Impuesto a pesar de ser auténticos residentes*".

²⁷⁹ .- El art. 4.2 de los "Modelos de Convenio" de 1977 y 1992 prevé que: "*Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1 - referente al modo en que debe ser entendida la expresión "residente de un Estado contratante" - una persona física sea residente de ambos Estados Contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera :*

a) *esta persona será considerada residente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición ; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales) ; b) si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente del Estado contratante donde viva habitualmente ; c) si viviera habitualmente en ambos Estados o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente del Estado del que sea nacional ; d) si fuera nacional de ambos Estados o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los dos Estados Contratantes resolverán el caso de común acuerdo "*.

²⁸⁰ .- "*Informe sobre la Reforma de la imposición personal sobre la Renta y el Patrimonio*", *op. cit.* , pág. 51.

En efecto, tal y como pone de manifiesto MARTIN QUERALT²⁸¹, el objetivo prioritario de la nueva caracterización de la residencia habitual fue el de salir al paso "*de las domiciliaciones que, con el fin de obviar la sujeción a la Hacienda española, no responden a la auténtica realidad económica de quien se domicilia fuera de España*". Para ello, el art. 12 del Proyecto de Ley del IRPF de 1990²⁸² estableció tres criterios alternativos de fijación de la residencia habitual en España:

a) permanencia de la persona física en territorio español por más de 183 días durante un año natural;

b) residencia, en nuestro territorio, del cónyuge o de los hijos menores que dependiesen de aquélla, y

c) radicar en España el centro de sus intereses económicos.

De estos tres criterios, el previsto en la letra b), en cuya virtud se atribuía al sujeto pasivo la condición de residente en España por la sola circunstancia de residir en nuestro país su cónyuge, del que no estuviese separado legalmente, o los hijos que dependiesen de él, suscitó importantes críticas²⁸³. Así, se señaló que este criterio no parecía coherente con el sistema de tributación de los integrantes de la unidad familiar instaurado por la Ley 20/1989, de 28 de julio²⁸⁴. Las críticas doctrinales, unidas a las enmiendas presentadas en el transcurso de la discusión parlamentaria del Proyecto, determinaron que el criterio que comentamos se transformase, en la Ley 18/1991, en una presunción "*iuris tantum*" de residencia habitual en nuestro país²⁸⁵.

c) Criterios

El art. 12 de la Ley 18/1991 define la residencia habitual en España en los siguientes términos:

"Uno. Se entenderá que el sujeto pasivo tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias: Que permanezca más de 183 días, durante un año natural, en territorio español.

Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos.

²⁸¹ .- FERREIRO LAPATZA, J.J.; MARTIN QUERALT, J.; CLAVIJO HERNANDEZ, F.; PEREZ ROYO, F. y TEJERIZO LOPEZ, J.M.: "Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Sistema tributario: Los tributos en particular", 9ª edición. Revisada y puesta al día. Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 66.

²⁸² .- Art. 12 del Proyecto de Ley del IRPF de 1990: "*Uno. Se entenderá que el sujeto pasivo tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:*

a) Que permanezca más de 183 días, durante un año natural, en territorio español.

b) Que el cónyuge no separado legalmente o los hijos que dependan del sujeto pasivo residan en España.

c) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos.

Dos. Para determinar el período de permanencia en territorio español, se computarán sus ausencias temporales, salvo que demuestre su residencia habitual durante 183 días en el año natural en otro país".

Boletín Oficial de las Cortes Generales. Congreso de los Diputados de 4 de agosto de 1990.

²⁸³ .- Por todos, MAROTO SAEZ, A: "Tributación de no residentes en el Proyecto de Ley del IRPF", Impuestos, La Ley, Tomo I/1991, pág. 173.

²⁸⁴ .- B.O.E. de 29 de julio de 1989.

²⁸⁵ .- Como advierte PEREZ ROYO, los términos del art. 12.1.b) del Proyecto de Ley del IRPF de 1990 suponían presumir, "*iuris et de iure*", que cualquier sujeto que tuviese en España sus vínculos familiares más inmediatos adquiriría automáticamente la consideración de residente en nuestro país, sin admitirse prueba en contrario. Y aunque no cabe duda que en muchos casos esto será así, era preciso facilitar al contribuyente la posibilidad de acreditar lo contrario para que la norma no se situara en los límites de la inconstitucionalidad. PEREZ ROYO, I.: "Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *op. cit.*, pág. 49.

Dos. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el sujeto pasivo tiene su residencia habitual en territorio español, cuando residan habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

Tres. Para determinar el período de permanencia en territorio español de un sujeto pasivo se computarán sus ausencias temporales, salvo que demuestre su residencia habitual en otro país durante 183 días en el año natural "

El precepto transcrito evidencia, como ya hiciera en su momento el art. 12 del Proyecto de 1990, la voluntad del legislador de ampliar el ámbito de la obligación personal de contribuir. Las modificaciones introducidas llevaron a autores como PEREZ ROYO²⁸⁶ a afirmar que el art. 12 de la Ley 18/1991 no se había limitado a añadir nuevos criterios al contemplado en el art. 6 de la Ley 44/1978 sino que había formulado una nueva definición de la residencia habitual con base en los siguientes elementos: 1.- Diversificación de los criterios atributivos de la misma; 2.- establecimiento de una presunción "*iuris tantum* " de residencia en nuestro país fundada en circunstancias familiares y 3.- nuevo tratamiento de las ausencias.

c.1) Permanencia física por más de ciento ochenta y tres días durante el año natural en territorio español. Tratamiento de las ausencias.

Con anterioridad a la Ley 18/1991, este criterio era el único que definía la residencia habitual en España. Al igual que sucedía en el art. 6.1 de la Ley 44/1978, la permanencia física durante más de ciento ochenta y tres días en nuestro territorio continua estimándose como un dato objetivo, independiente de la existencia o no de un nexo personal o profesional entre la persona física y el territorio español.

Por otra parte, y aunque sigue sin hallarse definida en la vigente Ley reguladora del IRPF, entendemos que la expresión "*año natural* " es equiparable a la noción de período impositivo, esto es, al lapso de tiempo comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre del año de que se trate²⁸⁷. Por lo tanto, si una persona física permanece en España más de ciento ochenta y tres días ininterrumpidos pero referidos a períodos impositivos distintos no puede ser considerado residente en nuestro país con base en el criterio que analizamos. Finalmente, y por lo que respecta al territorio español, éste, como ya se ha precisado anteriormente, se extiende a su superficie terrestre, aguas interiores, mar territorial, espacio aéreo suprayacente, plataforma continental y zona económica exclusiva.

En punto a las ausencias, el art. 12.3 de la Ley 18/1991 propone un nuevo tratamiento de las mismas. Con arreglo a este precepto:

"Para determinar el período de permanencia en territorio español de un sujeto pasivo se computarán sus ausencias temporales, salvo que demuestre su residencia habitual en otro país durante 183 días en el año natural "

De este criterio, calificado por CARBAJO VASCO²⁸⁸ de norma de cierre, se

²⁸⁶ .- PEREZ ROYO, I.: "Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *op. cit.* , pág. 45. En el mismo sentido, ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C. y FONSECA CAPDEVILA, E.: "El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", Ediciones Deusto, Bilbao, 1992, pág. 39.

²⁸⁷ .- FERREIRO, comentando el art. 6.1 de la Ley 44/1978, entiende por *año natural* un período de doce meses, contados de fecha a fecha, de tal manera que una persona física será considerada como residente en nuestro país "*si permanece por más de ciento ochenta y tres días en territorio español en un período de tiempo de doce meses contados de fecha a fecha*". Así, por ejemplo "*si una persona física permanece (...) desde el 1 de agosto de 1980 al 28 de febrero de 1981 en España ha de considerarse como residente en ella aunque sólo haya permanecido en su territorio ciento cincuenta y dos días de 1980 y cincuenta y nueve de 1981; pero sólo ha de considerarse residente a partir de 1981, pues sólo en este período impositivo adquiere la condición de tal*". FERREIRO LAPATZA, J.J.; LASARTE ALVAREZ, J.; MARTIN QUERALT, J. y PALAO TABOADA, C.: "Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *op. cit.*, pág. 78.

²⁸⁸ .- CARBAJO VASCO, D.: "Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el

desprende que la intención de la persona de ausentarse o no, con carácter definitivo, del territorio español ha dejado de jugar el papel preponderante que le atribuía el art. 6.2 de la Ley 44/1978²⁸⁹. Aquella intención ha sido sustituida por una presunción "*iuris tantum*" de permanencia habitual de la persona física en territorio español a pesar de protagonizar "*ausencias temporales*"²⁹⁰. Contra esta presunción, dado su carácter de "*iuris tantum*", cabe prueba en contrario.

El problema surge, precisamente, en relación con el alcance de esta prueba en contrario. Como observa PEREZ ROYO²⁹¹, cabe preguntarse si esta prueba debe circunscribirse a demostrar la permanencia en otro país durante ciento ochenta y tres días o si también es admisible acreditar aquella residencia con base en el criterio del centro de intereses económicos.

Atendiendo al tenor literal del art. 12.3 parece que, a los efectos de destruir la presunción "*iuris tantum*" de permanencia en el territorio español, se produce una equiparación entre la noción de residencia habitual en otro país y la permanencia física en el mismo durante ciento ochenta y tres días en el año natural²⁹². Así pues, la prueba exigida por el art. 12.3 se reduciría a la constatación de esta presencia física.

Por el contrario, PEREZ ROYO²⁹³ considera rechazable la interpretación equiparadora de las nociones de residencia habitual y de permanencia física durante ciento ochenta y tres días en el año natural, por dos órdenes de razones. Técnicamente, y según su parecer, nada en el art. 12.3 impide considerar que la prueba exigida para destruir la presunción "*iuris tantum*" de residencia habitual en nuestro país es la de la residencia habitual en un país distinto, entendiendo esta última en toda su amplitud y no solamente como presencia física. Con la referencia a los ciento ochenta y tres días lo que se quiere poner de relieve es "*que el contribuyente deberá demostrar que durante más de la mitad del año ha tenido la condición de residente en otro país*".

Asimismo, y desde un punto de vista práctico, la equiparación entre las nociones de residencia habitual y de permanencia física durante ciento ochenta y tres días en el año natural podría conducir a resultados absurdos, sobre todo si se tiene en cuenta que las autoridades de los Estados no certifican la permanencia física en su territorio sino datos tales como el empadronamiento o censo en el país o que se trabaja o se tienen propiedades en el

Patrimonio", Editorial Praxis, Barcelona, 1993, pág. 140.

²⁸⁹.- En cambio, la intencionalidad del sujeto pasivo sigue jugando un papel importante en el marco de los regímenes especiales por razón del territorio. Así, el párrafo 2º del art. 7.2 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, por el que se aprobó el Concerto Económico entre el Estado español y el País Vasco, determina que no se tendrán en cuenta las ausencias del territorio del País Vasco, a los efectos del cómputo de los 183 días a los que se refiere el párrafo 1º del art. 7.2, cuando, por las circunstancias en que se realicen pueda inducirse que aquéllas no tendrán una duración superior a tres años.

No obstante, aun estando de acuerdo con la afirmación que la intención del sujeto ha dejado de tener un papel preeminente en el tratamiento que la legislación estatal dispensa a las ausencias, BAENA AGUILAR opina que la intención de permanencia del sujeto no puede ignorarse totalmente para no dar lugar, en ocasiones, a situaciones absurdas. BAENA AGUILAR, A.: "La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *op. cit.*, págs. 101 y 105.

²⁹⁰.- Comentando esta expresión, ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA señala que, en una época sin soportes documentales que acrediten la residencia que, en definitiva, es un hecho, la Ley ha de acudir a "conceptos jurídicos indeterminados" como es el de la "ausencia temporal" aunque, de hecho, la única circunstancia relevante es el plazo de ciento ochenta y tres días. ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.: "Sistema tributario español y comparado", *op. cit.*, pág. 268.

²⁹¹.- PEREZ ROYO, I.: "Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *op. cit.*, pág. 46.

²⁹².- Así lo entienden PALACIN RIBE, R.; IÑIGO VEGA, M.; MACHEÑO GARCIA-LAJARA, S. y DEL HOYO ORTIGOSA, C.: "La reforma de 1991 de los Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio", Edita: Gómez Trujillo y 3 más C.B., Madrid, 1991, pág. 47.

²⁹³.- PEREZ ROYO, I.: "Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *op. cit.*, págs. 46 y 47.

mismo. Cabría, pues, la posibilidad que cualquier ciudadano que permaneciese unos días en nuestro país y no estuviese en condiciones de demostrar su permanencia física en otro país al menos durante ciento ochenta y tres días, pudiera verse sujeto al IRPF español por obligación personal de contribuir.

Con base en estas razones, PEREZ ROYO concluye que lo que el art. 12.3 exige a una persona física para reputarla como no residente en nuestro país es que pruebe su residencia habitual en otro, si bien no necesariamente con base en el criterio de la permanencia física durante ciento ochenta y tres días en el año natural. En cambio, BAENA AGUILAR considera que el cómputo de los más de 183 días de permanencia en España que el art. 12.1 exige para reputar a una persona física como residente en nuestro país sólo puede interrumpirse si el sujeto pasivo demuestra su residencia habitual en otro país distinto del nuestro durante 183 días en el año natural²⁹⁴.

Por su parte, ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA²⁹⁵, aunque sostiene que la única circunstancia relevante para probar la no residencia en España es la acreditación de la permanencia, en otro país, durante ciento ochenta y tres días en el año natural, reconoce que la dificultad estriba en la determinación de los medios de prueba de esta residencia en otro país. En efecto, cuando el propio sujeto pasivo no aporta su confesión o ésta no se corresponde con la realidad "*habrá que acudir a medios probatorios indirectos (consumos de energía, agua y servicios telefónicos, etc. además de la utilización de la vivienda)*".

La consecuencia de ello es que, en cierta medida, nos hallaríamos en presencia del criterio del centro de los intereses vitales, al que ALBIÑANA considera acogido en nuestro ordenamiento jurídico interno.

A nuestro juicio, y siguiendo a ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, la regla consagrada por la Ley 18/1991 en orden a destruir la presunción "*iuris tantum*" de residencia en España es, según el tenor literal del art. 12.3, la de la permanencia en otro país por espacio de ciento ochenta y tres días en el año natural. No obstante, la dificultad de justificar esta permanencia da lugar a que, en ocasiones, deba acudirse a medios de prueba muy relacionados con los otros posibles criterios definitorios de la residencia habitual.

c.2) Centro de intereses económicos

El criterio de la permanencia física en territorio español por más de ciento ochenta y tres días durante el año natural se había venido revelando insuficiente para determinar la residencia habitual en España. Y ello tanto por la dificultad de probar esta permanencia como por la creciente movilidad de las personas que hacía que algunas de ellas, aun estando económica y personalmente vinculadas a nuestro país de manera inequívoca, gozasen del *status* de no residentes.

Para paliar estas situaciones, la Ley 18/1991 ha añadido un nuevo criterio al de la permanencia en territorio español por más de ciento ochenta y tres días en el año natural. En efecto, el art. 12.1 de la Ley 18/1991 preceptúa que no sólo se considerará como residentes en España a las personas físicas que permanezcan en nuestro territorio durante aquel período de tiempo sino también a aquéllas en las que se dé la circunstancia de radicar en España "*el*

²⁹⁴.- No basta, señala BAENA AGUILAR, con acreditar la residencia fiscal en otro país sino que ésta debe derivarse de la permanencia en el mismo durante 183 días. Al exigirse, para no computar las ausencias, no sólo la residencia habitual en otro país -con arreglo a un criterio distinto del de permanencia durante 183 días en el mismo- o la permanencia durante este período de tiempo en el extranjero sino que los 183 días de permanencia se produzcan en el mismo país, BAENA AGUILAR constata un deseo, por parte de la ley española, de atraer hacia sí posibles supuestos transitorios de lo que él denomina "*arresidencia*". BAENA AGUILAR, A.: "La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *op cit* ., pág. 105.

²⁹⁵.- ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.: "Sistema tributario español y comparado", *op. cit.*, pág. 268.

núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos " (art. 12.1.b), con independencia de que su permanencia en nuestro país sea más o menos prolongada.

El primer comentario que suscita el criterio del "*centro de intereses económicos* " es que, en nuestra vigente legislación, no tiene un carácter subsidiario sino principal, pues, no en vano, el art. 12.1 de la Ley 18/1991 afirma que se entenderá que el sujeto pasivo tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé "*cualquiera* " de las dos circunstancias a las que alude en sus letras a) y b). Por lo tanto, y a tenor de la redacción del precepto, el criterio del centro de intereses económicos puede determinar, por si solo, la residencia habitual del sujeto pasivo en nuestro país²⁹⁶.

Por otra parte, el criterio del art. 12.1.b) únicamente presta atención a los intereses económicos, a diferencia de lo que sucede en el "*Modelo*" de la OCDE de 1977, cuyo art. 4.2.a) se refiere al "*centro de intereses vitales* ", entendiéndose por tal el Estado con el que el sujeto pasivo mantiene relaciones personales y económicas más estrechas. En relación con esta cuestión, MAROTO SAEZ²⁹⁷ opina -refiriéndose al Proyecto de Ley del IRPF de 1990, en un juicio trasladable a la Ley 18/1991 que, en este punto, no realizó ninguna variación- que el legislador español debería haber sido más progresista, introduciendo el criterio del centro de intereses vitales ya que "*es más fácil trasladar los intereses económicos a otro país que los intereses vitales* ", aunque "*tanto el concepto de centro de intereses económicos como el de centro de intereses vitales, en su caso, deberían estar perfectamente perfilados en la legislación a efectos de resolver problemas límite en lo que a residencia se refiere* ".

Tal y como aparece formulado en el art. 12.1.b) de la Ley 18/1991, el criterio del "*centro de intereses económicos* " se configura como un concepto jurídico indeterminado cuya indefinición creemos que obedece al interno propósito del legislador de configurarlo como un medio de decisión en casos dudosos. Aunque ni la Ley ni el Reglamento del IRPF de 1991 determinan en qué consiste el "*núcleo principal* " o la "*base* " de las actividades empresariales o profesionales o de los intereses económicos del sujeto pasivo, entendemos, con GONZALEZ POVEDA²⁹⁸, que no bastará con que el sujeto pasivo tenga una empresa o ejerza una profesión en territorio español sino que será necesario que esta empresa o profesión sea el núcleo más importante de sus actividades empresariales o profesionales.

En todo caso, será la Administración tributaria la que deba probar que el núcleo principal de los intereses económicos de una persona radica en España. Esta actividad probatoria, sin embargo, no está exenta de dificultades, por cuanto implica conocer la relación existente entre las actividades empresariales o profesionales ejercidas en España y las desarrolladas en el extranjero, correspondiendo la solución, en último término, a la jurisprudencia.

c.3) Presunción "iuris tantum" de residencia en territorio español cuando residan en él el cónyuge no separado legalmente, y los hijos menores dependientes del sujeto pasivo

²⁹⁶.- Para BAENA AGUILAR, este carácter principal constituye un desacierto pues no se corresponde con la definición de residente contenida en el "*Modelo de Convenio* " de la O.C.D.E. con lo que nuestra normativa interna, en lugar de aproximarse al "*Modelo* ", se aleja de él. El criterio de los intereses económicos -prosigue el autor- "*podría haber sido fructífero como subsidiario o complementario para dilucidar supuestos dudosos*", no descartando la posibilidad que, tácitamente, la Administración le tenga reservada, precisamente, esta función. BAENA AGUILAR, A.: "La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *op. cit.*, pág. 109.

²⁹⁷.- MAROTO SAEZ, A.: "Tributación de no residentes en el Proyecto de Ley del IRPF", *op. cit.*, pág. 173.

²⁹⁸.- GONZALEZ POVEDA, V.: "Tributación de no residentes", 2ª edición actualizada 1993, *op. cit.*, págs. 63 y 64.

Con esta presunción²⁹⁹, a la que puede considerarse, en cierta medida, como una aproximación implícita al postulado del "*centro de intereses vitales*" previsto en el art. 4.2.b) de los "*Modelos de Convenio*" de la O.C.D.E. de 1977 y 1992, se pretende evitar, al igual que con el criterio del "*centro de intereses económicos*", domiciliaciones que no se corresponden con la auténtica realidad del sujeto pasivo. Para que la presunción del art. 12.2, cuya existencia ha suscitado las críticas de algunos autores³⁰⁰, pueda operar, se requiere que tengan su residencia habitual en España, cumulativamente, el cónyuge del sujeto pasivo que no esté separado legalmente y los hijos menores que dependan de éste³⁰¹ siendo, pues, preciso que ambos -caso, por supuesto, de existir- residan de forma habitual en nuestro país.

Ante el silencio de la Ley cabe, en principio, afirmar que tanto la residencia del cónyuge como la de los hijos menores puede venir atribuida, bien con arreglo al criterio de la permanencia por más de 183 días durante el año natural en territorio español, bien con base en el criterio del centro de intereses económicos e, incluso, vitales (vivienda habitual, colegios...). De hecho, ya se ha advertido, que la presunción del art. 12.2 constituye un modo, aunque tímido, de introducir en nuestra legislación el criterio del "*centro de intereses vitales*" como definitorio de la residencia habitual en España del sujeto pasivo.

El art. 12.2 exige que el cónyuge no esté legalmente separado del sujeto pasivo³⁰². Si lo está, la presunción no actúa aunque residan en España aquél y los hijos menores de edad que dependan del sujeto pasivo. Por el contrario, si el sujeto pasivo y su cónyuge alegan que tan sólo están separados de hecho, la presunción continuará operando si este último y, eventualmente, los hijos menores residen de manera habitual en nuestro país.

En relación con la noción de dependencia de los hijos menores respecto del sujeto pasivo, se discute por parte de la doctrina si esta dependencia ha de tener un carácter económico o jurídico. A nuestro juicio, la dependencia a la que alude el art. 12.2 es asimilable al régimen de patria potestad previsto en los arts. 154 y ss. del C.C.

Finalmente, poner de manifiesto que, al tratarse de una presunción "*iuris tantum*", si la persona física acredita su residencia habitual fuera del territorio español, aunque su familia resida habitualmente en nuestro país, no tendrá la consideración de residente en España. En este caso, únicamente tributará, con arreglo a la obligación real de contribuir, por los rendimientos e incrementos de patrimonio que obtenga en territorio español.

²⁹⁹ .- En términos generales, la presunción de convivencia matrimonial se halla acogida en los arts. 69 ("Se presume, salvo prueba en contrario, que los cónyuges viven juntos") y 70 del C.C. ("Los cónyuges fijarán de común acuerdo el domicilio conyugal..."). Por su parte, el art. 40 del C.C., al determinar el domicilio de las personas naturales en función de su residencia habitual, remite a lo dispuesto por la L.E.C., cuyo art. 64 establece una presunción de convivencia familiar. Y, finalmente, precisando el carácter voluntarista de la presunción, el art. 87.2 del C.C. determina que "la interrupción de la convivencia no implicará el cese efectivo de la misma si obedece a motivos laborales, profesionales o a cualesquiera otros de naturaleza análoga".

³⁰⁰ .- Este es el caso de ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, quien estima que la referida presunción constituye una "prolongación" del "*sui iuris*" mediante el cónyuge y los hijos menores de edad, lo que iría en contra de los planteamientos formulados por el Tribunal Constitucional en el sentido de que cada persona física debería tener su residencia habitual (STS de 20 de febrero de 1989). El supuesto de no residencia que, al parecer se trata de evitar con esta presunción, puede obviarse a través de las previsiones del art. 12.3 de la Ley 18/1991 estimando que determinadas ausencias son temporales por no existir voluntad de ausentarse definitivamente. ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.: "Sistema tributario español y comparado", *op. cit.*, pág. 268.

³⁰¹ .- En este punto, la Ley 18/1991 se diferencia de las previsiones del art. 12.Uno.b) del Proyecto de Ley del IRPF de 1990: "Uno. Se entenderá que el sujeto pasivo tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

b) Que el cónyuge no separado legalmente o los hijos que dependan del sujeto pasivo residan en España".

³⁰² .- Al respecto, el art. 83 C.C. dispone que: "La sentencia de separación produce la suspensión de la vida común de los casados (...)" .

d) La prueba de la residencia

Como acaba de examinarse, para reputar a una persona física como residente en territorio español, la Ley 18/1991 prevé dos criterios ambivalentes -permanencia en España por más de 183 días durante el año natural y radicar en nuestro territorio el centro de intereses económicos del sujeto pasivo (párrafos a y b del art. 12.1)- y una presunción "*iuris tantum*" de residencia habitual en nuestro país cuando residan habitualmente en él "*el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad*" que dependan del sujeto pasivo (art. 12.2).

A propósito de la prueba tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, el art. 114.1 de la LGT determina que "*quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo*". Con base en este precepto, puede afirmarse que corresponde a la Administración la "prueba"³⁰³ de los hechos en los que funda su posición acreedora³⁰⁴, es decir, la prueba de la residencia habitual en España del sujeto pasivo, circunstancia ésta que permitirá gravarlo por obligación personal de contribuir.

Respecto al criterio de la permanencia en España por más de 183 días en un año natural, se advierte que, aunque la presencia física en territorio español es un dato objetivo, su prueba es compleja debido a la inexistencia de verificaciones documentales de las entradas y salidas del territorio español³⁰⁵. Esta razón hace que sea difícil determinar si una persona que

³⁰³.- Respecto a la cuestión de si es posible hablar de prueba en el procedimiento de gestión, diversos autores han contestado negativamente. Este es el caso de PALAO TABOADA para quien "(...) *la Administración cuando aplica la ley impositiva no prueba en sentido estricto los hechos que justifican la emanación del acto de liquidación, sino que comprueba ("acerta") que se han dado los presupuestos que la legitiman, del mismo modo que cuando dicta una resolución de expropiación o de autorización (...)*". PALAO TABOADA, C.: "Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria en el Derecho español", estudio preliminar a BERLIRI, A.: "Principios de Derecho tributario", Volumen III (La comprobación), Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, págs. 20 a 22. Por su parte, SANCHEZ SERRANO señala que, en vía de gestión, no se realiza una auténtica actividad probatoria con lo cual, más que de "prueba" en sentido técnico-jurídico, debe hablarse de "comprobación" o de "fijación" de hechos. Ahora bien, por más que resulte inapropiado hablar de "prueba" en el procedimiento de gestión "*tal afirmación no implica el que la Administración no deba tener en cuenta en sus actuaciones, con respecto a la valoración de los datos obtenidos, las orientaciones y criterios seguidos por la jurisprudencia en la valoración de la prueba*". SANCHEZ SERRANO, L.: "La prueba", en "*Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*", dirigidos por Narciso AMOROS RICA, tomo II (Ley General Tributaria: artículos 90 al final), Edersa, Madrid, 1982, págs. 154 y 155.

No obstante, FALCON Y TELLA considera que la discusión acerca de la naturaleza "comprobadora" o "probatoria" del procedimiento de gestión tiene escasa relevancia práctica. Aunque la Administración no esté obligada a "probar" en sentido técnico en el procedimiento de gestión los hechos normalmente constitutivos de su derecho, sí lo está en vía económico-administrativa y en vía contenciosa. FALCON Y TELLA, R.: "Cuestiones normativas y cuestiones de prueba en el Derecho Tributario", *Crónica Tributaria*, núm. 61, 1992, pág. 28.

³⁰⁴.- No lo entiende así FALCON Y TELLA quien, tras poner de relieve que la normativa y la jurisprudencia comunitarias parecen abonar la idea que la residencia es una cuestión de hecho que ha de determinarse caso por caso, considera que, en la legislación española, la carga de la prueba de la residencia habitual incumbe al particular. FALCON Y TELLA, R.: "La residencia habitual y el ordenamiento tributario (STJCEE de 23 de abril de 1991)", *Impuestos, La Ley*, Tomo I/1992, pág. 1145.

³⁰⁵.- Esta ausencia de controles se hace especialmente patente por lo que respecta al ámbito de los países de la Unión Europea. Así, los arts. 5 y 6 del Real Decreto 766/1992, de 26 de junio (BOE de 30 de junio de 1992) determinan que la entrada en territorio español de nacionales de Estados miembros de la Comunidad Europea se efectuará mediante la presentación del pasaporte o, en su caso, de la tarjeta de identidad en vigor en la que conste la nacionalidad del titular; estos documentos bastarán para justificar una permanencia inferior a tres meses, cualquiera que sea su finalidad.

En cambio, si la permanencia es de duración superior a tres meses pero inferior a un año, se expedirá a los interesados una tarjeta temporal de residencia con una vigencia limitada a la duración de aquélla. Si la

se ha ausentado con cierta frecuencia de nuestro país a lo largo del año natural ha residido o no en España más de 183 días y, por lo tanto, si es o no, con arreglo a este criterio, residente en nuestro país a efectos fiscales³⁰⁶.

En defecto de soportes documentales que acrediten la residencia, para determinar los días de permanencia en territorio español, deberá acudirse, tal y como se desprende del art. 115 de la LGT³⁰⁷, a cualesquiera otros medios de prueba admitidos en nuestro Derecho³⁰⁸, aunque se trate de medios indirectos o accesorios tales como consumos de agua, electricidad y teléfono; movimientos de cuentas bancarias o utilización de vivienda. Estos datos aportarán, en su caso, presunciones no legales de residencia en territorio español, siendo indispensable para que puedan ser admitidos como medios de prueba, tal y como preceptúa el art. 118.2 de la LGT, que entre el hecho demostrado y aquél que se trate de deducir "*haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano*"³⁰⁹.

Por lo que respecta a la prueba de la localización en territorio español del "*núcleo principal o la base*" de las actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo o de sus intereses económicos (art. 12.1.b), también en este caso podrá acudirse a cualquiera de los medios probatorios admitidos en Derecho. En este sentido, apunta MARTIN QUERALT³¹⁰, para delimitar cuál es "*el centro de intereses económicos*" de un determinado sujeto, la Administración tributaria deberá valerse, con toda probabilidad, de conceptos acuñados, tanto en el ámbito tributario como en otros sectores del ordenamiento jurídico, por ejemplo, el mercantil.

Además, debe recordarse que, para que una persona física sea considerada residente en España con arreglo al criterio del art. 12.1.b), no basta con que ejerza en nuestro país una profesión o tenga en él una empresa o patrimonio más o menos importante sino que es necesario que los mismos constituyan el núcleo principal del patrimonio o de las actividades empresariales o profesionales desempeñadas por aquélla. Por lo tanto, para establecer aquel carácter principal será necesario que la Administración tributaria española conozca no sólo la entidad de las actividades empresariales o profesionales desarrolladas o de los elementos patrimoniales situados en nuestro territorio sino también la de las ejercidas o ubicadas en el

permanencia es de duración superior a un año, se expedirá una tarjeta de residencia de cinco años de vigencia y renovable automáticamente. El art. 7 del mismo Real Decreto, por su parte, aclara que las ausencias que no se prolonguen más de seis meses consecutivos o que sean debidas al cumplimiento de obligaciones militares no afectarán a la validez de las tarjetas.

³⁰⁶.- PEREZ RODILLA, G.: "Fiscalidad de las inversiones extranjeras en España", Ediciones Deusto, Bilbao, 1990, pág. 18.

³⁰⁷.- Art. 115 LGT: "En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, salvo lo que se establece en los artículos siguientes ". Para un análisis de este precepto, vid., SANCHEZ SERRANO, L.: "Comentario al art. 115 de la Ley General Tributaria", en "Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras", dirigidos por Narciso AMOROS RICA, tomo II (Ley General Tributaria: artículos 90 al final), Edersa, Madrid, 1982, págs. 164 y ss.

³⁰⁸.- Es decir, los previstos en los arts. 1.214 a 1.253 del CC y en el art. 578 de la LEC.

³⁰⁹.- A propósito de las presunciones (definidas por GONZALEZ GARCIA y PEREZ DE AYALA como "*aquella operación lógica tendente a fijar la existencia o dimensiones de un hecho desconocido a partir de otro conocido, que según la experiencia le sigue o precede*") como medios de prueba en Derecho tributario, el art. 118 de la LGT determina que: "*1. Las presunciones establecidas por las Leyes tributarias pueden destruirse por la prueba en contrario, excepto en los casos en que aquéllas expresamente lo prohiban.*

2. Para que las presunciones no establecidas por la Ley sean admisibles como medio de prueba es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano ". GONZALEZ GARCIA, E. y PEREZ DE AYALA, J.L.: "Presunciones y ficciones en materia tributaria", Crónica Tributaria, núm. 61, 1992, pág. 48.

³¹⁰.- FERREIRO LAPATZA, J.J.; MARTIN QUERALT, J.; CLAVIJO HERNANDEZ, F.; PEREZ ROYO, F. y TEJERIZO LOPEZ, J.M.: "Curso de Derecho tributario. Parte especial. Sistema tributario: Los tributos en particular", *op. cit.*, pág. 66.

extranjero, lo que añade nuevas dificultades a la tarea de probar o, si se quiere, de comprobar la residencia habitual en nuestro país.

Con el fin de facilitar la labor probatoria de la Administración, el art. 12.2 de la Ley 18/1991 dispone que "*se presumirá, salvo prueba en contrario, que el sujeto pasivo tiene su residencia habitual en territorio español, cuando residan habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél*". Es ésta una norma de índole probatoria a utilizar por la Administración en caso de duda y con carácter subsidiario respecto de los criterios contenidos en el art. 12.1 de la Ley. Tratándose de una presunción "*iuris tantum*", admite prueba en contrario, al tiempo que, de conformidad con las tesis de GONZALEZ GARCIA y PEREZ DE AYALA³¹¹, no exime a la Administración de probar, en su caso, el hecho base.

Esto significa que la Administración fiscal española deberá, en primer lugar, demostrar la residencia habitual en España del cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad dependientes del sujeto pasivo. Una vez efectuado lo anterior, y siempre que no obren en su poder datos que evidencien que la verdad material es otra³¹², podrá considerar al sujeto pasivo como residente en nuestro país aunque no se den en él ninguna de las circunstancias previstas en el art. 12.1 de la Ley 18/1991.

Por lo tanto, el sujeto pasivo, frente a la presunción de su residencia en España fundada en la residencia habitual en nuestro territorio de su cónyuge e hijos, puede probar: Su no residencia en nuestro país bien alegando y probando que no se dan en él las circunstancias del art. 12.1 de la Ley 18/1991 bien acreditando su residencia habitual en un país distinto del nuestro.

La no residencia en España de su cónyuge y/o de sus hijos menores dependientes.

e) Cambios de residencia

Los cambios de residencia que pueden producirse a lo largo de la vida de una persona pueden llegar influir en la configuración de su obligación de contribuir. Así, la persona que, residiendo previamente en un país distinto del nuestro, adquiere la condición de residente en España, pasará a tributar en nuestro país por obligación personal de contribuir. Por el contrario, la persona que, habiendo residido habitualmente en España, se traslada a residir, con carácter habitual, más allá de nuestras fronteras, dejará de tributar en nuestro país por obligación personal y lo hará, eventualmente, por obligación real de contribuir si obtiene "*rendimientos o incrementos de patrimonio producidos en territorio español*" (art. 11.1.b).

La Ley 18/1991, al igual que hiciera en su día la Ley 44/1978, no regula de manera expresa el momento a partir del cual se producirá la adquisición o cese de la residencia habitual en España y el consiguiente inicio o cese de la sujeción al IRPF por obligación personal de contribuir³¹³. Por esta razón, para determinar el momento en el que se produce la

³¹¹ .- GONZALEZ GARCIA, E. y PEREZ DE AYALA, J.L.: "Presunciones y ficciones en materia tributaria", *op. cit.*, pág. 50.

³¹² .- Aun en el supuesto de las presunciones "*iuris et de iure*" o absolutas, la Administración no debe aplicarlas en todo caso sino que debe abstenerse de hacerlo cuando le conste que la "verdad material" es distinta. Tratándose de una verdadera presunción, la prueba en contrario no queda, en ningún caso, prohibida para la Administración "*que, en el ejercicio de su función instructora, debe buscar la verdad material. En caso contrario, nos encontraríamos, en rigor, ante una norma configuradora del tributo, y no ante una presunción, cualquiera que sea la terminología utilizada por el legislador*". FALCON y TELLA, R.: "Cuestiones normativas y cuestiones de prueba en el Derecho Tributario", *op. cit.*, pág. 32.

³¹³ .- El art. 94 de la Ley 18/1991 tan sólo prevé tres casos en los que el período impositivo será inferior al año natural: 1.- Tratándose de un sujeto pasivo que tribute individualmente, por fallecimiento del mismo en un día distinto del 31 de diciembre. 2.- En caso de sujetos pasivos que tributen conjuntamente, por disolución o nulidad del matrimonio, por separación matrimonial en virtud de sentencia judicial o por fallecimiento del padre o

adquisición o pérdida de la residencia en España deberá acudirse a criterios no previstos expresamente en el art. 12 de la Ley 18/1991.

e.1) Adquisición de la residencia en España

Como se ha venido reiterando, la consideración de residente en nuestro país a efectos fiscales se deriva, fundamentalmente, de dos circunstancias: la permanencia en España por más de 183 días durante el año natural y la localización en nuestro territorio del núcleo principal o la base de las actividades empresariales o profesionales o de los intereses económicos del sujeto pasivo. La adquisición de la residencia en España como consecuencia del primero de los criterios enunciados demanda: Fijar el momento del inicio del cómputo de la permanencia física en España por más de 183 días y valorar la influencia de las circunstancias que pueden dar lugar a la interrupción de dicho cómputo.

En relación al "*dies a quo*" a partir del cual se iniciará el cómputo del plazo de los 183 días, en los supuestos de cambio de residencia del extranjero a nuestro país, y ante las dificultades de prueba de la misma, MAROTO SAEZ y SERRET DE MURGA³¹⁴ entienden que, para tal cómputo, debe tomarse como punto de referencia la fecha de expedición del permiso de residencia por las autoridades competentes del Ministerio del Interior. Aun tratándose de una tesis muy restrictiva³¹⁵, aporta un dato objetivo al que podrá acudirse cuando la residencia habitual en España no pueda acreditarse por ningún otro medio, directo o indirecto, de prueba³¹⁶. Iniciado el cómputo de los 183 días de permanencia en España, éste sólo puede interrumpirse si el sujeto pasivo demuestra su residencia habitual en un país distinto del nuestro durante 183 días en el año natural (art. 12.3 de la Ley 18/1991).

Por lo que respecta al momento en que debe apreciarse si se ha producido o no un cambio de residencia del extranjero a nuestro país, creemos que, en los períodos impositivos coincidentes con el año natural, habrá que esperar al 31 de diciembre, si bien cabe también la posibilidad que antes de esta fecha pueda demostrarse que el sujeto pasivo ha permanecido en nuestro país más de 183 días. En los períodos impositivos con una duración inferior al año natural por muerte del sujeto pasivo con anterioridad al 31 de diciembre, si el fallecimiento se produce en una fecha que permita computar los 183 días en uno u otro sentido habrá que atender a esta fecha. En caso contrario, para determinar si el fallecido ha tenido o no su residencia habitual en territorio español³¹⁷, deberá acudirse al criterio del centro de intereses económicos.

En el criterio del centro de intereses económicos, el "*dies a quo*" puede venir determinado por la obtención, por parte del sujeto pasivo, de un permiso de trabajo gracias al cual podrá desarrollar un trabajo dependiente o ejercitar una actividad empresarial o

madre separados o no casados y 3.- cuando el sujeto pasivo contraiga matrimonio conforme a las disposiciones del Código Civil, siendo presupuesto para la interrupción del período impositivo la tributación conjunta del matrimonio con posterioridad a su celebración.

³¹⁴.- MAROTO SAEZ, A. y SERRET DE MURGA, I.: "Deslocalización de las personas físicas", Tribuna Fiscal, núm. 8, 1991, pág. 55.

³¹⁵.- Sobre todo si se tiene en cuenta que la residencia administrativa en nuestro país puede no obtenerse hasta pasado un tiempo del comienzo de la permanencia física en el mismo o, incluso, puede no conseguirse nunca.

³¹⁶.- En el mismo sentido, y a propósito de la prueba de la residencia en sede de inversiones extranjeras en España, RENTERIA AROCENA, A.: "Las inversiones extranjeras en España", en Revista Crítica de Derecho inmobiliario, año LXIX, marzo-abril 1993, núm. 615, págs. 411 a 462.

³¹⁷.- Se advierte, pues, que la Ley 18/1991 no contempla una previsión semejante a la del inciso 2º del art. 8.2 del Convenio Económico del Estado español con la Comunidad Foral de Navarra de 1990. En este precepto se señala que, en los supuestos en los que el período impositivo no coincida con el año natural, se considerará que la condición de permanencia en territorio navarro por más de ciento ochenta y tres días durante el año natural se cumple cuando la permanencia en Navarra exceda de la mitad de aquel período impositivo.

profesional en nuestro país³¹⁸. Ante el silencio de la Ley, la fecha en la que ha de apreciarse, con arreglo al criterio que analizamos, si un sujeto inicialmente no residente en territorio español ha pasado a tener su residencia habitual en España, creemos, que es el 31 de diciembre. Es en esta fecha cuando la Administración deberá determinar si una persona ha tenido o no, a lo largo del año natural, su centro de intereses económicos localizado en España.

La adquisición de la condición de residente habitual en territorio español determina que el sujeto pasivo, que hasta aquel momento se hallaba sometido al IRPF por obligación real de contribuir, pase a estarlo por obligación personal. En punto a los pagos que el sujeto pasivo, inicialmente sometido al Impuesto por obligación real, haya podido realizar hasta la fecha en que deba determinarse su residencia habitual o no en territorio español cabe afirmar que, si durante el año natural ha operado en España a través de establecimiento permanente, su obligación tributaria no se devengará hasta el 31 de diciembre. Por lo tanto, los pagos que haya podido efectuar hasta este día tendrán la consideración de "a cuenta" de la obligación personal o real que nazca en esta fecha.

En cambio, si el sujeto pasivo opera en nuestro país sin mediación de establecimiento permanente, el devengo del Impuesto será instantáneo, con lo cual los pagos que haya realizado a lo largo del año natural habrán tenido el carácter de definitivos y no de "a cuenta" de la deuda tributaria del IRPF. Ahora bien, si a 31 de diciembre se comprueba que la persona física inicialmente no residente, y que opera en España sin mediación de establecimiento permanente, ha adquirido la residencia habitual en nuestro país por cualquiera de los criterios establecidos en el art. 12 de la Ley 18/1991 ¿qué sucede con los pagos que ha realizado mientras estaba sujeta al IRPF por obligación real de contribuir?. Creemos que tales pagos, en su momento definitivos, pasarán a constituir cantidades deducibles de la cuota líquida del IRPF con el fin de obtener la cuota diferencial³¹⁹.

e.2) Pérdida de la residencia en España

Si el día 1 de enero, el sujeto pasivo tiene su residencia habitual en nuestro país, el cómputo de los más de 183 días que son necesarios para reputarle como residente en España durante el año natural de referencia sólo se interrumpirá si demuestra su residencia habitual en otro país durante 183 días en el año natural de que se trate (art. 12.3). Al igual que sucedía con motivo de la adquisición de la residencia en territorio español, en el caso de pérdida de la misma cabe también referirse a dos supuestos: españoles que trasladan su residencia habitual a un país extranjero obteniendo únicamente permiso de residencia y españoles que, además de permiso de residencia, consiguen también permiso de trabajo en un país distinto del nuestro.

De estos dos casos el que mayores problemas puede plantear al Fisco español es, sin duda, el primero dado que la obtención de un permiso de residencia en un país extranjero puede ser un mero pretexto para residir fuera de España durante al menos 183 días y sustraerse así a la tributación del IRPF por obligación personal y, consiguientemente, a la progresividad del Impuesto. Precisamente, para atajar estas situaciones es por lo que el legislador de 1991 introdujo el criterio del centro de intereses económicos así como la presunción "*iuris tantum*" de residencia en territorio español cuando en él residan el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan del sujeto pasivo.

³¹⁸.- MAROTO SAEZ, A. y SERRET DE MURGA, I.: "Deslocalización de las personas físicas", *op. cit.*, pág. 55.

³¹⁹.- En el mismo sentido, BAENA AGUILAR, A.: "La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *op. cit.*, pág. 120.

Cuando el sujeto pasivo está inicialmente sometido al IRPF por obligación personal, en los períodos impositivos coincidentes con el año natural, su obligación tributaria no se devengará hasta el 31 de diciembre³²⁰. Si, en aquella fecha, se comprueba que el sujeto pasivo no ha residido habitualmente en España, la obligación personal no nace surgiendo en su lugar, y en caso de haber obtenido rentas en territorio español, la obligación real de contribuir. El momento de apreciación del nacimiento de la obligación real de contribuir será distinto según que el sujeto pasivo opere en nuestro país a través de establecimiento permanente o sin mediación del mismo: 31 de diciembre si el sujeto pasivo ha realizado actividades empresariales o profesionales a través de establecimiento permanente y la fecha en que pueda determinarse la no residencia en España si el sujeto pasivo opera en nuestro país sin establecimiento permanente.

3.- Residencia habitual y obligación personal de contribuir

a) Regla general

Como ya se ha apuntado en reiteradas ocasiones, el art. 11.1.a) de la Ley 18/1991 determina que las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español tendrán la consideración de sujetos pasivos del IRPF por obligación personal de contribuir. La consecuencia de ello es que serán gravadas por la totalidad de la renta que obtengan "*con independencia del lugar donde se hubiese producido y cualquiera que sea la residencia del pagador*" (art. 13).

b) Supuesto especial de sujeción a la obligación personal: funcionarios españoles que residen en el extranjero por razón de su cargo

La norma enunciada en el art. 11.1.a) constituye la regla general. Excepción a esta regla son las previsiones contenidas en el art. 14 en el sentido de que los funcionarios españoles en el extranjero, a pesar de no residir en nuestro país, tributarán por obligación personal³²¹. En efecto, el art. 14 de la Ley 18/1991 determina que:

"1. Quedarán sujetos por obligación personal de contribuir, no obstante lo dispuesto en la letra a) del apartado uno del artículo 11 de esta Ley, las personas de nacionalidad española, su cónyuge no separado legalmente o hijos menores de edad que tuviesen su domicilio o residencia habitual en el extranjero, por su condición de: Miembros de Misiones diplomáticas españolas, ya fuere como Jefe de la Misión, como miembros del personal diplomático, administrativo, técnico o de servicios de la misma.

Miembros de las Oficinas consulares españolas, ya fuere como Jefe de las mismas o como funcionario o personal de servicios a ellas adscritos, con excepción de los vicecónsules honorarios o Agentes consulares honorarios y del personal dependiente de los mismos.

Titulares de cargo o empleo oficial del Estado español como miembros de las

³²⁰.- En cambio, en los períodos impositivos inferiores al año natural, el Impuesto se devengará: a) el día en que se produzca el fallecimiento del sujeto pasivo que tribute individualmente; b) en los supuestos de tributación conjunta, la fecha en que tenga lugar la disolución del matrimonio -por fallecimiento de uno o ambos cónyuges o por divorcio-, la nulidad del mismo o la separación matrimonial en virtud de sentencia judicial o el fallecimiento del padre o la madre separados o no casados y c) el día en que el sujeto pasivo contraiga matrimonio con arreglo a las disposiciones del CC y pase a tributar conjuntamente con su cónyuge.

³²¹.- En este sentido, el art. 40.2 del CC afirma que "el domicilio de los diplomáticos residentes por razón de su cargo en el extranjero, que gocen del derecho de extraterritorialidad, será el último que hubieren tenido en territorio español".

Delegaciones y Representaciones permanentes acreditadas ante Organismos Internacionales o que formen parte de Delegaciones o Misiones de observadores en el extranjero.

Funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular.

No será de aplicación lo dispuesto en el apartado anterior cuando las personas a que se refiere no sean funcionarios públicos o titulares de cargo o empleo oficial y tuviesen residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición de cualquiera de las condiciones enumeradas en el mismo ".

El precepto que acaba de transcribirse, al que debe ponerse en relación con el art. 15 de la misma Ley³²², tiene como antecedente inmediato al art. 8º de la Ley 44/1978³²³. La redacción de este último precepto era similar a la del vigente art. 14³²⁴ si bien de la comparación entre ambos es posible advertir dos diferencias fundamentales: La extensión, por parte del vigente art. 14, de la tributación por obligación personal de contribuir al cónyuge no separado legalmente³²⁵ y a los hijos menores de edad de las personas a las que se refieren los párrafos a), b), c) y d) del art. 14. Y ello aun en el caso de que los mismos tuviesen su domicilio o residencia habitual en el extranjero.

La previsión, no contemplada en el art. 8º de la Ley 44/1978, con arreglo a la cual, la tributación por obligación personal de los sujetos pasivos del inciso primero del art. 14.1 de la Ley 18/1991 no tendrá lugar en el caso de las personas que reúnan, cumulativamente, los siguientes dos requisitos: no ser funcionarios públicos o titulares de cargo o empleo oficial y tener su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición de cualquiera de las condiciones enunciadas en el art. 14.1³²⁶.

³²² .- De conformidad con el art. 15 de la Ley 18/1991, los funcionarios extranjeros e internacionales residentes en España por razón de su cargo no se considerarán sometidos, a título de reciprocidad, al IRPF por obligación personal de contribuir, sin perjuicio de su sujeción al Impuesto por obligación real.

³²³ .- Refiriéndose al art. 8º de la Ley 44/1978, ABELLA POBLET señalaba que con la previsión de que los funcionarios españoles en el extranjero tributaban por obligación personal de contribuir -aparte de las razones fundadas en el principio de cortesía internacional- se evitaba el perjuicio que les supondría el tributar por obligación real, por todas las rentas que obtuviesen en España o recibiesen de un residente. Y ello por cuanto esta circunstancia les llevaría a no poder disfrutar de deducciones de carácter personal y familiar y de límites máximos de la cuota. ABELLA POBLET, E.: "Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *op. cit.*, pág. 109.

³²⁴ .-Por lo que respecta a las diferencias existentes entre la redacción del art. 14 finalmente acogida por la Ley 18/1991 y la prevista en el Proyecto de Ley del IRPF de 1990, se advierte que en la redacción contenida en la Ley se procedió a la supresión del párrafo 3º del precepto, tal y como aparecía redactado en el Proyecto ("*Lo dispuesto en el apartado uno -es decir, la sujeción por obligación personal de contribuir- será de aplicación al personal de nacionalidad española al servicio de la Administración pública española que adquiera la condición de funcionario o agente de las Comunidades Europeas y que por tal condición tengan su residencia en otro Estado miembro, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 13 del Protocolo sobre los Privilegios y las Inmunidades de las Comunidades Europeas. A tales efectos, la cualidad de funcionario o agente de las Comunidades Europeas se determinará con arreglo a las disposiciones comunitarias que sean de aplicación*"). Este párrafo fue considerado innecesario por cuanto en el caso de los funcionarios que prestan sus servicios en las Comunidades Europeas y en general en todas las Organizaciones Internacionales, las disposiciones contenidas, fundamentalmente, en los arts. 13 y 14 del Protocolo sobre los Privilegios y las Inmunidades de las Comunidades Europeas, anexo al Tratado constitutivo de un Consejo único y de una Comisión única de las Comunidades europeas de 8 de abril de 1965 (BOE de 1 de enero de 1986) prevalecen sobre la ley interna.

³²⁵ .- La exigencia de que el cónyuge no esté "*separado legalmente*" no aparecía recogida en el Proyecto de Ley del IRPF de 1990.

³²⁶ .- El art. 14.2 de la Ley 18/1991 parece hacerse eco de las disposiciones del inciso primero del art. 38.2 de la Convención de Viena sobre relaciones diplomáticas de 1961. De conformidad con este precepto, y con excepción del agente diplomático, los miembros de la Misión -esto es, los miembros del personal administrativo, técnico y de servicio de la misma- y los criados particulares que sean nacionales del Estado receptor o tengan en él su residencia permanente, gozarán de los privilegios e inmunidades -se está, sin duda,

Para tributar por obligación personal de contribuir, las personas a las que hacen referencia los cuatro apartados del art. 14.1 deben ostentar la nacionalidad española. Por contra, el personal no residente en España que, hallándose al servicio del Estado español, no tenga la nacionalidad española estará sujeto a nuestro IRPF no por obligación personal sino por obligación real de contribuir³²⁷.

Volviendo al régimen tributario de los funcionarios de nacionalidad española que prestan sus servicios en el extranjero, el tema de la acumulación de sus rentas con las de sus cónyuges ha quedado resuelto en sentido afirmativo tras la promulgación de la Ley 18/1991³²⁸. Por otra parte, la exención prevista en el art. 4.4 del Reglamento del IRPF de 1991³²⁹, que tiene su antecedente en el art. 42.5 del Reglamento del Impuesto de 1981, ha merecido, al igual que sucedía con este último precepto, las críticas de la doctrina³³⁰ por considerar que se trata de una exención concedida por vía reglamentaria, cuyo amparo legal es muy dudoso.

Finalmente, y en punto a la cuestión de si los funcionarios españoles residentes en el extranjero por razón de su cargo deben o no designar una persona, física o jurídica, para que

haciendo referencia a los recogidos en los números 2, 3 y 4 de su art. 37 de la propia Convención- únicamente en la medida en que lo admita el propio Estado receptor.

³²⁷.- La Dirección General de Tributos, en Contestación a la Consulta de 31/10/1986, determinó que: 1.- El personal contratado por la Embajada que ostentase la nacionalidad española estaría sujeto al IRPF español por obligación personal de acuerdo con el art. 8.a) de la Ley 44/1978 y el art. 24.a) del Reglamento de 1981, cuando por tal motivo tuviese su residencia en aquel país (...). 2.- El personal que no tuviese la nacionalidad española estaría sujeto al IRPF español por obligación real de contribuir por las remuneraciones que la Embajada o Consulado le satisficiera en retribución de los servicios allí prestados. CARMONA FERNANDEZ, N.; CISNEROS GUILLEN, L.; PEREZ RODILLA, G. y SERRET DE MURGA, I.: "Fiscalidad de no residentes (según la doctrina administrativa)", Editorial CISS, Valencia, 1992, págs. 307 y 308.

En relación con el personal no residente en España que, hallándose al servicio del Estado español, no tenga la nacionalidad española, el art. 19.1.e) de la Ley 18/1991 dispone que "*los rendimientos del trabajo de personas físicas no residentes en territorio español, siempre que no sean sujetos pasivos por obligación personal de contribuir, que presten sus servicios en las Misiones Diplomáticas y Representaciones Consulares de España en el extranjero, cuando no procediere la aplicación de normas específicas derivadas de los Tratados Internacionales en los que España sea parte, se gravarán al 8 por 100*".

³²⁸.- Con base en lo dispuesto por los arts. 13.1.b) del Reglamento del IRPF de 1981 ("Son sujetos pasivos por obligación personal: b) Las personas físicas que, aun no residiendo habitualmente en territorio español, formen parte de una unidad familiar que se considere residente en dicho territorio ") y 17 del mismo texto legal ("1. Cuando los sujetos pasivos estén integrados en una unidad familiar residente en territorio español se acumularán las rentas correspondientes a todos los miembros de la unidad familiar, cualquiera que sea el régimen económico del matrimonio. 2. Si la unidad familiar no es residente en territorio español los miembros que la integran constituirán, en su caso, sujetos pasivos independientes y no procederá la acumulación de sus respectivas rentas ") se llegaba a la conclusión que, si bien eran acumulables todas las rentas de los funcionarios españoles residentes en el extranjero por razón de su cargo -por cuanto, de conformidad con el art. 8º de la Ley 44/1978, tributaban por la totalidad de su renta mundial-, no sucedía lo mismo con las del funcionario y su cónyuge si la unidad familiar tenía su residencia fuera del territorio español, con la consecuencia de no proceder las deducciones familiares aunque sí las de carácter personal.

³²⁹.- Art. 4.4 del Reglamento del IRPF de 1991 (BOE de 31 de diciembre de 1991): "*Tendrá la consideración de dieta exceptuada de gravamen el exceso que perciban los funcionarios públicos españoles con destino en el extranjero sobre las retribuciones totales que obtendrían por sueldos, trienios, complementos o incentivos, en el supuesto de hallarse destinados en España (...)*".

Idéntica consideración tendrá, siempre que se tribute por obligación personal de contribuir, el exceso que perciba el personal al servicio de la Administración Pública con destino en el extranjero sobre las retribuciones totales que obtendría por sueldos, trienios, complementos o incentivos, en el supuesto de hallarse destinado en España. A estos efectos, por el Ministerio de Economía y Hacienda se acordarán las equiparaciones retributivas que puedan corresponder a dicho personal si estuviese destinado en España".

³³⁰.- Por todos, GONZALEZ POVEDA, V.: "Tributación de no residentes", 2ª edición actualizada, *op. cit.*, págs. 378 y 379 y BAENA AGUILAR, A.: "La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *op. cit.*, pág. 320.

les represente ante la Administración tributaria española, nos remitimos al epígrafe dedicado a la figura del representante del no residente.

B) EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

1.- Su trascendencia

Junto a la residencia habitual, la noción de establecimiento permanente es la otra piedra angular sobre la que se articula el régimen fiscal de las personas físicas no residentes en el modelo previsto por la Ley 18/1991 que, en este punto, sigue a la Ley 5/1983, de 29 de junio. Con base en esta noción, el legislador español prevé, para las rentas obtenidas por personas físicas no residentes en España, un tratamiento tributario distinto según que lo hayan sido por medio de establecimiento permanente o sin el concurso del mismo.

Así, cuando lo hagan sin establecimiento permanente "*tributarán de forma separada por cada devengo total o parcial de renta sometida a gravamen*" (art. 16.2.2º). No obstante, señala el art. 16.2.1º, "*cuando operen en España mediante establecimiento permanente, tributarán por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento, háyase obtenido en territorio español o extranjero. Para la calificación del establecimiento permanente se estará a lo prevenido en el Impuesto sobre Sociedades*"³³¹.

En un contexto de profunda internacionalización de las relaciones económicas es cada vez más frecuente que los empresarios utilicen, para el ejercicio de su empresa, varios establecimientos ubicados en diferentes países. Uno de estos establecimientos se erige en principal, situándose en él el domicilio del empresario y recibiendo el resto la denominación de sucursales³³². Sin embargo, las nociones de establecimiento permanente y de sucursal no coinciden ya que si bien toda sucursal constituye un establecimiento permanente no todo establecimiento permanente alcanza la categoría de sucursal inscribible.

La figura del establecimiento permanente -"*centro o instalación fija de negocios*" en la terminología anglosajona- ha devenido un elemento fundamental y clásico en las relaciones fiscales internacionales³³³. Y su importancia deriva de sus consecuencias: a saber, el derecho de un Estado a gravar las actividades comerciales o industriales que una empresa extranjera, con residencia en un Estado distinto, realice en el territorio de aquél³³⁴.

³³¹ - Sobre las diferencias entre la tributación por establecimiento permanente y la tributación sin mediación del mismo volveremos más adelante cuando se analicen por separado una y otra forma de gravamen.

³³² - Las sucursales aparecen definidas en el art. 259 del Reglamento del Registro Mercantil de 1989 como "todo establecimiento secundario dotado de representación permanente y de cierta autonomía de gestión, a través del cual se desarrollen, total o parcialmente, las actividades de una sociedad".

³³³ - No obstante, algunos autores advierten de la crisis de esta noción como único instrumento fiscal para el gravamen de los beneficios empresariales obtenidos en otro Estado. En este sentido, ZANCADA, F.: "Una revisión del concepto de establecimiento permanente" en "*Estudios de doble imposición internacional*", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, en especial, pág. 253.

³³⁴ - Como ya se ha apuntado con anterioridad, dos han sido los métodos que, históricamente, se han utilizado para distribuir, entre varias jurisdicciones tributarias, el derecho a someter a gravamen los beneficios de una empresa con establecimientos permanentes situados en varios Estados:

1.- El del "*reparto proporcional de beneficios*", también conocido como sistema de "*cifra relativa de negocios*", "*método indirecto*" o "*sistema español*" por haber sido defendido en el Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones por VIÑUALES y FLORES DE LEMUS. Con arreglo a este método, la empresa es una unidad no susceptible de fraccionamiento y el beneficio a ella imputable un conjunto sintético. La consecuencia de lo anterior es que la determinación del beneficio de un establecimiento permanente de la mencionada empresa situado en un concreto país se llevará a cabo averiguando, en primer lugar, el beneficio global o mundial de la empresa para, posteriormente y aplicando diversos módulos -ventas, capital, activo, inmovilizado-, determinar la parte de aquel beneficio correspondiente al establecimiento permanente en cuestión.

Para un examen del método de la "*cifra relativa de negocios*", vid. VIÑUALES, A.: "Informe sobre la

2.- Teorías sobre la caracterización del establecimiento permanente

Dos son las teorías que se han formulado acerca de las características que ha de reunir una instalación fija de negocios para que sea considerada como una unidad económica susceptible de imposición:

a) La "*teoría de la realización*" que tiene su fundamento en el carácter productivo de la instalación calificada como establecimiento permanente al que se conceptúa como una unidad económica que cierra el ciclo mercantil y que realiza un beneficio. En esta teoría se inspiraba la caracterización que, del establecimiento permanente, efectuaban los Proyectos de Convenio de Doble Imposición de Méjico (1943) y de Londres (1946).

b) La "*teoría de la pertenencia económica*", que reputa establecimiento permanente a toda estructura económica situada en un país, aunque no contribuya más que indirectamente a la obtención del resultado empresarial conjunto. Esta concepción es la acogida por la legislación interna española (art. 45.1.a de la Ley 43/1995, del IS) y la que parece presidir la definición que de establecimiento permanente formulan los "*Modelos de Convenio*" de Doble Imposición de la OCDE.

3.- Definición positiva

a) El concepto de establecimiento permanente en los "*Modelos de Convenio*" de la OCDE

El concepto de establecimiento permanente, tal y como aparece formulado, en la actualidad, en el "*Modelo*" de la OCDE, comenzó a perfilarse en los "*Proyectos de Convenio*" de Méjico y de Londres. Posteriormente, el "*Proyecto de Modelo de Convenio*" de la OCDE de 1963 introdujo, en su art. 5º, una definición de establecimiento permanente que, con ligeras variaciones que no cuestionaron ni sus principios ni su estructura general³³⁵, fue reproducida en el art. 5 del "*Modelo de Convenio*" de 1977 y lo ha sido en el art. 5 del de 1992³³⁶ con la siguiente estructura:

Legislación Fiscal y los procedimientos de imputación parcial de beneficios de las empresas con actividades en varios países", *op. cit.*, págs. 177 a 210. DEL ARCO RUETE, L.: "Comentarios al Informe del profesor Viñuales sobre el Régimen Fiscal de las Empresas operando en varios países", *op. cit.*, pág. 173 y OTERO CASTELLO, J.: "El concepto de establecimiento permanente. Especialidades en orden a la regularización de balances", *op. cit.*, pág. 1.066.

2.- El "*sistema de la contabilidad separada*" o "*método directo*". De conformidad con este método, la determinación del beneficio imputable al establecimiento permanente se basa en los datos contables relativos a las operaciones del propio establecimiento. Se persigue, pues, gravar los beneficios que corresponderían al establecimiento si éste constituyese una empresa independiente que se relacionase con su sede central en condiciones de total autonomía. DE LUIS, F.: "Métodos para distribuir los beneficios imponderables entre varias jurisdicciones tributarias", Hacienda Pública Española, núm. 64/1980, pág. 175.

³³⁵.- Fundamentalmente, en el texto del "*Modelo*" de 1977 se introdujeron argumentos que ya se recogían en los "*Comentarios*" al Proyecto de 1963 así como puntos de vista de países que no participaron en la redacción de este "*Proyecto*". En concreto, el "*Modelo de Convenio*" de 1977: Incluyó como establecimientos permanentes los pozos de petróleo y de gas, lo cual es lógico dada la importancia que habían ido adquiriendo.. Determinó que las obras de construcción, instalación o montaje constituirían establecimiento permanente sólo si su duración excedía de doce meses. Esta previsión, en una época en la que la técnica permite la realización de grandes obras en un corto período de tiempo, favorece a las multinacionales y excluyó las actividades de carácter preparatorio o auxiliar.

³³⁶.- "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.

- El apartado 1º define de forma general el concepto de establecimiento permanente.
- Los apartados 2º y 3º describen los supuestos que se reputan como establecimiento permanente.
- El apartado 4º fija negativamente el concepto de establecimiento permanente delimitando los supuestos no considerados como tal.
- Los apartados 5º y 6º se refieren a la situación de los agentes mediadores de la empresa y
 - el apartado 7º plantea el problema de las "filiales" como noción no equivalente a la de "sucursal" o "establecimiento permanente".

Conectando el art. 5º con los arts. 4º -"Residente"- y 7º -"Beneficios empresariales"- de los "Modelos de Convenio", se advierte que en los mismos -al igual que hiciera el Proyecto de Convenio de 1963- se acoge el "sistema de la contabilidad separada" como método de determinación del beneficio imputable al establecimiento permanente así como la "teoría de la realización" con las matizaciones ya apuntadas. Las notas que caracterizan al

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 o en 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".

establecimiento permanente, tal y como aparece configurado en los "Modelos de Convenio " de 1977 y 1992, son las siguientes³³⁷: Tal y como se pone de manifiesto en los "Comentarios a los Modelos de Convenio " de la OCDE de 1977 y 1992, la enumeración contenida en el párrafo 2º del art. 5º no es limitativa sino que puede considerarse que los ejemplos recogidos en el mismo constituyen un " *numerus apertus* ".

No se recoge la nota que el establecimiento permanente deba tener un carácter productivo. Y ello por entender que, dándose los presupuestos de hecho para poner en conexión una parte de la empresa con un determinado territorio, hay que presumir que contribuye necesariamente a la formación del beneficio global de la empresa³³⁸.

Es preciso que exista una instalación *fija* de negocios. Esto significa que debe darse una vinculación geográfica entre la actividad desarrollada por el empresario y la instalación, si bien la nota de fijeza no implica una adherencia física al suelo.

Por otra parte, ha de tratarse de una instalación *permanente* de negocios.

Esta característica no implica una actividad ininterrumpida aunque sí un cierto grado de habitualidad, de manera que el establecimiento permanente debe dedicarse al ejercicio de actividades empresariales continuadas y no a la realización de actos aislados.

Se excluyen las actividades preparatorias o auxiliares.

El "*establecimiento permanente*" constituye una prolongación de la personalidad extranjera, revelándose así la mezcla de criterios de "personalidad" y de "territorialidad" que regulan el gravamen de las personas jurídicas.

b) La noción de establecimiento permanente en la legislación española

En nuestra legislación, y tras la promulgación de la Ley 43/1995, del IS, la noción de establecimiento permanente aparece definida en los párrafos 2º y 3º del art. 45.1.a) de la referida Ley³³⁹. De conformidad con este precepto:

"Se entenderá que una entidad opera mediante establecimiento permanente en territorio español, cuando por cualquier título disponga en el mismo, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta de la entidad no residente, que ejerza con habitualidad dichos poderes.

En particular, se entenderá que constituyen establecimiento permanente las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las

³³⁷ .- EGUINOVA, M.: "Las actividades empresariales de los no residentes", Impuestos, La Ley, 1991/II, págs. 59 a 61 y ZANCADA, F.: "Una revisión del concepto de establecimiento permanente" en VV.AA. "Estudios de doble imposición internacional", *op. cit.* , pág. 259.

³³⁸ .- Así, la Dirección General de Tributos, en la Consulta núm. 13 de la Orden de 17 de junio de 1981 (BOE de 18 de julio de 1981) señalaba que se reputaba establecimiento permanente una oficina de información en España cuyo único objeto era realizar actividades informativas sobre cuestiones financieras y económicas en general así como sobre mercados bursátiles de metales y futuros.

³³⁹ .- En el marco de la Ley 61/1978, del IS, la noción de establecimiento permanente se recogía en el párrafo segundo de su art. 7.a), en cuya virtud: "*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 o 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 posean 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, artísticas o posea otros lugares de trabajo en los que realice toda o parte de su actividad*".

explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses ".

Si se compara la definición de establecimiento permanente contenida en el art. 45.1 de la Ley 43/1995 con la acogida en el "*Modelo de Convenio* " de la OCDE se constata un acercamiento entre ambas nociones³⁴⁰. Este acercamiento no impide para que continúen advirtiéndose algunas de las disimilitudes que, entre ambas definiciones, ya se observaban bajo la vigencia de la Ley 61/1978. Estas diferencias son las siguientes:

1.- La Ley 43/1995, de una parte, reputa como establecimiento permanente a "*las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias*" -no mencionadas en el art. 5.2 del "*Modelo* " de la OCDE- y, de otra, no excluye, de manera explícita, a las actividades de carácter auxiliar o preparatorio a las que, por el contrario, el art. 5.4 del "*Modelo* " OCDE no conceptúa como establecimiento permanente. Esta circunstancia determina que se repunte a nuestra legislación como totalmente adscrita a la "*teoría de la pertenencia económica* ", según la cual, para que exista un establecimiento permanente no es preciso que la instalación sea productiva en sí misma considerada³⁴¹.

³⁴⁰.- En punto a las semejanzas entre ambas nociones pueden destacarse las siguientes:

a) Los supuestos de establecimiento permanente, salvo que la Entidad actúe en España a través de un agente autorizado para contratar en nombre y por cuenta de la misma, aparecen ligados a la existencia de una base o "*lugar fijo de negocios* " en el que la Entidad no residente realiza sus actividades.

b) En ambas formulaciones coinciden buena parte -aunque no todos- los supuestos constitutivos de establecimiento permanente.

Por lo que respecta a las obras de construcción, instalación o montaje, el párrafo tercero del art. 45.1.a) determina, al igual que hiciera el art. 7.a) de la Ley 61/1978 que "*en particular, se entenderá que constituyen establecimiento permanente (...) las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses* ", lo que supone seguir las disposiciones del art. 5.3 del "*Modelo* " de la OCDE, con arreglo al cual "*una obra de construcción, instalación o montaje sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses* ".

Así pues, los rendimientos derivados de las mencionadas obras se considerarán obtenidos por medio de establecimiento permanente si su duración es superior a 12 meses y sin mediación del mismo si es inferior a 12 meses.

En general, los Convenios suscritos por nuestro país siguen la regla de los 12 meses para determinar si los rendimientos derivados de obras de construcción, instalación o montaje constituyen o no establecimiento permanente. No obstante, existen excepciones: el art. 5.2.g) del Convenio Hispano-Brasileño de 1974 determina que la expresión "establecimiento permanente" comprende las "*obras de construcción o de montaje cuya duración exceda de 6 meses* ", mientras que el art.

5.3. del Convenio Hispano-Húngaro de 1984 establece que "*una obra de construcción, instalación o montaje sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de veinticuatro meses* ".

c) Por otra parte, tanto los "*Comentarios* " del párrafo 4 del art. 5 del "*Modelo* " de la OCDE como la Dirección General de Tributos en Contestación a la Consulta de 19 de febrero de 1991 -recogida por CARMONA FERNANDEZ, N.; CISNEROS GUILLEN, L.; PEREZ RODILLA, G. y SERRET DE MURGA, I.: "Fiscalidad de no residentes (según la doctrina administrativa)", *op. cit.* , págs. 75 y 76.- acerca de si un almacén constituye o no establecimiento permanente señalan que la expresión "*instalación de negocios*" cubre cualquier local, material o instalación utilizada para el ejercicio de las actividades de la empresa, no importando que la misma sea o no propietaria o arrendataria del local, del material o de la instalación o que lo tenga a su disposición de cualquier otra forma.

³⁴¹.- En relación con este tema pueden traerse a colación diversas Contestaciones a Consultas de la Dirección General de Tributos.

En Contestación de 26 de abril de 1982 a la Consulta sobre si una oficina de representación para la coordinación de actividades de fletamento marítimo tiene la consideración de establecimiento permanente, la DGT señala que la definición que del mismo efectúa el art. 7.a) de la Ley del IS "*aparece revestida de las notas de generalidad y omnicomprendividad, al punto de que éste se configura por el mero hecho de disponer en España de instalaciones con pretensión o apariencia de permanencia, incluyéndose en el concepto de instalaciones las oficinas de manera expresa* ". CARMONA FERNANDEZ, N.; CISNEROS GUILLEN, L.; PEREZ RODILLA, G. y SERRET DE MURGA, I.: "Fiscalidad de no residentes (según la doctrina

Por el contrario, y a pesar de las manifestaciones contenidas en los "*Comentarios a los Modelos de Convenio de la OCDE*"³⁴², lo cierto es que los "*Modelos de Convenio*" de la OCDE no se alinean de forma tan clara como nuestra legislación interna en favor de la "*teoría de la pertenencia económica*" dado que excluyen de la calificación de establecimiento permanente a las actividades de carácter auxiliar o preparatorio.

2.- De conformidad con lo dispuesto en los párrafos 5 y 6 del art. 5 del "*Modelo de Convenio*" de la OCDE, cuando una persona, distinta de un agente que goce de un estatuto independiente, actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que le faculten para concluir contratos en nombre de la misma, no será precisa la existencia de un soporte o infraestructura material para considerar que la referida empresa tiene en aquel país un establecimiento permanente. Por el contrario, si la empresa realiza sus actividades por medio de una persona independiente (corredor, comisionista general o cualquier otro agente que goce de un estatuto independiente) no se estimará que, por esta sola circunstancia, ya tenga en el Estado de que se trate un establecimiento permanente.

Sin embargo, el art. 45.1.a) de la Ley 43/1995, al igual que hiciera el art. 7.a) de la Ley 61/1978, no distingue entre agentes dependientes e independientes de la empresa, determinando únicamente que "*se entenderá que una entidad opera mediante establecimiento permanente en territorio español, cuando (...) actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta de la entidad no residente, que ejerza con habitualidad dichos poderes*" (párrafo segundo del art. 45.1.a). De lo dispuesto en el precepto que acaba de transcribirse cabe extraer las siguientes conclusiones:

- Aunque el art. 45.1.a) de la Ley 43/1995 no distingue entre agentes dependientes o independientes de la empresa entendemos que, para constituir establecimiento permanente de una Entidad no residente, los agentes habrán de ser personas dependientes de ésta. Y ello, por cuanto los independientes (corredores, comisionistas generales, etc) ejercen por sí mismos una empresa distinta, no pudiendo, por lo tanto, constituir un establecimiento permanente de la empresa extranjera³⁴³.

- El párrafo segundo del art. 45.1.a) de la Ley 43/1995 ha introducido el requisito de la continuidad temporal. En efecto, la radicación del agente dependiente en España, si bien no exige, como en el caso del establecimiento permanente constituido por elementos materiales y personales, la existencia de un "*situs*" o base fija de negocios, si requiere una habitualidad.

En el marco de los convenios internacionales, el criterio del establecimiento permanente se utiliza para concretar si una determinada renta debe o no ser sometida a

administrativa)", *op. cit.*, págs. 61 y 62. En el mismo sentido se pronuncia la Consulta núm. 13 de la Orden de 17 de junio de 1981 (BOE de 18 de julio de 1981) acerca de una oficina de información en España cuyo único objeto es realizar actividades informativas sobre cuestiones financieras y económicas en general así como mercados bursátiles de metales y futuros.

³⁴².- A propósito del párrafo 1 del art. 5, los "*Comentarios al Modelo de Convenio*" de 1977 señalan que "*quizás podría alegarse que también hubiera sido conveniente mencionar en la definición general el otro elemento característico del establecimiento permanente, al cual se le ha atribuido a veces una cierta importancia en el pasado, esto es, que el establecimiento debe tener un carácter productivo, o sea contribuir a los beneficios de la empresa. Este punto de vista no se ha recogido en la presente definición. En efecto, es evidente que en una empresa comercial bien administrada cada elemento de la empresa contribuye a la productividad del conjunto (...)*".

OCDE: "*Modelo de Convenio de doble imposición sobre la renta y el patrimonio*", *op. cit.*, págs. 78 y 79. En el mismo sentido, "*Commentaires sur l'article 5 concernant la définition de l'établissement stable*" en OCDE: "*Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune*", *op. cit.*, pág. 68.

³⁴³.- En el mismo sentido se pronunciaba FERNANDEZ PEREZ a propósito de lo preceptuado en esta materia por el art. 7.a) de la Ley 61/1978. FERNANDEZ PEREZ, J.R.: "*La tributación por obligación real (I) (Rentas obtenidas en España a través de establecimiento permanente)*", en Carta Tributaria, Monografía núm. 8, 1985, pág. 3.

imposición en el país donde se genera. En este sentido, el art. 7.1 del "*Modelo de Convenio*" de la OCDE determina que:

*"Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante sólo pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que pueden atribuirse a este establecimiento permanente"*³⁴⁴.

Pero, en nuestro Derecho interno, la concurrencia o no de establecimiento permanente en la obtención de rentas no es determinante de la sujeción o no al Impuesto español de las mismas sino de la forma en que éstas pasan a tributar por obligación real de contribuir. De manera que, cuando los no residentes obtengan rentas derivadas de actividades empresariales y profesionales por medio de establecimiento permanente pasarán a tributar "*por la totalidad de renta imputable a dicho establecimiento*", siendo ésta una forma de tributación distinta a la prevista para las rentas derivadas de actividades empresariales y profesionales obtenidas por personas físicas no residentes sin mediación de establecimiento permanente.

³⁴⁴ .- En relación con este precepto, los "*Comentarios*" a los Modelos de Convenio de la OCDE 1977 y 1992 señalan que, en el ámbito de las relaciones fiscales internacionales, únicamente se admite que una empresa participa verdaderamente en la vida económica del otro Estado, con vinculación bastante para estar sometida a su jurisdicción fiscal, si tiene en él un establecimiento permanente. "*Comentarios al art. 7*" en "*Modelo de Convenio de doble imposición sobre la Renta y sobre el Patrimonio. 1977*", *op. cit.* , pág. 96 y "*Commentaires sur l'article 7*" en "*Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune*", *op. cit.* , pág. 86.

IV.- PERSONAS FISICAS NO RESIDENTES

A) DEFINICION

Como ya acontecía en la regulación anterior a 1991, ni la Ley 18/1991 ni el vigente Reglamento del IRPF aprobado por Real Decreto 1841/1991, establecen con arreglo a qué criterios una persona física puede ser considerada, a efectos del IRPF, como "no residente habitual" en territorio español. Ello tiene como consecuencia que, para determinar cuándo una persona física no reside habitualmente en nuestro país, deberán interpretarse a "*contrario sensu*" los criterios acogidos en el art. 12 de la Ley 18/1991.

Con arreglo a esta interpretación, las personas físicas a las que debe reputarse como no residentes en España, en el marco del IRPF, serán aquellas que, no habiendo permanecido en territorio español durante el año natural, por más de 183 días -para cuyo cómputo no se tomarán en cuenta sus ausencias temporales salvo que pueda demostrarse su residencia habitual en otro país durante 183 días en el año natural de referencia-, tampoco tengan en España el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos, ni su cónyuge -del que no estén legalmente separadas- e hijos menores de edad, que de ellas dependan, fijada en nuestro país su residencia habitual.

B) LA EXENCION SUBJETIVA EN FAVOR DE LOS EMPRESARIOS DE NAVEGACION MARITIMA O AEREA INTERNACIONAL

El art. 9.2 de la Ley 18/1991³⁴⁵ decreta que:

"El Ministro de Economía y Hacienda podrá declarar, a condición de reciprocidad, la exención de los rendimientos correspondientes a empresarios de navegación marítima o aérea residentes en el extranjero cuyos buques o aeronaves toquen territorio español, aunque tengan en éste consignatarios o agentes".

Este precepto supone que, además de las exenciones de carácter objetivo previstas en su art. 17, la Ley 18/1991 contiene una exención de naturaleza subjetiva³⁴⁶, en cuya virtud, no tributarán por el IRPF español, con base en la obligación real de contribuir, los rendimientos

³⁴⁵.- Este precepto, ya acogido, en los mismos términos por el art. 9.2 del Proyecto de Ley del IRPF de 4 de agosto de 1990, reproduce lo previsto por el art. 5.4 de la Ley 61/1978, del IS: "*el Ministerio de Hacienda podrá declarar, a condición de reciprocidad, la exención de las Entidades de navegación marítima o aérea residentes en el extranjero, cuyos buques o aeronaves toquen territorio español, aunque tengan en éste consignatarios o agentes*".

La razón del reconocimiento de esta exención en sede de personas físicas se debió a que, durante las negociaciones del Convenio de Doble Imposición con los EEUU, se aceptó la existencia de armadores personas físicas y de entidades del "*Common Law*" sin personalidad -caso de los "*trusts*"- ejerciendo la actividad de navegación marítima o aérea. CARBAJO VASCO, D.: "El tratamiento de los no residentes en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *op. cit.*, pág. 1189.

³⁴⁶.- Tradicionalmente, la doctrina ha distinguido entre exenciones objetivas y subjetivas. Las exenciones objetivas pueden definirse como aquellas que tienen lugar cuando se priva a la norma definidora del presupuesto de hecho de eficacia constitutiva de obligación respecto de ciertos hechos que, estando lógicamente comprendidos en el ámbito de sujeción del Impuesto, no se reputan idóneos para generar la obligación tributaria. En cambio, con las exenciones subjetivas se pretende que ciertas personas o categorías de personas no queden obligadas a contribuir, a pesar de encontrarse con el supuesto fáctico de la imposición en la relación definida por la ley para que esa obligación nazca. SAINZ DE BUJANDA, F.: "Lecciones de Derecho Financiero", *op. cit.*, pág. 212.

obtenidos por empresarios individuales de navegación marítima o aérea residentes en el extranjero, aunque sus buques o aeronaves toquen territorio español y tengan en él consignatarios o agentes. Se trata de una exención aplicable tanto a las rentas obtenidas sin establecimiento permanente como a las obtenidas con la mediación del mismo.

El art. 9.2 de la Ley 18/1991 sigue la línea de lo dispuesto, en el ámbito del Derecho internacional tributario, por el art. 8º del "*Modelo de Convenio*" de la OCDE³⁴⁷, el cual determina que los beneficios derivados de la explotación de buques o aeronaves sólo pueden someterse a imposición en el Estado en el que esté situada la sede de dirección efectiva. Incluso se hace referencia expresa al supuesto en el que existiese en territorio español una representación permanente -consignatarios o agentes- del empresario no residente en nuestro país, en cuyo caso se aplicaría también la exención.

Por otra parte, a diferencia de las exenciones objetivas del art. 17 de la Ley 18/1991, la del art. 9.2 no es automática sino rogada. Necesita, pues, un pronunciamiento expreso del Ministerio de Economía y Hacienda acerca de la existencia de reciprocidad que, en sede de Entidades no residentes, ha adoptado la forma de Ordenes Ministeriales, a las que se considera directamente aplicables, en su caso, a las personas físicas, sin necesidad de nuevas disposiciones al respecto³⁴⁸.

C) SOCIOS PERSONAS FÍSICAS NO RESIDENTES DE SOCIEDADES TRANSPARENTES

En la Ley 18/1991, del IRPF, el régimen de transparencia fiscal se contempla de forma parecida a como lo hacía la Ley 48/1985, de Reforma Parcial de la Ley 44/1978, si bien con una diferencia fundamental: a partir de 1 de enero de 1992 y, en virtud de lo dispuesto por el art. 52 de la Ley 18/1991³⁴⁹, el régimen de transparencia fiscal sólo es aplicable a los socios residentes de sociedades transparentes. Por su parte, el párrafo segundo del art. 52.4 de la Ley 18/1991 -en la redacción originaria de este precepto- determinaba 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*",

³⁴⁷.- Art. 8º del "*Modelo de Convenio*": "*1. Los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional sólo pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.*

2. Los beneficios de la explotación de embarcaciones dedicadas al transporte por aguas interiores sólo pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa (...)".

De la redacción de este precepto se desprenden dos conclusiones fundamentales:

a) Puede referirse tanto a personas físicas como jurídicas.

b) Frente al derecho de gravar una actividad internacional por parte de cada uno de los países en los que se desarrolla, criterio extremadamente difícil de llevar a la práctica, se establece una única norma de gravamen: la de la sede de dirección efectiva de la empresa explotadora.

c) Se sujetan las actividades de transporte que se citan, no las empresas del sector, de manera que, por este artículo, tributarán también las empresas que no se dediquen exclusivamente a la navegación marítima interior o aérea por los beneficios derivados de estas actividades.

³⁴⁸.- CARBAJO VASCO, D.: "El tratamiento de los no residentes en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *op. cit.*, pág. 1189. Las referidas Ordenes Ministeriales son objeto de enunciación al tratar de la exención subjetiva en favor de los empresarios de navegación marítima o aérea internacional en sede de entidades no residentes.

³⁴⁹.- La Disposición final cuarta de la Ley 43/1995, del IS, ha modificado la redacción primigenia del art. 52 de la Ley 18/1991, cuyo vigente párrafo primero determina que "*los socios residentes en el territorio español integrarán en su base imponible la base imponible imputada por las sociedades transparentes a que se refiere el art. 75 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades*".

previsión que reitera el párrafo segundo del art. 75.5 de la Ley 43/1995, del IS³⁵⁰.

Nos encontramos, pues, con que, en el supuesto de sociedades transparentes integradas por socios personas físicas residentes sus bases imponibles positivas, aun en el caso de no distribución de resultados, se imputaban a los referidos socios y se integraban en su correspondiente base imponible del IRPF. Por el contrario, si se estaba en presencia de una Sociedad, en principio transparente, la totalidad de cuyos socios eran personas físicas no residentes, entonces la Sociedad tributaba por el IS haciéndolo los socios únicamente por los resultados efectivamente distribuidos.

Mayores dificultades surgían en el caso de una sociedad transparente con socios personas físicas residentes y socios personas físicas no residentes. En este supuesto, la base imponible de la sociedad transparente -o mejor, semitransparente- tenía que dividirse en dos partes:

- La correspondiente a los socios no residentes, que tributaba por el IS, de manera que, en relación con los mismos, la sociedad funcionará como si no fuese transparente y
- la relativa a los socios residentes, que era imputada a los mismos.

Por lo tanto, cuando la Sociedad repartía beneficios se generaba un problema de desequilibrio financiero entre socios residentes y no residentes, ya que debía distinguirse entre:

- Los dividendos destinados a los no residentes, que tributaban de conformidad con las normas generales de la tributación por obligación real o con las establecidas en el correspondiente Convenio de Doble Imposición y
- los destinados a los residentes, los cuales no soportaban retención, salvo que procediesen de ejercicios en los que la Sociedad no hubiese estado sujeta al régimen de transparencia fiscal.

No obstante, con la promulgación de la Ley 43/1995, del IS, se ha procedido a una cierta unificación en el tratamiento de los socios residentes y no residentes. En efecto, una de las novedades más importantes de la nueva Ley del IS es que la sociedad transparente, en todo caso, liquida, ingresa y contabiliza el IS como un Impuesto propio. Por lo tanto, las sociedades transparentes pasan a tributar por el IS siendo su base imponible la resultante de la aplicación de las normas del Impuesto e ingresando la cuota correspondiente en las mismas condiciones que cualquier otro sujeto pasivo.

Ahora bien, únicamente afectará a los sujetos pasivos personas físicas residentes en territorio español la imputación de los siguientes conceptos (arts. 52 y 53 de la Ley 18/1991, redactados según lo establecido en la Disposición Final cuarta de la Ley 43/1995):

- . Las bases imponibles positivas obtenidas por las sociedades transparentes.
- . Las deducciones y bonificaciones en la cuota a las que tenga derecho la sociedad. Las bases de las deducciones y bonificaciones se integrarán en la liquidación de los socios, minorando, en su caso, la cuota según las normas específicas de este Impuesto. Las deducciones y bonificaciones se imputarán conjuntamente con la base imponible positiva.
- . Los pagos fraccionados, retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a la sociedad transparente y
- . la cuota satisfecha por la sociedad transparente por el IS.

Por lo que respecta a la distribución de beneficios, los dividendos y participaciones en beneficios que correspondan a los socios personas físicas no residentes tributarán en tal concepto, de conformidad con las normas generales sobre tributación de no residentes y los Convenios para evitar la doble imposición. En cambio, los dividendos y participaciones en

³⁵⁰ .- "Los dividendos y participaciones en beneficios que correspondan a los socios no residentes en territorio español tributarán en tal concepto, de conformidad con las normas generales sobre tributación de no residentes y los convenios para evitar la doble imposición suscritos por España".

beneficios obtenidos por sujetos pasivos por obligación personal de contribuir que procedan de períodos impositivos durante los cuales la sociedad se halla en régimen de transparencia no tributan por el IS ni por el IRPF.

El importe de estos dividendos y participaciones en beneficios no se integrará en el valor de adquisición de las acciones o participaciones de los socios a quienes hubiesen sido imputados. Tratándose de los socios que deban soportar la imputación de la base imponible positiva que adquieran los valores con posterioridad a la imputación, se disminuirá el valor de adquisición de los mismos en dicho importe.

D) PERSONAS FISICAS NO RESIDENTES Y OBLIGACION REAL DE CONTRIBUIR

1.- Regla general

Con carácter general, las personas físicas que, sin ser residentes habituales en España con arreglo al art. 12 de la Ley 18/1991, obtengan rendimientos o incrementos de patrimonio producidos en territorio español, quedarán sometidas a nuestro IRPF únicamente por tales rendimientos o incrementos de patrimonio, con base en la denominada obligación real de contribuir (art. 11.1.b). La regulación de esta forma de tributación, "*sin perjuicio de lo dispuesto en los Tratados y Convenios Internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno*", aparece recogida, fundamentalmente, en el Capítulo III del Título III de la Ley 18/1991.

Por lo tanto, para ser sujeto pasivo del IRPF por obligación real, tiene que darse, en la persona física individualmente considerada -única que puede ser sujeto pasivo del mencionado impuesto³⁵¹- una doble condición: obtener rendimientos o incrementos de patrimonio producidos en territorio español y no tener su residencia habitual en España.

2.- Supuesto especial de sujeción a la obligación real: funcionarios extranjeros e internacionales que residan en España por razón de su cargo

Como ya se ha visto al tratar de la tributación de los funcionarios españoles que residen en el extranjero por razón de su cargo, la regla general según la cual el sometimiento al IRPF español por obligación personal se producirá para las personas físicas con residencia habitual en nuestro territorio presenta la excepción de los sujetos mencionados en el art. 14.Uno. Pues bien, también la previsión del art. 11.Uno.b), con arreglo a la cual, la tributación por obligación real se reservará a las personas físicas no residentes en nuestro país tiene por excepción lo dispuesto por el art. 15 de la Ley 18/1991:

"1. Cuando no procediere la aplicación de las normas derivadas de los Tratados internacionales en los que España sea parte, no se considerarán sometidos por obligación personal, a título de reciprocidad y sin perjuicio del sometimiento por

³⁵¹ .- Como señala la Exposición de Motivos de la Ley 18/1991 en relación con los principales aspectos de la Reforma "*la nueva regulación del Impuesto tiene como eje central al individuo, a la persona aislada, configurando, pues, un tributo "individual". Así, la tributación conjunta, norma general anterior, se configura como un régimen "optativo", de forma que, mediante la modificación del sistema en su día diseñado por la Ley 20/1989, de 28 de julio, de adaptación, el nuevo Impuesto contempla como "opción" la posibilidad de tributar acumuladamente para los integrantes de una "unidad familiar"*". A esta opción, sin embargo, sólo pueden acogerse las personas físicas que tienen su residencia habitual en territorio español (art. 11.2 de la Ley 18/1991).

obligación real de contribuir, los súbditos extranjeros residentes en España, cuando esta circunstancia fuera consecuencia de alguno de los supuestos contemplados en el artículo anterior.

*Lo dispuesto en el apartado anterior será de aplicación a los funcionarios y otros agentes de las Comunidades Europeas que por tal condición tengan su residencia en España*³⁵².

Los supuestos a los que se refiere el art. 15.Uno son los contemplados en los párrafos a), b), c) y d) del art. 14.Uno. Las previsiones de este precepto, trasladadas al ámbito del art. 15, hacen referencia al tratamiento fiscal que el Estado español dispensa a los siguientes grupos de personas:

- Miembros de las Misiones diplomáticas y Oficinas consulares extranjeras que, representando a sus respectivos Estados, residan en España.

- Titulares de cargo o empleo oficial de un Estado extranjero que residan en España en tanto que miembros de Delegaciones y Representaciones permanentes acreditadas ante los Organismos internacionales que puedan tener su sede en nuestro país o como miembros de Delegaciones o Misiones de observadores en España.

- Funcionarios en activo que ejerzan en España cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular.

- Funcionarios y agentes de las Comunidades Europeas que por tal condición tengan su residencia en España.

- El cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad de las personas que acaban de enumerarse y que, a su vez, tengan en nuestro país su domicilio o residencia habitual.

Todas estas personas, en la medida en que, con base en los criterios previstos en el art. 12 de la Ley 18/1991, tuviesen su residencia habitual en España, deberían, siguiendo la regla general fruto de la conjunción del mencionado precepto con el art. 11.Uno.a), tributar por el IRPF español con arreglo a la denominada obligación personal de contribuir, es decir, "*por la totalidad de la renta que obtengan, con independencia del lugar donde se hubiese producido y cualquiera que sea la residencia del pagador*" (art. 13).

Sin embargo, de acuerdo con lo preceptuado por el art. 15.Uno, y, a salvo lo dispuesto por los Tratados internacionales en los que España sea parte, no se producirá su sometimiento al IRPF español por la totalidad de su renta mundial "*a título de reciprocidad y sin perjuicio del sometimiento por obligación real de contribuir*". Esto significa que aunque estas personas no tributen por obligación personal de contribuir sí lo harán, con arreglo al régimen de la obligación real, por los rendimientos obtenidos e incrementos de patrimonio producidos en territorio español (art. 11.Uno.b).

Las especialidades del régimen fiscal de los representantes diplomáticos y consulares extranjeros, de las que tanto el precepto que acaba de reproducirse como el art. 14 constituyen una muestra, deben encuadrarse dentro del marco jurídico en el que se desenvuelven las relaciones diplomáticas entre los Estados. Por lo que respecta al fundamento de aquellas especialidades, concretadas en una serie de inmunidades y privilegios³⁵³, la doctrina internacionalista considera que son un requisito para el mejor desempeño de la función de los agentes diplomáticos y consulares. Sin embargo, en el ámbito jurídico-tributario, se sostiene

³⁵².- El art. 15 de la Ley 18/1991, cuyo espíritu y finalidad, como se ha advertido, es ya tradicional en el seno de nuestro Ordenamiento jurídico-tributario, tiene su antecedente inmediato en el art. 9º de la Ley 44/1978. Entre ambos tan solo existe un matiz diferenciador: la especial mención que la Ley 18/1991 hace de los "*funcionarios y otros agentes de las Comunidades Europeas*".

³⁵³.- Una enumeración de los mismos puede verse en DIEZ DE VELASCO, M.: "Instituciones de Derecho Internacional Público", *op. cit.*, págs. 596, 597 y 608, respectivamente.

por parte de amplios sectores³⁵⁴ que tales inmunidades y privilegios no son necesarios para el ejercicio de la función diplomática o consular sino que, en realidad, se está en presencia de ventajas personales disfrazadas bajo la apariencia de una necesidad funcional.

Con arreglo a las previsiones del art. 15 de la Ley 18/1991, la sujeción por obligación real de todas las personas, a quienes les es de aplicación el mencionado precepto, exige los siguientes requisitos:

1.- Que no proceda la aplicación de las normas derivadas de los Tratados internacionales en los que España sea parte. Los Tratados internacionales a los que hace referencia el art. 15 pueden ser de tres tipos:

A) *Tratados que regulan las relaciones diplomáticas y consulares en los que se reconoce un conjunto de privilegios fiscales que tienen como destinatarios a los funcionarios diplomáticos y consulares.*

En este grupo se inscribe la Convención de Viena de 18 de abril de 1961 sobre Relaciones Diplomáticas³⁵⁵ en la que se prevén una serie de exenciones fiscales que tienen como beneficiarios a los agentes diplomáticos³⁵⁶, a sus familiares³⁵⁷, a los miembros del personal administrativo y técnico de la Misión y sus familias³⁵⁸, a los del personal de

³⁵⁴.- Por todos, SEMINARIO DE DERECHO FINANCIERO DE LA UNIVERSIDAD DE MADRID (Director: Fernando SAINZ DE BUJANDA): "Notas de Derecho Financiero", Tomo I (Introducción y Parte General), Vol. 2º, Facultad de Derecho, Universidad de Madrid, 1976, pág. 24.

³⁵⁵.- Esta Convención entró en vigor el 24 de abril de 1967. El Instrumento de ratificación de España fue depositado en la Secretaría General de las Naciones Unidas el 21 de febrero de 1967 y entró en vigor para nuestro país el 21 de noviembre de 1967 (BOE de 24 de enero de 1968, rectificaciones en BOE de 2 de abril de 1968).

³⁵⁶.- Art. 34 de la Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas de 1961: "*El agente diplomático estará exento de todos los impuestos y gravámenes personales o reales, nacionales, regionales o municipales, con excepción:*

a) *De los impuestos indirectos de la índole de los normalmente incluidos en el precio de las mercaderías o servicios;*

b) *De los impuestos y gravámenes sobre los bienes inmuebles privados que radiquen en el territorio del Estado receptor, a menos que el agente diplomático los posea por cuenta del Estado acreditante y para los fines de la Misión;*

c) *De los impuestos sobre las sucesiones que corresponda percibir al Estado receptor, salvo lo dispuesto en el párrafo 4 del art. 39 (relativo a los supuestos de fallecimiento de un miembro de la Misión que no sea nacional del Estado receptor ni tenga en él su residencia permanente o de un miembro de su familia que forme parte de su casa).*

d) *De los impuestos y gravámenes sobre los ingresos privados que tengan su origen en el Estado receptor y de los impuestos sobre el capital que graven las inversiones efectuadas en empresas comerciales en el Estado receptor;*

e) *De los impuestos y gravámenes correspondientes a servicios particulares prestados;*

f) *Salvo lo dispuesto en el artículo 23 (exención de los impuestos y gravámenes que recaen sobre los locales de la Misión diplomática de que sean propietarios o inquilinos el Estado acreditante y el jefe de la Misión, a excepción de aquéllos que constituyan el pago de servicios particulares prestados), de los derechos de registro, aranceles judiciales, hipotecas y timbre, cuando se trate de bienes inmuebles".*

³⁵⁷.- El art. 37.1 de la Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas de 1961 dispone que siempre que no sean nacionales del Estado receptor "*los miembros de la familia de un agente diplomático que formen parte de su casa gozarán de los privilegios e inmunidades especificados en los artículos 29 a 36*" y, por lo tanto, de las exenciones fiscales que el art. 34 establece para los propios agentes diplomáticos.

Por su parte, el art. 49.1 de la Convención de Viena de 1963 sobre Relaciones Consulares, extiende a los miembros de la familia de los funcionarios y empleados consulares las exenciones fiscales que el mismo prevé para estos últimos.

³⁵⁸.- El art. 37.2 de la Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas de 1961 determina que siempre que no sean nacionales del Estado receptor ni tengan en él su residencia permanente, los miembros del personal técnico y administrativo de la Misión, así como los miembros de sus familias, que formen parte de sus respectivas casas, gozarán también de las exenciones fiscales previstas en el art. 34 de la Convención. Y lo

servicio³⁵⁹, así como a los criados particulares de los miembros de la Misión³⁶⁰, siempre que los mismos "no sean nacionales del Estado receptor ni tengan en él su residencia permanente". Esta última exigencia de no tener en el Estado receptor "su residencia permanente" se presta a confusión debiendo ser interpretada en el sentido que el sujeto no debe tener la intención de establecer su residencia definitiva en el Estado receptor.

Similares privilegios fiscales prevé la Convención de Viena de 24 de abril de 1963 sobre Relaciones Consulares³⁶¹ para los funcionarios y empleados consulares y los miembros de su familia que vivan en su casa, a los que, con base en lo preceptuado por su art. 49.1, se les conceden las mismas exenciones fiscales que a los agentes diplomáticos. Los miembros del personal de servicio de las Oficinas consulares estarán exentos de los impuestos y gravámenes sobre los salarios que perciban por sus servicios (art. 49.2 de la Convención de 1963).

Este es el régimen general que las normas de Derecho internacional contemplan en orden a los privilegios fiscales de los funcionarios diplomáticos y consulares. Ahora bien, aunque, como se desprende del art. 15 de la Ley 18/1991, lo preceptuado en las normas de carácter internacional prevalece sobre las disposiciones de carácter interno -y así el régimen previsto por las mencionadas Convenciones debe considerarse como un "sistema de mínimos"-, el art. 47.2 de la propia Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas de 1961 admite una doble posibilidad:

. Que el Estado receptor aplique con criterio restrictivo cualquier disposición de la Convención porque éste haya sido el criterio con el que el Estado acreditante haya aplicado la referida disposición a la Misión del Estado receptor, o

. que, por costumbre o acuerdo, los Estados se concedan recíprocamente un trato más favorable que el requerido por las disposiciones de la propia Convención.

B) Tratados de Organizaciones internacionales que fijan privilegios y exenciones fiscales en favor de los funcionarios internacionales.

Aparte de las Convenciones de Viena sobre relaciones diplomáticas y consulares, deben tomarse también en consideración, a los efectos del art. 15 de la Ley 18/1991, los Tratados rectores de las diferentes Organizaciones internacionales. En general, las Delegaciones y Representaciones permanentes acreditadas ante los Organismos Internacionales se rigen por las mismas reglas del Derecho Internacional reguladoras de las Misiones diplomáticas, con la consecuencia de estimar que el funcionariado internacional debe gozar, al igual que los funcionarios diplomáticos y consulares, de ciertas inmunidades y privilegios que faciliten el cumplimiento de sus funciones.

Sin embargo, la diferencia entre ambos supuestos -funcionarios diplomáticos y consulares, por una parte, y delegados y representantes permanentes ante los Organismos

mismo cabe afirmar, con base en el art. 49.1 de la Convención de Viena de 1963, sobre Relaciones Consulares, de los miembros del personal técnico y administrativo de las Oficinas Consulares.

³⁵⁹.- Los miembros del personal de servicio de la Misión que no sean nacionales del Estado receptor ni tengan en él residencia permanente gozarán, tal y como establece el art. 37.3 de la Convención de Viena de 1961, de la exención de impuestos y gravámenes sobre los salarios que perciban por sus servicios. Esta exención es también prevista por el art. 49.2 de la Convención de Viena de 1963 para los miembros del personal de servicio de las Oficinas Consulares.

³⁶⁰.- Al igual que sucede con los miembros del personal de servicio de la Misión, los criados particulares de los miembros de la misma que no sean nacionales del Estado receptor ni tengan en él residencia permanente, estarán exentos de impuestos y gravámenes sobre los salarios que perciban por sus servicios (art. 37.4 de la Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas).

³⁶¹.- Esta Convención entró en vigor el 19 de marzo de 1967. El Instrumento de adhesión de nuestro país fue depositado en la Secretaría General de las Naciones Unidas el 3 de febrero de 1970 y entró en vigor para nuestro país el 5 de marzo del mismo año (BOE de 6 de marzo de 1970).

internacionales, por otra- estriba en que en el caso de los funcionarios internacionales, al no existir textos como las mencionadas Convenciones de Viena sobre relaciones diplomáticas y consulares, las exenciones no se conceden con carácter general para todos ellos sino que cada Organización en concreto determina quiénes, entre sus funcionarios, gozarán de exenciones fiscales, así como el alcance de las mismas. La fijación de tales privilegios tiene lugar en los llamados "*acuerdos de sede*" que, concluidos entre la Organización y el Estado en el que ésta va a ubicarse, proceden a determinar el estatuto de la Organización y de sus funcionarios.

Desde el punto de vista fiscal³⁶², los funcionarios de las Organizaciones internacionales se dividen en tres grupos: a) Altos funcionarios (Secretarios, Vicesecretarios y asimilados); b) demás funcionarios de la organización y c) funcionarios de nacionalidad española o residentes en España que ejercen sus funciones en la misma. Todos ellos, aunque tienen privilegios e inmunidades diferentes³⁶³, gozan, sin distinción, de exención de impuestos personales en el Estado en que radica la sede del Organismo -y, eventualmente, por ejemplo en el caso de los funcionarios de la Organización de las Naciones Unidas, en el Estado del que es nacional el funcionario- en cuanto a los sueldos y emolumentos que perciben de la Organización, aunque no así de las pensiones que puedan pagar las Organizaciones internacionales, por cuanto la subsistencia de los privilegios y exenciones ya no tiene sentido cuando la persona deja de ser funcionario de la Organización.

C) Finalmente, en el seno de los Tratados mencionados en el art. 15, cabe también incluir a los *Convenios de doble imposición*, en los que el régimen tributario de las personas que ejercen funciones públicas se rige por el principio de cortesía internacional. En virtud de este principio, los Estados se conceden un trato de favor entre sí y para con sus representantes diplomáticos, trato que se extiende a los funcionarios públicos que ejercen en el extranjero - en nuestro caso, en España- cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular.

En relación con esta cuestión, el art. 19.1 del "*Modelo de Convenio*" de la OCDE, bajo el rótulo "*Funciones Públicas*", regula tan sólo la distribución de competencias en la imposición de los funcionarios públicos, sin entrar en el campo de los privilegios fiscales de los que disfrutaban los agentes diplomáticos y consulares, al determinar que:

"1. a) Las remuneraciones, excluidas las pensiones, pagadas por un Estado Contratante o una de sus subdivisiones políticas o entidades locales a una persona física, por razón de servicios prestados a este Estado o a esta subdivisión o entidad, sólo pueden someterse a imposición en este Estado.

Sin embargo, estas remuneraciones sólo pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante si los servicios se prestan en este Estado y la persona física es un residente de este Estado que: posee la nacionalidad de este Estado, o no ha adquirido la condición de residente de este Estado sólo para prestar los servicios".

Se establece, pues, la regla general según la cual el derecho a gravar las retribuciones de los funcionarios públicos corresponde al Estado de residencia del ente pagador de las mismas³⁶⁴. Cabe, sin embargo, la posibilidad de que puedan someterse a imposición en el otro

³⁶² - GONZALEZ POVEDA, V.: "Tributación de no residentes", 2ª edición actualizada, *op. cit.*, pág. 383.

³⁶³ - Así, sólo los Altos funcionarios de las Organizaciones internacionales tienen los mismos privilegios fiscales acordados por la Convención de Viena para los funcionarios que ejercen Misiones diplomáticas.

³⁶⁴ - No obstante, en algunos Convenios de doble imposición suscritos por España se prevé la posibilidad que las retribuciones puedan gravarse tanto por parte del Estado pagador de las mismas como por el de residencia del funcionario perceptor. Por ejem, el art. 20 del Convenio Hispano-Holandés de 1971: "*Las remuneraciones, incluidas las pensiones, pagadas directamente o con cargo a fondos constituidos por un Estado, una de sus subdivisiones políticas o entidades locales a una persona física en virtud de servicios prestados a este Estado o a estas subdivisiones o entidades, pueden someterse a imposición en este Estado*".

Estado

Contratante si se cumple alguna de las dos condiciones previstas en el art. 19.1.b), requisito este último que es matizado en algunos de los Convenios suscritos por nuestro país³⁶⁵.

2.- Por otra parte, además de no proceder la aplicación de las normas derivadas de los Tratados internacionales en los que España sea parte, la sujeción por obligación real de las personas que aparecen mencionadas en el art. 15.Uno requiere que la misma se produzca a "título de reciprocidad"³⁶⁶. Respecto del principio de reciprocidad, acogido con carácter general, en nuestro país, por el art. 22.b) de la LGT³⁶⁷ y con el que se pretende una equiparación de las concesiones fiscales que, mutuamente, pueden realizarse los Estados, la doctrina³⁶⁸ señala que el mismo puede establecerse, bien a través de acuerdos o tratados suscritos entre los Estados, bien por parte de las leyes que integran el Ordenamiento jurídico-tributario de los distintos países³⁶⁹, supuesto este último en el que se inscribe el art. 15 de la Ley 18/1991.

Por lo que respecta a la prueba de las circunstancias que determinan la aplicación de la reciprocidad a la que se refiere aquel precepto, ni la Ley ni el Reglamento reguladores del IRPF aclaran a quién corresponde la prueba de aquellas circunstancias, si a la persona que invoca a su favor la reciprocidad o a la Administración tributaria. A nuestro juicio, deberá acudir a lo dispuesto en el art. 12 *in fine* del CC, en cuya virtud, "la persona que invoque el Derecho extranjero deberá acreditar su contenido y vigencia por los medios de prueba admitidos en la ley española. Sin embargo, para su aplicación, el juzgador podrá valerse además de cuantos instrumentos de averiguación considere necesarios, dictando al efecto las providencias oportunas".

³⁶⁵.- Así, el art. 19.1.b) del Convenio Hispano-Canadiense de 1976 preceptúa que las remuneraciones, distintas de las pensiones, pagadas por un Estado contratante "sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante del que el beneficiario sea residente si los servicios han sido prestados en este Estado y si el beneficiario de la remuneración no se hubiera hecho residente de dicho Estado sólomente para la prestación de los servicios". En cambio, el inciso segundo del art. 19.1 del Convenio Hispano-Francés de 1963 señala que la regla general contenida en el inciso primero del mencionado precepto no se aplicará "cuando las remuneraciones se concedan a personas que posean la nacionalidad del otro Estado, sin ser al propio tiempos súbditos del primer Estado; en este caso las remuneraciones sólo se someten a imposición en el Estado de que estas personas son residentes".

³⁶⁶.- DE CASTRO CAPARROSO apunta que la tradicional aplicación de la reciprocidad fiscal internacional en favor de los representantes diplomáticos y consulares se basa en una doble consideración: de un lado, se trata de una cortesía internacional hacia los Estados extranjeros y, al propio tiempo, los ingresos a los que se renuncia están compensados por la disminución de gastos que a su vez representa. DE CASTRO CAPARROSO, J.: "La reciprocidad internacional como fuente del Derecho Tributario", en "XX Semana de Estudios de Derecho Financiero", *op. cit.*, págs. 636 y 637.

³⁶⁷.- Art. 22 de la LGT: "El ámbito de aplicación de las Leyes tributarias españolas, en cuanto se refieran a los actos realizados por extranjeros, a los rendimientos o utilidades por éstos percibidos, o a los bienes y valores que les pertenezcan, podrá ser modificado por Decreto a propuesta del Ministro de Hacienda:

a) (...).

b) Por resultar procedente de la aplicación del principio de reciprocidad internacional".

³⁶⁸.- Por todos, DEL ARCO RUETE, L.: "Doble imposición internacional y Derecho tributario español", *op. cit.*, págs. 42 y 43.

³⁶⁹.- Así, el art. 47 de la Convención de Viena de 1961 sobre Relaciones Diplomáticas establece que, en la aplicación de las disposiciones contenidas en la misma, el Estado receptor no llevará a cabo ninguna discriminación, no considerándose como tal el hecho que aquél aplique, con criterio restrictivo, cualquier disposición de la Convención si ésta, a su vez, ha sido aplicada a su Misión en el Estado acreditante con el mismo criterio restrictivo.

V.- RENTAS SUJETAS Y RENTAS NO SUJETAS POR OBLIGACION REAL DE CONTRIBUIR

A) RENTAS SUJETAS

1.- Planteamiento general

De conformidad con lo dispuesto por el art. 11.Uno.b) de la Ley 18/1991, la obtención de rentas en territorio español es, juntamente con la no residencia habitual en nuestro país, una de las dos condiciones que ha de reunir la persona física para tributar por el IRPF español en virtud de la denominada obligación real de contribuir. Es, por lo tanto, cuestión fundamental determinar cuándo debe estimarse que una renta ha sido obtenida en territorio español; y ello, por dos órdenes de razones:

a) Porque dilucidar esta cuestión equivale a fijar qué rentas son gravables por el Estado español y cuáles no y

b) porque de la efectiva conexión entre la riqueza gravada y nuestro territorio dependerá la verdadera adecuación de la obligación real prevista por nuestro IRPF a su fundamento jurídico: la territorialidad del gravamen. Si la conexión escogida por el legislador español es poco relevante o ficticia, el gravamen será extraterritorial con las indeseadas consecuencias que de ello se derivan.

2.- Criterios de sujeción al IRPF por obligación real

En el marco de la Ley 44/1978, dos eran, en pie de igualdad, los criterios de sujeción al IRPF español por obligación real de contribuir: el de la obtención de rendimientos e incrementos de patrimonio producidos en territorio español -denominado *criterio de la obtención o de la producción* - y el de la satisfacción de los mismos por parte de una persona o entidad pública o privada residente en nuestro territorio, conocido como *criterio del pago* (art. 4.1.a). Como ya se ha tenido ocasión de constatar, la redacción de este precepto suscitó las críticas de la doctrina que entendía que el sometimiento al Impuesto español, con carácter general, de todo rendimiento satisfecho por persona o entidad pública o privada residente en nuestro territorio -con independencia de que el mismo se hubiese o no obtenido en España- podía dar lugar a una extensión territorial indebida del IRPF español que acabaría por perjudicar nuestras transacciones comerciales con el exterior.

Tras la entrada en vigor de las disposiciones contenidas en la Ley 18/1991 rige, en punto a los criterios de sujeción al IRPF por obligación real, lo establecido en el art. 11.Uno.b) de la misma:

"1. Son sujetos pasivos del Impuesto:

(...)

Por obligación real, las personas físicas distintas de las mencionadas en la letra anterior que obtengan rendimientos o incrementos de patrimonio producidos en territorio español.

A efectos de lo previsto en el párrafo anterior, se entenderán obtenidos o producidos en territorio español, entre otros, los rendimientos satisfechos por:

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