

Por lo tanto, en la actualidad, sólo puede hablarse, al menos desde un punto de vista formal, de un único criterio de sujeción al IRPF español por obligación real: el de la obtención o producción de rentas en nuestro territorio. La residencia en España de la persona o Entidad pagadora del rendimiento ha pasado a ser una de las reglas o manifestaciones -en concreto, la única con rango legal- del criterio de la obtención.

De la redacción dada al art. 11.Uno.b), se advierte que, al igual que hiciera la Ley 44/1978, tampoco la Ley 18/1991 ha regulado de forma clara y detallada la extensión del aspecto espacial del hecho imponible del IRPF en sede de tributación de no residentes. Es decir, no se determina de una forma pormenorizada cuándo una renta ha de considerarse obtenida en territorio español.

En este aspecto, el legislador de 1991 desatendió las críticas unánimes, ya referidas, que despertó el hecho que fuese el Reglamento del IRPF de 1981 y no la propia Ley del Impuesto el que detallase las rentas que debían considerarse obtenidas en España, y ha vuelto a reproducir la misma situación, fuente de nuevas y reiteradas críticas³⁷⁰. En efecto, en la vigente regulación del IRPF es, de nuevo, una disposición reglamentaria -el art. 70 del Reglamento del Impuesto de 1991- la que determina qué rentas se considerarán obtenidas o producidas en territorio español.

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

De la comparación de los arts. 19 del Reglamento del IRPF de 1981 y 70 del vigente Reglamento de 1991, se advierte que la enumeración que este último efectúa de las rentas que se consideran producidas en territorio español, además de su carácter taxativo³⁷¹, tiene a su favor el hecho de estar más en consonancia con el principio de territorialidad. De todos modos, como apunta buena parte de la doctrina³⁷², el art. 70, a pesar de sus aciertos, no es un modelo de sistematización de los criterios de conexión aplicables en la tributación de las personas físicas no residentes. Es por esta razón que parece conveniente proceder a una sistematización de tales criterios:

A.- Criterio del pago.

Según este criterio³⁷³, acogido con carácter general en el art. 70.Dos.a) del

³⁷⁰ .- Por todos, *vid.* CARMONA FERNANDEZ, N.: "El nuevo ámbito de sujeción de rentas de no residentes. (El artículo 70 del Reglamento del IRPF, algún consejo para su travesía)", Tribuna Fiscal, núm. 20, 1992, págs. 54 y 73.

³⁷¹ .- El art. 19 del Reglamento de 1981 principiaba afirmando que: "(...) *se consideran, en todo caso, rendimientos e incrementos de patrimonio o disminuciones patrimoniales producidos en territorio español (...)*". A propósito de la enumeración efectuada por este precepto, FERREIRO señalaba su carácter puramente ejemplificativo de los más frecuentes e importantes rendimientos e incrementos de patrimonio que han de entenderse producidos en territorio español. 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.

En cambio, el art. 70 del vigente Reglamento del IRPF de 1991 no utiliza la expresión "*en todo caso*" sino que declara que: "*Se consideran rentas obtenidas o producidas en territorio español, las siguientes (...)*".

³⁷² .- Por todos, *vid.* GONZALEZ POVEDA, V.: "Tributación de no residentes", 2ª edición actualizada, *op. cit.*, pág. 78.

³⁷³ .- La correcta exégesis del criterio del pago excluye los casos de pura y simple mediación en el mismo debiendo tratarse de pagos propios de la persona o Entidad residente, no de actuaciones por cuenta y en nombre de un tercero. Así lo establece el art. 42.2 del Reglamento de 1991: "*No se considerará que una persona o entidad satisface o abona un rendimiento cuando se limite a efectuar una simple mediación de pago*".

Reglamento del IRPF de 1991 -que reitera las previsiones del párrafo 2º del art. 11.Uno.b de la Ley 18/1991-, se consideran rentas producidas u obtenidas en territorio español y, por lo tanto, sujetas a nuestro IRPF por obligación real de contribuir, los rendimientos satisfechos a una persona física no residente por parte de:

- Otra persona física que tenga la condición de empresario o profesional y residencia en territorio español³⁷⁴.

- Personas jurídicas o entidades, públicas o privadas, residentes en dicho territorio, y

- Establecimientos permanentes situados en territorio español³⁷⁵.

En particular, se considerarán obtenidos en territorio español y, por lo tanto, sujetos a nuestro IRPF cuando sean percibidos por personas físicas no residentes los siguientes rendimientos:

- Los procedentes del trabajo dependiente (art. 11.Uno.b de la Ley 18/1991).

- Los obtenidos en relación con la actuación personal de artistas y deportistas, aún cuando se atribuyan a persona o entidad distinta del artista o deportista (arts. 11.Uno.b de la Ley 18/1991 y 70.Uno.e del Reglamento del IRPF de 1991).

- Los dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de entidades, públicas o privadas, residentes en España (arts. 11.Uno.b de la Ley 18/1991 y 70.Uno.f del Reglamento del IRPF de 1991).

- Los intereses, cánones y otros rendimientos del capital mobiliario, satisfechos por personas o entidades, públicas o privadas, residentes en España o por establecimientos permanentes situados en territorio español (arts. 11.Uno.b de la Ley 18/1991 y 70.Uno.g del Reglamento del IRPF de 1991).

- Los rendimientos del capital inmobiliario (art. 11.Uno.b).

Por otra parte, a modo de precisión respecto de las disposiciones contenidas en el párrafo 2º del art. 11.Uno.b) de la Ley 18/1991, así como del art. 70.Dos.a) del Reglamento del IRPF de 1991, el art. 70.Dos.b) de este segundo texto legal determina cuáles son los rendimientos que no se considerarán obtenidos o producidos en territorio español y que, por lo tanto, no quedarán sometidos a nuestro IRPF por obligación real³⁷⁶.

Se entenderá por simple mediación de pago el abono de una cantidad por cuenta y orden de un tercero

³⁷⁴ .- En este punto se produce una modificación restrictiva respecto de las disposiciones del art. 4.1.b) de la Ley 44/1978. En este precepto se hablaba de rendimientos "satisfechos por persona o entidad pública o privada - sin excepciones- residente" en territorio español. En cambio, el párrafo segundo del art. 11.1.b) de la Ley 18/1991 y el art. 70.2 del Reglamento del IRPF de 1991 acotan más el grupo de los pagadores de rendimientos señalando, por lo que respecta a las personas físicas, que sólo se considerarán obtenidos o producidos en territorio español los rendimientos satisfechos por personas físicas que tengan la condición de empresarios o profesionales. Así pues, no quedarán sometidos a nuestro IRPF los rendimientos pagados por personas físicas residentes en España que no sean empresarios o profesionales y tampoco -creemos- los satisfechos por empresarios y profesionales cuando actúen, no como tales, sino como particulares.

³⁷⁵ .- Teniendo en cuenta que el establecimiento permanente no tiene personalidad jurídica, el pagador, en el nuevo régimen aplicable a partir de 1 de enero de 1992, no ha de ser necesariamente una persona física o jurídica residente en España, sino que pueden serlo también personas físicas o Entidades no residentes, siempre, por supuesto, que actúen a través de un establecimiento permanente situado en territorio español.

³⁷⁶ .- Art. 70.2.b del Reglamento del IRPF: "Lo dispuesto en la letra anterior - en relación al criterio del pago como manifestación del de la obtención de rendimientos en territorio español- no será aplicable cuando se trate de los siguientes rendimientos :

1. Los satisfechos por razón de actividades empresariales, distintas de las mencionadas en el número siguiente, cuando aquéllas se realicen íntegramente en el extranjero. En particular, se entenderán incluidos en este número los satisfechos por razón de compraventas internacionales de mercancías, incluidas las comisiones de mediación en las mismas, así como los gastos accesorios y conexos.

2. Los satisfechos por razón de los servicios o prestaciones a que se refiere la letra c) del apartado uno de este artículo -esto es, realización de estudios, proyectos, asistencia técnica, apoyo a la gestión- cuando dichos servicios o prestaciones se realicen íntegramente fuera del territorio español y estén directamente

Con base en lo preceptuado por los arts. 11.Uno.b) de la Ley 18/1991 y 70.Dos del vigente Reglamento del IRPF en relación con el criterio que estamos analizando, se observa que en la actualidad existe una mayor adecuación entre la riqueza que se considera gravable por el IRPF español y nuestro territorio, habiéndose eliminado, con la nueva regulación, los casos más flagrantes de extraterritorialidad.

B.- Criterio del lugar de situación de los bienes productores de las rentas o incrementos de patrimonio.

Con arreglo a este criterio, se considerarán sometidos al IRPF español, como consecuencia de hallarse situados en nuestro territorio los bienes que los generan:

- Los rendimientos derivados de actividades empresariales o profesionales obtenidos por medio de establecimiento permanente situado en territorio español (art. 70.Uno.a del Reglamento del IRPF de 1991).

- Los intereses, cánones y otros rendimientos del capital mobiliario satisfechos por establecimientos permanentes situados en territorio español (art. 70.Uno.g del Reglamento del IRPF de 1991).

- Los rendimientos derivados, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a los mismos (art. 70.Uno.h del Reglamento del IRPF de 1991).

- Los incrementos de patrimonio derivados, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a los mismos (art. 70.Uno.j del Reglamento del IRPF de 1991). En particular, se consideran incluidos en este bloque: .

Los incrementos de patrimonio derivados de derechos o participaciones en una sociedad o entidad, residente o no, cuyo activo esté constituido principalmente por bienes inmuebles situados en territorio español.

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

- Los incrementos de patrimonio derivados de bienes muebles situados en territorio español (art. 70.Uno.k del Reglamento del IRPF de 1991).

C.- Criterio del lugar de realización

De conformidad con este criterio, quedarán sometidos al IRPF español los siguientes rendimientos:

- Los procedentes de actividades empresariales, en general, ejercitadas sin mediación de establecimiento permanente, cuando tales actividades se realicen en territorio español (art. 70.Uno.b del Reglamento del IRPF de 1991).

- Los derivados de prestaciones de servicios tales como la realización de estudios,

vinculados a actividades empresariales o profesionales del pagador realizadas en el extranjero, salvo que se refieran a bienes situados en territorio español.

*3. Los satisfechos a personas o entidades no residentes por establecimientos permanentes situados en el extranjero, con cargo a los mismos, cuando las prestaciones correspondientes estén directamente vinculadas con la actividad del establecimiento permanente en el extranjero ". (Este último supuesto es reproducción literal de la previsión contemplada en el art. 14 *in fine* del Reglamento del IRPF de 1981).*

Nos encontramos, pues, con que, nuevamente, por vía reglamentaria, se produce una modificación, en sentido restrictivo, de las previsiones de la Ley, lo que, al igual que sucedía con el art. 70 del Reglamento en relación con las rentas que debían considerarse sometidas al IRPF, vuelve a suscitar serias dudas en torno a la corrección de la técnica normativa empleada.

proyectos, asistencia técnica y apoyo a la gestión cuando la prestación de los mismos se realice en territorio español (art. 70.Uno.c del Reglamento del IRPF de 1991).

- Los resultantes de la realización de servicios profesionales cuando éstos se realicen en nuestro territorio (art. 70.Uno. c del Reglamento del IRPF de 1991).

- Los rendimientos del trabajo dependiente cuando el mismo se preste en territorio español (art. 70.Uno.d del Reglamento del IRPF de 1991).

- Los rendimientos obtenidos de la actuación personal de artistas y deportistas en España, aun cuando se atribuyan a persona o entidad distinta del artista o deportista (art. 70.Uno.e del Reglamento del IRPF de 1991).

D.- Criterio del lugar de utilización de las prestaciones.

De conformidad con este criterio, cuando una prestación realizada por una persona física no residente es utilizada en territorio español, los rendimientos que de ella procedan quedan sujetos a nuestro IRPF en los siguientes casos:

- Cuando tales rendimientos se deriven de prestaciones de servicios tales como la realización de estudios, proyectos, asistencia técnica o apoyo a la gestión cuando tales prestaciones se utilicen en nuestro territorio. Se entenderán utilizadas en territorio español las prestaciones que sirvan a actividades empresariales realizadas en territorio español o se refieran a bienes situados en el mismo (art. 70.Uno.c del Reglamento del IRPF de 1991).

- Caso de los rendimientos derivados de la prestación de servicios profesionales cuando los mismos se utilicen en territorio español. Se entenderán utilizadas en territorio español las prestaciones que sirvan a actividades profesionales realizadas en territorio español o se refieran a bienes situados en el mismo (art. 70.Uno.c del Reglamento del IRPF de 1991).

E.- Criterio del lugar de residencia de la entidad emisora o distribuidora de beneficios.

Quedarán sometidos al IRPF español, por obligación real:

- Los dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en fondos propios de entidades, públicas o privadas, residentes en España (art. 70.Uno.f del Reglamento del IRPF de 1991).

- Los intereses, cánones y otros rendimientos del capital mobiliario satisfechos por personas o entidades, públicas o privadas, residentes en España (art. 70.Uno.g del Reglamento del IRPF de 1991).

- Los incrementos de patrimonio derivados de valores emitidos por personas o entidades, públicas o privadas, residentes en España (art. 70.Uno.i del Reglamento del IRPF de 1991).

F.- Criterio del lugar de ejercicio o cumplimiento de los derechos.

Se considerarán rentas obtenidos en territorio español: - Los incrementos de patrimonio obtenidos por no residentes y derivados, directa o indirectamente, de derechos relativos a bienes inmuebles situados en territorio español (art. 70.Uno.j del Reglamento del IRPF de 1991). En particular, consideran incluidos en este bloque: . Los incrementos de patrimonio derivados de derechos o participaciones en una sociedad o entidad, residente o no, cuyo activo esté constituido principalmente por bienes inmuebles situados en territorio español.

. Los incrementos de patrimonio derivados de la enajenación de derechos o participaciones en una sociedad o entidad, residente o no, que atribuyan a su titular el derecho

de disfrute sobre bienes inmuebles situados en territorio español

- Los incrementos de patrimonio derivados de derechos que deban cumplirse o se ejerciten en territorio español (art. 70.Uno.k del Reglamento del IRPF de 1991).

B) RENTAS NO SUJETAS

1.- Consideraciones generales

El art. 29 de la LGT preceptúa que:

"La Ley, en su caso, completará la determinación concreta del hecho imponible³⁷⁷ mediante la mención de supuestos de no sujeción".

Teniendo en cuenta que dentro del esquema normativo de los tributos puede hablarse de hechos sujetos y de personas sujetas, es claro que, como advierte SAINZ DE BUJANDA³⁷⁸, por eliminación, *"quedarán insertos en el ámbito de no sujeción los hechos que no aparezcan configurados en el ordenamiento como imponible, es decir, como susceptibles de generar obligaciones de pago"*.

En cuanto a la naturaleza de las normas de no sujeción, tradicionalmente se sostiene que las mismas carecen de eficacia constitutiva; se trata de *"preceptos didácticos"* pero no de normas que por sí mismas provoquen la exclusión de obligaciones tributarias³⁷⁹. Sin embargo, NUÑEZ PEREZ³⁸⁰ considera que, al determinar de manera expresa los supuestos *jurídicamente no idóneos* para hacer surgir la obligación tributaria, las normas de no sujeción cumplen la función técnica de definir en términos negativos la esfera de la sujeción tributaria de manera que no cabe conceptualizarlas siempre y en todos los supuestos como meras normas didácticas carentes en todo caso de eficacia jurídica constitutiva.

2.- Enunciación

El art. 70 del Reglamento del IRPF de 1991, al tiempo que, como acaba de verse, fija las rentas que *"se considerarán obtenidas o producidas en territorio español"* -y que, por lo tanto, quedarán sujetas al IRPF por obligación real- determina también las que no se considerarán obtenidas en nuestro territorio y que, por lo tanto, no quedarán sujetas a nuestro IRPF. Tales rentas son las siguientes: Los rendimientos derivados de actividades empresariales de instalación o montaje de maquinaria o instalaciones importadas en territorio español cuando la instalación o el montaje se realicen por el proveedor de la maquinaria o instalaciones y su importe no exceda del 20% del precio de adquisición de los elementos importados (segundo inciso del art. 70.Uno.b del Reglamento del 1991).

Los rendimientos satisfechos por razón de actividades empresariales distintas de las

³⁷⁷ .- Al que puede definirse como *"el conjunto de circunstancias, hipotéticamente previstas en la norma, cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta"*.

SAINZ DE BUJANDA, F.: "Análisis jurídico del hecho imponible", en "Hacienda y Derecho", Tomo IV, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966, págs. 335.

³⁷⁸ .- SAINZ DE BUJANDA, F.: "Teoría jurídica de la exención tributaria", en "Hacienda y Derecho", Vol. III, *op. cit.*, págs 428 y 429.

³⁷⁹ .- "Si las normas de no sujeción no existieran -señala SAINZ DE BUJANDA- el resultado jurídico habría de ser el mismo: la inexistencia de obligaciones tributarias en los supuestos que las normas de sujeción no contemplan". SAINZ DE BUJANDA, F.: "Teoría jurídica de la exención tributaria" en "Hacienda y Derecho", Vol. III, *op. cit.*, págs. 429 a 430.

³⁸⁰ .- NUÑEZ PEREZ, G.G.: "Hecho imponible, no sujeción y exención. (Artículos 28, 29, 14 y 15)" en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma* (Libro-homenaje al Profesor Dr. D. Fernando SAINZ DE BUJANDA), Vol. I, *op. cit.*, págs. 471 a 475.

mencionadas en el art. 70.Uno.c³⁸¹, en particular, los satisfechos en virtud de compraventas internacionales de mercancías -incluidas las comisiones de mediación en las mismas, así como los gastos accesorios y conexos-, cuando se realicen íntegramente en el extranjero, incluso cuando aquéllos sean satisfechos, bien por empresarios individuales, profesionales, personas jurídicas o entidades públicas o privadas residentes en territorio español, bien por establecimientos permanentes situados en el mismo (art. 70.Dos.b.1 del Reglamento del IRPF).

Los rendimientos derivados de prestaciones de servicios tales como la realización de estudios, proyectos, asistencia técnica, apoyo a la gestión así como de servicios profesionales aun cuando sean satisfechos por empresarios individuales, profesionales, personas jurídicas o entidades, públicas o privadas residentes en territorio español o establecimientos permanentes situados en el mismo, siempre que se realicen íntegramente fuera del territorio español y estén directamente vinculados a actividades empresariales o profesionales realizadas por aquéllos en el extranjero y salvo que se refieran a bienes situados en territorio español (art. 70.Dos.b.2 en relación con el art. 70.Uno.c, ambos del Reglamento del IRPF).

Los rendimientos satisfechos por establecimientos permanentes situados en el extranjero, con cargo a los mismos, cuando las prestaciones correspondientes estén directamente vinculadas con la actividad del establecimiento permanente en el extranjero (art. 70.Dos.b.3 del Reglamento del IRPF).

Los rendimientos de los depósitos y operaciones que cumplan análogas funciones, en moneda extranjera y de las cuentas extranjeras en pesetas, satisfechos a personas físicas no residentes en España, salvo que el pago se realice a un establecimiento permanente, por el Banco de España, Bancos, Cajas de Ahorro, Cajas Rurales, Cooperativas de Crédito y demás establecimientos con funciones delegadas del mismo (párrafo 2º del art. 70.Uno.g).

Los rendimientos derivados de actividades profesionales percibidos por personas físicas no residentes cuando son abonados a título privado por una persona física residente en territorio español (art. 70.Dos.a del Reglamento del IRPF de 1991).

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

Desde un punto de vista formal, la simple lectura de los artículos que la Ley 18/1991 del IRPF y su Reglamento dedican a la obligación real permite advertir uno de los rasgos más sobresalientes de su actual regulación: su mayor estructuración y sistematicidad. Frente al carácter fragmentario, disperso y periódicamente mudable de la normativa que, desde 1983, regía la tributación de las rentas obtenidas por no residentes, a partir de la reforma de 1991, se establecen, en unos pocos preceptos³⁸², las bases del vigente modelo de tributación de las personas físicas no residentes, que, al incluirse en las propias disposiciones generales reguladoras del IRPF, adquiere una mayor carta de naturaleza.

Por lo que respecta al contenido del modelo, puede afirmarse, con carácter general, que, tras la reforma de la imposición personal sobre la renta de 1991, el régimen de tributación de las rentas obtenidas por las personas físicas no residentes en España sigue, fundamentalmente, la pauta del instaurado por la Ley 5/1983, por cuanto continua basándose

³⁸¹ .- El art. 70.1.c se refiere a los rendimientos derivados de prestaciones de servicios tales como la realización de estudios, proyectos, asistencia técnica, apoyo a la gestión, así como de servicios profesionales.

³⁸² .- Fundamentalmente, el Capítulo III del Título III y la Disposición Adicional 15ª de la Ley 18/1991 así como el Título VII, Disposición Adicional 2ª y Disposición Transitoria 1ª del Reglamento del IRPF de 1991.

en la distinción, ahora formalmente recogida en el art. 16.Dos de la Ley 18/1991, entre:

A) Tributación de las rentas obtenidas por personas físicas no residentes operando en España mediante establecimiento permanente, con características que pueden considerarse análogas a la de las obtenidas por personas físicas residentes en territorio español y

B) tributación de las rentas obtenidas, en nuestro país, sin mediación de establecimiento permanente, por personas físicas no residentes, en la que las diferencias respecto de la obligación personal de contribuir se hacen mucho más patentes.

Entre el gravamen de las rentas obtenidas por medio de establecimiento permanente y las obtenidas sin mediación del mismo es posible observar algunos elementos comunes. Pero la disimilitud entre ambas modalidades de tributación por obligación real es tan profunda que puede afirmarse que, al igual que la obligación real de contribuir puede ser considerada como un Impuesto distinto de la obligación personal, también en el seno de aquélla cabe hablar, si no de dos impuestos distintos, sí de dos formas de tributación, prácticamente independientes entre sí dado que cada una de ellas tiene su propio hecho imponible y, consiguientemente, su propia forma de determinar la base imponible y la deuda tributaria. Al examen de estas dos formas de tributación dedicaremos los próximos Capítulos.

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

El art. 16.Dos.1ª de la Ley 18/1991 preceptúa que, cuando las personas físicas sometidas al IRPF por obligación real operen en España por medio de 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*". La exégesis de este precepto suscita, en primer lugar, la cuestión del alcance de la remisión que efectúa al IS en orden a la calificación del establecimiento permanente.

Parece claro que la remisión alcanza, sin ningún género de dudas, a la propia definición de establecimiento permanente contenida en los párrafos segundo y tercero del art. 45.1.a) de la Ley 43/1995, del IS³⁸³. Ahora bien, una mayor incertidumbre se plantea a la hora de dilucidar si aquella remisión debe entenderse también referida a las clases de establecimientos permanentes a las que alude el Reglamento del IS de 1982, a saber: establecimientos permanentes con actividad continuada, establecimientos permanentes con actividad esporádica y establecimientos permanentes que no cierran un ciclo mercantil (arts. 306 a 332).

A nuestro juicio, y compartiendo el sentir general de la doctrina³⁸⁴, es perfectamente posible hablar de establecimientos permanentes de personas físicas como una categoría distinta de las mencionadas en el Reglamento del IS, fundamentalmente, con base en las previsiones del art. 18.Seis de la Ley 18/1991. Este precepto, en punto a la determinación de la base imponible de las rentas obtenidas por personas físicas no residentes por medio de establecimiento permanente, remite a los arts. 40 y ss. de la propia Ley 18/1991, con independencia de que éstos, a su vez, efectúen remisiones al IS. Otra cosa distinta es que la regulación de los establecimientos permanentes de personas físicas sea insuficiente y que para paliar estas deficiencias deba acudir a la normativa del IS, en particular, a las disposiciones previstas para los establecimientos permanentes con actividad continuada.

Por otra parte, en el art. 16.Dos.1º se hace también referencia al fenómeno conocido

³⁸³ .- "*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 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".

³⁸⁴ .- Por todos, GONZALEZ POVEDA, V.: "Tributación de no residentes", 2ª edición actualizada, *op. cit.*., págs. 139 a 141; y BAENA AGUILAR, A.: "La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *op. cit.*., en especial en las págs. 241 y 242.

como "personalización" del establecimiento permanente. Con base en este fenómeno, la persona física no residente que opere en España por medio de establecimiento permanente va a tributar por una obligación global o mundial -"háyase obtenido en territorio español o extranjero"- limitada, eso sí, a los rendimientos imputables al establecimiento, es decir, a los que través del mismo se hayan obtenido en nuestro territorio o en el extranjero.

Como es conocido, clásicamente, se distinguen dos elementos integrantes del hecho imponible:

1.- El elemento objetivo, constituido por el presupuesto de hecho en sí mismo considerado, aislado de cualquier vinculación personal y

2.- el elemento subjetivo, que hace referencia al vínculo que une a una persona con el elemento objetivo y que, según lo dispuesto por el legislador en cada caso, determina en esa persona la condición de sujeto pasivo de la obligación tributaria.

2.- Elemento objetivo

El elemento objetivo del presupuesto de hecho de la tributación, por el IRPF español, de las rentas atribuibles a las personas físicas no residentes en España obtenidas por medio de establecimiento permanente aparece integrado por la obtención de renta imputable a dicho establecimiento. En el seno de este elemento objetivo es posible distinguir varios aspectos: el material o cualitativo, el espacial, el temporal y el cuantitativo.

El *aspecto material* aparece constituido por la obtención de renta imputable a un establecimiento permanente como consecuencia de la realización, por parte de éste, de su actividad (art. 16.Dos.1ª de la Ley 18/1991). Así pues, al igual que sucede en la obligación personal de contribuir, la renta se concibe como una unidad compleja, formada por una pluralidad de hechos que se van integrando en el tiempo. No obstante, esta identidad no impide que existan otros extremos en los que el aspecto material del hecho imponible de la obligación personal de contribuir y el de la real con establecimiento permanente, difieran.

Así ocurre por lo que respecta a los posibles elementos integrantes de la renta que se sujeta a gravamen. En efecto, mientras que en el caso de la obligación personal de contribuir, aquélla puede estar formada por cualquiera de los componentes a los que alude el art. 5. Cuatro de la Ley 18/1991³⁸⁵, en el de la obligación real con establecimiento permanente, la renta que se somete a tributación sólo puede ser fruto de actividades empresariales o profesionales y de incrementos y disminuciones de patrimonio derivados de elementos patrimoniales afectos al establecimiento.

Precisamente, en este punto, surge una dificultad: la de determinar qué renta debe considerarse imputable a los establecimientos permanentes de personas físicas, es decir, cuál es la que se conoce como "*vis atractiva*" de los mismos. Ante el silencio de la Ley 18/1991 - en uno de los extremos en los que se demuestra la insuficiente regulación del establecimiento permanente de personas físicas- puede tomarse como punto de referencia lo dispuesto por el art. 48.1 de la Ley 43/1995³⁸⁶.

³⁸⁵.- A saber: rendimientos del trabajo personal; rendimientos derivados de cualquier elemento patrimonial que no se encuentre afecto de manera exclusiva a las actividades señaladas en la letra siguiente; rendimientos de las actividades empresariales o profesionales; los incrementos de patrimonio y las imputaciones de bases imponibles positivas de las sociedades en régimen de transparencia fiscal.

³⁸⁶.- Art. 48 de la Ley 43/1995, del IS.: "1. Componen la renta imputable al establecimiento permanente los siguientes conceptos:

a) Los rendimientos de las explotaciones económicas desarrolladas por medio de establecimiento permanente.

b) Los rendimientos derivados de la cesión de elementos patrimoniales afectos al mismo.

c) Los incrementos o disminuciones patrimoniales derivados de los elementos patrimoniales afectos al

Por lo que respecta al *aspecto espacial*, en principio, la obligación real de contribuir, a diferencia de la obligación personal³⁸⁷, únicamente somete a tributación las rentas obtenidas en España por las personas físicas no residentes en nuestro país. Pero esta afirmación sólo se cumple en principio, dado que el art. 16.Dos.1ª, a propósito de los sujetos pasivos por obligación real que operan en nuestro país a través de establecimiento permanente, determina que éstos tributarán, con arreglo al IRPF español, "*por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento, háyase obtenido en territorio español o extranjero*". Se produce, pues, una personalización del establecimiento permanente que, en cierto modo, quiebra el fundamento espacial de la obligación real de contribuir y, con base en la cual, la persona física no residente es gravada por una suerte de "obligación personal" limitada a los rendimientos imputables al establecimiento.

En el *aspecto temporal* se toma como referencia el período impositivo que, según lo dispuesto por el art. 93 de la Ley 18/1991, será el año natural, devengándose el Impuesto el 31 de diciembre de cada año. Respecto de los supuestos de período impositivo inferior al año natural contemplados en el art. 94.Uno de la Ley 18/1991³⁸⁸, el único aplicable a la obligación real de contribuir es el de fallecimiento del sujeto pasivo en día distinto del 31 de diciembre (art. 94.Uno.a), ya que los contenidos en las letras b) y c) de este precepto sólo se prevén en los casos de tributación conjunta, opción ésta que el art. 11. Dos de la Ley 18/1991 reserva a los sujetos pasivos por obligación personal. No obstante, en relación con el aspecto temporal del hecho imponible en la obligación real con establecimiento permanente, se echa en falta la existencia de preceptos como los arts. 24.2.b) y 52.2 de la Ley 43/1995, del IS³⁸⁹ relativos al cese del período impositivo.

establecimiento permanente.

Se considerarán elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente, los vinculados funcionalmente al desarrollo de la actividad que constituye su objeto

2. En los casos de reexportación de bienes previamente importados por la misma entidad no residente, se considerará:

a) Que no se ha producido alteración patrimonial alguna, sin perjuicio del tratamiento aplicable a los pagos realizados por el período de utilización, si se trata de elementos de inmovilizado importados temporalmente.

b) Que ha habido alteración patrimonial, si se trata de elementos de inmovilizado adquiridos para su utilización en las actividades desarrolladas por un establecimiento permanente.

c) Que ha habido rendimiento, positivo o negativo, de una explotación, si se trata de elementos que tengan la consideración de existencias".

³⁸⁷.- En ésta, los sujetos pasivos residentes en España son gravados "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 de la Ley 18/1991).

³⁸⁸.- Art. 94 de la Ley 18/1991: "*El período impositivo será inferior al año natural en los siguientes casos:*

a) Tratándose de un sujeto pasivo que tribute individualmente, por fallecimiento del mismo en un día distinto del 31 de diciembre.

b) 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 madre separados o no casados.

c) Cuando el sujeto pasivo contraiga matrimonio conforme a las disposiciones del Código Civil. En este caso, será presupuesto para la interrupción del período impositivo la tributación conjunta del matrimonio con posterioridad a su celebración".

³⁸⁹.- Art. 24.2.b: "*En todo caso concluirá el período impositivo:*

b) Cuando tenga lugar un cambio de residencia de la entidad residente en territorio español al extranjero".

Art. 52.2 de la Ley 43/1995, del IS: "*Se entenderá concluido el período impositivo, cuando el establecimiento permanente cese en su actividad o de otro modo se realice la desafectación de la inversión en su día efectuada respecto del establecimiento permanente, así como en los supuestos en que se produzca la transmisión del establecimiento permanente a otra entidad y aquellos en que la casa central traslade su residencia".*

Al igual que ocurre en el caso de las personas físicas residentes sometidas al IRPF por obligación personal, en el de las sujetas al Impuesto español por obligación real con establecimiento permanente, el *aspecto cuantitativo* del hecho imponible es el resultado de computar, con signo positivo o negativo, cada uno de los elementos integrantes del aspecto material del hecho imponible de aquella obligación³⁹⁰. Únicamente si la suma así obtenida es de signo positivo podrá considerarse que se ha obtenido renta que deba gravarse por nuestro IRPF.

3.- Elemento subjetivo

El elemento subjetivo del hecho imponible hace referencia al nexo que une a una persona con el elemento objetivo del mismo, determinando que aquélla se convierta en sujeto pasivo de la obligación tributaria. En la obligación personal, la referencia al sujeto pasivo forma parte estructural del elemento objetivo del hecho imponible. En cambio, en la obligación real con establecimiento permanente, el vínculo que une a la persona física no residente con el elemento objetivo del hecho imponible es, *prima facie*, y de conformidad con lo previsto en el párrafo 1º del art. 43.Uno de la Ley 18/1991³⁹¹, la ordenación por cuenta propia, de forma habitual, personal y directa de los medios de producción y los recursos humanos afectos a las actividades empresariales o profesionales.

Sin embargo, en el caso de los no residentes, lo más frecuente es que éstos, al no hallarse habitualmente en territorio español, no desempeñen por si mismos aquellas actividades sino que lo hagan por medio de otras personas. De todos modos, en este supuesto, y de conformidad con lo preceptuado por el párrafo 2º del art. 43.Uno de la Ley 18/1991, se presumirá, salvo prueba en contrario, que el factor de la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de los recursos humanos afectos a las actividades empresariales o profesionales concurre en quien figura como titular de la actividad empresarial o profesional desarrollada a través de un establecimiento permanente.

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

Este Impuesto adicional al principal sobre el beneficio neto del establecimiento permanente ha sido instituido por el párrafo segundo del art. 19.2 de la Ley 18/1991. Este

³⁹⁰ .- La única diferencia entre el aspecto cuantitativo del hecho imponible de la obligación personal de contribuir y el de la obligación real con establecimiento permanente se deriva de la disimilitud del aspecto material de aquellos hechos imponibles:

a) En la obligación personal de contribuir, como ya se ha señalado, el aspecto material de su hecho imponible aparece constituido por la obtención de renta por el sujeto pasivo residente en España. Esta magnitud resulta de computar, con signo positivo o negativo, los siguientes elementos: rendimientos del trabajo personal, del capital mobiliario o inmobiliario, de actividades empresariales o profesionales, incrementos de patrimonio e imputaciones de bases imponibles positivas de las sociedades en régimen de transparencia fiscal.

b) En cambio, en el supuesto de la obligación real con establecimiento permanente, el aspecto material del hecho imponible lo constituye la obtención de renta imputable al establecimiento permanente. Esta renta es el resultado de computar, con signo positivo o negativo, solamente rendimientos derivados de actividades empresariales o profesionales que son los únicos que pueden obtenerse por medio de establecimiento permanente.

³⁹¹ .- "Los rendimientos de las actividades empresariales o profesionales se considerarán obtenidos por quienes realicen de forma habitual, personal o directa la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos afectos a las actividades".

artículo, tras preceptuar que se aplicará el tipo del 35 por 100 a los rendimientos o incrementos de patrimonio obtenidos por no residentes a través de un establecimiento permanente, determina que:

*"Cuando las rentas obtenidas se transfieran al extranjero, se aplicará, adicionalmente, el tipo previsto en la letra a) del apartado uno anterior -esto es, el 25 por 100- a la cuantía transferida"*³⁹².

De la lectura del precepto que acaba de transcribirse se desprende que las rentas obtenidas por una persona física no residente en España a través de un establecimiento permanente ubicado en nuestro territorio son o, en todo caso, pueden ser objeto de dos niveles o fases de gravamen:

- En un primer estadio, aquellas rentas tributarán con arreglo al IRPF español, en virtud de la obligación real con establecimiento permanente, atendiendo, únicamente, a la circunstancia de su obtención.

- Pero, en el momento en que se produzca su transferencia al extranjero -teniendo en cuenta que la Disposición Transitoria Primera del Reglamento del IRPF de 1991 establece que el impuesto complementario será exigible en relación con las transferencias correspondientes a las rentas de los períodos impositivos que se cierren a partir de 1 de enero de 1992-, aquellas rentas volverán a ser gravadas -tomando, ahora, únicamente en consideración el hecho de la transferencia- con base en el Impuesto adicional que se está examinando.

A propósito de las dos fases a las que acaba de aludirse, interesa remarcar dos extremos:

a) Que se está en presencia de dos obligaciones tributarias distintas con dos presupuestos de hecho diferentes: obtención de renta en un caso y transferencia de la misma al exterior en el otro.

b) Que, aunque se trata de obligaciones distintas, existe entre ellas una relación de dependencia. Así, el Impuesto sobre los beneficios del establecimiento permanente transferidos al extranjero sólo puede exigirse si, previamente, se ha gravado la obtención, durante el período impositivo y por parte del sujeto pasivo no residente, de rentas imputables al establecimiento permanente ubicado en territorio español, ya se hayan obtenido en España ya en el extranjero.

Esta relación de dependencia o de adicionalidad -según expresión de la Ley 18/1991-

³⁹².- Es común en la doctrina el considerar que este Impuesto adicional previsto ya en el párrafo 2º del art. 19.Dos del Proyecto del IRPF de 1990 trae causa del Convenio de Doble Imposición con los EEUU de América de 1990. En efecto, el Convenio Hispano-estadounidense para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta introdujo, en su art. 14, una novedad respecto de los restantes Convenios suscritos por España -a salvo el precedente del art. 10.6 del Convenio entre España y el Canadá- así como en relación con el Modelo de la OCDE: la denominada "Imposición sobre Sucursales".

Sin embargo, lo cierto es que, en el momento de ultimar el Convenio entre España y los Estados Unidos, la Administración española no podía exigir un Impuesto análogo al "*Branch Profits Tax*" estadounidense dado que nuestra legislación interna no contaba con un gravamen similar al mismo. El hacer posible la aplicación del art. 14 del Convenio Hispano-estadounidense parece ser, pues, la principal razón de ser del gravamen adicional previsto en el art. 19.Dos de la Ley 18/1991.

Sin embargo, entre el "*Branch Profits Tax*" y el Impuesto adicional del art. 19.Dos de la Ley 18/1991 existen sensibles diferencias:

a) El "*Branch Profits Tax*" es un impuesto periódico que se devenga todos los años con independencia de que el establecimiento permanente transfiera o no beneficios a su casa central. En cambio, el Impuesto adicional español solamente se devenga si la sucursal transfiere rentas al exterior.

b) Por otra parte, como advierte GONZALEZ POVEDA, el gravamen adicional estadounidense se aplica sólo en el caso que las sucursales pertenezcan a sociedades pero no a personas físicas. GONZALEZ POVEDA, V.: "La tributación de los no residentes en la Ley 18/1991", Civitas Revista Española de Derecho Financiero, núm. 75, julio-septiembre, 1992, págs. 429 y 430.

determina que si las rentas obtenidas por la persona física no residente imputables al establecimiento permanente no están sujetas o son declaradas exentas del Impuesto que grava su obtención, tampoco quedarán sometidas al gravamen que toma en consideración su transferencia al extranjero. Así se desprende de la propia redacción del párrafo 2º del art. 19.Dos ya que, adviértase, la Ley utiliza el vocablo *adicionalmente* y no, por ejemplo, la expresión *en todo caso*. Y ello con el objeto, a nuestro juicio, de hacer patente la necesidad de que, con carácter previo, las rentas hayan sido efectivamente gravadas al tipo del 35 por 100.

Para que se aplique el gravamen es preciso que las rentas se transfieran al extranjero, es decir, a un Estado distinto del Estado español. Por otra parte, para determinar el momento en el que el gravamen adicional ha de considerarse devengado, deberá ponerse en relación el párrafo 3º del art. 72 del Reglamento del IRPF de 1991³⁹³ con las disposiciones contenidas en los apartados 1.Cuatro.1 y 2.Dos.1 y 3. de la Orden de 31 de enero de 1992, por la que se dictaron normas de declaración de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre Sociedades y sobre el Patrimonio devengados por obligación real³⁹⁴.

El apartado 1.Cuatro.1 de la referida Orden de 1992, en relación con el plazo de presentación de las declaraciones por las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, determina que "*con carácter general, las declaraciones se presentarán en el plazo de un mes a partir de la fecha de devengo de la renta*". Por su parte, en el apartado 2 de la misma Orden, relativo a las rentas obtenidas por medio de establecimiento permanente, el núm. Dos.1 dispone que "*(...) en el caso de que se transfieran al extranjero rentas obtenidas por un sujeto pasivo no residente a través de un establecimiento permanente, se utilizará el modelo de declaración 210, aprobado en el apartado primero para los no residentes sin establecimiento permanente*", mientras que el núm. Dos.3 señala que "*el plazo para la presentación de las declaraciones será de un mes, a contar desde la fecha de la transferencia al extranjero de las rentas*".

En el caso de transferencia de rentas al extranjero, el modelo de declaración previsto es el correspondiente a las obtenidas por no residentes sin mediación de establecimiento permanente, según el cual, las declaraciones se presentarán en el plazo de un mes a partir de la fecha del devengo de la renta. A nuestro juicio, cabe establecer un paralelismo y entender que cuando se determina, a propósito de las rentas transferidas al extranjero, que el plazo de un mes para presentar la declaración se contará desde la fecha de transferencia de la renta se está indicando que ésta es la fecha del devengo del Impuesto.

C) LA BASE IMPONIBLE

1.- Planteamiento general

La imposición sobre la renta de las personas físicas no residentes, tanto en su modalidad con establecimiento permanente como sin mediación del mismo, se incluye dentro de la categoría de los tributos variables. En éstos, como es conocido, la deuda tributaria surge como resultado de aplicar a una magnitud denominada base imponible el tipo de gravamen

³⁹³ .- Art. 72 del Reglamento del IRPF: "*Uno. La imposición complementaria sobre las rentas del establecimiento permanente a que se refiere el artículo 19, apartado dos, segundo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y 33, apartado 4, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades será exigible respecto de las cuantías transferidas al extranjero con cargo a las rentas obtenidas por el mismo.*

Dos. El impuesto se liquidará al tipo general aplicable a las rentas obtenidas por no residentes sin mediación de establecimiento permanente.

Tres. A tal efecto, deberá presentarse declaración e ingresarse el importe del impuesto en la forma, plazos e impresos establecidos para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente".

³⁹⁴ .- BOE de 1 de febrero de 1992.

previsto por la ley. Esta circunstancia determina la necesidad de referirse a la noción de base imponible, tomada en su función de medición del hecho imponible.

En la base imponible de la obligación real con establecimiento permanente se cuantificarán los rendimientos netos derivados de actividades empresariales o profesionales - obtenidos en territorio español o extranjero- imputables a un establecimiento permanente situado en España así como los incrementos o disminuciones de patrimonio derivados de elementos patrimoniales afectos al referido establecimiento que la persona física no residente haya percibido durante el período impositivo. Por lo tanto, las rentas que la persona física no residente obtenga en nuestro país y que no sean imputables al establecimiento permanente no podrán sumarse a las obtenidas a través del mismo y pasarán a tributar por separado, con arreglo a la modalidad de la obligación real sin establecimiento.

2.- Regímenes de determinación de la base imponible

El art. 18.Seis de la Ley 18/1991, a propósito de la determinación de la base imponible de las rentas obtenidas por personas físicas no residentes, establece que "(...) *serán de aplicación las reglas contenidas en la Sección 3ª del Capítulo 1º del Título Quinto de esta Ley*". Así pues, serán aplicables las disposiciones que la Ley reguladora del IRPF prevé para la determinación del rendimiento neto derivado de las actividades empresariales y profesionales desempeñadas por personas físicas residentes en España sujetas, por lo tanto, a nuestro IRPF por obligación personal.

En cuanto a los regímenes de determinación de la base imponible, el art. 41 de la LGT señala que la Ley propia de cada tributo establecerá los medios para determinar la base imponible, de conformidad con los siguientes regímenes: a) Estimación directa; b) Estimación objetiva y c) estimación indirecta. En cumplimiento de las disposiciones de este precepto, el art. 68 de la Ley 18/1991 preceptua que la cuantía de los distintos componentes de la base imponible se determinará, en sede de IRPF, con arreglo a alguno de los siguientes métodos:

1.- Estimación directa, que se aplicará como régimen general.

2.- Estimación objetiva, aplicable a los sujetos pasivos que obtengan los rendimientos empresariales y profesionales que reglamentariamente se determinen, salvo que renuncien a la aplicación del mismo con anterioridad al inicio del período impositivo y

3.- estimación indirecta, de aplicación en los supuestos previstos en el art. 50 de la LGT³⁹⁵.

Dado el carácter residual del método de estimación indirecta, pasaremos a referirnos a los regímenes de estimación directa y objetiva.

a) Régimen de estimación directa

La determinación, por parte de nuestra legislación interna, del rendimiento neto derivado del desempeño, en España, de actividades empresariales o profesionales por parte de una persona física no residente con establecimiento permanente, se basa en dos ideas fundamentales: 1.- La de que el régimen general de determinación de tal rendimiento es el previsto en los arts. 40 a 43 de la Ley 18/1991 -relativos a la obligación personal de contribuir-, sin perjuicio de la remisión que el art. 42 efectúa a las normas del IS.

³⁹⁵ .- Estos supuestos son los siguientes: a) Resistencia, excusa o negativa a la actuación inspectora; b) Incumplimiento sustancial de deberes contables; c) Incumplimiento del deber de presentar declaraciones o presentación de declaraciones defectuosas y d) desaparición, por causa de fuerza mayor, de los libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos.

Por lo tanto, con arreglo al régimen de estimación directa, la base imponible de los establecimientos permanentes de personas físicas se determinará deduciendo de los rendimientos íntegros imputables a los mismos³⁹⁶ los gastos necesarios para su obtención así como el importe de la amortización de los bienes de los que procedan aquellos rendimientos. La fijación de los rendimientos íntegros se efectúa, a su vez, mediante la suma de dos grandes conceptos:

Los ingresos propios de la actividad empresarial o profesional, entre los que se incluyen el autoconsumo -que debe computarse al valor normal en el mercado de los bienes y servicios objeto de la actividad-, las subvenciones y demás transferencias (art. 41.Uno y Cinco).

Los incrementos y disminuciones de patrimonio derivados de cualquier elemento patrimonial afecto a las mismas y, en su caso, el que resulte de la transmisión *inter vivos* de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, supuesto éste último en el que se atenderá al valor normal en el mercado (art. 41.Dos y Cinco). Por otra parte, en el caso de los incrementos de patrimonio procedentes de la transmisión de elementos del activo fijo afectos a actividades empresariales o profesionales obtenidos por personas físicas no residentes operando en España por mediación de establecimiento permanente, les es también de aplicación la exención por reinversión contenida en el art. 41.Cuatro de la Ley 18/1991³⁹⁷.

Por lo que respecta a los gastos deducibles, con carácter general, el art. 42.2ª señala que tendrán la consideración de tales: Las cuotas satisfechas a Corporaciones, Colegios profesionales, Cámaras y Asociaciones empresariales o patronales y las cotizaciones a Mutualidades obligatorias de funcionarios, distintas de las mencionadas en el art. 28 de la Ley y a los Colegios de Huérfanos o Instituciones similares,

y el 1 por 100 sobre el importe de los rendimientos íntegros por gastos necesarios de difícil justificación, cuando se trate de actividades profesionales, a las que se asimilan las actividades artísticas.

En cambio, no tendrán la consideración de gastos deducibles, según lo previsto por el art. 42.1ª: a) Las donaciones³⁹⁸ y b) las cantidades abonadas con carácter obligatorio a Montepíos Laborales y Mutualidades, cuando amparen, entre otros, el riesgo de muerte, sin

³⁹⁶.- Los rendimientos de las explotaciones económicas desarrolladas por medio de establecimiento permanente; los derivados de la cesión de elementos patrimoniales afectos al mismo así como los incrementos o disminuciones patrimoniales derivados de los elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente.

³⁹⁷.- Art. 41.Cuatro de la Ley 18/1991: "*Los incrementos de patrimonio que se pongan de manifiesto en la transmisión de elementos materiales de activo fijo afectos a actividades empresariales o profesionales, necesarios para la realización de las mismas, no serán gravados siempre que el importe total de la enajenación se reinvierta en elementos materiales del activo fijo afectos a actividades empresariales o profesionales, desarrolladas por el mismo sujeto pasivo, en las mismas condiciones establecidas a efectos del Impuesto sobre Sociedades.*

En el caso de que el importe de la reinversión efectuada fuese inferior al total de la enajenación, se excluirá de gravamen la parte proporcional del incremento de patrimonio que corresponda a la cantidad invertida".

³⁹⁸.- En sede de donaciones, debe distinguirse entre:

a) Las contempladas en el art. 14.1.e) de la Ley 43/1995 "*1. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:*

e) Los donativos y liberalidades.

No se entenderán comprendidos en esta letra los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectuen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos".

b) Las donaciones puras y simples de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español. Estas, en principio, no tendrán la consideración de gasto deducible, sin perjuicio del derecho a deducción en la cuota íntegra prevista en el artículo 78.Seis de la Ley 18/1991.

perjuicio de lo previsto en el art. 71.1 de la Ley 18/1991 para la determinación de la base liquidable.

Tras la promulgación de la Ley 43/1995, del IS, y a los efectos de la remisión efectuada por el art. 42 de la Ley 18/1991 en punto a la determinación de las partidas deducibles, deben tomarse como punto de partida aquéllas que tengan tal condición a la hora de determinar el resultado contable. Sin embargo, algunas de las partidas que son gasto deducible desde un punto de vista contable no tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible con base en las previsiones del art. 14 de la vigente Ley del IS.

2.- El segundo gran cimiento sobre el que se apoya la determinación del rendimiento neto de los establecimientos permanentes de personas físicas aparece constituido por la ficción de considerar a éstos como empresas totalmente distintas de la casa central³⁹⁹.

Dos han sido los métodos que, históricamente, se han utilizado para determinar la fracción de beneficio imputable a la porción de empresa multirregional que constituye el establecimiento permanente:

- El de "*reparto proporcional de beneficios*", conocido también como sistema de "*cifra relativa de negocios*" o "*método indirecto*". De conformidad con este método, el beneficio del establecimiento permanente se calcula sobre la base del beneficio total de la empresa.

- El "*método de la contabilidad separada*" o "*método directo*". Según este método, la determinación del beneficio imputable al establecimiento permanente se funda en los datos contables relativos a las operaciones del propio establecimiento. Con ello, se busca gravar los beneficios que corresponderían al establecimiento permanente si éste constituyese una empresa independiente que se relacionara con su sede central en condiciones de total autonomía.

La normativa española en materia de IS, tras haber acogida durante décadas el sistema de la "*cifra relativa*", se inclinó, a partir de 1964, por el método de la "*contabilidad separada*", actualmente vigente. Pero no fue hasta la reforma de la imposición sobre la renta de las personas físicas operada por Ley 18/1991 que se contempló, en nuestra legislación interna, una disposición como la prevista en el art. 7.2 de los Modelos de Convenio de la OCDE de 1977 y 1992⁴⁰⁰ relativa a las operaciones entre un establecimiento permanente y la casa central o matriz, si bien se consideraba aplicable a las mismas lo preceptuado por el art. 16.3 de la Ley 61/1978 sobre valoración de operaciones entre empresas vinculadas⁴⁰¹.

La Disposición Adicional 5ª de la Ley 18/1991 dió una nueva redacción al art. 16 de la Ley 61/1978, del IS. En esta nueva redacción, aquel precepto, además de pronunciarse en favor del ajuste administrativo unilateral en la valoración de las operaciones entre sociedades vinculadas, determinaba expresamente que la regla de la valoración a precios de mercado de las operaciones entre sociedades vinculadas "*se aplicaba en todo caso*:"

A las sociedades vinculadas directa o indirectamente con otras no residentes en

³⁹⁹ .- Esto no supone, sin embargo, que el establecimiento permanente tenga personalidad jurídica propia, distinta de la casa central. Así lo advierte la DGT en su Contestación a la Consulta Vinculante de 10 de mayo de 1982 al calificar como supuesto de autocontratación la formalización de un contrato de reaseguro entre un establecimiento permanente y su casa matriz.

⁴⁰⁰ .- En este precepto, y sin perjuicio de la posibilidad que un Estado en el que sea usual el empleo del método de la "*cifra relativa*" pueda optar por el mismo, se señala que se atribuirán al establecimiento permanente de cada Estado Contratante "*los beneficios que éste hubiera podido obtener de ser una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones, y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente*".

⁴⁰¹ .- El art. 16.3 de la Ley 61/1978, del IS, en su redacción vigente hasta el 31 de enero de 1991 preceptuaba que "no obstante lo dispuesto en los números anteriores, cuando se trate de operaciones entre Sociedades vinculadas, su valoración a efectos de este Impuesto se realizará de conformidad con los precios que serían acordados en condiciones normales de mercado entre Sociedades independientes".

España y a las operaciones realizadas por una sociedad no residente con sus establecimientos permanentes en España o por una sociedad residente con sus establecimientos permanentes en el extranjero " (art. 16.4).

Tras la promulgación de la Ley 43/1995 del IS se ha producido una modificación en el tratamiento de las operaciones vinculadas consistente en que la Administración sólo podrá valorar por su valor de mercado las operaciones entre sociedades o personas vinculadas cuando, considerando el conjunto de éstas, resulte una tributación en España inferior a la que hubiera resultado aplicando el valor de mercado o un diferimiento de dicha tributación (párrafo primero del art. 16.1 de la Ley 43/1995, del IS). Por su parte, la letra k) del art. 16.2 de la vigente Ley reguladora del IS determina que "*se considerarán personas o entidades vinculadas:*

k) una sociedad residente en el extranjero y sus establecimientos permanentes en territorio español ".

El art. 16 de la Ley 43/1995, como ya sucediera con el art. 16 de la Ley 61/1978, no hace referencia expresa a las relaciones entre un establecimiento permanente y la empresa individual que constituye su casa central y cuyo titular es una persona física. Surge, pues, la duda de si a tales relaciones les aplicable lo dispuesto en aquel artículo, es decir, el principio del "*dealing at arm's length* " o de plena concurrencia. A nuestro juicio, aquella aplicación es perfectamente posible con base: tanto en la finalidad del propio precepto: conocer la renta real obtenida por el establecimiento permanente situado en nuestro territorio. como en la remisión que el art. 42 de la Ley 18/1991 efectúa a las normas de determinación de la base imponible en el IS.

b) Régimen de estimación objetiva

Además de con arreglo al régimen de estimación directa, el rendimiento neto de las actividades empresariales o profesionales desarrolladas por una persona física no residente a través de establecimiento permanente puede también determinarse según el régimen de estimación objetiva previsto en el art. 68.b) de la Ley 18/1991. A su vez, y como es conocido, la estimación objetiva se articula en dos sistemas: Estimación objetiva por signos, índices o módulos, que no presenta, en sede de personas físicas no residentes, ninguna característica especial y. estimación objetiva por coeficientes. En este sistema, al igual que en el régimen de estimación directa, se aplicará el método de contabilidad separada y el principio de valoración de las operaciones entre el establecimiento permanente y la casa central de conformidad con los precios que se acordarían en condiciones normales de mercado entre partes independientes.

3.- Imputación temporal de ingresos y gastos

En este punto, son plenamente aplicables las disposiciones contempladas en el art. 56 de la Ley 18/1991, en particular, las incluidas en sus apartados Uno y Seis. De conformidad con estos apartados:

- Los ingresos y gastos que determinan la base imponible del Impuesto se imputarán al período en que se hubiesen devengado los unos y producido los otros. Y ello, con independencia del momento en que se realicen los correspondientes cobros y pagos (art. 56.Uno).

- Las previsiones contenidas en los diversos apartados del art. 56 se entenderán sin perjuicio de lo dispuesto, en relación con la determinación del rendimiento neto de las actividades empresariales o profesionales, por parte del art. 42 de la Ley 18/1991 (art.

56.Seis). En aquel precepto, además de establecerse una serie de disposiciones especiales, se efectúa una remisión a las normas del IS.

Por otra parte, consideramos también aplicable a la obligación real con establecimiento permanente las previsiones del art. 16 del Reglamento del IRPF de 1991. Así, si se produce el cese de la actividad del establecimiento y, consiguientemente, la persona física no residente que actúa a través del mismo deja de estar sujeta a nuestro IRPF por obligación real con establecimiento permanente, todos los ingresos o gastos pendientes de imputación como consecuencia de la propuesta por él formulada y aceptada por la Administración tributaria deberán aplicarse al último período impositivo a declarar por obligación real con establecimiento permanente.

4.- Compensación de pérdidas

De lo preceptuado por el art. 23.1 de la Ley 43/1995 se desprende que las bases imponibles negativas podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los siete años inmediatos y sucesivos. No obstante, debe tenerse en cuenta que, en el caso que una persona física desarrolle sus actividades en nuestro país a través de más de un establecimiento permanente, las bases imponibles positivas sólo podrán compensarse con las negativas correspondientes al mismo establecimiento⁴⁰².

D) LA DEUDA TRIBUTARIA

1.- Planteamiento general

El conocimiento parcial que la Administración tributaria española tiene de la capacidad contributiva total del sujeto pasivo no residente -dado que es poco probable que la renta mundial del mismo se limite a la obtenida a través del establecimiento permanente situado en nuestro territorio- determina dos consecuencias:

. De una parte, que el tipo de gravamen que se aplica a la base imponible tenga un carácter proporcional y

. de otra, que a la cuota íntegra así fijada sólo le sean aplicables algunas de las deducciones previstas por la Ley 18/1991 para los sujetos pasivos por obligación personal de contribuir.

2.- Cuota íntegra

El art. 19.2 de la Ley 18/1991, bajo el impropio rótulo "*Deuda tributaria*", procede a establecer las normas de determinación de la cuota íntegra. En aquel precepto se determina que, en el supuesto de los rendimientos e incrementos de patrimonio obtenidos por no residentes a través de un establecimiento permanente, se aplicará el tipo fijo y proporcional del 35 por 100 a la base liquidable obtenida con arreglo al procedimiento antes descrito.

Por otra parte, en el caso de transferencia de rentas al exterior, el tipo de gravamen es, como ya se ha puesto de manifiesto al referirnos al Impuesto adicional sobre estas rentas, del 25 por 100.

3.- Cuota líquida

⁴⁰² .- Art. 49.2 de la Ley 43/1995: "En ningún caso será posible la compensación de rentas entre establecimientos permanentes distintos".

La cuota líquida es el resultado de aplicar a la cuota íntegra correspondiente a las personas físicas que operan en España por medio de establecimiento permanente las deducciones enumeradas en el art. 20.Dos de la Ley 18/1991⁴⁰³. Estas deducciones son las siguientes:

a) *Deducción por incentivos y estímulos a la actividad empresarial.* Para conocer el alcance de esta deducción debe acudir al art. 78.Cinco de la Ley 18/1991, el cual efectúa una remisión a la normativa del IS⁴⁰⁴. Esta remisión debe entenderse referida a la Disposición adicional duodécima de la Ley 43/1995⁴⁰⁵.

b) *Deducción por donativos.* Se refiere a los que se detallan en el art. 78.Seis de la Ley 18/1991 requiriéndose, de conformidad con lo dispuesto por el art. 79.Dos del mismo texto legal, "*justificación documental adecuada*". La cuantía de esta deducción no podrá exceder, según lo dispuesto por el art. 80.Uno de la Ley 18/1991, del 30 por 100 de la base liquidable del sujeto pasivo.

c) *Por dividendos percibidos de sociedades.* En relación con esta deducción, prevista para paliar la doble imposición económica, el art. 78.Siete.a) de la Ley 18/1991 determina que el sujeto pasivo podrá deducir el 10 por 100 de los dividendos de sociedades que haya percibido, en las condiciones que reglamentariamente se determinen y siempre que hubiesen tributado efectivamente, sin bonificación ni reducción alguna, por el IS.

d) *Por rendimientos e incrementos de patrimonio obtenidos por establecimientos permanentes situados en Ceuta y Melilla y sus dependencias.* El art. 20.Dos.d) hace referencia a la deducción contenida en el art. 78.Siete.d) de la Ley 18/1991, según la cual, "*si entre los rendimientos o incrementos computados para la determinación de las bases liquidables positivas figurase alguno obtenido en Ceuta y Melilla y sus dependencias, se deducirá el 50 por 100 de la parte de la cuota íntegra que proporcionalmente corresponda a las rentas obtenidas en dichos territorios*". Por su parte, el párrafo 2º de este precepto señala que esta deducción no será aplicable a los no residentes en dichas plazas "*salvo por lo que se refiera (...) a los rendimientos de establecimientos permanentes situados en las mismas*".

⁴⁰³ .- "*Los sujetos pasivos por obligación real de contribuir que operen en España mediante establecimiento permanente podrán practicar, en los mismos términos y condiciones previstos para los sujetos pasivos por obligación personal de contribuir, las siguientes deducciones:*

a) *Por incentivos y estímulos a la inversión empresarial.*

b) *Por donativos.*

c) *Por dividendos percibidos de sociedades.*

d) *Por rendimientos e incrementos de patrimonio obtenidos por establecimientos permanentes situados en Ceuta y Melilla y sus dependencias.*

e) *Por retenciones u otros pagos a cuenta, sin perjuicio de lo establecido en la Ley 14/1985, de Régimen Fiscal de Determinados Activos Financieros*".

⁴⁰⁴ .- "*A los sujetos pasivos por este Impuesto que ejerzan actividades empresariales o profesionales les serán de aplicación los incentivos y estímulos a la inversión empresarial establecidos o que se establezcan en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, con igualdad de porcentajes y límites de deducción*".

⁴⁰⁵ .- Disposición adicional duodécima: "1. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien dentro de 1996, los sujetos pasivos podrán deducir de la cuota íntegra el 5 por 100 del importe de las inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material, excluidos los terrenos, afectos al desarrollo de la explotación económica de la entidad, que sean puestos a disposición del sujeto pasivo dentro de dichos períodos impositivos". Tal y como se desprende de la lectura de esta Disposición, la vigencia de la deducción se prevé para los períodos impositivos que se inicien dentro de 1996 pero es previsible que un régimen similar se establezca para ulteriores períodos impositivos en virtud de las Leyes de Presupuestos Generales del Estado.

A nuestro juicio, las rentas bonificables con arreglo a esta deducción no son sólo las obtenidas en Ceuta y Melilla sino también las obtenidas en cualquier lugar distinto de estas localidades, siempre que tales rentas sean imputables a un establecimiento permanente ubicado en las mismas.

Finalmente, son también deducibles *las retenciones u otros pagos a cuenta*, sin perjuicio de lo establecido en la Ley 14/1985, de 29 de mayo, de Régimen Fiscal de Determinados Activos Financieros.

El último inciso hace, sin duda, referencia a los Activos Financieros con Retención en Origen, cuya retención no tenía la consideración de pago a cuenta del IRPF y, por lo tanto, no era deducible⁴⁰⁶. Sin embargo, no debe olvidarse que los preceptos relativos a los Activos Financieros con Retención en Origen contenidos en la Ley sobre Régimen Fiscal de Determinados Activos Financieros y en su Real Decreto desarrollador han sido derogados por la Disposición adicional 13ª. Seis de la Ley 18/1991. No obstante, el párrafo 2º de esta Disposición adicional establecía que los activos financieros con retención en el origen que estuviesen en circulación al tiempo de la entrada en vigor de la presente Disposición Adicional conservarían su régimen fiscal especial hasta su completa amortización, sin que fuesen susceptibles de renovación o prórroga parcial.

Del examen de las deducciones enunciadas en el art. 20.Dos de la Ley 18/1991 se desprende que nuestro legislador, consciente del conocimiento parcial, por parte la Administración fiscal española, de la capacidad contributiva del no residente, entiende que no tiene sentido que las personas físicas no residentes que operen en España por medio de establecimiento permanente puedan acogerse a deducciones de carácter personal o familiar.

Mayor polémica, sobre todo en lo que se refiere a sus consecuencias prácticas, suscita la omisión de la deducción por doble imposición internacional. Como es conocido, el art. 82 de la Ley 18/1991 establece la deducción por doble imposición internacional "*en el caso de la obligación personal de contribuir, cuando entre los ingresos del sujeto pasivo figuren rendimientos o incrementos de patrimonio obtenidos y gravados en el extranjero*".

En cambio, esta deducción no se contempla en sede de obligación real con establecimiento permanente, sin duda, porque el legislador decidió acoger el principio conforme al cual es al Estado de residencia del sujeto pasivo al que le corresponde adoptar las medidas correctoras del fenómeno de la doble imposición. Esta opción no plantea excesivas dificultades cuando el sujeto pasivo no residente en España perciba, por medio de un establecimiento permanente ubicado en nuestro país, rentas obtenidas en territorio español.

Pero debe tenerse en cuenta que, con arreglo a las previsiones del art. 16.Dos.2ª de la Ley 18/1991, la persona física no residente en España que opera en nuestro país por medio de establecimiento permanente va a tributar "*por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento, háyase obtenido en territorio español o extranjero*".

Esto significa que puede ocurrir que una persona física no residente en España perciba, a través de un establecimiento permanente situado en nuestro territorio, rentas obtenidas en un tercer país que podrán ser gravadas en este último Estado -en tanto que país de la fuente-, en nuestro país -de conformidad con las disposiciones del art. 16.Dos.2ª- y en el país de residencia del receptor de las mismas.

Sucedirá entonces que las medidas correctoras de la doble imposición que pueda adoptar el país de residencia paliarán la que se produce entre nuestro país -lugar de situación del establecimiento permanente- y aquél. Pero, previamente, podrá haber tenido lugar un supuesto de doble imposición como consecuencia del hecho que las rentas obtenidas por medio del establecimiento permanente podrán haber sido gravadas en el país de la fuente y lo

⁴⁰⁶.- Arts. 6.3 de la Ley 14/1985, de 29 de mayo, sobre régimen fiscal de varios Activos financieros (BOE de 30 de mayo de 1985) y 18.3 del Real Decreto 2027/1985, de 23 de octubre (BOE de 31 de octubre de 1985).

serán también en España de acuerdo con los términos del art. 16.Dos.2ª.

Y, en este caso, parece que la corrección de la doble imposición debería corresponder a España, por cuanto es nuestra legislación la que grava al establecimiento permanente por su "renta mundial". Sin embargo, en este supuesto se niega la doble imposición internacional que, no obstante, se prevé para las personas físicas sujetas al IRPF por obligación personal cuando entre sus ingresos figuren rendimientos o incrementos de patrimonio obtenidos y gravados en el extranjero.

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

El presupuesto de hecho de la tributación, por el IRPF español, de las rentas atribuibles a las personas físicas no residentes que operan en España sin mediación de establecimiento permanente aparece constituido por la obtención en nuestro país, por parte de las referidas entidades, de rendimientos e incrementos de patrimonio no imputables a un establecimiento permanente situado en territorio español. Fijado en qué consiste el hecho imponible de esta modalidad de tributación por obligación real es también posible distinguir en el seno del mismo entre un elemento objetivo y un elemento subjetivo.

2.- Elemento objetivo

El presupuesto objetivo de la tributación por nuestro IRPF de las personas físicas no residentes en España sin mediación de establecimiento permanente aparece constituido por la obtención por parte de aquéllas, en territorio español, de rendimientos o incrementos de patrimonio no imputables a un establecimiento permanente situado en nuestro territorio. Dentro del elemento objetivo del hecho imponible se impone examinar los aspectos material, espacial, temporal y cuantitativo. Su análisis permitirá advertir las peculiaridades de la tributación de las rentas obtenidas por personas físicas no residentes respecto, no sólo de la obligación personal de contribuir, sino también de la obligación real con establecimiento permanente.

a) Aspectos material y espacial

En sede de obligación real sin establecimiento permanente, hemos optado por referirnos, de manera conjunta, a los aspectos material y espacial del elemento objetivo de su hecho imponible para denotar la especial relación que, en esta modalidad de tributación, existe entre ambos elementos. En efecto, si, en principio, cabe afirmar que el aspecto material del hecho imponible aparece constituido por la obtención de rentas⁴⁰⁷ debe, seguidamente, añadirse que ha de tratarse de rentas obtenidas en territorio español. Es decir, inmediatamente, debe hacerse referencia al aspecto espacial para comprender el verdadero alcance, no sólo del elemento objetivo del hecho imponible en su conjunto, sino del propio aspecto material del mismo.

Y es que es en la tributación de las rentas obtenidas, en nuestro territorio, por personas

⁴⁰⁷ .- Este vocablo se entiende como comprensivo de los rendimientos e incrementos de patrimonio a los que hace referencia el art. 5.Cuatro de la Ley 18/1991, con excepción de las imputaciones de bases imponibles positivas de las sociedades en régimen de transparencia fiscal que, como ya se ha apuntado anteriormente, no es un rendimiento susceptible de obtención por sujetos pasivos no residentes actuando en España sin establecimiento permanente.

físicas no residentes sin mediación de establecimiento permanente donde el principio de territorialidad de los tributos se manifiesta en toda su pureza. Así, frente al gravamen de las personas físicas residentes por la totalidad de su renta mundial y frente a la tributación de las no residentes con establecimiento permanente situado en territorio español por la totalidad de la renta imputable al mismo, "*háyase obtenido en territorio español o extranjero*", las personas físicas no residentes tributarán, única y exclusivamente, por las rentas obtenidas en nuestro territorio. Como tales rentas se reputan las logradas por los no residentes con arreglo a los criterios de sujeción a nuestro IRPF, ya enunciados anteriormente, y a los que nos referiremos al analizar cada una de las rentas que el sujeto pasivo no residente puede obtener en nuestro país sin mediación de establecimiento permanente.

Pero antes de realizar este análisis debe efectuarse una precisión. A lo largo de este epígrafe se ha venido afirmando que las personas físicas no residentes en España sin establecimiento permanente tributan por las rentas obtenidas en territorio español.

Con la utilización del vocablo "rentas" quiere ponerse de manifiesto que, a diferencia de lo que sucede en la obligación personal de contribuir y en la real con establecimiento permanente, en la real sin mediación del mismo, el aspecto material del hecho imponible no aparece constituido por la obtención de renta -entendida como el resultado de la suma de varios componentes- durante el período impositivo, sino por la obtención de rendimientos e incrementos de patrimonio que son tomados en cuenta de manera aislada y autónoma unos de otros. Sobre este punto volveremos cuando analicemos el aspecto temporal del elemento objetivo del hecho imponible.

Pasemos ahora a examinar la caracterización general de cada una de las rentas que la persona física no residente puede obtener en nuestro país sin mediación de establecimiento permanente.

a.1) Rendimientos del trabajo dependiente

La Ley 18/1991, tras conceptuar como rendimientos íntegros del trabajo "*todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal del sujeto pasivo y no tengan el carácter de rendimientos empresariales o profesionales*" (art. 24.Uno), efectúa, en su art. 25, una enumeración ejemplificativa de las contraprestaciones o utilidades calificables como tales rendimientos, que debe ser analizada conjuntamente con los supuestos de exención previstos en el art. 9 de la propia Ley. En la medida en que los rendimientos del trabajo a los que hacen referencia los mencionados artículos puedan ser percibidos por parte de una persona física no residente en España, quedarán sometidos al IRPF español atendiendo a los siguientes criterios: 1.- El del lugar de realización, y 2.- El conocido como *criterio del pago*.

1.- Con arreglo al criterio del lugar de realización, quedarán sometidos a nuestro IRPF los rendimientos del trabajo dependiente obtenidos por una persona física no residente cuando el trabajo se preste en territorio español (art. 70.Uno.d del Reglamento del IRPF de 1991). Este punto de conexión, que es el habitualmente acogido por la legislación comparada para gravar los rendimientos del trabajo dependiente obtenidos por las personas físicas no residentes, tiene un indudable fundamento económico: suponer que el trabajo se ha utilizado en España y que ha engrosado su producto interior bruto.

La principal dificultad que plantea este criterio es la tributación de los rendimientos derivados del trabajo personal que sólo en parte haya sido prestado en territorio español. Ante la posible existencia de rendimientos de este tipo pueden barajarse, en principio, las siguientes alternativas: Entender que tales rendimientos tributan sólo en parte por el IRPF español por cuanto únicamente puede considerarse obtenida en territorio nacional la porción

de rendimiento que razonablemente corresponda a la parte de actividad o trabajo realizada en España. Pero esta solución, que comporta el fraccionamiento del hecho imponible, aunque teóricamente es perfectamente defendible, es muy difícil de aplicar en la práctica⁴⁰⁸.

Considerar que, aunque sólo una parte de la actividad generadora de los rendimientos del trabajo personal hubiese sido efectuada por la persona física no residente en territorio español, la totalidad de los rendimientos derivados de aquélla deben ser gravados por nuestro IRPF. Sin embargo, esta posibilidad supondría, a todas luces, la aplicación extraterritorial del Impuesto español.

Declarar exentos de gravamen, por nuestro IRPF, a los rendimientos del trabajo personal derivados de actividades realizadas sólo en parte en territorio español. Esta opción supondría adoptar una solución al estilo de la contenida en el art. 17. Cinco de la Ley 18/1991 según el cual "*no se considerarán rendimientos o incrementos de patrimonio obtenidos en España los procedentes del arrendamiento o cesión de contenedores o de buques y aeronaves a casco desnudo, utilizados en la navegación marítima o aérea internacional*". Pero una exención de esta naturaleza, a propósito de los rendimientos del trabajo personal, no aparece contemplada en ninguno de los preceptos de la Ley ni del Reglamento del IRPF.

Nos encontramos, pues, con que ninguna de las posibilidades que acaban de enunciarse es expresamente acogida por nuestra legislación y que algunas de ellas -en particular, las contempladas en las letras a) y b)- presentan serios inconvenientes en orden a su aplicación práctica. Es por esta razón que entendemos que, cuando la aplicación del criterio del lugar de realización de la actividad sea insuficiente para precisar si los rendimientos del trabajo dependiente obtenidos por una persona física no residente en España deben tributar o no por el IRPF español así como en qué medida deben hacerlo, habrá que acudir al segundo de los criterios mencionados como determinantes de la sujeción de aquellos rendimientos a nuestro IRPF: el *criterio del pago*.

2.- Atendiendo a las previsiones de los arts. 11.Uno.b) de la Ley 18/1991 y 70.Dos.b.3) del Reglamento del IRPF de 1991, quedan sometidos al Impuesto español los rendimientos satisfechos por empresarios individuales o profesionales o por personas jurídicas o entidades públicas o privadas residentes en nuestro territorio o por establecimientos permanentes situados en el mismo.

Se trata, en definitiva, de una manifestación del criterio del pago. Este, como ya se ha señalado con anterioridad, ha sido matizado por la Ley 18/1991 al aparecer en la misma, no como un criterio independiente del de la obtención, sino como una de las posibles manifestaciones del mismo, única contemplada con carácter general⁴⁰⁹.

⁴⁰⁸.- Así lo reconocía, en relación con el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, GARCIA AÑOVEROS, J.: "El Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas", *op. cit.*., pág. 78.

⁴⁰⁹.- En realidad, la matización introducida por la nueva Ley en el sentido de que sólo se entenderán obtenidos o producidos en territorio español, los rendimientos satisfechos por empresarios individuales o profesionales y personas jurídicas o entidades públicas o privadas residentes en nuestro territorio apenas tiene trascendencia en sede de rendimientos del trabajo personal por cuanto, aun en el caso de no existir aquella matización, sería difícil encontrar, en el ámbito internacional, retribuciones de aquel tipo satisfechas por una persona que no reuniese alguna de aquellas características. En el mismo sentido, GONZALEZ POVEDA, V.: "Tributación de no residentes", 2ª edición actualizada, *op. cit.*., pág. 370.

Por su parte, la previsión con arreglo a la cual sólo se considerarán sujetos a nuestro IRPF los rendimientos del trabajo personal pagados a una persona física no residente cuando los mismos sean satisfechos por un establecimiento permanente situado en territorio español, debe ponerse en relación con las disposiciones del párrafo b) del art. 70. Dos del Reglamento de 1991 que, en su núm. 3, considera no sujetos al IRPF español los rendimientos -entre ellos, los derivados del trabajo personal- satisfechos a personas no residentes por establecimientos permanentes situados en el extranjero, con cargo a los mismos, cuando las prestaciones correspondientes estén directamente vinculadas con la actividad del establecimiento permanente en el extranjero.

Así pues, cuando la persona física no residente que opera en nuestro país sin establecimiento permanente perciba rendimientos del trabajo personal satisfechos por empresarios individuales o profesionales o por personas jurídicas o entidades públicas o privadas residentes en nuestro territorio o por establecimientos permanentes situados en el mismo, aquéllos quedarán sometidos a nuestro IRPF aunque el trabajo sólo se hubiese prestado en parte en territorio español o aunque existiesen dudas acerca de la localización del lugar de realización de la prestación del trabajo personal.

a.2) Rendimientos del capital inmobiliario

Con carácter general, los rendimientos del capital inmobiliario se definen como aquéllos percibidos efectivamente o imputados al titular dominical o de un derecho real sobre bienes inmuebles de naturaleza urbana o rústica. A los efectos del cómputo de los rendimientos derivados del mencionado capital es posible distinguir entre: rendimientos de inmuebles rústicos o urbanos arrendados o subarrendados y rendimientos de los restantes bienes inmuebles urbanos. A propósito de estos últimos, el art. 16.Dos.b) de la Ley 18/1991 despeja, en sentido afirmativo, la incógnita sobre el gravamen de los rendimientos presuntos por uso propio de bienes inmuebles.

En cuanto a la sujeción al IRPF español de los rendimientos derivados de bienes inmuebles obtenidos por personas físicas no residentes⁴¹⁰, dos son los criterios previstos por nuestra legislación: 1.- El del lugar de situación de los bienes inmuebles o derechos derivados de los mismos⁴¹¹. Con arreglo a este criterio, quedarán sometidos al IRPF español, por obligación real, los rendimientos percibidos por personas físicas no residentes y derivados "*directa o indirectamente de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a los mismos*" (art. 70.Uno.h del Reglamento del IRPF de 1991).

En relación con las disposiciones de este artículo cabe efectuar las siguientes precisiones: Para determinar qué bienes tienen la consideración de inmuebles debe acudir al art. 334 del C.C.⁴¹².

Cuando el inciso primero menciona los rendimientos derivados de bienes inmuebles

⁴¹⁰ .- Respecto a las entidades no residentes, la Disposición Adicional 6ª de la Ley 18/1991 establece un Impuesto Especial sobre los bienes inmuebles o derechos reales de goce o disfrute sobre los mismos, de que aquéllas sean propietarias o posean en España por cualquier título.

⁴¹¹ .- Este criterio es el empleado, con carácter general, en el marco de la imposición convenida. En este sentido, el art. 6.1 del "*Modelo de Convenio*" de la OCDE determina que: "*1. Las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga de bienes inmuebles (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas o forestales) situados en el otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado*".

A propósito de esta disposición, los Comentarios al "*Modelo de Convenio*" justifican la adopción de este criterio, en sede de rentas del capital inmobiliario, indicando que la práctica de conceder el derecho de gravar la renta derivada de los bienes inmuebles al Estado de la fuente "*se debe al hecho de que siempre hay una relación económica muy estrecha entre la fuente de esta renta y el Estado de la fuente*". Comentarios al art. 6 en "*Modelo de Convenio de doble imposición sobre la Renta y el Patrimonio. 1977*", *op. cit.*., pág. 93, y "*Commentaires sur l'article 6 concernant l'imposition des revenus immobiliers*" en "*Modèle de Convention fiscale concernant la revenu et la fortune* . 1992", *op. cit.*., pág. 83.

⁴¹² .- Si para determinar qué bienes tienen la consideración de inmuebles a los efectos del art. 70.Uno.h del Reglamento del IRPF de 1991 -es decir, a los efectos de nuestra legislación interna- debe acudir al art. 334 del C.C., lo mismo sucede en el ámbito de la imposición convenida, dado que el art. 6.2 del "*Modelo de Convenio*" de la OCDE dispone que "*la expresión "bienes inmuebles" tendrá el significado que le atribuya el derecho del Estado Contratante en que los bienes en cuestión estén situados. Dicha expresión comprende en todo caso los accesorios, el ganado y equipo utilizado en las explotaciones agrícolas y forestales, los derechos a los que se apliquen las disposiciones de Derecho privado relativas a los bienes raíces, el usufructo de bienes inmuebles y los derechos a percibir pagos variables o fijos por la explotación o la concesión de la explotación de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales*".

se está refiriendo a los emanados del derecho de propiedad.

En cambio, por rendimientos derivados de derechos relativos a los bienes inmuebles debe entenderse los derechos reales en cosa ajena de goce o disfrute: usufructo, censos, enfiteusis,...

Los rendimientos que quedarán sometidos al IRPF español pueden derivar, no sólo directamente sino también indirectamente, de los bienes inmuebles situados en nuestro territorio o de los derechos relativos a los mismos. El art. 70.Uno.h) del Reglamento del IRPF no precisa cuál es el significado de la expresión "*indirectamente*".

Para aclarar el sentido de esta expresión, opinamos con BAENA AGUILAR⁴¹³ que debe acudirse a la aplicación, por analogía, de las disposiciones contenidas en el art. 70.Uno.j.1 a propósito de los incrementos de patrimonio. Quedarán, pues, sujetos a nuestro IRPF los rendimientos del capital inmobiliario derivados de derechos o participaciones en una sociedad o entidad, residente o no, cuyo activo esté constituido, principalmente, por bienes inmuebles situados en territorio español.

2.- El segundo de los criterios previstos por nuestra legislación es el criterio del pago. De conformidad con este criterio, quedarán sometidos al IRPF español, por obligación real, los rendimientos del capital inmobiliario satisfechos por empresarios individuales o profesionales, personas jurídicas o entidades públicas o privadas residentes en nuestro territorio así como por establecimientos permanentes situados en el mismo (arts. 11.Uno.b de la Ley 18/1991 y 70.Dos del Reglamento del IRPF de 1991). Quedan, pues, exceptuados de tributar por nuestro IRPF, por obligación real de contribuir, los rendimientos del capital inmobiliario que una persona física no residente en España perciba: De una persona física residente en nuestro país en el marco de su actividad privada (art. 70.Dos.a del Reglamento del IRPF)

De un establecimiento permanente situado en el extranjero, con cargo al mismo y para las actividades del establecimiento en el extranjero (art. 70.Dos.a en relación con el art. 70.Dos.b.3, ambos del Reglamento del IRPF de 1991).

a.3) Rendimientos del capital mobiliario

Pueden conceptuarse como tales toda utilidad que, en metálico o en especie, se perciba por la colocación de capitales propios o por la titularidad de determinados títulos, valores o derechos, cuyo contenido abarca desde bienes inmateriales -derechos de crédito, propiedad industrial o intelectual, etc.- hasta bienes materiales -arrendamiento de negocios, minas u otros bienes. Para el examen de las peculiaridades dimanantes de la percepción de estos rendimientos por parte de personas físicas no residentes que operan en nuestro país sin mediación de establecimiento permanente atenderemos a la clasificación acogida por el art. 37.Uno de la Ley 18/1991. Con arreglo a esta clasificación, se distinguen tres clases de rendimientos del capital mobiliario: Los obtenidos por la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, con especial referencia a los dividendos.

Los derivados de la cesión a terceros de capitales propios, en particular, los intereses y los que la Ley 18/1991 denomina "*otros rendimientos del capital mobiliario*". Estos aparecen enumerados "*ad exemplum*" en el art. 37.Uno.3 de la Ley reguladora del IRPF⁴¹⁴,

⁴¹³ .- BAENA AGUILAR, A.: "La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas", *op. cit.*, pág. 199.

⁴¹⁴ .- Este precepto determina que se consideran incluidos en el grupo "*otros rendimientos del capital mobiliario*", entre otros, los siguientes: A) Los procedentes de la propiedad intelectual cuando el sujeto pasivo no sea el autor. B) Los derivados de la propiedad industrial que no se encuentre afecta a actividades empresariales o profesionales realizadas por el sujeto pasivo. C) Los procedentes de la prestación de asistencia técnica, salvo que dicha prestación tenga lugar en el ámbito de una actividad empresarial. D) Los derivados del arrendamiento de

con especial mención a los englobados bajo la denominación de "cánones".

Pero antes de pasar al análisis de las diferentes clases de rendimientos del capital mobiliario, debe advertirse que todas las afirmaciones que se efectúen en el presente epígrafe deben ponerse en relación con las previsiones del art. 17 de la Ley 18/1991, a cuyo examen procederemos más adelante. En este precepto se contienen diversos supuestos de exención de los rendimientos del capital mobiliario y, en particular, los intereses obtenidos por personas físicas no residentes que operan en España sin mediación de establecimiento permanente.

a.3.1) Dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de entidades, públicas o privadas, residentes en España

De conformidad con lo dispuesto por el art. 37.Uno.1 de la Ley 18/1991 -en su redacción fruto de la Ley 43/1995-, se consideran rendimientos obtenidos por la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad:

- Los dividendos, primas de asistencia a juntas y participaciones en los beneficios de sociedades o asociaciones, así como cualquier otra utilidad percibida de una entidad en virtud de la condición de socio, accionista o asociado.

- Los rendimientos procedentes de cualquier clase de activos -excepto la entrega de acciones liberadas- que, estatutariamente o por decisión de los órganos sociales, facultan para participar en los beneficios, ventas u operaciones, ingresos o conceptos análogos de una sociedad o asociación por causa distinta de la remuneración del trabajo personal.

En la medida en que estos rendimientos sean obtenidos por personas físicas no residentes en España quedarán sometidos a nuestro IRPF, con base en el que ha venido denominándose como *criterio del pago* (arts. 11.Uno.b de la Ley 18/1991 y 70.Dos del Reglamento del IRPF de 1991). Una variación de este criterio se contiene en el art. 70.Uno.f del Reglamento del IRPF de 1991 que considera obtenidos en territorio español "*los dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en fondos propios de entidades, públicas o privadas, residentes en España*". Esta previsión equivale a afirmar que se considerarán obtenidos en nuestro territorio -y, por lo tanto, quedarán sometidos al IRPF español- los dividendos percibidos por personas físicas no residentes en España, siempre que la Entidad que haya generado la utilidad tenga su residencia en territorio español, que es tanto como decir siempre que sea España el país de residencia de la Entidad pagadora del rendimiento.

a.3.2) Intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios

El art. 37.Uno.2 de la Ley 18/1991 determina que tienen la consideración de rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios "*las contraprestaciones de todo tipo, cualquiera que sea su denominación, dinerarias o en especie, obtenidas por la cesión a terceros de capitales propios*".

En el seno de esta categoría se distinguen las siguientes clases de rendimientos: 1.- *Rendimientos implícitos*: representados por la diferencia existente entre lo que se ha pagado al adquirir un título-valor y lo que se recibe a su vencimiento o cuando, con antelación al

bienes muebles, negocios o minas que no constituyan actividades empresariales. E) Las rentas vitalicias u otras temporales que tengan por causa la imposición de capitales, siempre que su constitución no esté sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y f) los rendimientos procedentes de operaciones de capitalización y de aquellos contratos de seguro que no incorporen el componente mínimo de riesgo y duración que se determine reglamentariamente.

mismo, se enajena. En este grupo se integran, entre otros, los bonos cupón cero, los pagarés de empresa, las Letras del Tesoro, las primas de emisión, amortización o reembolso y los instrumentos de giro cuando se adquieren como una forma de inversión de capitales.

2.- *Rendimientos explícitos*: se consideran como tales los intereses⁴¹⁵ y, en general, cualquier otro tipo de retribución expresamente pactada como contraprestación por la utilización o captación de recursos ajenos (tal es el caso de los intereses percibidos por préstamos, obligaciones, bonos y títulos similares). Al régimen de los rendimientos explícitos se sujetan también los denominados *rendimientos presuntos* y *los rendimientos en especie*.

3.- *Rendimientos mixtos*: que son los derivados de títulos valores o activos financieros en los que se ha pactado un rendimiento explícito y, al mismo tiempo, de forma implícita, otro rendimiento adicional.

Los intereses y, en general, los rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios percibidos por personas físicas no residentes en España sin mediación de establecimiento permanente quedarán sometidos al IRPF español en los siguientes casos: Cuando hayan sido satisfechos por empresarios individuales o profesionales, personas jurídicas o entidades públicas y privadas residentes en territorio español así como los pagados por un establecimiento permanente situado en nuestro territorio (art. 11.Uno.b de la Ley 18/1991 en relación con el inciso primero del art. 70.Uno.g del Reglamento del IRPF de 1991). Quedan, por lo tanto, excluidos de gravamen, por nuestro IRPF, los intereses de préstamos pagados por una persona física que no sea empresario o profesional a una persona física no residente, es decir, quedan exceptuados los intereses de préstamos entre particulares.

Quedan también sometidos a nuestro IRPF, los intereses que retribuyan prestaciones de capital utilizadas en territorio español (inciso segundo del art. 70.Uno.g del Reglamento del IRPF de 1991).

- *Transmisión a no residentes de valores con cupón corrido. La problemática del lavado de cupón.*

A propósito de los rendimientos explícitos del capital mobiliario se impone referirse a la problemática que suscita las denominadas operaciones de "lavado de cupón" ("*cupon washing*") contempladas en la Disposición Adicional 15ª de la Ley 18/1991 bajo el epígrafe "*Transmisión a no residentes de valores con cupón corrido*"⁴¹⁶. El tratamiento, por parte de

⁴¹⁵.- En nuestra legislación fiscal, tienen la consideración de intereses:

a) Los pactados expresamente en función de un porcentaje sobre el capital cedido, a los que la ley denomina rendimientos explícitos. En este grupo se comprenden: los intereses de préstamos o de créditos, públicos o privados; los intereses de cuentas en toda clase de instituciones financieras; los intereses acumulados de contratos de seguro de vida con capital diferido y los intereses del precio aplazado en las compraventas.

b) Los intereses pactados expresamente en forma de primas de amortización o reembolso de obligaciones y títulos similares. Estos rendimientos tienen el carácter de implícitos aunque se hayan pactado de forma expresa.

c) Los intereses fijados por diferencia entre el precio de emisión y el de amortización o reembolso de títulos valores (rendimientos que tienen la consideración de implícitos).

d) La ganancia obtenida como consecuencia de la enajenación de títulos de rendimiento implícito. GONZALEZ POVEDA, V.: "Tributación de no residentes", 2ª edición actualizada, *op. cit.*, pág. 286.

⁴¹⁶.- Disposición Adicional 15ª de la Ley 18/1991: "*Uno. En las transmisiones de valores de la Deuda del Estado con rendimiento explícito para los que se haya establecido un régimen especial de devolución a no residentes de las retenciones practicadas, efectuadas dentro de los treinta días inmediatamente anteriores al vencimiento de su cupón, por personas físicas o entidades residentes en favor de personas físicas o entidades no residentes sin establecimiento permanente en España, tendrá la consideración de rendimiento del capital mobiliario para el transmitente la parte del precio que equivalga al cupón corrido del valor transmitido. Dicho rendimiento será objeto de retención a cuenta, que será practicada por la Entidad Gestora del Mercado de Deuda Pública de Anotaciones que intervenga en la transmisión.*

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior las transmisiones que realicen las Entidades Gestoras del Mercado de Deuda Pública en Anotaciones que tengan reconocida oficialmente la condición de

la legislación fiscal española, de las operaciones de "lavado de cupón" se incluye dentro del grupo de mecanismos a través de los cuales se trata de impedir la elusión fiscal mediante una planificación tributaria internacional.

La necesidad de un precepto de las características de la Disposición Adicional 15ª se agudizó a partir del momento en que el núm. 2 del art. 2.3 del Real Decreto-Ley 5/1990, de 20 de diciembre, de Medidas Fiscales Urgentes declaró que "*los intereses e incrementos de patrimonio derivados de la Deuda pública, obtenidos por personas físicas no residentes que no operen a través de establecimiento permanente en España, no se considerarán obtenidos o producidos en territorio español*". Esta previsión fue reproducida por el art. 17.Dos de la Ley 18/1991 al amparo del cual cabe que tenga lugar la situación que la Disposición Adicional 15ª de la Ley 18/1991 trata de evitar.

En efecto, con carácter general, tal y como prevé el art. 17.Dos de la Ley 18/1991, los intereses derivados de la Deuda Pública española quedan exentos de tributar por nuestro IRPF siempre y cuando sean percibidos por personas físicas no residentes que operen en España sin establecimiento permanente, instituyéndose, además, un régimen especial de devolución de las retenciones a cuenta que se hubiesen practicado⁴¹⁷. Sin embargo, si un residente en nuestro país adquiere Deuda Pública, los intereses que se deriven de la misma quedan sometidos al IRPF español, de manera que la retención del 25 por 100 que se hubiese practicado no es objeto de devolución sino que únicamente se toma en cuenta al objeto de minorar la cuota líquida y obtener así la cuota diferencial.

Con base en lo anterior, si no existiera un precepto como la Disposición Adicional 15ª podría ocurrir que una persona física o Entidad residente en España que hubiese adquirido Deuda Pública, antes que se devengase el cupón correspondiente al título o títulos representativos de aquella, lo transmitiera a una persona física no residente sin establecimiento permanente para, posteriormente, recomprarlo. De la operación que acaba de describirse se derivarían las siguientes consecuencias:

- La persona o entidad residente en nuestro país no quedaría sometida a la retención a cuenta del 25 por 100 dado que no habría llegado a obtener rendimientos del capital mobiliario derivados de la Deuda Pública sino que, en todo caso, se habría producido un incremento de patrimonio, con la consiguiente disminución de coste fiscal. Además, en el momento de recomprar el título, el no residente pagaría un precio sensiblemente inferior por cuanto la nueva adquisición se produciría después de cobrado el interés o cupón.

- Por su parte, la persona física no residente -con independencia de los acuerdos económicos a los que pudiera llegar con la persona o entidad residente- estaría en condiciones de percibir los intereses derivados de la Deuda Pública que, en su caso, como sabemos, estarían exentos de tributación. Además, podría también reclamar a la Administración Fiscal

creadores de mercado, cuando se trate de transacciones por cuenta propia que, de acuerdo con lo que reglamentariamente se determine, correspondan, por su importe y naturaleza, al normal desenvolvimiento de tales funciones.

Dos. La Ley de Presupuestos podrá reducir o ampliar el plazo y excepciones del régimen establecido en el apartado precedente, así como declararlo aplicable, con las adaptaciones que resulten precisas, a valores distintos de la Deuda del Estado".

⁴¹⁷.- La legislación fiscal española somete a los rendimientos del capital mobiliario a un tipo general de retención del 25 por 100 y, en el caso de los *rendimientos explícitos*, la obligación de retener nace, con carácter general, cuando los rendimientos son exigibles por el perceptor, por ejem., en la fecha de vencimiento de la obligación de pagar intereses. Entonces sucede que, si bien los intereses derivados de la Deuda pública obtenidos por personas físicas no residentes sin establecimiento permanente están exentos de tributar por el IRPF, como quiera que, en el momento de practicar la retención se desconoce si el perceptor de tales intereses es o no una persona física no residente que opera sin establecimiento permanente, se prevé un procedimiento particular consistente en proceder primero a la correspondiente retención para después devolverla en el caso de que el perceptor de los rendimientos sea una persona física no residente.

española que se le devolviese la retención practicada sobre tales rendimientos.

Con la Disposición Adicional 15ª de la Ley 18/1991 se pretendió atajar esta típica operación de lo que podría denominarse como "ingeniería financiera internacional". Y ello mediante el expediente de considerar que si una persona física -no una Entidad- no residente en España transmite a una persona física no residente que opera en nuestro país sin establecimiento permanente, valores de Deuda Pública del Estado con rendimiento explícito⁴¹⁸ para los que se haya establecido un régimen especial de devolución a no residentes de las retenciones practicadas⁴¹⁹, la parte del precio equivalente al cupón corrido del valor transmitido tendrá la consideración de rendimiento del capital mobiliario para el transmitente -en decir, para el residente- si la transmisión se hubiese efectuado dentro de los treinta días inmediatamente anteriores al vencimiento del cupón correspondiente a aquellos valores. Por otra parte, y de conformidad con el régimen general, aquel rendimiento será objeto de retención a cuenta, que se practicará por la Entidad Gestora del Mercado de Deuda Pública en Anotaciones que intervenga en la transmisión.

Por otra parte, si se pone en relación el párrafo primero de la Disposición Adicional 15ª.Uno con el art. 17.Dos de la Ley 18/1991 se advierte que este último precepto exonera de tributación a los intereses e incrementos de patrimonio derivados de la "*Deuda Pública*" obtenidos por personas físicas no residentes que no operen a través de establecimiento permanente en España mientras que en la Disposición que estamos analizando se refiere únicamente a la "*Deuda del Estado*". La interpretación literal de la Disposición Adicional 15ª determina que la misma deba aplicarse únicamente a las transmisiones de "*Deuda del Estado*", no a las relativas a la Deuda de sus Organismos autónomos, Comunidades autónomas o Entidades locales.

De todos modos, en relación con esta cuestión, debe tenerse en cuenta que la Disposición Adicional 15ª en su núm. Dos prevé que la Ley de Presupuestos podrá declarar aplicables las previsiones contenidas en su núm. Uno "*a valores distintos de la Deuda del Estado*", con lo cual queda una vía abierta para que aquellas previsiones puedan extenderse a nuevos valores y así cerrar el paso a un mayor número de supuestos de elusión fiscal. A propósito de la aplicabilidad de la Disposición Adicional 15ª de la Ley 18/1991, la Dirección General de Tributos, en Resolución de 16 de junio de 1995, confirma aquella aplicabilidad en las transmisiones de Bonos y Obligaciones del Estado, trasunto de operaciones de préstamo de los mismos. Y ello por cuanto la citada disposición sólo exige que se produzca aquella transmisión en plazo, y no la certeza de que no tendrá lugar otra transmisión posterior al primer transmitente o a un tercero, que conlleve que no tendrá lugar el cobro del cupón por parte del no residente.

El párrafo segundo del apartado Uno de la Disposición Adicional 15ª exceptúa de lo dispuesto en el párrafo primero a "*las transmisiones que realicen las Entidades Gestoras del Mercado de Deuda Pública en Anotaciones que tengan reconocida oficialmente la condición de creadores de mercado, cuando se trate de transacciones por cuenta propia que, de*

⁴¹⁸ .- Por ejemplo, bonos y obligaciones del Estado pero no Letras del Tesoro por cuanto éstas tienen un rendimiento implícito. Las Letras del Tesoro, juntamente con los Pagarés del Tesoro -éstos últimos en vías de extinción- tienen un régimen fiscal particularizado de conformidad con lo dispuesto por el art. 8.a) de la Ley 14/1985, de 25 de mayo, de activos financieros.

⁴¹⁹ .- En clara referencia al procedimiento regulado por el Real Decreto 1285/1991, de 2 de agosto (BOE de 2 de agosto de 1991). Este procedimiento ha sido posteriormente desarrollado tanto por la Orden de 16 de septiembre de 1991, por la que se establece el procedimiento de pago de intereses de Deuda del Estado a anotaciones, a los no residentes que inviertan en España sin mediación de establecimiento permanente (BOE de 21 de septiembre de 1991) como por la Resolución de 24 de septiembre de 1991, de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera relativa al procedimiento de pago de intereses a no residentes que inviertan en Deuda del Estado Anotada sin mediación de establecimiento permanente (BOE de 28 de septiembre de 1991).

acuerdo con lo que reglamentariamente se determine correspondan, por su importe y naturaleza, al normal desenvolvimiento de tales funciones".

El desarrollo reglamentario al que hace referencia el párrafo segundo *in fine* del apartado Uno de la Disposición Adicional 15ª aparece constituido por la Disposición Adicional Segunda del Real Decreto 713/1992, de 26 de junio, modificador de diversos preceptos del Reglamento del IRPF de 1991⁴²⁰. Con base en esta disposición, para que las transmisiones realizadas por las Entidades Gestoras del Mercado de Deuda Pública en Anotaciones, que tengan reconocida oficialmente la condición de creadores de mercado, queden exceptuadas de lo previsto por el párrafo 1º de la Disposición Adicional 15ª.Uno, se precisan los siguientes requisitos:

a) Que se trate de una transmisión efectuada por la Entidad Gestora por cuenta propia.
b) Que el importe efectivo de la transmisión sea superior a 100.000.000 de ptas. No obstante, se habilita al Ministerio de Economía y Hacienda para que, a propuesta de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera y previo informe favorable de la Dirección General de Tributos, pueda elevar este importe.

c) Que el importe acumulado, dentro del plazo de 30 días inmediatamente anteriores al vencimiento del correspondiente cupón, del conjunto de las ventas que la Entidad creadora de mercado pretenda acoger a la excepción, no exceda en más del 20 por 100 del promedio mensual de operaciones con no residentes que la Entidad hubiera efectuado durante los 10 meses siguientes al último pago de cupón de ese valor. Nuevamente, se habilita al Ministerio de Economía y Hacienda para que, a propuesta de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera y previo informe favorable de la Dirección General de Tributos, dicte las reglas necesarias para el cálculo por el Banco de España del mencionado importe⁴²¹.

Por su parte, la Disposición Adicional Primera de la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales (BOE de 31 de diciembre) dispone que en las transmisiones de valores emitidos en España por personas físicas o jurídicas no residentes sin establecimiento permanente a los que se aplique un régimen especial de acreditación de la residencia fiscal de sus titulares, efectuadas dentro de los treinta días inmediatamente anteriores al vencimiento de su cupón, por personas físicas o entidades residentes en favor de personas físicas o entidades no residentes sin establecimiento permanente en España, tendrá la consideración de rendimiento del capital mobiliario para el transmitente la parte del precio que equivalga al cupón corrido del valor transmitido. Dicho rendimiento será objeto de retención a cuenta practicada por la entidad financiera que medie en la transmisión.

La nueva LIS, con arreglo a su Disposición Derogatoria Unica 2.19, mantiene esta normativa a partir de 1996.

⁴²⁰ .- BOE de 30 de junio de 1992.

⁴²¹ .- Con relación al cálculo, por parte del Banco de España, del importe mencionado en la letra c) del núm. 1 de la Disposición Adicional Segunda del Real Decreto 753/1992, en la Orden de 23 de diciembre de 1992 (BOE de 1 de enero de 1993) se establecen las siguientes reglas:

- a) El cálculo se referirá a cada emisión de bonos u obligaciones del Estado.
b) El promedio mensual de operaciones durante los diez meses siguientes al último pago de cupón se calculará mediante semisuma de las compras y ventas a vencimiento del correspondiente bono u obligación del Estado realizadas por la Entidad por cuenta propia con no residentes que, efectuadas al contado o concertadas a plazo con fecha de ejecución comprendida dentro del citado período de diez meses, hubieran tenido un importe unitario superior a 100.000.000 de pesetas.

Sin embargo, se excluirán de aquella semisuma las operaciones de compra o venta de un valor cuando, antes de transcurridos quince días, la Entidad hubiera realizado la operación inversa con el mismo no residente, por importe similar y sobre el mismo valor. Por otra parte, el plazo de referencia para el cálculo de aquella semisuma será el transcurrido desde la fecha de emisión hasta sesenta días antes del pago del primer cupón, en el caso de valores de nueva emisión, y de cuatro meses, contados desde el vencimiento del cupón precedente en el caso de valores de cupón semestral.

a.3.3) Otros rendimientos del capital mobiliario. Los cánones.

Aunque los rendimientos del capital mobiliario distintos de los contemplados en los epígrafes 1 y 2 del art. 37.Uno de la Ley 18/1991, obtenidos por personas físicas no residentes en nuestro país, quedarán sometidos al IRPF español con arreglo a los mismos criterios previstos para los intereses, se ha optado por dedicarles un epígrafe por separado, siguiendo la sistemática del art. 37.Uno de la Ley 18/1991. Dentro del grupo "otros rendimientos del capital mobiliario" enumerados por el art. 37.Uno.3 de la Ley 18/1991, el art. 70.Uno.g) del Reglamento del IRPF de 1991 menciona expresamente a los cánones, definidos por el art. 12.2 del "Modelo de Convenio" de la OCDE de 1992 como "(...) las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de un derecho de autor sobre una obra literaria, artística o científica, incluidas las películas cinematográficas, de una patente, marca de fábrica o de comercio, dibujo o modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto y por las informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas"⁴²².

Esta completa definición de la noción "canon" contrasta con su imprecisa regulación por parte de nuestra legislación interna. De hecho, para saber qué rendimientos del capital mobiliario tienen, en la legislación fiscal española, la consideración de cánones deberá ponerse en relación el concepto transcrito con los rendimientos enumerados en el art. 37.Uno.3 de la Ley 18/1991. De ello se desprende que los cánones a los que hace referencia el art. 70.Uno.g) del Reglamento del IRPF están constituidos por:

- 1.- Los rendimientos de la propiedad intelectual, cuando el sujeto pasivo no sea el autor⁴²³.
- 2.- Los rendimientos de la propiedad industrial que no se encuentre afecta a actividades empresariales o profesionales realizadas por el sujeto pasivo.
- 3.- Las prestaciones de asistencia técnica, salvo que dicha prestación tenga lugar en el ámbito de una actividad empresarial⁴²⁴.
- 4.- Los rendimientos procedentes del arrendamiento de bienes muebles, negocios o

⁴²².- Si se compara el art. 12.2 del "Modelo de Convenio" de 1992 con el mismo precepto del "Modelo de Convenio" de 1977 se advierte que el nuevo Modelo ha suprimido de la noción de canon los rendimientos procedentes de equipos industriales, comerciales o científicos. Sin embargo, España ha formulado una "Reserva" para poder mantener en sus convenios estos supuestos como cánones. "L'Espagne se réserve le droit de continuer à adhérer dans ses conventions à une définition des redevances qui inclut les revenus de la location d'équipement industriel, commercial ou scientifique (...)". "Commentaires sur l'article 12" en "Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 1992", *op. cit.*, pág. 149.

⁴²³.- La vigente Ley de Propiedad Intelectual 22/1987, de 11 de noviembre (BOE de 17 de noviembre de 1987), tras señalar que la propiedad intelectual está integrada por derechos de carácter personal y patrimonial que atribuyen al autor de una obra intelectual la plena disposición y el derecho exclusivo a la explotación de la obra, sin más limitaciones que las establecidas en la ley (art. 2), prevé que el titular del derecho de autor -que puede ser el propio autor, sus herederos o causahabientes- puede explotar la obra por sí mismo o ceder a un tercero los derechos de explotación.

Pues bien, si la persona que obtiene los rendimientos de la propiedad intelectual es el propio autor, aquéllos tendrán la consideración de rendimientos de actividades profesionales y si el autor edita o vende directamente sus obras, tales rendimientos se calificarán como derivados de actividades empresariales. En cambio, si la persona titular del derecho es una persona distinta del autor -y a este supuesto hace referencia el art. 37.Uno de la Ley 18/1991-, los rendimientos de la propiedad intelectual se califican como rendimientos del capital mobiliario.

⁴²⁴.- Sin embargo, en la práctica, las prestaciones de asistencia técnica se realizarán siempre por empresas. Por lo tanto, la tipificación de sus rendimientos como procedentes del capital mobiliario tendrá, a partir de la Ley 18/1991, un carácter residual si el cedente de la asistencia técnica es una persona física. GONZALEZ POVEDA, V.: "Tributación de no residentes", 2ª edición actualizada, *op. cit.*, págs. 348 y 349.

minas que no constituyan actividades empresariales⁴²⁵.

Pues bien, en la medida en que los rendimientos del capital mobiliario que tengan la consideración de cánones, así como los demás incluidos en el art. 37.Uno.3 de la Ley 18/1991 sean obtenidos por personas físicas no residentes en España sin mediación de establecimiento permanente, quedarán sometidos al IRPF español, en los siguientes casos: Cuando hayan sido satisfechos por personas o entidades, públicas o privadas, residentes en España o por establecimientos permanentes situados en territorio español (art. 11.Uno.b de la Ley 18/1991, en relación con el inciso primero del art. 70.Uno.g del Reglamento del IRPF de 1991).

Cuando retribuyan prestaciones de capital utilizadas en territorio español (inciso segundo del art. 70.Uno.g del Reglamento del IRPF de 1991).

a.4) Rendimientos de actividades empresariales

Como ya se ha señalado al tratar de la tributación en España de las rentas obtenidas por personas físicas no residentes por medio de establecimiento permanente, en nuestro Derecho interno, la obtención de rendimientos empresariales o profesionales sin el concurso del elemento del establecimiento permanente no da lugar, como en el Derecho convenido, a la no sujeción de aquéllos al Impuesto español. Tan sólo determina su sometimiento a otra de las modalidades de la obligación real de contribuir: la de la tributación de las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.

Por lo tanto, quedarán sometidos a nuestro IRPF los rendimientos derivados de actividades empresariales desempeñadas, sin mediación de establecimiento permanente, por personas físicas no residentes siempre que se cumpla alguna de las siguientes condiciones:

1.- Que la actividad empresarial se realice en territorio español (art. 70.Uno.b del Reglamento del IRPF de 1991).

2.- Que los rendimientos derivados de actividades empresariales sean satisfechos por empresarios individuales o profesionales, personas jurídicas o entidades públicas o privadas residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en el mismo (párrafo 2º del art. 11.Uno.b de la Ley 18/1991).

3.- Que las prestaciones derivadas de actividades empresariales sean utilizadas en territorio español (art. 70.Uno.c del Reglamento del IRPF).

Vamos a examinar el alcance de cada uno de estos criterios:

1.- El art. 70.Uno.b) del Reglamento del IRPF de 1991 considera obtenidos en territorio español y, por lo tanto, sujetos a nuestro IRPF, los rendimientos fruto de actividades empresariales en general "*obtenidos sin mediación de establecimiento permanente cuando las actividades se realicen en territorio español*".

A propósito de estos rendimientos, el mismo art. 70.Uno.b) preceptúa que no se considerarán obtenidos o producidos en territorio español, con lo cual no serán gravados por nuestro IRPF "*los rendimientos derivados de la instalación o montaje de maquinaria o instalaciones importadas en territorio español cuando la instalación o el montaje se realicen por el proveedor de la maquinaria o instalaciones y su importe no exceda del 20% del precio de adquisición de los elementos importados*"⁴²⁶. Por su parte, el art. 70.Uno.c) del Reglamento del IRPF de 1991 considera también sujetos a nuestro IRPF los "*rendimientos derivados de prestaciones de servicios tales como la realización de estudios, proyectos,*

⁴²⁵ .- Esta última previsión constituye un cambio radical con relación a la anterior normativa, por cuanto el art. 54.1.g) del Reglamento del IRPF de 1981 consideraba como rendimientos del capital mobiliario, sin excepción, a todos los procedentes del arrendamiento de bienes, derechos, negocios o minas.

⁴²⁶ .- Este supuesto de no sujeción, que constituye una novedad en sede del IRPF español, aparecía ya contemplado en el art. 334.2.c) del Reglamento del IS de 1982.

asistencia técnica, apoyo a la gestión (...) cuando la prestación se realice (...) en territorio español ", pronunciándose en el mismo sentido, aunque de manera implícita, el art. 18.2 de la Ley 18/1991⁴²⁷.

En el criterio del lugar de realización de la actividad, vuelve a suscitarse la cuestión - ya examinada en sede de rendimientos del trabajo dependiente- de los rendimientos derivados de actividades empresariales desarrolladas sin mediación de establecimiento permanente que, sólo en parte, hayan sido obtenidos en territorio español así como la de aquéllos cuya localización resulte problemática. Pues bien, también en sede de rendimientos de actividades empresariales deberá acudirse, para dar solución a estos supuestos, al denominado criterio del pago.

2.- En virtud del criterio del pago, acogido con carácter general por los arts. 11.Uno.b) de la Ley 18/1991 y 70.Dos.a) del Reglamento del IRPF de 1991, quedarán sometidos al Impuesto español los rendimientos satisfechos, por parte de empresarios individuales o profesionales y personas jurídicas o entidades públicas o privadas residentes en nuestro territorio o por establecimientos permanentes situados en el mismo, a personas físicas no residentes en España como consecuencia de las actividades empresariales desempeñadas por aquéllas sin mediación de establecimiento permanente.

Sin embargo, de conformidad con lo preceptuado por el art. 70.Dos.b.1) del Reglamento del IRPF de 1991, no estarán sujetos al IRPF español, aunque los satisfaga un residente o un establecimiento permanente situado en nuestro territorio, los rendimientos procedentes de actividades empresariales íntegramente realizadas en el extranjero, mencionándose, en particular, como tales los satisfechos por razón de compraventas internacionales de mercancías, incluidas las comisiones de mediación en las mismas, así como los gastos accesorios y conexos. Las previsiones contenidas en el segundo inciso de este precepto vienen a equiparar la normativa del IRPF con la que ya se contenía en el Reglamento del IS de 1982, aunque entre ambas regulaciones se advierten diferencias.

Así, mientras que el Reglamento del IS de 1982 alude a las "*importaciones de mercancías* ", el Reglamento del IRPF de 1991 habla de "*compraventas internacionales* ", lo cual es mucho más correcto ya que lo fiscalmente trascendente no es la importación en sí misma sino el contrato que le sirve de base que, en el ámbito del IRPF, sólo pueden ser las compraventas internacionales. Así pues, a partir de 1 de enero de 1992, no están sujetos al IRPF español los rendimientos obtenidos por una persona física no residente en territorio español cuando su único vínculo con el mismo consista en haber vendido, en el extranjero, mercancías a una persona o entidad residente en nuestro territorio.

Por otra parte, en el art. 70.Dos.b.1 del Reglamento del IRPF no se hace ninguna referencia a la disposición contemplada en el art. 334.2.a) *in fine* del Reglamento del IS, según la cual no tienen la consideración de importaciones de mercancías "*aquellas en que el valor inmaterial incorporado exceda al valor declarado a efectos de su despacho en Aduana*". No obstante, en relación con las comisiones de mediación en las compraventas internacionales, las diferencias entre la regulación del IRPF y la del IS apenas son perceptibles, por cuanto la mayor parte de los requisitos contenidos en el art. 334.2.b) del Reglamento del IS de 1982 -en particular, los de que la operación de mediación se haya realizado en el extranjero y que la misma esté relacionada con un contrato de compraventa mercantil- son aplicables en sede de IRPF.

⁴²⁷ .- Art. 18.2 de la Ley 18/1991: "En los casos de prestaciones de servicios, asistencia técnica, gastos de instalación o montaje derivados de contratos de ingeniería y, en general, de explotaciones económicas **realizadas** en España sin mediación de establecimiento permanente, la base imponible será igual a la diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos de personal y de aprovisionamiento de materiales incorporados a las obras o trabajos, con las condiciones que puedan establecerse reglamentariamente".

La única excepción aparece constituida por la obligación, establecida en el art. 334.2.b) *in fine*, que el pago del importe de la mediación haya sido autorizado por la Dirección General de Transacciones Exteriores, en virtud de la legislación vigente sobre control de cambios, y que figure en la correspondiente licencia o declaración. No obstante, en la actualidad, esta exigencia ha de considerarse suprimida al haber desaparecido las licencias de importación.

Finalmente, respecto de los gastos accesorios y conexos a las compraventas internacionales de mercancías, el principal comentario a efectuar hace referencia a la indeterminación de la expresión "*gastos accesorios y conexos*". El Reglamento del IRPF, al igual que, en su momento, hiciera el Reglamento del IS de 1982, no fija cuáles son estos gastos. Este extremo es criticable, por cuanto de la consideración o no de un gasto como accesorio o conexo dependerá su sujeción o no al Impuesto, lo que convierte a aquella determinación en un elemento esencial del tributo, merecedor, cuando menos, de regulación en el propio Reglamento del IRPF.

3.- Por último, con arreglo a las disposiciones del art. 70.Uno.c) del Reglamento del IRPF de 1991, quedarán sometidos a este Impuesto, determinados servicios empresariales - realización de estudios, proyectos, asistencia técnica, apoyo a la gestión- cuando la prestación referente a los mismos "*se utilice en territorio español. Se entenderán utilizadas en territorio español las prestaciones que sirvan a actividades empresariales (...) realizadas en territorio español o se refieran a bienes situados en el mismo*".

El criterio de la utilización, en territorio español, del servicio en el que consiste la actividad empresarial⁴²⁸ suscita numerosas dificultades dado que, si, como hemos visto, en muchas ocasiones, es problemático determinar el lugar de realización de una actividad o servicio, mucho más lo será fijar con precisión el lugar de utilización de los mismos. En este sentido, a nuestro juicio, la interpretación de la expresión "*utilización en territorio español*" ha de ser lo más estricta posible al objeto de evitar que, a través de este criterio, se produzca una aplicación extraterritorial de nuestras figuras impositivas.

a.5) Rendimientos de actividades profesionales, artísticas y deportivas

- Rendimientos de actividades profesionales

Quedarán sometidos al IRPF español los rendimientos derivados de actividades profesionales desempeñadas, sin mediación de establecimiento permanente, por personas físicas no residentes en los siguientes casos: 1.- Cuando tales rendimientos sean satisfechos por empresarios individuales o profesionales, personas jurídicas o entidades públicas o privadas residentes en territorio español y por establecimientos permanentes situados en el mismo (arts. 11.Uno.b de la Ley 18/1991 y 70.Dos del Reglamento del IRPF).

Atendiendo a las previsiones de estos artículos, se impone efectuar dos comentarios:

- En primer lugar que, con arreglo al denominado *criterio del pago*, no quedarán sujetos al IRPF español los rendimientos profesionales percibidos por personas físicas no residentes cuando sean abonados a título privado por una persona física residente en territorio español. Es decir, que únicamente cuando esta persona satisfaga honorarios en el marco de

⁴²⁸.- Para GONZALEZ POVEDA, el criterio de la utilización, que lleva a gravar rendimientos de servicios realizados en el extranjero por el hecho que los mismos se utilicen en actividades realizadas en España, no tiene fundamento económico, por cuanto la renta que pueda haber obtenido el no residente, derivada del servicio en cuestión, no forma parte del producto interior bruto español sino del producto interior bruto de otro país. En realidad, se trata de un caso equiparable al de los rendimientos obtenidos por personas o Entidades no residentes procedentes de compraventas internacionales de mercancías que, como sabemos, no están sujetas, a partir de 1 de enero de 1992, ni al IRPF ni al IS español. GONZALEZ POVEDA, V.: "La obligación real en la normativa del IRPF. (Un análisis económico de los puntos de conexión)", *op. cit.*, pág. 52.

una actividad empresarial o profesional, estos honorarios estarán sujetos a nuestro IRPF.

- Por otra parte, aunque la amplitud del criterio del pago aparece matizada en la Ley 18/1991, todavía podían producirse, al amparo del art. 11.Uno.b) de la misma, numerosos casos de aplicación extraterritorial del Impuesto.

Para evitar estas situaciones, el art. 70.Dos del Reglamento del IRPF de 1991 restringe el alcance del criterio del pago, tal y como aparecía configurado en el art. 11.Uno.b) de la Ley 18/1991, decretando que, a pesar de haber sido satisfechos por una persona residente en España, no se considerarán obtenidos en territorio español y, en consecuencia, no estarán sujetos a nuestro IRPF: Los rendimientos derivados de servicios profesionales, cuando las prestaciones se realicen íntegramente fuera del territorio español y estén directamente vinculadas a actividades empresariales o profesionales del pagador realizadas en el extranjero, salvo que se refieran a bienes situados en territorio español (art. 70.Dos.b.2 del Reglamento del IRPF de 1991).

Los rendimientos de servicios profesionales, pagados por un establecimiento permanente en el extranjero, con cargo al mismo, siempre que la prestación esté directamente vinculada con las actividades del establecimiento en el extranjero (art. 70.Dos.b.3 del Reglamento del IRPF de 1991).

2.- Quedarán también sometidos al IRPF español los rendimientos derivados de actividades profesionales cuando los servicios profesionales se realicen o utilicen en territorio español. Se entenderán utilizadas en territorio español las prestaciones que sirvan a actividades profesionales realizadas en territorio español o se refieran a bienes situados en el mismo.

Los criterios de la realización o, en su defecto, utilización del servicio profesional en territorio español son de aplicación a los rendimientos derivados de actividades profesionales en los mismos términos que se han visto en punto a la prestación de servicios asimilables a la asistencia técnica en el ámbito empresarial (art. 70.Uno.c del Reglamento del IRPF de 1991).

- *Rendimientos de actividades artísticas y deportivas* Tradicionalmente, las actividades artísticas y deportivas han sido objeto de regulación en el seno de las de carácter profesional y empresarial y, en la misma línea, la Ley 18/1991 considera el ejercicio de tales actividades como un supuesto más de actividad profesional⁴²⁹. Sin embargo, el hecho que el Reglamento del IRPF de 1991 les dedique una regla de conexión específica -la contenida en el art. 70.Uno.e)-, distinta de las previstas para las actividades profesionales, justifica el tratamiento diferenciado de estas actividades.

Así pues, con arreglo a las disposiciones de la Ley 18/1991 y del Reglamento del IRPF de 1991, quedarán sujetos al Impuesto español los rendimientos de actividades artísticas y deportivas percibidos por personas físicas no residentes en los siguientes casos:

1.- Cuando el pagador del rendimiento sea un empresario individual o profesional o una persona jurídica o entidad, pública o privada, residente en territorio español, o un establecimiento permanente situado en el mismo (arts. 11.Uno.b de la Ley 18/1991 y 70.Dos.a del Reglamento del IRPF de 1991).

No obstante, en relación con la posibilidad que el pagador de los rendimientos sea un establecimiento permanente, el art. 70.Dos.b.3 del Reglamento del IRPF determina que no

⁴²⁹ .- Así, el art. 40.Uno de la Ley 18/1991 tras determinar que "se considerarán rendimientos íntegros de actividades empresariales o profesionales aquéllos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente o de uno solo de estos factores, supongan por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios", preceptúa que "en particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas".

quedarán sujetos los rendimientos satisfechos a personas físicas no residentes por establecimientos permanentes situados en el extranjero, con cargo a los mismos, cuando las prestaciones correspondientes estén directamente vinculadas con la actividad del establecimiento permanente en el extranjero.

2.- Por otra parte, de conformidad con lo dispuesto por el art. 70.Uno.e) del Reglamento de 1991, quedarán también sometidos a nuestro IRPF los rendimientos obtenidos en relación con la actuación personal de artistas y deportistas en territorio español, aun cuando se atribuyan a persona o entidad distinta del artista o deportista⁴³⁰.

A nuestro juicio, el legislador se ha limitado a trasladar al ámbito de nuestra legislación interna la previsión contenida en el art. 17.2 del "*Modelo de Convenio*" de la OCDE. Y lo ha hecho sin tener en cuenta que, en el marco de la imposición convenida, los beneficios empresariales sólo pueden gravarse en el Estado de realización de las actividades generadoras de los mismos cuando la empresa que lleve a cabo estas actividades lo haga por medio de establecimiento permanente situado en aquél (art. 7.1 del "*Modelo de Convenio*"), circunstancia que puede dar lugar a evasiones fiscales si la referida empresa actúa sin mediación de establecimiento permanente. Por el contrario, de acuerdo con la legislación interna española, aquellos rendimientos resultarán gravados, tanto si la empresa actúa en nuestro país por medio de establecimiento permanente, como si lo hace sin mediación del mismo, con lo cual la disposición del art. 70.Uno.e *in fine* resulta superflua.

a.6) Incrementos y disminuciones de patrimonio

Los incrementos de patrimonio aparecen como la categoría de rentas en la que su obtención por parte de personas físicas no residentes que operan en España sin establecimiento permanente determina unas mayores especialidades respecto de su consecución por personas físicas residentes en nuestro país. Y estas peculiaridades afectan, además de al aspecto espacial del elemento objetivo de su hecho imponible, a la propia configuración de los incrementos de patrimonio en sí mismos considerados, con independencia del requisito de su necesaria obtención en territorio español.

A propósito de los incrementos de patrimonio obtenidos por personas físicas no residentes en España que operan en nuestro país sin mediación de establecimiento permanente, el art. 18. Tres de la Ley 18/1991 dispone que:

"(...) *la determinación de los incrementos de patrimonio se realizará aplicando, a cada alteración patrimonial que se produzca, las normas que correspondan de los artículos 44 a 49 de esta Ley, con excepción de lo previsto en el párrafo segundo del apartado uno y en el apartado cuatro del artículo 44*".

Pues bien, de la confrontación de las previsiones establecidas en los arts. 44 y 18.Tres de la Ley 18/1991 se observa que, en el caso de obtenerse por personas físicas no residentes en territorio español sin mediación de establecimiento permanente, y con independencia de supuestos que son comunes tanto a la obligación personal como a la obligación real sin

⁴³⁰ - En este punto, nuestra normativa interna sigue fielmente la línea de la imposición convenida. Así, el art. 17 del "*Modelo de Convenio*" de la OCDE determina que: "*1. No obstante lo dispuesto en los artículos 14 y 15, las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado Contratante, en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio y televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en este otro Estado.*

2. No obstante lo dispuesto en los artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades ejercidas por un artista o deportista personalmente y en calidad de tal se atribuyan, no al propio artista o deportista, sino a otra persona, estas rentas pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista".

establecimiento permanente⁴³¹-en relación con los cuales deben tenerse en cuenta las exenciones del art. 17 de la Ley 18/1991-, tendrán la consideración de incrementos de patrimonio sujetos a nuestro IRPF:

- Los que se pongan de manifiesto como consecuencia de transmisiones onerosas cuando el importe global de éstas durante el año natural no supere las 500.000 ptas.

La exclusión de la exención prevista, por parte del párrafo 2º del art. 44.Uno de la Ley 18/1991, para las personas físicas residentes y las no residentes que operan en España por medio de establecimiento permanente es coherente con la propia naturaleza de la tributación de las rentas obtenidas por personas físicas no residentes en nuestro país cuyo devengo, como ya hemos adelantado, es instantáneo sin referencia a período impositivo alguno.

- Por otra parte, tendrán también la consideración de incrementos de patrimonio, en caso de ser obtenidos por personas físicas no residentes sin mediación de establecimiento permanente, los que se deriven:

a) De la división de la cosa común.

b) De la disolución de la sociedad de gananciales o de la extinción del régimen económico matrimonial de participación.

c) De la disolución de comunidades de bienes o de la separación de comuneros.

d) De la reducción de capital.

Todo lo que acaba de señalarse respecto a la configuración de los incrementos de patrimonio en sí mismo considerados debe, a su vez, ponerse en relación con los criterios de sujeción que la normativa del IRPF español prevé respecto de los incrementos de patrimonio obtenidos por las personas físicas no residentes en España. En definitiva, debe ponerse en relación con el aspecto espacial del hecho imponible.

Para ello, debe distinguirse entre: bienes inmuebles, valores mobiliarios, bienes muebles distintos de los valores mobiliarios y derechos.

1.- Por lo que respecta a los bienes inmuebles, quedarán sometidos a nuestro IRPF los incrementos de patrimonio obtenidos por personas físicas no residentes en España cuando deriven directa o indirectamente de bienes situados en territorio español (art. 70.Uno.j del Reglamento del IRPF de 1991).

2.- Respecto a los valores mobiliarios, cabe afirmar que se considerarán obtenidos en territorio español y, por lo tanto, sujetos a nuestro IRPF:

a) Los incrementos de patrimonio percibidos por personas físicas no residentes en España si proceden de valores emitidos por una persona o entidad, pública o privada que tenga su residencia en territorio español, cualquiera que sea el lugar en el que tales títulos se hubiesen emitido, España o el extranjero (art. 70.Uno.i del Reglamento del IRPF de 1991). A nuestro juicio, y a pesar de que algunos autores se han mostrado partidarios del mismo⁴³², éste es un criterio difícilmente aplicable en la práctica.

b) Quedarán también sometidos al IRPF español los incrementos de patrimonio obtenidos por una persona física no residente cuando deriven:

- Tanto de derechos o participaciones en una sociedad o entidad, residente o

⁴³¹ .- Son supuestos comunes, además del general de la transmisión onerosa o lucrativa de un bien: a) Las aportaciones no dinerarias a sociedades (art. 48.Uno.d); b) La separación de socios o disolución de sociedades (art. 48.Uno.e); c) La escisión, fusión o absorción de sociedades (párrafo segundo del art. 48.Uno.e); d) La amortización, canje o conversión de valores calificados en la Ley de rendimiento explícito (art. 48.Uno.f); e) La transmisión del derecho de traspaso (art. 48.Uno.g); f) La percepción de indemnizaciones o de capitales asegurados por pérdidas o siniestros en elementos patrimoniales (art. 48.Uno.h); g) Los contratos de seguros de vida o invalidez, conjunta o separadamente, con capital diferido (art. 48.Uno.i); h) La permuta de bienes o derechos (art. 48.Uno.j); e i) La extinción de rentas vitalicias o temporales (art. 48.Uno.k).

⁴³² .- MAROTO SAEZ, A.: "Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Sociedades. Diferencias para una reflexión en tributación de no residentes", *op. cit.* , págs. 20 a 23.

no, cuyo activo esté constituido principalmente por bienes inmuebles situados en territorio español (art. 70.Uno.j.1 del Reglamento del IRPF de 1991). En relación con este supuesto, debe remarcarse que, a pesar de que los derechos o participaciones atribuyen a su titular el derecho de disfrute sobre bienes inmuebles, se está en presencia de incrementos de patrimonio fruto de la enajenación de valores mobiliarios y no de incrementos de patrimonio derivados de bienes inmuebles⁴³³.

- Como de la enajenación de derechos o participaciones en una sociedad o entidad, residente o no, que atribuyan a su titular el derecho de disfrute sobre bienes inmuebles situados en territorio español. Con este supuesto se está haciendo referencia a los incrementos de patrimonio que puede obtener una persona física no residente titular de un certificado de "tiempo compartido" que le da derecho a utilizar un inmueble situado en España durante un determinado período de tiempo⁴³⁴.

3.- En el caso de bienes muebles distintos de los valores mobiliarios, quedarán sujetos al IRPF español los incrementos de patrimonio obtenidos por personas físicas no residentes en España siempre que se deriven de bienes muebles situados en territorio español (inciso primero del art. 70.Uno.k del Reglamento del IRPF de 1991).

4.- Quedarán también sometidos al IRPF español los incrementos de patrimonio obtenidos por personas físicas no residentes siempre que se deriven, ya de derechos relativos a bienes inmuebles situados en territorio español, ya de derechos derivados de bienes muebles distintos de los valores mobiliarios que deban cumplirse o se ejerciten en nuestro territorio (inciso segundo del art. 70.Uno.j e inciso segundo del art. 70.Uno. k del Reglamento del IRPF de 1991).

Por lo que respecta a los criterios generales de cuantificación de los incrementos de patrimonio, debe tenerse presente que el R.D.L. 7/1996 ha modificado la redacción originaria de los arts. 45 y 46 de la Ley 18/1991. Así, el art. 45 deja de recoger los antiguos coeficientes reductores sobre el incremento de patrimonio, reduciéndolos en su cuantía. Por su parte, el art. 46 introduce la aplicación de coeficientes de corrección monetaria sobre el valor de adquisición actualizándolo a la fecha en que se produce la alteración patrimonial.

En principio, no existe ningún inconveniente en que las variaciones de patrimonio que obtengan las personas físicas no residentes a partir de la entrada en vigor del R.D.L. de 1996 se rijan por el nuevo marco legal, siendo aplicables los coeficientes de corrección monetaria sobre el valor de adquisición en lugar de los coeficientes reductores sobre la alteración patrimonial producida. A esta solución se llega por la remisión expresa del art. 18.3 de la Ley 18/1991.

El problema se plantea a propósito del alcance para los incrementos de patrimonio obtenidos por personas físicas no residentes de las normas contenidas en el régimen transitorio. Normalmente, el período impositivo de los sujetos pasivos por obligación personal termina el 31 de diciembre, fecha en que se entiende devengado el Impuesto, momento en el que nace la obligación tributaria. Por lo tanto, la variación patrimonial producida se rige por las nuevas disposiciones vigentes.

Ahora bien, la tributación renta a renta de las personas físicas no residentes implica, como se ha tenido ocasión de poner de manifiesto, que cada vez que estos sujetos pasivos realizan una operación determinante de incrementos de patrimonio en territorio español, se

⁴³³ .- En este sentido, debe tenerse en cuenta que, a la hora de determinar la cuantía del incremento de patrimonio obtenido, los coeficientes reductores son distintos según que el incremento proceda de valores mobiliarios (11,11 por 100 por cada año de permanencia en el patrimonio del sujeto pasivo que exceda de 2) o de bienes inmuebles (5,26 por 100 por cada año de permanencia que exceda de 2).

⁴³⁴ .- A propósito del "time-sharing", vid. ALVAREZ ARZA, M. y ALLENDESALAZAR ORMAECHEA, L.: "El Time-Sharing. Su configuración jurídico-tributaria en España", Escuela de Hacienda Pública, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987.

devengue el Impuesto, surgiendo la consiguiente obligación tributaria, regida por las normas entonces vigentes. Así pues, los incrementos de patrimonio devengados antes de la entrada en vigor del R.D.L. el día 9 de junio de 1996 se regirán por lo dispuesto por la Ley 18/1991 en su redacción originaria. Y ello, por cuanto esta ley es la aplicable en el momento del devengo del Impuesto, al no estar previsto el carácter retroactivo del nuevo régimen fiscal.

b) Aspecto temporal

Como acaba de verse, en la obligación real sin establecimiento permanente, el aspecto material del hecho imponible no aparece constituido por la obtención de una renta -entendida como una magnitud abstracta fruto de la suma de varios componentes- sino por la obtención de rendimientos e incrementos de patrimonio que son tomados en cuenta de manera aislada y autónoma unos de otros. Esta circunstancia determina que el devengo del Impuesto se produzca por cada percepción aislada de rendimientos o incrementos de patrimonio, desapareciendo toda referencia a la noción de período impositivo.

En este sentido, el art. 16.Dos.2ª de la Ley 18/1991 preceptúa que, cuando las personas físicas no residentes operen en España sin establecimiento permanente "*tributarán de forma separada por cada devengo total o parcial de renta sometida a gravamen*", siguiendo así la línea de lo establecido por el art. 17.3 de la Ley 5/1983. Sin embargo, el párrafo segundo del art. 16.Dos.2ª⁴³⁵ introduce una mejora respecto del art. 17.3 de la Ley 5/1983, al determinar el instante en el que se entienden devengadas las distintas rentas que puede percibir la persona física no residente que opera en nuestro país sin establecimiento permanente, momento en el que debe entenderse devengado el Impuesto.

A propósito de los rendimientos, se prevén por parte de las letras a) y b) del párrafo segundo del art. 16.Dos.2ª dos reglas:

- Una de carácter general: los rendimientos obtenidos por personas físicas no residentes sin mediación de establecimiento permanente, distintos de los derivados de bienes inmuebles de uso propio, se entenderán devengados cuando resulten exigibles o en la fecha del cobro si fuese anterior.

- Otra regla referente a los rendimientos presuntos derivados de bienes inmuebles de uso propio, los cuales se entenderán devengados el último día del año natural⁴³⁶.

En relación con este tipo de rendimientos, se plantea la cuestión del gravamen de los derivados de bienes inmuebles que sólo hayan permanecido parte del año natural en poder del sujeto pasivo no residente, no encontrándose en su poder el último día del mismo. A nuestro juicio, la solución debe ser idéntica a la prevista, a propósito de la obligación personal de contribuir, por el art. 6.Dos del Reglamento del IRPF de 1991, en cuya virtud "*cuando el sujeto pasivo no haya sido titular del inmueble urbano o del derecho real de disfrute sobre el mismo durante todo el año natural o cuando hubiese estado en construcción o por razones urbanísticas no haya sido susceptible de uso, el rendimiento del capital inmobiliario se*

⁴³⁵ .- "A los efectos de esta regla -se está refiriendo a la tributación de forma separada por cada devengo total o parcial de renta sometida a gravamen- se entenderán devengadas las rentas:

a) Tratándose de rendimientos, cuando resulten exigibles o en la fecha del cobro si fuera anterior.

b) Cuando se trate de rendimientos de bienes inmuebles de uso propio, el último día del año natural .

c) Tratándose de incrementos de patrimonio, cuando tenga lugar la alteración patrimonial ".

⁴³⁶ .- En la legislación anterior a la Ley 18/1991, estos rendimientos planteaban dificultades en cuanto a su gravamen, surgidas de una doble circunstancia: no tratarse de rentas efectivamente percibidas y no establecerse legalmente la fecha de su devengo.

Sin embargo, la Administración tributaria siempre sostuvo la sujeción a gravamen de tales rendimientos. En este sentido, Contestación a la Consulta de 16 de febrero de 1990 recogida en Gaceta Fiscal, núm. 97, pág. 97.

determinará por el número de días que corresponda ".

Por lo que respecta a los incrementos de patrimonio, la letra c) del párrafo segundo del art. 16.Dos preceptua que los mismos se entenderán devengados cuando tenga lugar la alteración patrimonial.

La precisión del momento en el que se entenderán devengadas las rentas obtenidas por personas físicas no residentes ha supuesto un cambio, en relación con el tratamiento de los rendimientos derivados de un mismo contrato pero obtenidos o percibidos en fechas distintas, es decir, los derivados de las operaciones a plazos, respecto del régimen previsto para tales rendimientos antes de la promulgación de la Ley 18/1991.

Así, mientras que la Norma 1ª.3 de la Orden de 29 de julio de 1983, por la que se dictaban normas sobre declaración de las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente por personas o Entidades no residentes en España⁴³⁷, establecía que tales rendimientos se registrarían por las reglas a las que se acogiese el sujeto pasivo en el momento de presentar su primera liquidación, con arreglo a la actual redacción del art. 16.Dos.2ª, debe entenderse que el devengo del Impuesto se producirá en cada una de las fechas en la que los mencionados rendimientos resulten exigibles. Se da, pues, a la cuestión una solución parecida a la propuesta por el art. 56.Cuatro relativo a la imputación temporal de ingresos y gastos en sede de obligación personal de contribuir.

En el caso que fuese un incremento de patrimonio el que, derivándose de un mismo contrato, hubiera de obtenerse o percibirse en fechas distintas, debe tenerse en cuenta que la letra c) del párrafo segundo del art. 16.Dos.2ª no hace referencia a la regla de la exigibilidad sino a la del momento en el que se produzca la alteración patrimonial.

c) Aspecto cuantitativo

En general, el aspecto cuantitativo del elemento objetivo del hecho imponible expresa la medida en la que este último se realiza. A diferencia lo que ocurre en la obligación personal y en la real con establecimiento permanente, tratándose de rentas obtenidas por personas físicas no residentes sin mediación de establecimiento permanente, la peculiar configuración del aspecto temporal de su hecho imponible -devengo instantáneo del Impuesto por cada percepción aislada de rendimientos e incrementos de patrimonio- determina que, para medir el objeto material del mismo no deba procederse a integrar, con signo positivo o negativo, componentes diversos sino que se cuantificará por separado cada uno de los rendimientos o incrementos de patrimonio obtenidos por la persona física no residente.

3.- Elemento subjetivo

Para alcanzar la condición de sujeto pasivo de nuestro IRPF, la persona física no residente que opera en España sin establecimiento permanente ha de cumplir un doble requisito: De una parte, debe ser titular del rendimiento o incremento de patrimonio sujeto a tributación. Esto significa que deberá haber realizado la actividad empresarial o profesional -sin el concurso de establecimiento permanente-, o prestado el trabajo dependiente, o bien haber sido el propietario del bien mueble o del inmueble o derecho real relativo al mismo del que se deriven rendimientos o incrementos de patrimonio.

De otra parte, la persona física no ha de tener su residencia habitual en territorio español. Esto, como es conocido, significa que no ha de permanecer en España, durante el año natural de referencia, más de 183 días, no debiendo tampoco tener en nuestro territorio el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses

⁴³⁷.- BOE de 13 de agosto de 1983.

económicos, ni su cónyuge -del que no esté legalmente separado- e hijos menores de edad que de él dependan, su residencia habitual.

B) RENTAS EXENTAS

1.- Antecedentes

El "Informe" del Ministerio de Economía y Hacienda sobre la Reforma de la Imposición personal sobre la Renta y el Patrimonio de junio de 1990 reconocía que uno de los factores determinantes de la misma era la necesaria reacción ante la competencia fiscal entre los países miembros de la CEE, actual Unión Europea. Esta competencia, surgida en un contexto de libre circulación de capitales, había incitado a los diferentes Estados a buscar *"una tributación efectiva de las rentas del capital para no residentes más baja que la de los otros países"*.

La coyuntura que acaba de describirse, unida a la creciente internacionalización de las relaciones económicas entre los países y a los efectos del Mercado Unico, hacía aconsejable *"exonerar de tributación los intereses y ganancias de capital procedentes de bienes muebles, obtenidos en España por residentes de otros países miembros de la C.E.E"*, exoneración que no sería extensible a los dividendos ni a otros países no comunitarios. Con ello, proseguía el "Informe", *"se nivelarían los efectos de nuestros Convenios de doble imposición con los que tienen suscritos entre ellos dichos países y se mantendrían los flujos inversores extranjeros sin interferencias fiscales"*⁴³⁸.

Como fiel reflejo de estos propósitos, la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley del IRPF de 4 de agosto de 1990 señalaba que uno de los principales aspectos de la reforma del Impuesto 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"*. En este sentido, el art. 17 del Proyecto⁴³⁹

⁴³⁸.- MINISTERIO DE HACIENDA: "Informe sobre la Reforma de la Imposición personal sobre la Renta y el Patrimonio", *op. cit.*, págs. 12, 17, 51 y 52.

⁴³⁹.- Art. 17 del Proyecto de Ley del IRPF de 1990: *"Uno. No obstante lo dispuesto en la letra b) del apartado uno del artículo 11 de esta Ley, los intereses e incrementos de patrimonio derivados de bienes muebles no se considerarán obtenidos en España cuando correspondan a personas físicas no sujetas por obligación personal de contribuir que tengan su residencia habitual en otros Estado miembros de la Comunidad Económica Europea y no operen a través de establecimiento permanente en España.*

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación a los incrementos de patrimonio derivados de la transmisión de acciones, participaciones u otros derechos en una sociedad, persona jurídica o entidad en los siguientes casos:

a) Cuando el activo de dicha sociedad, persona jurídica o entidad consista principalmente, directa o indirectamente, en bienes inmuebles situados en territorio español.

b) Cuando durante el período de doce meses precedente a la transmisión, el sujeto pasivo haya participado, directa o indirectamente, en al menos el 25 por 100 del capital o patrimonio de dicha sociedad, persona jurídica o entidad.

En ningún caso será de aplicación lo dispuesto en el párrafo primero a intereses e incrementos de patrimonio obtenidos a través de los territorios de la Comunidad Económica Europea que se determinen reglamentariamente por su carácter de paraísos fiscales.

Dos. Los rendimientos del capital mobiliario así como los incrementos o disminuciones de patrimonio derivados de valores emitidos en España por personas físicas o jurídicas no residentes sin mediación de establecimiento permanente, no se considerarán obtenidos o producidos en territorio español, a efectos de este Impuesto, 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.

No obstante, cuando el titular de los valores sea un residente o un establecimiento permanente en España, los rendimientos o incrementos de patrimonio a que se refiere el párrafo anterior quedarán sujetos a

prevenía, bajo el rótulo "rentas no obtenidas en España"⁴⁴⁰, tres de los supuestos que, posteriormente, se integrarían en el art. 17 de la Ley 18/1991. Sin embargo, el retraso en la aprobación del Proyecto de Ley determinó que las medidas de desfiscalización previstas en el mismo fueran incluidas en el Real Decreto-Ley 5/1990, de 20 de diciembre, de Medidas Urgentes, merced a lo cual alcanzaron vigencia efectiva a partir de 1 de enero de 1991.

En aquella disposición no se consideraban producidos en España y, por lo tanto, no quedaban sujetos al IRPF: los intereses e incrementos de patrimonio derivados de bienes muebles obtenidos, sin mediación de establecimiento permanente, por residentes en Estados miembros de la CEE, siempre que no se obtuviesen a través de paraísos fiscales⁴⁴¹ y los rendimientos e incrementos de patrimonio derivados de valores emitidos en nuestro país por personas físicas o jurídicas no residentes, cuando el titular de los mismos fuese un persona o Entidad no residente sin establecimiento permanente.

Junto a estos dos supuestos, ya contemplados en el Proyecto de Ley de 1990, el Real Decreto-Ley 5/1990 introducía, en su art. 2.3.2, una nueva medida desfiscalizadora, en cuya virtud "los intereses e incrementos de patrimonio derivados de la Deuda Pública, obtenidos por personas físicas no residentes que no operen a través de establecimiento permanente en España, no se considerarán obtenidos o producidos en España ". Esto tampoco sería de aplicación en el supuesto que aquellos intereses e incrementos de patrimonio se obtuviesen a través de paraísos fiscales. Todas las medidas a las que acaba de aludirse fueron acogidas por parte de la Ley 18/1991 pasando a constituir su art. 17.

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

a) Consideraciones generales

El art. 17 de la Ley 18/1991, en su redacción fruto de la Disposición final quinta de la Ley 43/1995⁴⁴²⁴⁴³, bajo el rótulo "*Supuestos de exención* ", preceptúa que:

este Impuesto y, en su caso, al sistema de retención a cuenta, que se practicará por la entidad financiera residente que actúe como depositaria de los valores.

Tres. No se considerarán rendimientos o incrementos de patrimonio obtenidos en España los procedentes del arrendamiento o cesión de contenedores o de buques a casco desnudo utilizados en la navegación marítima internacional ".

⁴⁴⁰.- Los términos empleados llevaron, entre otros, a MAROTO SAEZ a calificar los supuestos del art. 17 del Proyecto de 1990 como de "no sujeción" (MAROTO SAEZ, A.: "Tributación de no residentes en el Proyecto de ley del IRPF", *op. cit.* , pág. 175). Por otro lado, se aludía también, por parte de la doctrina, a la inseguridad jurídica que generaba el no saber la naturaleza -no sujeción o exención- de las previsiones contenidas en aquel precepto. DOMINGUEZ RODICIO, J.R.: "Obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *op. cit.* , pág. 217.

⁴⁴¹.- Art. 2.3.3. del Real Decreto-Ley 5/1990, de 20 de diciembre, que reproducía las previsiones del art. 17. Uno del Proyecto de Ley del IRPF de 4 de agosto de 1990, en relación con el art. 2.3.4.

⁴⁴².- La redacción propuesta por la Disposición final quinta ha sustituido a la redacción originaria del art. 17 de la Ley 18/1991, que bajo el rótulo "*Supuestos especiales de exención: rentas no obtenidas en España* ", establece que:

"Uno. No obstante lo dispuesto en la letra b) del apartado uno del artículo 11 de esta Ley, los intereses e incrementos de patrimonio derivados de bienes muebles estarán exentos en España, cuando correspondan a personas físicas no sujetas por obligación personal de contribuir que tengan su residencia habitual en otros Estados miembros de la Comunidad Económica Europea y no operen a través de establecimiento permanente en España.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación, salvo lo establecido en Convenios o Tratados Internacionales, a los incrementos de patrimonio derivados de la transmisión de acciones, participaciones u otros derechos en una sociedad, persona jurídica o entidad en los siguientes casos:

a) Cuando el activo de dicha sociedad, persona jurídica o entidad consista principalmente, directa o indirectamente, en bienes inmuebles situados en territorio español.

"Estarán exentas las siguientes rentas: Los intereses y los incrementos de patrimonio derivados de bienes muebles, obtenidos sin mediación de establecimiento permanente, por personas físicas residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación a los incrementos de patrimonio derivados de la transmisión de acciones, participaciones u otros derechos en una entidad en los siguientes casos: a') Cuando al activo de dicha entidad consista principalmente, directa o indirectamente, en bienes inmuebles situados en territorio español.

b') Cuando, en algún momento, durante el período de doce meses precedente a la transmisión, el sujeto pasivo, su cónyuge o personas vinculadas con aquél por parentesco hasta el tercer grado inclusive hayan participado, directa o indirectamente, en al menos el 25 por 100 del capital o patrimonio de dicha entidad.

Los intereses e incrementos de patrimonio derivados de la deuda pública, obtenidos por personas físicas no residentes sin mediación de establecimiento permanente en España.

En ningún caso será de aplicación lo dispuesto en las letras a) y b) a los intereses o incrementos de patrimonio obtenidos a través de los países o territorios determinados reglamentariamente por su carácter 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.

No obstante, cuando el titular de los valores sea una entidad residente o un establecimiento permanente en España, los rendimientos e incrementos de patrimonio a que se refiere el párrafo anterior quedarán sujetos a este Impuesto y, en su caso, al sistema de retención a cuenta, que se practicará por la institución financiera residente que actúe como depositaria de los valores.

b) Cuando durante el período de doce meses precedentes a la transmisión, el sujeto pasivo, su cónyuge o personas vinculadas con aquél por parentesco hasta el tercer grado inclusive hayan participado, directa o indirectamente, en al menos el 25 por 100 del capital o patrimonio de dicha sociedad, persona jurídica o entidad.

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

tres. En ningún caso será de aplicación lo dispuesto en los dos apartados anteriores a intereses o incrementos de patrimonio obtenidos a través de los países o territorios que se determinen reglamentariamente por su carácter de paraísos fiscales.

cuatro. Los rendimientos del capital mobiliario e incrementos o disminuciones de patrimonio derivados de valores emitidos en España por personas físicas o jurídicas no residentes sin mediación de establecimiento permanente, no se considerarán obtenidos o producidos en territorio español, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes al inversor titular de los valores, 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.

(sigue en nota 443)

⁴⁴³ *No obstante, cuando el titular de los valores sea un residente o un establecimiento permanente en España, los rendimientos o incrementos de patrimonio a que se refiere el párrafo anterior quedarán sujetos a este Impuesto y, en su caso, al sistema de retención a cuenta que se practicará por la entidad financiera residente que, de acuerdo con la normativa vigente de control de cambios, actúe como depositaria de los valores.*

cinco. No se considerarán rendimientos o incrementos de patrimonio obtenidos en España los procedentes del arrendamiento o cesión de contenedores o de buques y aeronaves a casco desnudo, utilizados en la navegación marítima o aérea internacional".

Los rendimientos de las cuentas de no residentes, que se satisfagan a personas físicas no residentes en territorio español, salvo que el pago se realice a un establecimiento permanente, por el Banco de España, Bancos, Cajas de Ahorro, Cajas Rurales, Cooperativas de Crédito y demás entidades registradas.

Los rendimientos o incrementos de patrimonio obtenidos en territorio español, sin mediación de establecimiento permanente en el mismo, procedentes del arrendamiento, cesión o transmisión de contenedores o de buques y aeronaves a casco desnudo, utilizados en la navegación marítima o aérea internacional".

A propósito de este precepto, cabe, en primer lugar, señalar que en el mismo se procede a detallar qué rentas, percibidas por personas físicas no residentes sin establecimiento permanente, están exentas de tributar por el IRPF español sin que, previamente, la misma Ley haya referido qué rentas tributan por aquel Impuesto por obligación real. En efecto, la Ley 18/1991 se limita a señalar que lo harán las obtenidas o producidas en territorio español pero sin especificar -lo hace el art. 70 del Reglamento del IRPF- cuáles sean estas rentas⁴⁴⁴, aspecto éste que ha suscitado las críticas de la doctrina.

De la comparación entre la redacción originaria del art. 17 y la derivada de la Ley 43/1995 se desprenden dos diferencias fundamentales:

- De una parte, una mejor adecuación del rótulo que encabeza el precepto. En efecto, frente el contradictorio título "*Supuestos especiales de exención: rentas no obtenidas en España*"⁴⁴⁵, la nueva redacción del art. 17 habla de "*Supuestos de exención*". Este nuevo rótulo es mucho más acorde con la verdadera naturaleza de los supuestos contemplados en aquel artículo de los que difícilmente puede predicarse que no se trate de rentas obtenidas y producidas en España.

- La introducción de un nuevo supuesto de exención: los rendimientos de las "cuentas de no residentes" satisfechos a personas físicas no residentes en territorio español con la salvedad prevista en el art. 17.d) *in fine*.

A diferencia de la exención subjetiva contenida en el art. 9.Dos -que, como se ha visto, precisaba de un pronunciamiento expreso del Ministro de Economía y Hacienda-, las exenciones acogidas por parte del art. 17 de la Ley 18/1991 tienen un carácter automático. Por otra parte, los cinco supuestos de exención del art. 17, aun presentando una serie de notas comunes, no tienen todos el mismo fundamento. Así, las exenciones contenidas en las letras a), b), c) y d) del art. 17 tienen su fundamento en consideraciones de política económica, mientras que la contenida en la letra e) de aquel precepto tiene por objeto evitar el posible alcance extraterritorial de nuestras normas fiscales.

b) Enunciación

b.1) Intereses e incrementos de patrimonio derivados de bienes muebles, obtenidos sin mediación de establecimiento permanente, por personas físicas

⁴⁴⁴.- La Ley 18/1991 define de manera muy poco precisa el hecho imponible de la obligación real de contribuir preveyendo, sin embargo, un catálogo muy detallado de exenciones. El "*modus operandi*" de la Ley 18/1991 puede relacionarse con la concepción más moderna de la exención tributaria, con arreglo a la cual las exenciones se entienden "*no como una situación excepcional sino como normas que contribuyen a la exacta definición del hecho imponible*". La norma de exención no se limita a negar la eficacia normal de un determinado supuesto de hecho sino que implica una valoración más compleja y rica (...) y esta valoración se concreta en una redefinición -normalmente restrictiva- del ámbito del hecho imponible". FALCON Y TELLA, R.: Prólogo a HERRERA MOLINA, P.M.: "La exención tributaria", Colex, Madrid, 1990, págs. 21 y 22.

⁴⁴⁵.- A propósito de este rótulo se apuntaba que o bien las rentas se consideraban no obtenidas en España y, por lo tanto, no sujetas a nuestro IRPF -y entonces se estaría ante supuestos de no sujeción asimilables a los del art. 70 del Reglamento del IRPF de 1991- o bien se estaba en presencia de rentas exentas, con una configuración teórica y unas consecuencias prácticas distintas a las de las rentas no sujetas.

residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea.

b.1.1) Ambito objetivo

El ámbito objetivo de la exención contenida en el art. 17.a) de la Ley 18/1991 hace referencia a los intereses e incrementos de patrimonio derivados de bienes muebles y obtenidos en España sin mediación de establecimiento permanente. El primer problema interpretativo que se plantea es el de determinar si la expresión bienes muebles se refiere a los intereses e incrementos de patrimonio o únicamente a estos últimos.

A nuestro juicio, la expresión "intereses de bienes muebles" carece de sentido. Por lo tanto, la exención contenida en el art. 17.a) afectará: De un lado, a los intereses del capital mobiliario (títulos valores y derechos de crédito en general) obtenidos, sin mediación de establecimiento permanente, por residentes en Estados miembros de la Unión Europea distintos de España y, de otro, a los incrementos de patrimonio derivados de bienes muebles obtenidos por estos mismos sujetos.

Hecha esta precisión, se impone determinar, en el contexto del art. 17.a), el alcance del vocablo "*intereses*". A propósito de este alcance, se han sustentado dos posiciones doctrinales: La de quienes, interpretando aquella expresión restrictivamente con base en las previsiones contenidas en el art. 37.Uno.2.b) de la Ley 18/1991, entienden que los intereses a los que se refiere el art. 17.a) son aquella categoría particular de los rendimientos explícitos del capital mobiliario derivados de la cesión a terceros de capitales propios, distinta de las demás retribuciones pactadas expresamente⁴⁴⁶.

La de quienes, aun admitiendo que una interpretación literal del art. 17.a) negaría la posibilidad de exención a los rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios distintos de los intereses⁴⁴⁷, consideran que el excluir de la exención a los rendimientos implícitos iría en contra de los fines perseguidos por la misma "y *discriminaría, no en razón del tipo de rendimientos obtenidos por el no residente sino simplemente por la forma de instrumentarse la retribución de los capitales, lo cual sería absurdo*"⁴⁴⁸. Así pues, de conformidad con esta tesis, en la actualidad predominante⁴⁴⁹, quedarían exentos de tributación no sólo los intereses propiamente dichos, sino, en general, todos los rendimientos obtenidos por la cesión de capitales propios -implícitos, explícitos y mixtos- obtenidos en España por residentes en Estados miembros de la Unión Europea distintos de nuestro país.

Además de los intereses, el art. 17.a) de la Ley 18/1991 declara exentos a los incrementos de patrimonio derivados de bienes muebles, obtenidos sin mediación de establecimiento permanente, por residentes en Estados miembros de la Unión Europea distintos de España. En relación con este precepto, la expresión "incrementos de patrimonio" puede definirse como el aumento del patrimonio del sujeto pasivo no residente en España, pero con residencia habitual en alguno de los países miembros de la Unión Europea, producto

⁴⁴⁶ .- CARBAJO VASCO, D.: "Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio", *op. cit.* , pág. 745.

⁴⁴⁷ .- Es decir, a los rendimientos explícitos que no tuviesen la consideración de tales, a los implícitos y a los mixtos, según clasificación establecida por el art. 37.2 de la Ley 18/1991.

⁴⁴⁸ .- GONZALEZ POVEDA, V.: "La tributación de los no residentes en la Ley 18/1991", *op. cit.* , pág. 423 y "El juego de "La Tributación de los No residentes" ", Impuestos, La Ley, Tomo II/1992, pág. 1317. En el mismo sentido, aunque tratando de interpretar la expresión "intereses derivados de bienes muebles", BAENA AGUILAR, A.: "La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *op. cit.* , pág. 281.

⁴⁴⁹ .- CARBAJO VASCO, a pesar de sustentar, como se ha visto, una interpretación restrictiva de la exención del art. 17.a) recoge el dato de que la propia Administración tributaria se ha manifestado a favor de incluir a los rendimientos del capital mobiliario de carácter implícito en el ámbito de aquella exención. CARBAJO VASCO, D.: "Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio", *op. cit.* , pág. 745.

de la enajenación de elementos integrantes del mismo que tengan la consideración de bienes muebles.

Precisamente, es a propósito del significado de la expresión "bienes muebles" cuando vuelven a surgir dudas interpretativas, dado que se trata de un concepto no definido en la Ley 18/1991. Sin embargo, parece claro que, de acuerdo con lo preceptuado por el art. 23.2 de la LGT⁴⁵⁰, debía acudirse a los arts. 334 y 335 del CC para determinar qué bienes tenían la consideración de bienes muebles⁴⁵¹.

No obstante, la exención de los incrementos de patrimonio derivados de bienes muebles a la que nos estamos refiriendo, no será de aplicación a los incrementos de patrimonio derivados de la transmisión de acciones, participaciones u otros derechos en una entidad⁴⁵², en los siguientes casos: Cuando el activo de dicha entidad consista principalmente, directa o indirectamente, en bienes inmuebles situados en territorio español (art. 17.a.a' de la Ley 18/1991).

Con esta salvedad, se pretende evitar que queden exentas las transmisiones de bienes inmuebles situados en territorio español que, indirectamente, pudiesen llevarse a cabo por medio de la transmisión de aquellas acciones o participaciones. Esta transmisión comportaría la vulneración de las previsiones del art. 70.Uno.j) del Reglamento del IRPF de 1991, en cuya virtud, se consideran rentas obtenidas o producidas en territorio español y, por lo tanto, sometidas a nuestro IRPF por obligación real "*los incrementos de patrimonio derivados, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a los mismos*".

Para que se produzca la exención que analizamos, el activo de la entidad debe consistir "*principalmente, directa o indirectamente*" en bienes inmuebles situados en territorio español. Ni la Ley ni el Reglamento del IRPF aclaran qué debe entenderse por las expresiones "principalmente" y "directa o indirectamente", siendo, pues, una cuestión de hecho el determinar en cada caso si se dan o no estas condiciones.

A propósito de la expresión "*principalmente*", PEREZ RODILLA⁴⁵³ entiende que, en lugar de la proporción que los inmuebles representen sobre el activo, habría sido mejor adoptar el criterio acogido en los "*Comentarios*" al "*Modelo de la OCDE*" en el sentido de que el objeto exclusivo o esencial de la entidad fuese la posesión o enajenación de inmuebles⁴⁵⁴. Por su parte, BAENA AGUILAR⁴⁵⁵ sostiene que, para que el activo de una Entidad consista "principalmente" en bienes inmuebles, aquél, atendiendo a un precepto de características análogas como es el art. 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de

⁴⁵⁰ - Art. 23.2 de la LGT: "En tanto no se definan por el ordenamiento tributario, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda".

⁴⁵¹ - El art. 335 del CC preceptúa que "*se reputan bienes muebles los susceptibles de apropiación no comprendidos en el capítulo anterior* - que determina qué bienes tienen la consideración de inmuebles-, y en general, todos los que se pueden transportar de un punto a otro sin menoscabo de la cosa inmueble a la que estuvieren unidos".

Por su parte, el art. 334 del mismo texto legal declara qué bienes tienen la consideración de inmuebles, de lo que se deduce que la definición de bienes muebles tiene un carácter residual.

⁴⁵² - Entre estos otros derechos se incluyen: los derechos de suscripción preferente, los bonos de disfrute y las partes de fundador. Por otro lado, se advierte que la Ley 18/1991 no sólo se refiere a sociedades o personas jurídicas sino a cualquier tipo de entidades, incluidas las que carecen de personalidad: "*trusts*", organismos de inversión colectiva y entidades de multipropiedad o "*time-sharing*".

⁴⁵³ - PEREZ RODILLA, G.: "Novedades en la tributación de no residentes", Impuestos, La Ley, Tomo II/1991, pág. 84.

⁴⁵⁴ - En el mismo sentido, RAVENTOS CALVO, S.: "Los sujetos pasivos por obligación real de contribuir, residentes en la Comunidad Europea", Revista Técnica Tributaria, núm. 20, enero-marzo, 1993, pág. 116.

⁴⁵⁵ - BAENA AGUILAR, A.: "La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *op. cit.*, págs. 282 y 283.

Valores⁴⁵⁶, deberá estar integrado, en más de su 50 por 100, por bienes inmuebles radicados en España. Sin embargo, al mismo tiempo, debería preverse una norma del talante del art. 108 *in fine*, en cuya virtud "a los efectos del cómputo del 50 por 100 del activo constituido por inmuebles, no se tendrán en cuenta aquellos, salvo los terrenos y los solares, que formen parte del activo circulante de las entidades cuyo objeto social exclusivo consista en el desarrollo de actividades empresariales de construcción o promoción inmobiliaria".

Por otra parte, las expresiones "directa o indirectamente" hacen referencia a la posibilidad que el activo esté formado ya por bienes inmuebles, ya por títulos correspondientes a entidades controladas por la perteneciente a la persona física con residencia habitual en un país miembro de la Unión Europea y cuyo activo consista principalmente en bienes inmuebles. En relación con el vocablo "bienes inmuebles", entendemos que debe interpretarse como comprensivo, no sólo de los supuestos a los que hace referencia el art. 334 del C.C., sino también de todo derecho real de goce o disfrute sobre los mismos⁴⁵⁷ y ello en aras de una mejor coordinación entre la excepción a la exención del art. 17.a) de la Ley 18/1991 y el supuesto de sujeción del art. 70.Uno.j) del Reglamento del IRPF de 1991.

Cuando, en algún momento, durante el período de doce meses precedente a la transmisión, el sujeto pasivo, su cónyuge o personas vinculadas con aquél por parentesco hasta el tercer grado inclusive hayan participado, directa o indirectamente, en al menos el 25 por 100 del capital o patrimonio de dicha entidad (art. 17.a.b' de la Ley 18/1991).

Con esta salvedad, se trata de impedir que la exención prevista en el art. 17.a) de la Ley 18/1991 se aplique a los incrementos de patrimonio derivados de la transmisión de acciones, participaciones u otros derechos de una entidad, cuando el sujeto pasivo, su cónyuge o personas vinculadas con aquél por una relación de parentesco hasta el tercer grado inclusive⁴⁵⁸, ostenten una participación sustancial en el capital o patrimonio de la misma, de las siguientes características:

- Esta participación debe representar, como mínimo, el 25 por 100 del capital o patrimonio de dicha entidad.

- Por otra parte, puede ser, como en el supuesto del art. 17.a.b'), directa o indirecta.

En su redacción originaria, el art. 17.Uno.b) no aclaraba si la participación sustancial debía haberse producido durante todo el período de los doce meses o bastaba con que hubiera tenido lugar en cualquier momento del mismo. En la nueva redacción del precepto, fruto de la Ley 43/1995, se especifica que la exención del art. 17.a) no surtirá efecto cuando aquella participación se hubiese producido "en algún momento durante el período de doce meses precedente a la transmisión".

b.1.2) Ambito subjetivo

La exención contenida en el art. 17.a) tiene como destinatarios a las personas físicas con residencia habitual en alguno de los Estados miembros de la Unión Europea distintos de España. El art. 44 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canaria⁴⁵⁹ amplía el alcance de esta exención a los residentes en Estados que no sean miembros de la Unión Europea, cuando perciban rendimientos o incrementos de

⁴⁵⁶ .- BOE de 28 de julio de 1988.

⁴⁵⁷ .- CARBAJO VASCO, D.: "Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio", *op. cit.*, pág. 746.

⁴⁵⁸ .- Con arreglo al párrafo 2º del art. 17.Uno del Proyecto de Ley del IRPF de 1990, la exención del 17.a) únicamente dejaba de aplicarse cuando el sujeto pasivo -y sólo él- hubiese participado, directa o indirectamente, en, al menos, el 25 por 100 del capital o patrimonio de la entidad.

⁴⁵⁹ .- BOE de 7 de julio de 1994.

patrimonio en el ámbito de la Zona Especial Canaria.

En punto a la acreditación de la residencia habitual en los Estados miembros de la Unión Europea, el apartado 1.Seis de la Orden de 31 de enero de 1992, por la que se dictan normas de declaración de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre Sociedades y sobre el Patrimonio devengados por obligación real⁴⁶⁰, establece que la referida acreditación se efectuará mediante certificado de residencia fiscal expedido por las autoridades fiscales competentes del Estado de que se trate.

No obstante, a nuestro juicio, la cuestión no es tan sencilla ya que el contenido de esta certificación -que, en definitiva, únicamente acredita que el sujeto pasivo, y sólo él, tiene su residencia fiscal en aquel Estado- debe conjugarse con los criterios de definición de la residencia habitual en España y, en particular, con el contenido en el art. 12.Dos. De conformidad con este precepto, y como ya sabemos, se presumirá, salvo prueba en contrario, que el sujeto pasivo tiene su residencia habitual en territorio español, cuando en él residan habitualmente el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél. Por lo tanto, puede, eventualmente, acontecer que la labor probatoria del sujeto pasivo no finalice con la presentación de la certificación sino que, además, deba destruir la presunción del art. 12. Dos de la Ley 18/1991.

La exención prevista en el art. 17.a) es de aplicación no sólo a las personas físicas residentes en países de la Unión Europea con los que España no tenga suscrito Convenio de Doble Imposición sino también a las residentes en aquéllos con los que nuestro país sí tenga suscrito Convenio. En relación con este segundo grupo de Estados, la exención en orden a los intereses derivados de bienes muebles tiene una especial trascendencia.

Y ello, por cuanto, a diferencia de lo que sucede con los incrementos de patrimonio derivados de bienes muebles -respecto de los cuales, la práctica totalidad de los Convenios suscritos por España establecen que sólo se gravan en el Estado de residencia del vendedor-, un buen número de los Convenios firmados por nuestro país prevén la posibilidad de que los intereses puedan someterse a imposición en el Estado contratante del que proceden⁴⁶¹. No obstante, el Impuesto así exigido no puede exceder de unos tipos máximos de gravamen⁴⁶².

b.1.3) Excepción a la exención. Intereses e incrementos de patrimonio obtenidos en España por residentes en la Unión Europea a través de paraísos fiscales

Con arreglo a lo dispuesto en el párrafo segundo del art. 17.b), no estarán exentos de tributar por el IRPF español ni los intereses ni los incrementos de patrimonio derivados de bienes muebles obtenidos, sin mediación de establecimiento permanente, por personas físicas con residencia habitual en Estados miembros de la Unión Europea distintos de España, siempre que tal obtención se haya producido a través de los países o territorios reglamentariamente determinados por su carácter de paraísos fiscales. Estos territorios aparecen especificados en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio⁴⁶³.

⁴⁶⁰ .- BOE de 1 de febrero de 1992.

⁴⁶¹ .- Constituyen una excepción a esta regla, entre otros, los Convenios suscritos por nuestro país con Bulgaria, Hungría, Polonia, la extinta Unión de Repúblicas Socialistas Soviéticas y Canadá. En estos Convenios se prevé que "los intereses devengados en un Estado contratante y pagados a un residente del otro Estado contratante serán imponibles solamente en dicho Estado".

⁴⁶² .- Estos tipos son el 5 por 100 (por ejem: Convenio Hispano-Austríaco de 1966); el 10 por 100 (por ejem: Convenio Hispano-Estadounidense de 1990); el 12 por 100 (por ejem: Convenio Hispano-Italiano de 1977) y el 15 por 100 (Convenio Hispano-Sueco de 1977).

⁴⁶³ .- En virtud de este Real Decreto (publicado en el BOE de 13 de julio de 1991), tendrán la consideración de "paraísos fiscales" los siguientes 48 Estados o territorios: Principado de Andorra, Antillas Neerlandesas, Aruba, Emirato del Estado de Bahreim, Sultanato de Brunei, República de Chipre, Emiratos Arabes Unidos, Gibraltar, Hong-Kong, Anguilla, Antigua y Barbuda, Las Bahamas, Barbados, Bermuda, Islas Canarias, Islas Cook,

Dos son, en principio, los posibles sistemas que las legislaciones pueden utilizar a la hora de determinar qué territorios van a tener la consideración de paraísos fiscales: El "sistema de la definición", según el cual, las legislaciones tributarias fijan una serie de criterios objetivos, de manera que todos los territorios que los cumplan tendrán la consideración de paraísos fiscales⁴⁶⁴. Este método presenta el inconveniente de una cierta indeterminación, por cuanto puede suceder que los términos de la definición propuesta, además de generar problemas interpretativos, no contemplen todos los posibles supuestos de elusión fiscal a través de los territorios comúnmente considerados como paraísos fiscales.

El "sistema de la designación o lista" que, a su vez, presenta dos modalidades:

- La del "listado negativo", en cuya virtud, se indican los países o territorios que no se consideran como paraísos fiscales.

- La del "listado positivo", con arreglo al cual, por el contrario, se indican los países o territorios que tienen la consideración de paraísos fiscales.

Nuestra normativa fiscal ha adoptado el "sistema del listado positivo" que ofrece la ventaja de la certidumbre pero que, al propio tiempo, presenta el inconveniente de su textualidad⁴⁶⁵. Por esta razón, y a nuestro juicio, la solución más adecuada pasaría por lo combinación de ambos sistemas, de manera que una norma con rango de Ley estableciera un concepto de paraíso fiscal o unos criterios de carácter objetivo tendentes a su definición y una norma de naturaleza reglamentaria fijara los territorios que concretamente tuviesen este carácter.

República de Dominica, Granada, Fiji, Islas de Guernesey y de Jersey (Islas del Canal), Jamaica, República de Malta, Islas Malvinas, Isla de Man, Islas Marianas, Mauricio, Montserrat, República de Naurú, Islas Salomón, San Vicente y las Granadinas, Santa Lucía, República de Trinidad y Tobago, Islas Turks y Caicos, República de Vanuatu, Islas Vírgenes Británicas, Islas Vírgenes de los Estados Unidos de América, Reino Hachemita de Jordania, República Libanesa, República de Liberia, Principado de Liechtenstein, Gran Ducado de Luxemburgo (por lo que respecta a las rentas percibidas por las sociedades a que se refiere el párrafo 1 del Protocolo anexo al Convenio para evitar la doble imposición, de 3 de junio de 1986), Macao, Principado de Mónaco, Sultanato de Omán, República de Panamá, República de San Marino, República de Seychelles, República de Singapur.

En relación con las Islas del Canal de la Mancha, GONZALEZ POVEDA señala que la Isla de Alderney, con el mismo régimen fiscal que las de Guernesey y Jersey, no figura en la lista de paraísos fiscales del Real Decreto 1080/1991. Por lo tanto, en principio, no le sería de aplicación la excepción a la exención prevista en el párrafo segundo del art. 17.b).

⁴⁶⁴.- En realidad, como indica GUTIERREZ DE PABLO, no existe un concepto unitario de la noción de "paraíso fiscal". Sin embargo, es posible señalar diversos rasgos comunes a los diferentes territorios que, en las distintas legislaciones nacionales, tienen aquella consideración. Estos rasgos son los siguientes:

a) Ausencia o bajo nivel de imposición, que se traduce en la existencia de las siguientes variedades de paraísos fiscales:

- Aquéllos en los que no existe ningún tipo de imposición, ni para residentes ni para no residentes.
- Aquéllos en los que la inexistencia o nivel bajo de tributación están reservados para los no residentes.
- Aquéllos en los que la baja imposición se aplica, únicamente, a ciertos tipos de operaciones o sociedades.

b) Existencia de una legislación financiera y comercial atrayente caracterizada, básicamente, por: la protección de la confidencialidad de las operaciones desarrolladas en su territorio, el amparo de domiciliaciones ficticias de sociedades o personas físicas así como la ausencia de un sistema de control de cambios.

c) Características extrajurídicas tales como la existencia de una estabilidad política y económica que garantice que las ventajas fiscales existentes en un determinado momento tendrán una continuidad en el tiempo; buenas comunicaciones y una red bancaria desarrollada. GUTIERREZ DE PABLO, G: "Diversos aspectos de fiscalidad internacional. La imposición y la libre circulación de capitales. Los paraísos fiscales", Revista Técnica Tributaria, núm. 21, abril-junio 1993, págs. 43 a 46.

⁴⁶⁵.- Manifestaciones de esta deficiencia del sistema de lista, como antes hemos apuntado, las encontramos en nuestra propia legislación en el caso, reiteradamente puesto de manifiesto por parte de la doctrina, de la Isla de Alderney, una de las Islas del Canal. Esta Isla, aun gozando del mismo régimen fiscal que las de Guernesey y Jersey -calificadas por el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, como paraísos fiscales- no aparece, sin embargo, mencionada como tal en la lista incluida en aquel Real Decreto.

b.2) Rendimientos e incrementos de patrimonio derivados de la deuda pública

Esta exención no aparecía recogida en el Proyecto de Ley del IRPF de 1990, habiéndose introducida por el art. 2.3.2 del Real Decreto-Ley 5/1990, de 20 de diciembre, de Medidas Urgentes. Fundándose en las disposiciones de este precepto y del art. 17.Dos de la Ley 18/1991, el vigente art. 17.b) declara exentos a los intereses e incrementos de patrimonio derivados de la deuda pública obtenidos por personas físicas no residentes que no operen a través de establecimiento permanente.

b.2.1) Ambito objetivo

El ámbito objetivo de esta exención hace referencia a los intereses -entendidos en sentido amplio, como sinónimo de rendimientos derivados de la cesión a terceros de capitales propios- e incrementos de patrimonio generados por la suscripción de deuda pública sin intermediación de establecimiento permanente. La principal cuestión que se plantea es la de determinar el alcance de la noción de *deuda pública*.

Así, si se atiende a la redacción de la Disposición Adicional 15ª de la Ley 18/1991 y al Real Decreto 1285/1991, de 2 de agosto, parece que la Ley sólo se está refiriendo a la deuda pública emitida por el Estado, en sus dos modalidades: deuda del tesoro y deuda del Estado. En cambio, de conformidad con lo dispuesto por los arts. 28 y 101.1 del Texto Refundido de la LGP, aprobado por Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre⁴⁶⁶, la expresión "deuda pública" contempla tanto la emitida o contraída por el Estado -en las dos modalidades ya citadas- como por sus Organismos autónomos⁴⁶⁷.

Por su parte, la Dirección General de Tributos, en Contestación a la Consulta de 17 de abril de 1991⁴⁶⁸ a propósito del alcance de algunos de los términos del art. 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, consideró que la expresión "intereses e incrementos de patrimonio derivados de la Deuda Pública" incluía los rendimientos de cualquier clase que procediesen "*de los instrumentos de Deuda Pública del Estado y sus Organismos Autónomos así como de la Deuda de las Comunidades Autónomas, Diputaciones Forales y Corporaciones Locales*"⁴⁶⁹.

b.2.2) Ambito subjetivo

⁴⁶⁶ - Art. 28 de la LGP: "*Constituyen la Deuda Pública los capitales tomados a préstamo por el Estado o sus Organismos autónomos. La creación, administración, conversión y extinción así como la prescripción de los capitales y sus intereses, se regirán por lo dispuesto por la presente Ley*".

Art. 101.1 de la LGP: "La Deuda Pública podrá ser emitida o contraída por el Estado o por sus Organismos autónomos, recibiendo, en el primer caso, la denominación "Deuda del Estado" y, en el segundo, la de "Deuda de los Organismo autónomos".

⁴⁶⁷ - A favor de esta interpretación se manifiesta GONZALEZ POVEDA, V.: "La tributación de los no residentes en la Ley 18/1991", *op. cit.*., pág. 426.

⁴⁶⁸ - 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.*., pág. 222.

⁴⁶⁹ - En favor de esta interpretación se manifiesta BAENA AGUILAR, A.: "La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *op. cit.*., pág. 289. Por su parte, CARBAJO VASCO entiende que si bien la expresión deuda pública incluye a la del Estado, sus Organismos autónomos y las Comunidades Autónomas, la Deuda de las Corporaciones locales no es asimilable a la del Estado. CARBAJO VASCO, D.: "Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio", *op. cit.*., págs. 748 y 749.

Desde el punto de vista subjetivo, la exención del art. 17.b) se diferencia de la contenida en la letra a) por el hecho de que no presenta ningún tipo de limitación subjetiva. Es decir, no se ciñe a los residentes en los países miembros de la Unión Europea distintos del nuestro sino que se extiende a los residentes en todos los países del mundo, con excepción de España.

Por lo que respecta a la incidencia que esta exención tiene respecto de los países con los que España tiene suscrito Convenio de doble imposición, deben darse por reproducidas las consideraciones que, sobre este mismo tema, se han efectuado por parte del art. 17.a).

b.2.3) Excepción de la exención. Intereses e incrementos de patrimonio derivados de la deuda pública obtenidos a través de paraísos fiscales

Al igual que sucede en el caso de los intereses e incrementos de patrimonio derivados de bienes muebles obtenidos, sin mediación de establecimiento permanente, por residentes en Estados miembros de la Unión Europea distintos de España, tampoco van a quedar exentos de tributar por nuestro IRPF los intereses e incrementos de patrimonio derivados de la deuda pública obtenidos a través de paraísos fiscales.

b.3) Rendimientos del capital mobiliario e incrementos de patrimonio derivados de valores emitidos en España por personas físicas o jurídicas no residentes, cuando el titular de los mismos sea una persona o Entidad no residente sin establecimiento permanente

De conformidad con lo dispuesto por el art. 17.c) de la Ley 18/1991, estarán exentos de tributar por el IRPF español *"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."*

*No obstante, cuando el titular de los valores sea un residente o un establecimiento permanente en España, los rendimientos e incrementos de patrimonio a que se refiere el párrafo anterior quedarán sujetos a este Impuesto y, en su caso, al sistema de retención a cuenta, que se practicará por la institución financiera residente que actúe como depositaria de los valores"*⁴⁷⁰.

Así pues, si los suscriptores de los valores a que hace referencia el precepto transcrito son personas o Entidades no residentes que operan sin establecimiento permanente, los rendimientos o los incrementos de patrimonio que obtengan no quedarán sujetos a nuestro IRPF. Por el contrario, si los suscriptores de los valores son residentes en España o no

⁴⁷⁰ .- Este precepto tiene su origen en el art. 12.3 del Real Decreto-ley 7/1989, de 29 de diciembre, sobre medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria (BOE de 30 de diciembre de 1989). Este Real Decreto-ley, para hacer más atractivos los denominados "bonos matador" a los ojos de los inversores extranjeros, determinó, en su art. 12.3 y con vigencia para 1990, que no se considerarían obtenidos o producidos en territorio español, a los efectos del IRPF del titular no residente de los valores emitidos por personas físicas o jurídicas no residentes sin mediación de establecimiento permanente, los rendimientos de capital mobiliario o incrementos o disminuciones de patrimonio derivados de aquellos valores *"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"*.

Las disposiciones del art. 12.3 del Real Decreto-ley 7/1989 fueron reproducidas por el art. 2.3 del Real Decreto-ley 5/1990, de 20 de diciembre, de Medidas Fiscales Urgentes (BOE de 21 y 28 de diciembre de 1990), así como por la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos para 1991 (BOE de 28 de diciembre de 1990), consagrándose, definitivamente, en el art. 17. Cuatro de la Ley 18/1991.

residentes en nuestro país que operan a través de establecimiento permanente⁴⁷¹ aquellas rentas quedarán sujetas al IRPF español.

En este último caso, cuando se trate de rendimientos sometidos a retención, ésta deberá practicarse no por el emisor no residente -que es el pagador de los rendimientos- sino por "la entidad financiera residente que, de acuerdo con la normativa vigente de control de cambios, actúe como depositario de los valores " y que actúa como mera mediadora en el pago de los rendimientos e incrementos de patrimonio. Entre los valores a los que nos estamos refiriendo en el presente epígrafe merecen especial consideración los popularmente conocidos como "bonos matador"⁴⁷², llamados así por tratarse de valores denominados en pesetas, emitidos en España por no residentes sin mediación de establecimiento permanente⁴⁷³.

b.4) Rendimientos e incrementos de patrimonio procedentes del arrendamiento, cesión o transmisión de contenedores o de buques y aeronaves a casco desnudo, utilizados en la navegación marítima o aérea internacional

Con este supuesto, previsto en el art. 17.e) de la Ley 18/1991, se completa una evolución que se inició con la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1988⁴⁷⁴. El art. 85.c) de esta Ley, tras fijar un tipo de gravamen del 10 por 100 para los rendimientos derivados del arrendamiento o cesión de contenedores en el tráfico nacional, disponía, en su párrafo 2º, que "no se considerarán rendimientos o incrementos de patrimonio obtenidos en España el arrendamiento o cesión de contenedores utilizados en la navegación marítima internacional"⁴⁷⁵.

No obstante, en virtud del párrafo 2º del art. 2.c) del Real Decreto-ley 5/1990, de 20

⁴⁷¹.- En relación con los no residentes en España que operan por medio de establecimiento permanente, debe tenerse presente que, de acuerdo con el art. 16.Dos.1ª de la Ley 18/1991, tributarán por el IRPF español por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento, háyase obtenido en territorio español o extranjero.

⁴⁷².- Los "bonos matador" compiten en el mercado internacional con los popularmente denominados "Samurai Bonds", "Yankee Bonds", "Bulldog Bonds" o "Rembrandt Bonds".

⁴⁷³.- El inicio del mercado de los "bonos matador" en nuestro país tuvo lugar al amparo de la Orden Ministerial de 3 de febrero de 1987 (BOE de 9 de febrero de 1987) sobre valores emitidos por Organismos Internacionales, cuyo objeto era las emisiones de valores denominados en pesetas, realizadas en España por Organismos internacionales de carácter multilateral de los que nuestro país fuese miembro. Estas emisiones, a efectos fiscales, se consideraban realizadas por una entidad no residente sin establecimiento permanente en nuestro territorio (arts. 1 y 4 de la Orden de 3 de febrero de 1987).

Con posterioridad, el art. 25 de la Ley 24/1988 de 28 de julio, del Mercado de Valores (BOE de 29 de julio de 1988) sentó el principio general de libertad de emisión de valores. No obstante, al propio tiempo, facultó al Ministerio de Economía y Hacienda para establecer la necesaria autorización previa, entre otras, para las emisiones en pesetas realizadas en el mercado nacional por no residentes, es decir, para las emisiones de "bonos matador".

Por su parte, la Orden de 14 de noviembre de 1989 (BOE de 25 de noviembre de 1989) procedió a desarrollar el mencionado art. 25 de la Ley 24/1988, indicando expresamente la necesidad de que las emisiones de "bonos matador" fuesen autorizadas por la Dirección General del Tesoro y Política Financiera (DGTFF). Además, en su Disposición Adicional Primera, la citada Orden extendía la aplicación de las disposiciones de la Orden de 3 de febrero de 1987 -en principio ideadas, como se ha visto, para las emisiones de valores efectuadas en España por parte de los Organismos internacionales de carácter multilateral de las que nuestro país formase parte- a las emisiones de "bonos matador" realizadas por Organismos Internacionales de los que España no fuese miembro así como a las realizadas por Estados extranjeros o por las agencias o instituciones que emitiesen con garantía expresa de éstos.

⁴⁷⁴.- BOE de 24 de diciembre de 1987.

⁴⁷⁵.- En el mismo sentido, y con idénticos términos, se pronunció el párrafo 2º del art. 79.c) de la Ley 37/1988, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1989.

de diciembre, de Medidas Fiscales Urgentes⁴⁷⁶, se produjo una ampliación del ámbito de la no sujeción a los buques a casco desnudo al determinarse que "*no se considerarán rendimientos o incrementos de patrimonio obtenidos en España los procedentes del arrendamiento o cesión de contenedores o de buques a casco desnudo, utilizados en la navegación marítima internacional*". Por su parte, la Ley 18/1991 amplió, de nuevo, el ámbito de la no sujeción al incluir, junto a los contenedores y los buques, las aeronaves a casco desnudo utilizadas en la navegación aérea internacional.

Con arreglo a lo previsto por la Disposición final quinta de la Ley 43/1995, del IS, estarán exentos de tributar por el IRPF español "*los rendimientos o incrementos de patrimonio obtenidos en territorio español, sin mediación de establecimiento permanente en el mismo, procedentes del arrendamiento, cesión o transmisión de contenedores o de buques y aeronaves a casco desnudo, utilizados en la navegación marítima o aérea internacional*". Si se compara la nueva redacción de la exención con la originaria se observan dos diferencias fundamentales:

. De una parte, se ha suprimido la confusa expresión "*no se considerarán rendimientos o incrementos de patrimonio obtenidos en España*", poco acorde con la naturaleza de las exenciones y

. de otra, junto al arrendamiento y la cesión, se ha introducido la figura de la transmisión.

La exención del art. 17.e) recae sobre dos clases muy específicas de rendimientos e incrementos de patrimonio:

. Los procedentes del arrendamiento, cesión o transmisión de contenedores, y

. los procedentes del arrendamiento, cesión o transmisión de buques y aeronaves a casco desnudo, exigiéndose, en ambos casos, que estos bienes se utilicen en la navegación marítima o aérea internacional.

Por lo que respecta a su fundamento, el supuesto del art. 17.e) es el único que no se sustenta en razones de pura política económica sino que lo que trata de evitar es que nuestra legislación fiscal tenga efectos extraterritoriales. Aunque las rentas derivadas del arrendamiento, cesión o transmisión sean satisfechas por residentes en España y los bienes se utilicen, eventualmente, en territorio español, los rendimientos o incrementos de patrimonio quedarán exentos de tributar por el IRPF con base en la razón de que el aprovechamiento de bienes se realiza en varios países, entre los que puede encontrarse España, resultando difícil determinar qué parte del hecho imponible se ha realizado en nuestro territorio.

El art. 17. e) se refiere, en primer lugar, al arrendamiento o cesión de contenedores⁴⁷⁷, en relación con el cual se ha suscitado una polémica entre:

. De un lado, la posición de los Estados de residencia de las empresas dedicadas al arrendamiento o cesión de estos bienes. Estos Estados conceptúan a los rendimientos derivados de tales alquileres como rendimientos empresariales que sólo deben ser gravados por el Estado de residencia, y,

. de otro, la de los Estados que alquilan los contenedores, que generalmente son los países menos industrializados. Estos Estados consideran a los rendimientos derivados del alquiler de tales contenedores como incluidos dentro de la categoría de los cánones.

Las dos posiciones que acaban de enunciarse se han plasmado en los diferentes Modelos de Convenio de Doble Imposición. El párrafo 2º del art. 12 del "*Proyecto de Convenio*" de 1963 y del "*Modelo de Convenio*" de 1977 establecía que el término cánones

⁴⁷⁶.- BOE de 21 y 28 de diciembre de 1990.

⁴⁷⁷.- Originariamente, los contenedores pertenecían a las propias empresas de transporte. Pero a medida que se incrementó su utilización surgieron empresas especializadas que los alquilaban a los transportistas y demás usuarios para uno o varios recorridos o por un tiempo determinado, generalmente un año o un plazo superior.

englobaba, entre otras, las cantidades pagadas por el "uso o la concesión de uso de un equipo industrial, comercial o científico", considerándose, por parte de los Comentarios al art. 12.2 del "Modelo de Convenio" de 1977⁴⁷⁸, que los rendimientos obtenidos como consecuencia del arrendamiento de contenedores se integraban dentro del grupo del "uso o concesión de uso de un equipo industrial", en definitiva, dentro de los rendimientos del capital.

Sin embargo, en el "Modelo de Convenio" de 1992 la consideración de los rendimientos derivados del arrendamiento o cesión de contenedores ha variado. El párrafo 2º del art. 12 del "Modelo" ya no incluye entre las cantidades que tienen la consideración de cánones las de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso "de un equipo industrial, comercial o científico".

Por su parte, los "Comentarios" al art. 12.2 del nuevo "Modelo de Convenio" señalan que, teniendo en cuenta la naturaleza de las rentas derivadas del alquiler de equipo industrial, comercial o científico, incluyendo los rendimientos procedentes del alquiler de contenedores, el Comité de Asuntos Fiscales ha decidido excluir estas rentas de alquiler de la definición de cánones. Por lo tanto, estas rentas no quedan sometidas al art. 12, conceptuándose como rendimientos empresariales sometidos a los arts. 5 a 7 del Modelo de 1992⁴⁷⁹.

Además de los rendimientos derivados del arrendamiento o cesión de uso de contenedores, el art. 17.e) de la Ley 18/1991 declara exentos los rendimientos procedentes del arrendamiento o cesión de uso buques y aeronaves a casco desnudo. El arrendamiento a casco desnudo de un buque se produce cuando su propietario cede el uso temporal y mediante precio del mismo sin armar, dotar ni aparejar.

Así pues, las disposiciones del art. 17.e) no serán aplicables a los rendimientos e incrementos de patrimonio procedentes de contratos tales como el arrendamiento de buques armados, dotados y aparejados, el "time charter by demise" y el "time charter without demise". Este último debe considerarse como un contrato de fletamento, modalidad ésta que también quedará excluida del ámbito de aplicación del art. 17. e)⁴⁸⁰.

Para que no se produzca el sometimiento al IRPF español de los rendimientos o incrementos de patrimonio derivados del arrendamiento o cesión de contenedores y de buques o aeronaves a casco desnudo, éstos deberán utilizarse en la navegación marítima o aérea internacional. Nuestra legislación interna no define qué debe entenderse por "navegación internacional"⁴⁸¹ pero sí lo hace el "Modelo de Convenio" de la OCDE, cuyo

⁴⁷⁸.- "Comentarios al art. 12 del Modelo de Convenio de la OCDE", en OCDE: "Modelo de Convenio de doble imposición sobre la Renta y el Patrimonio 1977", *op. cit.*, págs. 152 y 153.

⁴⁷⁹.- "Commentaires sur l'article 12", en OCDE: "Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune", version abrégée, septembre 1992, *op. cit.*, págs. 142 y 143.

⁴⁸⁰.- En general, pueden señalarse tres modalidades de explotación de los buques en las que el propietario cede a otra persona el uso temporal de los mismos durante un período de tiempo determinado a cambio de un precio. Estas modalidades de explotación dan lugar a tres formas de contratación:

1.- Contrato de arrendamiento de buques, con sus dos clases:

a) El arrendamiento a casco desnudo o "bare boat charter".

b) El arrendamiento temporal y mediante precio del buque bien armado, dotado y aparejado y, por lo tanto, en condiciones de navegar.

2.- Contrato de "time charter by demise" (con entrega). En éste, tiene lugar la entrega del buque al arrendatario o cesionario, el cual goza del uso y disfrute del mismo así como de su gestión comercial y náutica.

3.- Contrato de "time charter without demise" (sin entrega). En éste el propietario cede el uso del buque por tiempo determinado pero conservando la posesión del mismo a la par que continúa siendo responsable de su dirección técnica y náutica.

Pues bien, de entre todas estas modalidades de cesión de uso temporal del buque, el art. 17. e) de la Ley 18/1991 únicamente exonera de tributación a los rendimientos e incrementos o disminuciones de patrimonio procedentes del arrendamiento o cesión de buques -y aeronaves- "a casco desnudo", siempre, por supuesto, que se utilicen en la navegación marítima -o aérea- internacional.

⁴⁸¹.- Esta circunstancia, indica GONZALEZ POVEDA, ya suscitado polémica en los casos de arrendamiento de

art. 3.1.d) señala que la expresión tráfico internacional "*significa todo transporte efectuado por un buque o aeronave explotado por una empresa cuya sede de dirección efectiva esté situada en un Estado Contratante, salvo cuando el buque o aeronave no sea objeto de explotación más que entre dos puntos situados en el otro Estado Contratante*". La redacción de este precepto, tal y como apunta DE LA VILLA⁴⁸², debe interpretarse en el sentido que el tráfico podrá calificarse como internacional si se realiza entre puntos situados en dos o más Estados diferentes.

C) BASE IMPONIBLE

1.- Planteamiento general

En general, a la base imponible se le atribuye una doble función:

- . De medición del hecho imponible (función retrospectiva) y
- . de cuantificación de la deuda tributaria, mediante la aplicación del tipo de gravamen (función proyectiva).

Atendiendo a la primera de estas funciones, se advierte cómo, en la obligación real sin establecimiento permanente, la peculiar configuración de los aspectos espacial y, sobre todo, temporal del elemento objetivo del hecho imponible determina que la correspondiente base imponible sea el resultado de la cuantificación aislada de los distintos rendimientos e incrementos de patrimonio obtenidos en nuestro territorio por el sujeto pasivo no residente, sin referencia a período impositivo alguno.

Sentado lo anterior, procede tan sólo efectuar una última consideración general. A diferencia de lo que sucede tanto en la obligación personal de contribuir como en la real con establecimiento permanente, no todas las rentas obtenidas por personas físicas no residentes en España son cuantificadas con arreglo a los mismos criterios, distinguiéndose, como ya hiciera en su momento la Ley 5/1983, entre rendimientos e incrementos de patrimonio⁴⁸³.

2.- Rendimientos

a) Norma general

A propósito de la determinación de la base imponible relativa a los rendimientos

buques a casco desnudo empleados en el transporte entre la Península y las Islas Canarias. A propósito de éstos, se ha aducido que, al realizarse parte de la navegación en aguas internacionales, debe conceptuarse que son utilizados en la navegación marítima internacional. GONZALEZ POVEDA, V.: "Tributación de no residentes", 2ª edición actualizada, *op. cit.*, pág. 330.

⁴⁸² .- DE LA VILLA, J.M.: "Convenios de doble imposición" en "Comentarios a las Leyes tributarias y financieras", tomo XIV, Edersa, 1993, pág. 147.

⁴⁸³ .- Así, los apartados Uno, Dos y Cuatro del art. 18 de la Ley 18/1991 establecen, para los rendimientos obtenidos por personas físicas no residentes, unas reglas de determinación de la base imponible de características singulares respecto de las previstas por la propia Ley para la obligación personal de contribuir y la real en su modalidad con establecimiento permanente.

En cambio, el art. 18.Tres de la Ley 18/1991 preceptúa que "respecto de las personas físicas sujetas por obligación real sin establecimiento permanente la determinación de los incrementos de patrimonio se realizará aplicando, a cada alteración patrimonial que se produzca, las normas que correspondan de los artículos 44 a 49 de esta Ley, con excepción de lo previsto en el párrafo segundo del apartado uno y en el apartado cuatro del artículo 44 ". Esto supone la aplicación, en sede de incrementos de patrimonio obtenidos por personas físicas no residentes sin establecimiento permanente, de las reglas que la Ley prevé para la obligación personal de contribuir, con las excepciones a las que ya hemos tenido ocasión de referirnos al examinar los aspectos material y espacial del elemento objetivo del hecho imponible.

obtenidos por personas físicas no residentes sin establecimiento permanente, el art. 18.Uno de la Ley 18/1991 dispone que:

"Con carácter general, la base imponible del Impuesto correspondiente a los rendimientos que las personas físicas sujetas por obligación real obtengan sin mediación de establecimiento permanente estará constituida por la cuantía íntegra devengada ".

Así pues, con carácter general, y de conformidad con lo dispuesto por la Ley 18/1991 -que, nuevamente, en este punto sigue la pauta de la Ley 5/1983-, la base imponible de los rendimientos obtenidos por las personas físicas no residentes en España que operan en nuestro país sin mediación de establecimiento permanente coincidirá con el importe íntegro de cada uno de ellos, considerados por separado. Esta objetivación del gravamen tiene como fundamento la práctica imposibilidad que la Administración pueda comprobar y el sujeto pasivo que no posea un establecimiento permanente en nuestro país precisar, el importe de los gastos aplicables a los rendimientos obtenidos en España.

b) Excepción

Tras la promulgación de la Ley 43/1995, con la consiguiente nueva redacción del art. 19.Uno de la Ley 18/1991, la regla general de la cuantía íntegra, sin aptitud para deducir gasto alguno, enunciada por el art. 18.Uno, presenta una única excepción⁴⁸⁴ prevista en el art. 18.Dos de la vigente Ley reguladora del IRPF. De conformidad en este precepto:

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

El examen de este precepto suscita dos cuestiones: a) la fijación de a qué actividades son aplicables sus disposiciones y b) la caracterización de los gastos deducibles contemplados en el mismo.

En cuanto a la determinación de las *actividades en las que es admisible* la deducción de los gastos previstos en el art. 18.Dos, se observa que este precepto, tras enunciar algunas de ellas, termina aludiendo, en general, a *"explotaciones económicas realizadas en España sin mediación de establecimiento permanente"*.

Esta noción debe ponerse en relación con las disposiciones del art. 71.Dos del Reglamento del IRPF de 1991 que hace referencia a *"actividades empresariales o profesionales realizadas en España sin mediación de establecimiento permanente "*. Por lo tanto, parece que los gastos de personal o aprovisionamiento de materiales serán deducibles en todo tipo de actividades empresariales o profesionales desempeñadas por personas físicas no residentes.

⁴⁸⁴ - En su redacción originaria, anterior a la promulgación de la Ley 43/1995, la Ley 18/1991 contemplaba dos excepciones a la norma general según la cual la base imponible de los rendimientos obtenidos por las personas físicas no residentes en España que operan en nuestro país sin establecimiento permanente coincide con el importe íntegro de cada uno de ellos, considerados por separado. Estas excepciones eran las siguientes: La deducibilidad de los gastos de personal y de aprovisionamiento de materiales en el caso de prestaciones de servicios, asistencia técnica, gastos de instalación o montaje derivados de contratos de ingeniería y, en general, de explotaciones económicas realizadas en España sin establecimiento permanente. (art. 18.Dos). Esta excepción se ha mantenido tras la promulgación de la Ley 43/1995.. La deducibilidad de comisiones e indemnizaciones en los contratos de reaseguro (art. 19.Uno.f). Esta excepción ha sido suprimida con la nueva redacción del art. 19 de la Ley 18/1991 efectuada por la Disposición final quinta de la Ley 43/1995, del IS.

En punto a los gastos deducibles propiamente dichos, se observa que el art. 18.Dos *in fine* estipula que los gastos de personal y aprovisionamiento de materiales serán deducibles "en las condiciones que reglamentariamente se determinen ". En este sentido, de la conjunción de los arts. 18.Dos de la Ley 18/1991 y 71.Dos del Reglamento del IRPF de 1991⁴⁸⁵ se desprenden las siguientes consecuencias:

1.- Sólo son deducibles los gastos acogidos en estos dos preceptos y no todos los que pudiesen ser necesarios para el desempeño de las actividades a las que hacen referencia aquellos artículos. Esta circunstancia supone que, tampoco en este caso, se está en presencia de rendimientos netos.

2.- Por lo que respecta a los gastos de personal, el art. 71.Dos.a) del Reglamento del IRPF establece diversos requisitos en orden a su deducibilidad:

. Puede tratarse de personal contratado en territorio español o fuera del mismo siempre que, en este segundo caso, se desplace a nuestro país. Por otra parte, en los dos supuestos mencionados debe tratarse de personal "empleado directamente en las actividades productoras de los ingresos".

. Para que tenga lugar la deducción de tales gastos es preciso que se justifique o garantice debidamente el ingreso del Impuesto o de los pagos a cuenta correspondientes a los rendimientos del trabajo satisfechos. En relación con esta última previsión, se advierte que el inciso segundo del art. 98.1 *in fine* de la Ley 18/1991 determina que "(...) estarán obligados a retener (...) las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español, que operen en él mediante establecimiento permanente ", no mencionando, por lo tanto, a las que lo hacen sin establecimiento permanente.

A pesar de ello, lo cierto es que si la persona física no residente que opera en nuestro país sin establecimiento permanente desea deducir los gastos de personal que le produce el desarrollo de su actividad, deberá efectuar la correspondiente retención.

3.- En cuanto a los gastos de aprovisionamiento de materiales, el Reglamento del IRPF distingue, en las letras b) y c) de su art. 71.Dos, entre:

Los materiales importados para su incorporación definitiva a las obras o trabajos realizados en territorio español, cuyo importe deducible será su valor de liquidación en la Renta de Aduanas o IVA, en su caso, y los aprovisionamientos de materiales realizados en territorio español para su incorporación definitiva a las obras o trabajos realizados en nuestro territorio, los cuales deberán cumplir los requisitos formales de la expedición de facturas⁴⁸⁶.

3.- Incrementos de patrimonio

⁴⁸⁵ .- Art. 71.Dos del Reglamento del IRPF de 1991: "En los casos de prestaciones de servicios, asistencia técnica, gastos de instalación o montaje derivados de contratos de ingeniería y, en general, de actividades empresariales o profesionales realizadas en España sin mediación de establecimiento permanente podrán deducirse de la cuantía íntegra devengada 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 los ingresos, siempre que se justifique o garantice debidamente el ingreso del impuesto o de los pagos a cuenta correspondientes a los rendimientos del trabajo satisfechos.

b) Materiales importados para su incorporación definitiva a las obras o trabajos realizadas en territorio español, por el importe declarado a efectos de la liquidación de derechos arancelarios o del Impuesto sobre el Valor Añadido.

c) Aprovisionamientos realizados en territorio español de materiales para su incorporación definitiva a las obras o trabajos realizados en el mismo, siempre que las facturas hayan sido expedidas con los requisitos formales exigidos por las normas reguladoras del deber de expedir y entregar facturas que incumbe a los empresarios y profesionales ".

⁴⁸⁶ .- Estas exigencias formales aparecen contenidas en el Real Decreto 2402/1285, de 18 de diciembre (BOE de 30 de diciembre de 1985).

Como ya se ha adelantado, no todas las rentas obtenidas por personas físicas no residentes que operan en España sin mediación de establecimiento permanente son cuantificadas con arreglo a los mismos criterios. Así, mientras que, en el caso de los rendimientos, la base imponible es el resultado de computar la cuantía íntegra devengada con la excepción a la que acaba de aludirse⁴⁸⁷, en el de los incrementos de patrimonio, el art. 18.Tres de la Ley 18/1991, siguiendo la pauta del art. 17.4 de la Ley 5/1983, dispone que:

"Respecto de las personas físicas sujetas por obligación real sin establecimiento permanente la determinación de los incrementos de patrimonio se realizará aplicando a cada alteración patrimonial que se produzca, las normas que correspondan de los artículos 44 a 49 de esta Ley, con excepción de lo previsto en el párrafo 2 del apartado 1 y en el apartado 4 del artículo 44 "

Se invocan, pues, por parte del art. 18.Tres, las normas de definición y las de determinación del importe de los incrementos de patrimonio obtenidos por los sujetos pasivos residentes en nuestro país, con excepción de la exención por reinversión en vivienda habitual contemplada en el art. 50 de la Ley 18/1991. Esta exención no será aplicable a los sujetos pasivos no residentes que operen en nuestro país sin mediación de establecimiento permanente.

No obstante, las similitudes con la obligación personal de contribuir terminan aquí. En este sentido, debe tenerse en cuenta que, si bien en ésta los incrementos y disminuciones de patrimonio se computan atendiendo al período impositivo de referencia, en la obligación real sin establecimiento permanente los incrementos de patrimonio, al igual que los rendimientos, se gravan por cada devengo, total o parcial (art. 16.Dos.2 de la Ley 18/1991).

4.- Compensación de pérdidas

La circunstancia de la tributación separada de las rentas -rendimientos e incrementos de patrimonio- obtenidas por sujetos pasivos no residentes por cada devengo total o parcial de las mismas, combinada con lo preceptuado por el art. 18.Cinco⁴⁸⁸, imposibilita cualquier compensación de los incrementos con eventuales disminuciones patrimoniales. Queda pues así definitivamente zanjada una cuestión que fue objeto de discusión en el marco de la Ley 5/1983.

D) DEUDA TRIBUTARIA

Al igual que sucedía en la obligación real con establecimiento permanente, en el caso de las personas físicas no residentes que operan en España sin mediación del mismo, la Administración tributaria española tiene un conocimiento parcial de su capacidad contributiva global. Y ello por cuanto los no residentes únicamente tributan, con arreglo al IRPF español, por las rentas obtenidas en nuestro país y no por la totalidad de su renta mundial.

Esta circunstancia da lugar, como ya se ha tenido ocasión de advertir en la obligación real con establecimiento permanente, a una doble consecuencia: por una parte, a que los tipos de gravamen aplicables no sean progresivos sino proporcionales⁴⁸⁹; y, por otra, a que a la

⁴⁸⁷.- Dedución por gastos de personal y de aprovisionamiento de materiales.

⁴⁸⁸.- "Los sujetos pasivos por obligación real que obtengan rentas sin mediación de establecimiento permanente no tendrán derecho a compensación de ningún tipo en relación con las mismas ".

⁴⁸⁹.- En este sentido, parece oportuno traer a colación el argumento, ya expuesto en la Parte Primera, con arreglo al cual si la aplicación de tipos progresivos, con la consiguiente finalidad redistributiva, es justificable en sede

cuota íntegra, resultante de la aplicación de los mencionados tipos de gravamen a la base imponible, sólo le sean practicables algunas de las deducciones previstas por la Ley 18/1991 para los sujetos pasivos por obligación personal de contribuir.

No obstante, de la misma manera que, a la hora de determinar la deuda tributaria, pueden señalarse disimilitudes entre las obligaciones personal y real de contribuir, también en el seno de esta última es posible observar diferencias entre la tributación de las rentas obtenidas por personas físicas no residentes que operan en nuestro país por medio de establecimiento permanente y la de las obtenidas sin mediación del mismo. Estas diferencias pueden resumirse en dos puntos:

- En la obligación real sin establecimiento permanente, a la base imponible obtenida según lo expuesto en el anterior epígrafe se le aplican varios tipos de gravamen -todos ellos de carácter proporcional- en función de las distintas clases de rentas. En cambio, en la obligación real con establecimiento permanente, se aplica, como hemos visto, el tipo fijo y proporcional del 35 por 100 sobre las rentas obtenidas por mediación de aquél y el del 25 por 100 sobre las rentas transferidas al exterior.

- Por otra parte, en la obligación real sin establecimiento permanente, el catálogo de deducciones aplicables a la cuota íntegra al objeto de obtener la cuota líquida se reduce sensiblemente. Y no sólo en relación con las previstas en sede de obligación personal de contribuir sino también respecto de las contempladas para la obligación real con establecimiento permanente, como consecuencia de su mayor objetivación.

1.- Cuota íntegra

La cuota íntegra de las rentas obtenidas por personas físicas no residentes sin mediación de establecimiento permanente es el resultado de aplicar a las cuantías íntegras devengadas por las distintas clases de rendimientos -con las excepciones referentes a las deducciones ya mencionadas- así como a los incrementos de patrimonio, los tipos de gravamen de carácter proporcional del art. 19 de la Ley 18/1991. También en este punto se distingue entre rendimientos e incrementos de patrimonio.

a) Rendimientos

a.1) Tipo general de gravamen

El tipo general de gravamen para los rendimientos obtenidos por personas físicas no residentes que operan en nuestro país sin establecimiento permanente es, según dispone el art. 19.Uno.a) de la Ley 18/1991, del 25 por 100⁴⁹⁰.

a.2) Tipo reducido de gravamen sobre determinados rendimientos

En el art. 19.Uno de la Ley 18/1991, en su redacción fruto de la Disposición final quinta de la Ley 18/1991, se contempla, junto al tipo general del 25 por 100, un tipo reducido del 8 por 100 para los siguientes rendimientos⁴⁹¹:

de personas físicas residentes plenamente integradas en nuestro sistema económico y cuya capacidad contributiva global se conoce -al menos en principio-, no lo es tanto en el supuesto de las no residentes cuyos vínculos con nuestro país pueden ser muy escasos.

⁴⁹⁰.- El tipo general del 25 por 100 fue introducido por primera vez por el art. 21.Tres.a) del Real Decreto-Ley 7/1989, de 29 de diciembre, sobre medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria (BOE de 30 de diciembre).

⁴⁹¹.- En su redacción originaria, anterior a la Ley 43/1995, el art. 19 contemplaba 3 tipos reducidos:

1.- Pensiones y haberes pasivos percibidos por personas físicas no residentes en España, cualquiera que sea la persona que haya generado el derecho a su percepción, cuando no superen la cuantía anual de 1.600.000 ptas. Por lo que respecta a las pensiones y haberes pasivos que superen la cuantía anual de 1.600.000 ptas., deberán, a nuestro juicio, tributar al tipo general del 25 por 100.

2.- Rendimientos del trabajo de personas físicas no residentes en territorio español que presten sus servicios en las Misiones Diplomáticas y Representaciones Consulares de España en el extranjero.

De conformidad con el art. 19.Uno.d) de la Ley 18/1991, estos rendimientos tributarán, al igual que sucede con las pensiones y haberes pasivos que no superen la cuantía anual de 1.500.000 ptas., al tipo de gravamen del 8 por 100. Dos son las condiciones necesarias para la tributación de estas personas físicas por el tipo reducido:

- . Que no se hallen sometidas a gravamen por obligación personal y
- . que no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de los Tratados Internacionales en los que España sea parte.

b) Incrementos de patrimonio

Para los incrementos de patrimonio, el art. 19.Uno.b) prevé un tipo único del 35 por 100.

2.- Cuota líquida

Como ya se ha indicado, en comparación, no sólo con la obligación personal, sino también con la real con establecimiento permanente, el catálogo de las deducciones que pueden practicarse en la cuota íntegra de las rentas obtenidas por personas físicas no residentes sin establecimiento permanente, al objeto de hallar la cuota líquida, es muy reducido. Concretamente, de la redacción del art. 20.Uno de la Ley 18/1991 se desprende que sólo pueden practicarse dos tipos de deducciones:

A) Las retenciones efectivamente practicadas y otros pagos a cuenta efectuados, sin perjuicio de lo establecido en la Ley 14/1985, de 29 de mayo, sobre Régimen Fiscal de Determinados Activos Financieros.

Las disposiciones del art. 20.Uno de la Ley 18/1991 suponen un cambio respecto de la anterior legislación. En efecto, el art. 29 *in fine* de la Ley 44/1978, del IRPF, en su redacción posterior a la Ley 21/1986, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1987⁴⁹², únicamente contemplaba la posibilidad que pudiera procederse a la deducción de las retenciones efectivamente practicas en el caso de las personas físicas no residentes que operan en España con establecimiento permanente. Por su parte, la alusión a "*otros pagos a cuenta*" debe entenderse referida a los efectuados en sede de rendimientos en especie (del trabajo, del capital mobiliario y de actividades profesionales), de rendimientos explícitos del capital mobiliario, de operaciones vinculadas y de premios.

a) El 8 por 100 aplicable a: Las pensiones y haberes pasivos percibidos por personas no residentes en España que no superen la cuantía anual de 1.500.000 ptas y. los rendimientos del trabajo de personas físicas no residentes en territorio español que presten sus servicios en las Misiones Diplomáticas y Representaciones Consulares de España en el extranjero.

b) El 4 por 100, de aplicación a los rendimientos derivados de las operaciones de reaseguro.

c) El 14 por 100, aplicable a los rendimientos presuntos derivados de los gastos de dirección y generales de administración imputados por la casa central al establecimiento permanente.

⁴⁹².- BOE de 24 de diciembre de 1986.

Por último, cabe señalar que la previsions del art. 20.Uno de la Ley 18/1991 se completan con las del art. 43.Dos.f del Reglamento del IRPF de 1991. Con arreglo a este precepto, no existirá obligación de practicar retención o ingreso a cuenta sobre *"los rendimientos que se satisfagan o abonen a sujetos pasivos por obligación real de contribuir que actúen sin mediación de establecimiento permanente, cuando se acredite el pago del impuesto"*.

Interpretando a *sensu contrario* el art. 43.Dos.f del Reglamento del IRPF de 1991, se advierte la existencia de una obligación de retener o ingresar a cuenta de los rendimientos que se satisfagan a sujetos pasivos por obligación real sin establecimiento permanente, *"cuando no se acredite el pago del impuesto"*.

Así pues, si el porcentaje de la retención resulta superior a los tipos efectivos de gravamen previstos por la Ley 18/1991 es de todo punto lógico permitir a las personas físicas no residentes que operan en nuestro país sin establecimiento permanente que deduzcan del Impuesto que deban satisfacer el importe de las retenciones practicadas.

B) Deducciones por donativos.

Con arreglo al art. 20.Uno de la Ley 18/1991, las personas físicas no residentes que operan en España sin establecimiento permanente podrán practicar la correspondiente deducción por donativos *"en los términos del apartado siguiente"*, referente a las que operan en nuestro país por medio de establecimiento permanente.

El art. 20.Dos remite, a su vez, a *"los mismos términos y condiciones previstos para los sujetos pasivos por obligación personal de contribuir"*. La consecuencia es que la deducción por donativos tanto en el caso de la obligación real con establecimiento permanente como sin mediación del mismo deberá acogerse a lo previsto por los arts. 78 y 79 de la Ley 18/1991, determinantes, respectivamente, de la cuantía de la deducción y de las formalidades de la misma, en concreto de la necesidad de justificación documental adecuada.

Por otra parte, y de conformidad con lo previsto por el art. 80.Uno de la Ley 18/1991 la base de la deducción por donativos no podrá exceder del 30 por 100 de la base liquidable del sujeto pasivo. En el caso de la obligación real sin establecimiento permanente, la base liquidable coincide con la imponible, dado que las cotizaciones sociales a las que hace referencia el art. 71.1 de la Ley 18/1991 habrán sido previamente deducidas en concepto de gasto de personal, al objeto de determinar la cuota íntegra.

VIII.- LA GESTION DEL IMPUESTO

A) DOMICILIO FISCAL DE LAS PERSONAS FISICAS NO RESIDENTES

Como señala ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA⁴⁹³, las relaciones que la Hacienda Pública mantiene con los sujetos pasivos necesitan de una sede o de un domicilio para dar certidumbre geográfica a los derechos y obligaciones que en ellas se dan. En una primera aproximación, ALONSO FERNANDEZ⁴⁹⁴ define el domicilio fiscal como el lugar o ámbito en el que una persona física o entidad fija su núcleo o centro de relaciones e intereses, haciéndose con ello, por imperio de la Ley, acreedor de una especial y adecuada protección jurídica.

La noción de domicilio fiscal tiene, pues, un carácter eminentemente formal, determinándose, por parte del art. 45.1 de la LGT, que:

"El domicilio, a los efectos tributarios será:

- a) Para las personas naturales, el de su residencia habitual; y*
- b) Para las personas jurídicas, el de su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso se atenderá al lugar en que radiquen dichas gestión o dirección ".*

Pero este precepto hace referencia, exclusivamente, al domicilio fiscal de las personas físicas y entidades residentes en España, de manera que el problema se plantea cuando el sujeto pasivo no tiene su residencia habitual en territorio español. A la hora de fijar el domicilio fiscal de las personas físicas no residentes en nuestro territorio, deben distinguirse, de conformidad con lo previsto por el art. 22. Cuatro de la L. 18/1991, del IRPF, en su redacción fruto de la L.P.G.E. para 1997, los siguientes supuestos:

a) Cuando operen en España a través de establecimiento permanente, tendrán su domicilio fiscal en el lugar en que radique la efectiva gestión administrativa y la dirección de sus negocios en España. En este caso se les aplicará, en cuanto resulten pertinentes, las normas referentes a las entidades residentes en territorio español.

b) Tratándose de rentas inmobiliarias, su domicilio fiscal será el de su representante y, en su defecto, el lugar de situación del inmueble correspondiente.

c) En los restantes casos, su domicilio fiscal será el del representante o, en su defecto, el del responsable solidario.

B) DECLARACION Y LIQUIDACION DEL IMPUESTO

1.- Planteamiento general

El art. 21 de la Ley 18/1991 determina que *"las personas físicas no residentes en España que obtengan rentas sujetas por obligación real, estarán sometidas al cumplimiento de las obligaciones establecidas en el Título Décimo de esta Ley"*. Se produce, por lo tanto, una remisión a los arts. 96 y ss. de la Ley del IRPF actualmente en vigor.

⁴⁹³ .- ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.: "Derecho Financiero y Tributario", Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1979, pág. 509.

⁴⁹⁴ .- ALONSO FERNANDEZ, F.: "El domicilio fiscal. Artículo 45", en "Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma (Libro homenaje al Prof. Dr. D. Fernando SAIZ DE BUJANDA", Vol. I, *op. cit.*, pág. 741.

Con arreglo a estos preceptos, se generaliza para todos los sujetos pasivos sometidos al IRPF, tanto por obligación personal como por obligación real, el procedimiento de autoliquidación del Impuesto⁴⁹⁵, basado en las denominadas declaraciones-liquidaciones. En virtud de éstas, el sujeto pasivo viene obligado a determinar la base imponible y a calcular la cantidad a pagar en concepto de IRPF.

2.- Declaraciones-liquidaciones

Las previsiones de la Ley 18/1991, en materia de procedimiento de liquidación de las rentas obtenidas por sujetos pasivos no residentes por obligación real, fueron desarrolladas por la Orden de 31 de enero de 1992 por la que se dictaron normas de declaración de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre Sociedades y sobre el Patrimonio devengados por obligación real⁴⁹⁶, ya citada y a la que la Disposición transitoria vigésima primera de la Ley 43/1995 declara subsistente. Siguiendo el sistema de imposición diseñado en general para los no residentes, la mencionada Orden distingue entre rentas obtenidas por medio de establecimiento permanente y rentas obtenidas sin mediación del mismo.

a) Rentas obtenidas por medio de establecimiento permanente

De conformidad con lo dispuesto por la Orden de 31 de enero de 1992, la declaración de las rentas obtenidas en España por sujetos pasivos por obligación real a través de establecimiento permanente se realizará en la misma forma, plazos y modelos previstos para los sujetos pasivos por obligación personal de contribuir (Ap.2.Uno.1 de la Orden). Por lo que respecta a la liquidación del Impuesto adicional sobre los beneficios del establecimiento permanente transferidos al extranjero, previsto en el párrafo segundo del art. 19.Dos de la Ley 18/1991, en el art. 72 del Reglamento del IRPF de 1991, el Ap.2.Dos.1 de la Orden de 31 de enero de 1992 determina que su declaración se efectuará en el modelo (210) aprobado por la propia Orden para las rentas obtenidas por no residentes sin establecimiento permanente⁴⁹⁷.

El plazo para la presentación de esta declaración será de 1 mes, a contar desde la fecha de transferencia al extranjero de las rentas. La presentación de la declaración así como el ingreso del Impuesto deberá efectuarse *"en cualquier Entidad colaboradora de la provincia en que esté situada la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que corresponda al domicilio fiscal del establecimiento permanente"*, siempre que la mencionada declaración lleve adheridas las etiquetas identificativas del establecimiento. Cuando no se disponga de dichas etiquetas, la presentación de la declaración e ingreso del Impuesto deberá realizarse a través de la Entidad de depósito que presta el servicio de Caja en la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente al domicilio fiscal del establecimiento (Ap. 2.Dos.2 y 3 de la Orden de 1992).

⁴⁹⁵.- En efecto, la Ley 18/1991, tras señalar, en su art. 96.Uno, que *"estarán obligados a presentar y suscribir declaración por este Impuesto con los límites y condiciones que reglamentariamente se establezcan: a) Los sujetos pasivos por obligación personal. b) Los sujetos pasivos por obligación real"* preceptúa, en su art. 97.Uno, que *"los sujetos pasivos -sin distinción-, al tiempo de presentar su declaración del Impuesto, deberán determinar la deuda tributaria correspondiente e ingresarla en el lugar, forma y plazos determinados por el Ministerio de Economía y Hacienda"*.

Estas disposiciones son reiteradas en los arts. 38.Uno y 39.Uno, respectivamente, del Reglamento del IRPF.

⁴⁹⁶.- BOE de 1 de febrero de 1992.

⁴⁹⁷.- En el mismo sentido, el párrafo segundo del art. 51.2 de la Ley 43/1995. del IS, preceptúa que la declaración e ingreso de la imposición complementaria *"se efectuará en la forma y plazos establecidos para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente"*.

b) Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente

Como ya se ha adelantado, la Ley 18/1991 supuso un cambio en relación con el sistema de liquidación de las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente hasta entonces vigente por cuanto de un régimen de liquidación administrativa se pasó a un sistema de autoliquidación. Las características del régimen de autoliquidación de las rentas obtenidas por no residentes sin establecimiento permanente se hallan fundamentalmente contenidas en la Orden de 31 de enero de 1992 y pueden resumirse en los siguientes puntos⁴⁹⁸:. Obligación de declarar: con carácter general, están obligados a presentar declaración los sujetos pasivos por obligación real de contribuir por los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Sociedades que operen en España sin mediación de establecimiento permanente (Ap.1.Uno.1 de la Orden). No estarán, sin embargo, obligados a presentar la correspondiente declaración:

1.- Quienes perciban rendimientos que no se consideren obtenidos o producidos en territorio español y

2.- quienes obtengan intereses de Deuda del Estado en Anotaciones sujetos al procedimiento regulado en el Real Decreto 1285/1991, de 2 de agosto⁴⁹⁹. Sin embargo, en los demás supuestos de rentas exentas, los sujetos pasivos sí deberán presentar la correspondiente declaración a la que deberán adjuntar el correspondiente certificado de residencia expedido por las autoridades competentes del país de residencia. Estos certificados tendrán un plazo de validez de seis meses a partir de la fecha de expedición (Ap.1.Seis de la Orden de 1992).

. Sujetos legitimados para efectuar la autoliquidación e ingreso del Impuesto: en primer lugar, está legitimado el sujeto pasivo no residente. Pero atendiendo al hecho que la formalización del procedimiento normal de declaración-liquidación por parte del sujeto pasivo presenta graves inconvenientes por el hecho de no residir en territorio español, la Orden de 31 de enero de 1992 determina que podrán también efectuar el ingreso de la deuda las personas a las que se conceptúa como responsables solidarios (Ap.1.Dos).

. Lugar de presentación de la declaración y de realización del ingreso: la Orden de 1992 distingue dos supuestos:

1.- Que la declaración sea positiva (Ap.1.Tres de la Orden). En este caso, pueden, a su vez, producirse dos situaciones:

a) Que la presentación se efectúe por el representante o por el responsable solidario y que la declaración-liquidación lleve sus etiquetas identificativas, suministradas por el Ministerio de Economía y Hacienda. En este caso, la presentación de la declaración e ingreso del Impuesto se efectuará en cualquier Entidad Colaboradora de la provincia en que esté situada la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente al domicilio fiscal del representante o al del responsable solidario.

b) Que la presentación de la declaración se realice bien por el representante o por el responsable solidario -pero sin que la referida declaración lleve adherida sus etiquetas identificativas- bien por el propio sujeto pasivo. En este caso, la presentación de la declaración e ingreso del Impuesto deberá efectuarse a través de la Entidad de depósito que presta el servicio de Caja en la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente al domicilio del representante o al del responsable solidario. Ahora bien, cuando la presentación la lleve a cabo el propio sujeto pasivo, éste, antes de

⁴⁹⁸ .- En lo referente al IS, el art. 60 de la Ley 43/1995 determina que "las entidades no residentes en territorio español que obtengan rentas en el mismo sin mediación de establecimiento permanente vendrán obligadas a presentar declaración por este impuesto en la forma, lugar y plazos que se establezcan reglamentariamente ". Se produce, pues, una remisión al futuro Reglamento del IS rigiendo, mientras tanto, las previsiones de la Orden de 31 de enero de 1992.

⁴⁹⁹ .- BOE de 9 de agosto de 1991.

realizar el correspondiente ingreso, deberá dirigirse a la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de que se trate a los efectos del diligenciado del documento de ingreso o devolución.

Tratándose de incrementos de patrimonio derivados de bienes inmuebles, las declaraciones se presentarán ante la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que corresponda al lugar en que se hallen situados los inmuebles.

2.- Que se trate de una declaración sin cuota a ingresar (Ap. 1.Uno.Tres.3) En este caso, la declaración deberá presentarse directamente en la Dependencia de Gestión de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria competente, que será:

a) La del domicilio del representante, cuando la declaración sea presentada por éste o por el propio sujeto pasivo.

b) La del domicilio del responsable solidario, cuando sea presentada por éste, y

c) la del lugar de situación de los bienes, cuando se trate de transmisiones inmobiliarias.

. Plazo de presentación de la declaración: con carácter general, las declaraciones relativas a las rentas obtenidas por sujetos pasivos no residentes se presentarán en el plazo de 1 mes, a partir de la fecha de devengo de la renta. Sin embargo, en el Ap. 1.Cuatro de la Orden de 31 de enero de 1992 se contemplan dos supuestos específicos:

1.- El de los rendimientos derivados de bienes inmuebles de uso propio. El plazo de presentación de la declaración e ingreso del Impuesto por estos rendimientos será el previsto, con carácter general, en el Impuesto sobre el Patrimonio para los sujetos pasivos por obligación personal.

2.- El de los incrementos de patrimonio derivados de transmisiones onerosas de bienes inmuebles. En estos rendimientos, las declaraciones se presentarán en el plazo de 3 meses contados a partir del término del plazo establecido para el ingreso de la retención a que se refiere el art. 73.3 del Reglamento del IRPF, que es el de 1 mes a partir de la fecha de la transmisión.

La Ley 18/1991, del IRPF, a pesar de establecer un sistema de tributación separada de rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, no determina una fecha especial de devengo del Impuesto. Esta, no obstante, es fijada de forma indirecta por la Orden de 31 de enero de 1992, al señalar, en su párrafo Cuatro.1 que "*con carácter general, las declaraciones se presentarán en el plazo de un mes a partir de la fecha de devengo de la renta*", reiterándose en el núm. 4 del mismo párrafo las previsiones del art. 16.Dos de la Ley 18/1991, en torno al momento en el que se entenderán devengadas las distintas clases de rentas⁵⁰⁰. Por lo tanto, una vez transcurrido este mes, se produce el inicio del plazo para exigir la deuda tributaria.

En el mismo sentido, y de manera expresa, se pronuncia el art. 59 de la Ley 43/1995, en cuya virtud "*el impuesto se devengará cuando, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 47.2 de esta ley, se devenguen las rentas correspondientes*". Estas se entenderán devengadas:

- Tratándose de rendimientos, cuando resulten exigibles o en la fecha del cobro si ésta fuese anterior y

- tratándose de incrementos de patrimonio, cuando tenga lugar la alteración patrimonial.

La Orden de 31 de enero de 1992 contempla la posibilidad de efectuar declaraciones

⁵⁰⁰.- De conformidad con el párrafo tercero del art. 16.Dos de la Ley 18/1991 y el apartado Cuatro.4 de la Orden de 31 de enero de 1992: a) Los rendimientos se entenderán devengados, cuando resulten exigibles o en la fecha del cobro si fuese anterior; b) Los rendimientos de bienes inmuebles de uso propio, el último día del año natural y c) los incrementos de patrimonio, cuando tenga lugar la alteración patrimonial.

trimestrales -comprensivas de los rendimientos devengados durante el trimestre al que se refiere la declaración- cuando la presentación de las mismas se realice por el representante o los responsables solidarios (Ap. Cinco.1 y 2). Esta posibilidad queda, sin embargo, vedada en los supuestos de incrementos de patrimonio, rendimientos empresariales con deducción de los gastos referidos en el art. 71.Dos del Reglamento del IRPF⁵⁰¹, rendimientos de inmuebles de uso propio, y rendimientos obtenidos a través de países o territorios conceptuados como paraísos fiscales por el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio.

. Modelo de declaración: la declaración se efectuará con arreglo al modelo 210, recogido en el Anexo I de la Orden de 1992, utilizándose un ejemplar de declaración por cada renta devengada, salvo en el caso de las declaraciones trimestrales, en las que pueden comprenderse las rentas correspondientes a uno o varios sujetos pasivos, las cuales deberán relacionarse en el impreso 210.A. Tratándose de declaraciones trimestrales, en principio, cabe que las mismas se efectúen en soportes magnéticos que se presentarán en la Dependencia de Gestión de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente. No obstante, será obligatoria la presentación en soporte magnético de aquellas declaraciones en los siguientes supuestos:

a) Cuando contengan 25 o más perceptores.

b) Cuando se hubiese optado por presentar cualquier otra declaración o comunicación a la Administración Tributaria mediante soporte magnético.

c) Cuando los registros contables cuyo examen proceda para comprobar la exactitud y veracidad de la declaración se lleven por medio de equipos electrónicos de proceso de datos.

Si en un período trimestral concurren perceptores con cuotas a ingresar o cero y perceptores con cuota a devolver, se presentarán dos declaraciones separadas: una comprensiva de los perceptores con cuotas a ingresar o cero y otra de los perceptores con las cuotas a devolver (Ap.1.Ocho de la Orden de 1992).

C) INFORMACION SOBRE LOS SUJETOS PASIVOS NO RESIDENTES

Un extremo de capital trascendencia en orden a la comprobación e investigación, por parte de los órganos de la Administración fiscal, de los datos relativos a las declaraciones-liquidaciones presentadas por los sujetos pasivos de los distintos Impuestos lo constituye la información que la Administración pueda recabar acerca de los mismos. En general, la información de que la Administración fiscal dispone acerca de los sujetos pasivos de los diferentes tributos puede consistir bien en antecedentes facilitados por el propio sujeto pasivo, bien en datos proporcionados por terceras personas que, a su vez, pueden ser particulares u órganos administrativos.

En este sentido, el art. 111.1 de la LGT determina que:

"Toda persona natural o jurídica, pública o privada, estará obligada a proporcionar a la Administración Tributaria toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas".

El precepto que acaba de transcribirse es aplicable tanto a los sujetos pasivos residentes como a los no residentes por cuanto la LGT no distingue. En el caso de los no residentes, la información obtenida por la Administración es también factible que se base en

⁵⁰¹ .- Es decir, sueldos, salarios y cargas sociales del personal desplazado a España o contratado en territorio español, empleado directamente en las actividades productoras de los ingresos; materiales importados para su incorporación definitiva a las obras o trabajos realizados en territorio español y aprovisionamientos realizados en territorio español de materiales para su incorporación definitiva a las obras o trabajos realizados en el mismo.

datos facilitados por el sujeto pasivo o por terceras personas.

A propósito de los datos facilitados por el sujeto pasivo, que pueden referirse, tanto al sujeto pasivo individualmente considerado como a sus relaciones con terceras personas, entendemos que la información que solicite la Administración fiscal española sólo debe atenerse a los datos con relevancia para la misma derivados de las relaciones económicas que el sujeto pasivo no residente haya mantenido en nuestro país.

En relación con la información facilitada por terceras personas, cabe distinguir entre la proporcionada por particulares -destacando la que puedan facilitar los responsables solidarios y el representante del no residente, figuras que examinaremos más adelante- y la suministrada por órganos administrativos. A propósito de esta última, debe destacarse que uno de los principios rectores del Derecho fiscal internacional es el denominado "*principio de asistencia técnica administrativa*" o "*principio de asistencia mutua entre Administraciones tributarias*", que tiene por objeto evitar que los contribuyentes de los distintos Estados incumplan sus obligaciones fiscales⁵⁰².

En sede de obligación real de contribuir, la asistencia mutua entre las Administraciones tributarias de los diversos Estados tiene su razón de ser, de una parte, en el hecho que, en la obligación real con establecimiento permanente, el sujeto pasivo no residente es gravado por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento "*háyase obtenido en territorio español o extranjero*" (art. 16.Dos.1ª). Pero es que, además, el intercambio de información entre Estados es el único medio para comprobar la veracidad de determinados datos relativos al no residente en España, tales como la determinación de su Estado de residencia.

El intercambio de información entre las Administraciones fiscales de los distintos Estados aparece recogido en el art. 26 del "*Modelo de Convenio*" de la OCDE. De conformidad con este precepto, las autoridades competentes de los Estados Contratantes -en el caso español, la Agencia Estatal de Administración Tributaria- intercambiarán las informaciones que sean necesarias para aplicar las previsiones contenidas, tanto en los Convenios de doble imposición que suscriban, como en su Derecho interno, siempre que este último no sea contrario a las disposiciones contempladas por aquéllos.

No obstante, el mismo art. 26 prevé una serie de límites a la exigencia de intercambio de información entre los Estados. Así, los Estados Contratantes no podrán: Sobrepasar las limitaciones impuestas por su legislación interna o su práctica administrativa normal. Concretamente, y según lo establecido en las letras a) y b) del art. 26.2, los Estados Contratantes no podrán adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa ni suministrar información que no pueda obtenerse sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal.

Por otra parte, el Estado Contratante no podrá suministrar informaciones que revelen un secreto comercial, industrial o profesional o un procedimiento comercial o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.

En nuestro ámbito, el principio de asistencia mutua entre Administraciones fiscales viene impuesto por dos clases de disposiciones: los Convenios de doble imposición suscritos por nuestro país y las Directivas promulgadas en el marco de la Unión Europea.

Por lo que respecta a los Convenios suscritos por España, la regulación del intercambio de información sigue, en general, el texto del art. 26 del "*Modelo de Convenio*"

⁵⁰² .- La cooperación entre las Administraciones tributarias nacionales no constituye un fenómeno nuevo sino que se halla vinculada al proceso mismo de creación del Derecho Internacional Tributario. Pero es evidente que aquella cooperación se hace más necesaria cuando los Estados a los que pertenecen aquellas Administraciones se hallan implicados en procesos de integración económica. DELGADO PACHECO, A.: "La asistencia mutua entre Administraciones tributarias", Impuestos, La Ley, Tomo I/1990, pág. 162.

de la OCDE. La única excepción a esta regla aparece constituida por el Convenio Hispano-Suizo de 1967 en el que no se incluye ningún precepto relativo a esta materia. Por su parte, el Protocolo Anejo al Convenio Hispano-Holandés de 1971 determina que "*las Autoridades competentes no se obligan a suministrar información de carácter general*" y que "*la obligación de intercambiar información no incluye la información obtenida en los bancos e instituciones similares. El término "instituciones similares" comprende, entre otras, a las compañías de seguros*" (núms. XV y XVI del Protocolo Anejo al Convenio Hispano-Suizo de 1971).

En relación con las Directivas Comunitarias en materia de intercambio de información es de reseñar la Directiva 77/799/CEE, de 19 de diciembre⁵⁰³ relativa a la asistencia mútua entre las Autoridades competentes de los Estados miembros en materia de liquidación de los impuestos directos y la Directiva 79/1070/CEE, de 6 de diciembre de 1979, que amplía la asistencia mútua al IVA⁵⁰⁴.

Estas dos Directivas fueron introducidas en nuestro Ordenamiento jurídico por el Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, de procedimiento de aplicación de las Directivas comunitarias sobre intercambio de información⁵⁰⁵. Posteriormente, la Orden de 9 de febrero de 1988⁵⁰⁶, además de regular la delegación de atribuciones reconocida al Ministerio de Economía y Hacienda por el Real Decreto, armoniza el procedimiento de suministro de información previsto en las Directivas con el establecido en los Convenios bilaterales o multilaterales de los que España sea parte. El Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, se inspira claramente en el art. 26 del "*Modelo de Convenio*" de la OCDE⁵⁰⁷ regulando tres modalidades de intercambio de información: el intercambio previa solicitud (art. 3º), el intercambio automático (art. 4º) y el intercambio espontáneo (art. 5º).

El intercambio libre de información tiene dos límites. De una parte, se puede negar la información solicitada por un Estado cuando el facilitarla condujese a divulgar un secreto profesional o fuese contrario al orden público. De otra, se puede rechazar la solicitud de información si el Estado solicitante no está en condiciones de facilitar datos, informes o antecedentes semejantes conforme a su ordenamiento o por razones de hecho (art. 9º); esta circunstancia da lugar a que el intercambio de información sea recíproco.

Pero el Real Decreto 1326/1987, además de un intercambio de información, prevé una colaboración más estrecha entre los funcionarios de las Administraciones fiscales de los Estados miembros. En este sentido, el art. 7º del mismo determina que las autoridades competentes pueden ponerse de acuerdo para autorizar la presencia en España, incluso en el desarrollo de las actuaciones de inspección tributaria, del personal al servicio de la

⁵⁰³.- DOCE L 336, de 27 de diciembre de 1977.

⁵⁰⁴.- DOCE L 331, de 27 de diciembre de 1979.

⁵⁰⁵.- BOE de 29 de octubre de 1987.

⁵⁰⁶.- BOE de 7 de marzo de 1988.

⁵⁰⁷.- En este sentido, los "Comentarios" al art. 26.1 del "Modelo de Convenio" de la OCDE determinan que la regla enunciada en el mismo permite proceder "*a un intercambio de información de tres maneras distintas:*

- *Previa petición para un caso concreto, bien entendido que deben agotarse primeramente las fuentes regulares de información previstas por la legislación interna antes de presentar la demanda de información al otro Estado.*

- *Automáticamente, por ejemplo, cuando las informaciones sobre una o varias categorías de rentas procedentes de un Estado Contratante y percibidas en el otro Estado Contratantes son transmitidas sistemáticamente al otro Estado.*

- *Espontáneamente, por ejemplo, cuando un Estado ha obtenido en el curso de determinadas investigaciones datos que supone ofrecen interés para el otro Estado*". "Comentarios al Modelo de Convenio", en OCDE "Modelo de Convenio de doble imposición sobre la renta y el patrimonio 1977", op. cit., pág. 241 y "Commentaires sur les articles du modèle de convention", en OCDE "Modèle de Convention fiscale concernant la revenu et la fortune 1992", op. cit., pág. 249.

Administración de otro Estado miembro. Los términos de esta colaboración han de establecerse dentro del marco del procedimiento de consulta previsto en el art. 9 de la Directiva 77/799/CEE⁵⁰⁸. Por otra parte, si el Ministerio de Economía y Hacienda considera que la información recibida de la autoridad competente de otro Estado miembro de la Unión Europea podría ser utilizada por un tercer Estado miembro, la transmitirá a la autoridad competente de este último, previo consentimiento del Estado que hubiese facilitado la información (art. 8º.5).

Sin embargo, el texto normativo más completo sobre asistencia mutua es el Convenio multilateral de Asistencia Administrativa mutua en materia fiscal, abierto a la firma de los Estados miembros de la OCDE y del Consejo de Europa el 25 de enero de 1988⁵⁰⁹. Este Convenio puede aplicarse prácticamente a cualquier tributo, a salvo las reservas de los Contratantes que, en ningún caso, podrán alcanzar a los impuestos que recaigan sobre la renta y el patrimonio. Y, en virtud del referido Convenio, la asistencia mutua se plantea en tres fases diferentes: intercambio de información, recaudación y notificación de documentos, como forma autónoma y general de esta cooperación.

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

1.- Retenciones e ingresos a cuenta

a) Retenciones

a.1) Planteamiento general de las retenciones a cuenta en la obligación real de contribuir

De conformidad con lo dispuesto por el art. 98.Uno *in fine* de la Ley 18/1991 estarán obligados a retener y a ingresar en el Tesoro el importe de la retención "*las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español que operen en él mediante establecimiento permanente*".

Por su parte, el art. 42.Uno del Reglamento del IRPF de 1991, tras reiterar, en su letra c), que estarán obligadas a retener o ingresar a cuenta las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español que operen en él mediante establecimiento permanente, determina, en su letra d), que estarán también obligados a retener o ingresar a cuenta "*los sujetos pasivos por obligación real, que operen en España sin mediación de*

⁵⁰⁸.- Art. 9 de la Directiva 77/799/CEE: "*Consultas. 1. A los fines de la aplicación de la presente Directiva, se llevarán a cabo consultas, si ello fuera necesario, en el seno de un comité, entre:*

- Las autoridades competentes de los Estados miembros implicados, a solicitud de una de ellas, en el caso de cuestiones bilaterales.

- Las autoridades competentes del conjunto de los Estados miembros, y la Comisión, a petición de una de estas autoridades o de la Comisión, sólo en los casos en que no se trate de cuestiones bilaterales.

2. Las autoridades competentes de los Estados miembros se podrán comunicar directamente entre ellas. Las autoridades competentes de los Estados miembros podrán, de común acuerdo, permitir a autoridades asignadas por ellas realizar contactos directos para casos determinados o para ciertas categorías de casos.

3. Cuando las autoridades competentes se hayan puesto de acuerdo sobre cuestiones bilaterales en los ámbitos que son objeto de la presente Directiva, excepto aquellos que afecten a casos particulares, informarán de ello a la Comisión a la mayor brevedad. La Comisión informará de ello, a su vez, a las autoridades competentes de los demás Estados miembros "

⁵⁰⁹.- COM (89) 60 final. Bruselas, 8 de febrero de 1989.

establecimiento permanente, en cuanto a los rendimientos del trabajo que satisfagan "

Ante lo preceptuado por el art. 42.Uno.d) del Reglamento del IRPF sólo cabe una de estas dos alternativas:

- . entender que se está ante una disposición reglamentaria que carece de apoyo legal o
- . considerar que si bien los no residentes que desarrollan en España una explotación económica sin establecimiento permanente no están, en principio, obligados por la Ley a practicar la correspondiente retención sobre los rendimientos del trabajo que satisfagan al personal desplazado a España o contratado en territorio español, deberán, sin embargo, efectuar aquella retención si desean descontar de su base imponible los gastos de personal en que hayan incurrido⁵¹⁰.

No obstante, a partir de la promulgación de la Ley 43/1995, la opción del legislador por la segunda alternativa es clara por cuanto el art. 62 de la vigente Ley reguladora del IS prevé expresamente que *"los sujetos pasivos por obligación real que operen en España sin mediación de establecimiento permanente estarán obligados a practicar las retenciones del trabajo que satisfagan, así como respecto de otros rendimientos sometidos a retención, que constituyan gasto deducible para la obtención de las rentas a que se refiere el artículo 56.2 de esta Ley"*⁵¹¹.

a.2) La retención definitiva sobre los rendimientos obtenidos por personas físicas no residentes sin mediación de establecimiento permanente

Al igual que acontecía en el modelo fruto de la Ley 5/1983, en el marco de la vigente Ley 18/1991, la tributación separada por cada devengo, total o parcial, de renta obtenida sin mediación de establecimiento permanente determina que, en estos rendimientos, la retención pierda su naturaleza de obligación a cuenta de un Impuesto cuyo devengo se producirá en el futuro.

Así pues, a diferencia de lo que sucede en la obligación personal y en la real con establecimiento permanente -en las que el devengo del Impuesto no es instantáneo sino que se produce, con carácter general, el último día del período impositivo-, en la real sin establecimiento permanente, el devengo instantáneo del Impuesto determina la equiparación entre retención a cuenta y tributación definitiva⁵¹². Es por esta razón por lo que, aunque a la operación efectuada por el pagador de rendimientos a no residentes sin establecimiento permanente se la sigue denominando, habitualmente, retención a cuenta, en realidad, es más correcto hablar de retención definitiva o liberatoria.

La Ley 18/1991, del IRPF, no determina los tipos de retención aplicables a las distintas clases de rendimientos dejando que sea el Reglamento el que efectúe tal

⁵¹⁰ .- BAENA AGUILAR, A.: "La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *op. cit.*, págs. 408 y 409.

⁵¹¹ .- En la misma línea ya se había manifestado el art. 341 del Reglamento del IS, en cuya virtud "las entidades no residentes en territorio español que obtengan rentas en el mismo sin mediación de establecimiento permanente vendrán obligadas a practicar las retenciones a cuenta de los rendimientos del trabajo personal y del capital mobiliario correspondientes en iguales términos que las restantes Entidades sujetas a este Impuesto".

⁵¹² .- En este sentido, debe partirse del dato, puesto de manifiesto por SOLER ROCH, que las obligaciones tributarias a cuenta consisten en la entrega de sumas de dinero eventualmente a título definitivo de tributo, pero no constituyen una obligación tributaria principal por carecer de naturaleza contributiva y por definirse en relación con la obligación principal. SOLER ROCH, M.T.: "Notas sobre la configuración de las obligaciones o deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 25, 1980, pág. 17.

Sin embargo, es manifiesto que, en sede de retenciones sobre los rendimientos obtenidos por no residentes, estas condiciones no se cumplen, por cuanto, en ellas, el ingreso tiene naturaleza contributiva, es decir, la entrega de dinero se produce, no eventualmente sino efectivamente, a título de tributo.

determinación. Este, por su parte, al realizarla no distingue entre sujetos pasivos residentes y no residentes, con lo cual los tipos de retención aplicables a los rendimientos obtenidos por las personas físicas en general serán, en principio, los siguientes: En el caso de los rendimientos del trabajo personal, la retención se practicará de conformidad con la escala de porcentajes contenida en el Reglamento del IRPF. Tratándose de retribuciones de los miembros de los Consejos de Administración o de las Juntas que hagan sus veces, el porcentaje será del 30 por 100.

. A los rendimientos del capital mobiliario, se les aplicará una retención del 25 por 100.

. A los derivados de actividades profesionales, un porcentaje del 15 por 100.

. En el supuesto de premios, el 25 por 100.

a.3) La "retención" sobre el precio de las transmisiones de bienes inmuebles realizadas por no residentes

El art. 19 de la Ley 18/1991, en redacción dada por la L.P.G.E. para 1997, preceptúa que:

"Tratándose de transmisiones de bienes inmuebles situados en España por sujetos pasivos no residentes que actúen sin establecimiento permanente, el adquirente vendrá obligado a retener e ingresar el 5 por 100 o a efectuar el ingreso a cuenta correspondiente de la contraprestación acordada, en concepto de pago a cuenta del impuesto correspondiente a aquéllos".

La obligación de retener recae sobre el adquirente o adquirentes del bien inmueble situado en territorio español -siendo, en principio, indiferente que el mismo sea o no residente en nuestro país-, debiendo proceder al cumplimiento de aquella obligación con independencia de que la transmisión haya supuesto para el transmitente no residente un incremento o una disminución patrimonial. Sin embargo, en este segundo caso, se producirá la curiosa situación de que el adquirente se verá obligado a retener e ingresar el 5 por 100 del precio acordado para, acto seguido, solicitar su devolución.

En sede de I.R.P.F, no procederá esta retención o ingreso a cuenta:

- cuando, a 31 de diciembre de 1996, el inmueble hubiese permanecido en el patrimonio del sujeto pasivo más de diez años, sin haber sido objeto de mejoras durante este tiempo, y

- en los casos de aportación de bienes inmuebles a la constitución o aumento de capital de sociedades residentes en territorio español (art. 19.1.b de la L. 18/1991, en redacción fruto de la L.P.G.E. para 1997).

Por lo que respecta a la formalización de la obligación de retener, el adquirente o adquirentes deberán presentar declaración e ingresar el importe retenido, con arreglo al **Modelo 211**, en el plazo de un mes a partir de la fecha de la transmisión del inmueble. Y deberá hacerlo en la Entidad de depósito que preste el servicio de Caja en la Delegación de la A.E.A.T. en cuyo ámbito territorial esté situado el inmueble.

Si el adquirente no cumple con la obligación de retener e ingresar el 5 por 100 o de efectuar el ingreso a cuenta correspondiente, los bienes transmitidos quedarán afectos al pago del Impuesto (art. 19 de la Ley 18/1991 y art. 73.Cinco del Reglamento del IRPF de 1991). Con esta afección de los bienes inmuebles al pago del Impuesto⁵¹³ se pone de manifiesto que

⁵¹³ .- El derecho de afección de los bienes transmitidos al pago de los tributos que graven tales transmisiones aparece recogido, con carácter general, en el art. 74.1 de la LGT "los bienes y derechos transmitidos quedarán afectos a la responsabilidad del pago de las cantidades liquidadas o no, correspondientes a los tributos que graven tales transmisiones, adquisiciones o importaciones, cualquiera que sea su poseedor, salvo que éste

nos hallamos ante una medida garantista con la que se pretende asegurar el pago de la deuda tributaria en las transmisiones de bienes inmuebles efectuadas por sujetos pasivos no residentes sin establecimiento permanente y que tiene su fundamento en la situación de deslocalización del sujeto pasivo.

b) Ingresos a cuenta

A los denominados ingresos a cuenta, les son, en principio, de aplicación las disposiciones establecidas, con carácter general, para las retenciones a cuenta. Por lo que respecta a los porcentajes:

. En el caso de los rendimientos en especie del trabajo, el ingreso a cuenta tendrá un importe igual al porcentaje de retención, calculado sobre el valor de retribución, fijándose un mínimo del 15 por 100.

. Tratándose de rendimientos en especie de actividades profesionales, se aplicará un porcentaje del 15 por 100.

. En el supuesto de rendimientos del capital mobiliario en especie, el porcentaje del ingreso a cuenta será también del 25 por 100.

E) DEVOLUCION DE INGRESOS INDEBIDOS

1.- Planteamiento general

El art. 155 de la LGT preceptúa que *"1. los sujetos pasivos o responsables y sus herederos o causahabientes tendrán derecho a la devolución de los ingresos que indebidamente hubieran realizado en el Tesoro con ocasión del pago de deudas tributarias, aplicándose el interés legal.*

Por vía reglamentaria se regulará el procedimiento que debe seguirse, según los distintos casos de ingresos indebidos, para el reconocimiento del derecho a la devolución y la forma de su realización, que podrá hacerse, según preceptúa el artículo 68 de esta Ley, mediante compensación "

La norma reglamentaria a la que hace referencia el art. 155.2 de la LGT es el Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre⁵¹⁴, por el que se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria. Los titulares del derecho a la devolución son los sujetos pasivos o responsables y los demás obligados tributarios, expresión que permite incluir a los retenedores. De conformidad con el art. 7 de este Real Decreto, los supuestos de devolución, en sede de obligación real de contribuir, que, sin carácter taxativo, se someten al procedimiento del Real Decreto 1163/1990, son los siguientes:

a) Duplicidad en el pago de deudas u obligaciones tributarias.

b) Pago superior al importe de las deudas u obligaciones tributarias liquidadas por la Administración o autoliquidadas por el propio obligado tributario (supuesto general para las dos modalidades de obligación real a partir de 1992).

c) Pagos cuyo plazo de liquidación o ingreso hubiese prescrito y

d) pagos indebidos como consecuencia de la corrección de errores materiales, de hecho o aritméticos.

Además de los supuestos que acaban de enunciarse puede ocurrir que el ingreso

resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral o se justifique la adquisición de los bienes con buena fe y justo título o en establecimiento mercantil o industrial, en el caso de bienes muebles no inscribibles "

⁵¹⁴.- BOE de 25 de septiembre de 1990.

indebido sea consecuencia de una autoliquidación o de una liquidación administrativa excesiva. En este caso, la petición de devolución de ingresos indebidos, que puede formular tanto el deudor principal como los responsables, tiene un carácter impugnatorio de la autoliquidación, siéndole de aplicación lo dispuesto por el art. 8 del Real Decreto 1163/1990:

- La solicitud de devolución podrá hacerse una vez presentada la declaración-liquidación y antes de que la Administración haya practicado la oportuna liquidación definitiva o, en su defecto, antes de que haya prescrito tanto lo potestad liquidadora de la Administración como el derecho a la devolución del ingreso.

- Cuando la Administración haya girado una liquidación provisional, el obligado tributario todavía podrá instar la restitución de lo indebidamente ingresado con motivo de su declaración-liquidación o autoliquidación inicial, si la liquidación provisional ha sido practicada rectificando aquéllas por motivo distinto del que ahora origina la solicitud del obligado tributario.

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

Como ya se ha tenido ocasión de poner de relieve, a diferencia de lo que acontece en sede de obligación real con establecimiento permanente, la retención sobre los rendimientos obtenidos sin establecimiento permanente se configura como una retención o tributación definitiva. Sin embargo, puede suceder que el retenedor, por desconocer la condición de no residente del retenido, se exceda a la hora de retener en la cuantía debida.

En estos casos, puede plantearse la duda acerca de si la devolución del ingreso indebido debe seguir el cauce de las retenciones a cuenta o el de las liquidaciones tributarias principales. A nuestro juicio, esta disyuntiva debe resolverse en favor de la segunda opción y ello con base en el hecho que, en las retenciones definitivas sobre rendimientos obtenidos sin establecimiento permanente, el ingreso efectuado lo es a título de tributo.

Por otra parte, en sede de devolución de retenciones excesivas sobre rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente se prevén dos supuestos específicos:

A) Intereses de Deuda Pública: como ya se ha advertido al examinar los supuestos de exención del art. 17 de la Ley 18/1991 y del art. 46 de la Ley 43/1995, están exentos de tributar por el IRPF y el IS español los intereses derivados de la Deuda Pública obtenidos por personas físicas y entidades no residentes que operen en España sin mediación de establecimiento permanente.

Sin embargo, en el Real Decreto 1285/1991, de 2 de agosto, por el que se estableció el procedimiento de pago de intereses de Deuda del Estado en anotaciones a los no residentes que invierten en España sin mediación de establecimiento permanente⁵¹⁵, y que ha sido declarado subsistente por la Disposición transitoria vigésima primera de la Ley 43/1995, se prevé un procedimiento especial de devolución de retenciones en el caso de intereses derivados de la Deuda Pública obtenidos por personas físicas y entidades no residentes que operen en España sin mediación de establecimiento permanente. En esencia, este procedimiento consiste en lo siguiente:

1.- Las Entidades Gestoras del mercado de Deuda Pública en cuya cuenta figuren

⁵¹⁵ .- BOE de 9 de agosto de 1991. Este Real Decreto fue posteriormente desarrollado por la Orden de 16 de septiembre de 1991 (BOE de 21 de septiembre de 1991) y la Resolución de 24 de septiembre de 1991, de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera, relativa al procedimiento de pago de intereses a no residentes que inviertan en Deuda del Estado Anotada sin mediación de establecimiento permanente (BOE de 28 de septiembre de 1991).

bonos u obligaciones del Estado a nombre de no residentes, deberán presentar ante la Dirección General del Tesoro y Política Financiera, a través de la Central de Anotaciones del Banco de España, la siguiente documentación:

El día anterior a la fecha del vencimiento de intereses, una declaración comprensiva del importe total del saldo nominal de la deuda y de los rendimientos correspondientes a inversores no residentes (a excepción de los residentes en países o territorios que tengan la consideración de paraíso fiscal).

En el plazo de un mes natural a contar desde la fecha del vencimiento de los intereses, una relación en la que se especificará el nombre de cada uno de los inversores no residentes, país de residencia e importe de los rendimientos.

2.- La Dirección General del Tesoro y Política Financiera transferirá a la Central de Anotaciones del Banco de España, al vencimiento de los intereses, el importe líquido que resulte de aplicar el tipo de retención al total de los intereses.

3.- El Banco de España, cuando reciba las relaciones de inversores, abonará a las Entidades Gestoras las cantidades retenidas a los no residentes y enviará dichas relaciones a la Dirección General del Tesoro y Política Financiera para que ésta, en el plazo de un mes, le reembolse las cantidades abonadas por dicho concepto.

El Real Decreto 1285/1991 no aclara la situación de las Letras del Tesoro, en relación con las cuales la Disposición adicional sexta de la Ley 43/1995, del IS⁵¹⁶ declara su sometimiento a retención. Sin embargo, parecería conveniente arbitrar para estos valores un procedimiento de devolución de las retenciones practicadas sobre sus rendimientos similar al previsto en el Real Decreto que comentamos.

B) Residentes en Estados con Convenio de doble imposición: los Convenios de doble imposición, al distribuir la potestad tributaria en materia de dividendos, intereses y cánones y fijar unos límites de imposición en la fuente suelen determinar que *"las autoridades competentes establecerán de mutuo acuerdo la forma de aplicar estos límites"*. Sólo en relación con determinados países se han dictado de común acuerdo Ordenes Ministeriales⁵¹⁷, reglamentando la aplicación de este precepto. En estas Ordenes se prevén tanto los supuestos en que el sujeto pasivo no residente opta por que le sea reducido el impuesto a pagar con base en las disposiciones del Convenio, como aquéllos en los que opta por la devolución del exceso que ya ha pagado al soportar una retención con arreglo a la legislación interna española que resulta superior al tipo establecido en el Convenio.

Tratándose de residentes de otros Estados con los que España tenga suscrito Convenio

⁵¹⁶ .- "Las Entidades Gestoras del Mercado de Deuda Pública en Anotaciones en Cuenta estarán obligadas a retener e ingresar en el Tesoro, como sustitutos del contribuyente, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre Sociedades, correspondiente a los rendimientos de las letras del Tesoro obtenidos por inversores no residentes en España sin establecimiento permanente, siempre que no sea de aplicación la exención sobre los rendimientos procedentes de los diferentes instrumentos de la Deuda pública, en los términos previstos en el artículo 17 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el artículo 46 de la presente Ley".

⁵¹⁷ .- Alemania. Orden de 10 de noviembre de 1975 (BOE de 4 de diciembre de 1975) y Orden de 30 de diciembre de 1977 (BOE de 17 de enero de 1977).

Austria. Orden de 26 de marzo de 1971 (BOE de 29 de abril de 1971).

Bélgica. Orden de 27 de febrero de 1973 (BOE de 26 de marzo de 1973).

Dinamarca. Orden de 4 de diciembre de 1978 (BOE de 5 de enero de 1979).

Francia. Orden de 28 de abril de 1978 (BOE de 6 de septiembre de 1978).

Países Bajos. Orden de 31 de enero de 1975 (BOE de 13 de febrero de 1975).

Portugal. Orden de 25 de junio de 1973 (BOE de 13 de julio).

Reino Unido. Orden de 22 de septiembre de 1977 (BOE de 11 de octubre).

Suecia. Orden de 18 de febrero de 1980 (BOE de 1 de marzo de 1980).

de doble imposición pero con los que no se haya llegado a ningún acuerdo del tipo de los reflejados en aquellas Ordenes, la devolución de la parte del Impuesto español sobre dividendos, intereses y cánones que, habiendo sido retenida en la fuente al tipo general de la normativa del IRPF excede del techo de la imposición fijado en los Convenios, se regula en el Decreto 363/1971, de 25 de febrero, sobre aplicación de los Convenios de doble imposición⁵¹⁸. Este Decreto es aplicable cuando la devolución tiene su origen en una retención a cuenta realizada conforme a la ley interna, que resulta superior al límite del Convenio. En el caso de errores de hecho, se seguirá el procedimiento general para la devolución de ingresos indebidos.

F) GARANTIAS EN FAVOR DE LA ADMINISTRACION

1.- El representante del no residente

a) Antecedentes

Como ya se ha tenido ocasión de comprobar en la Parte Segunda, los arts.

11 de la Ley 44/1978, del IRPF y 10 de la Ley 61/1978, del IS imponían a los sujetos pasivos no residentes en territorio español la obligación de designar a una persona física o jurídica, con domicilio en España, para que les representase ante la Administración Tributaria en relación con sus obligaciones por aquel Impuesto. La finalidad perseguida con la instauración de esta figura fue la de garantizar a la Administración tributaria que la peculiar situación de los no residentes, fuera del alcance del poder coactivo del Estado español, no obstaría al cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Posteriormente, la Ley 5/1983, de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria introdujo variaciones en sede de representación de no residentes. En efecto, a partir de la misma, se diferenció entre representantes de los no residentes que operasen en España con establecimiento permanente y representantes de los no residentes sin establecimiento permanente en territorio español, pasando, estos últimos, a responder solidariamente del ingreso de las cuotas correspondientes a los rendimientos cuya gestión, a efectos fiscales, tuviesen encomendada o asumiesen (párrafo 2º del art. 17.3 de la Ley 5/1983).

La Ley 18/1991 volvió a reiterar, en su art. 22⁵¹⁹, la obligación, para los sujetos pasivos no residentes, de designar representante, si bien modificando el régimen vigente hasta su entrada en vigor, fundamentalmente, en materia de responsabilidad. El art. 22, especificación del mandato contenido en el art. 46.1 de la LGT⁵²⁰, ha sido objeto de sucesivas

⁵¹⁸.- BOE de 8 de marzo de 1971.

⁵¹⁹.- En su redacción originaria, el art. 22 de la Ley 18/1991 determinaba que: "*1. Los sujetos pasivos no residentes en territorio español vendrán obligados a nombrar 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.*

El sujeto pasivo o su representante estarán obligados a poner en conocimiento de la Administración el nombramiento, debidamente acreditado, en el plazo de dos meses a partir de la fecha del mismo.

2. A efectos de este Impuesto, se considerarán representantes de los establecimientos permanentes quienes figuren como tales en el Registro Mercantil o, en su defecto, quienes figuren como facultados para contratar en nombre de los mismos.

Cuando estas personas no estuviesen domiciliadas en territorio español, será aplicable lo dispuesto en el apartado anterior.

3. El incumplimiento de las obligaciones a que se refiere el apartado 1 constituirá infracción tributaria simple, sancionable con multa de 25.000 a 2.000.000 de pesetas "

⁵²⁰.- Art. 46.1 de la LGT: "Los sujetos pasivos que residan en el extranjero durante más de seis meses de cada

reformas⁵²¹, la última de las cuales ha tenido lugar por Ley 43/1995, del IS.

b) Regulación, por parte de la Ley 18/1991, del IRPF.

b.1) Introducción

El art. 22. Uno, Dos y Tres de la Ley 18/1991, en su actual redacción fruto de lo preceptuado en la Disposición final quinta de la Ley 43/1995, del IS, determina que:

"Uno. Los sujetos pasivos no residentes en territorio español vendrán obligados a nombrar una persona física o jurídica con residencia en España, para que les represente ante la Administración en relación con sus obligaciones por este Impuesto, cuando operen por mediación de un establecimiento permanente, en los supuestos a que se refiere el artículo 18.2, o cuando, debido a la cuantía y características de la renta obtenida en territorio español por el sujeto pasivo, así lo requiera la Administración tributaria.

El sujeto pasivo o su representante estarán obligados a poner en conocimiento de la Administración tributaria el nombramiento debidamente acreditado en el plazo de dos meses a partir de la fecha del mismo.

La designación se comunicará a la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en la que hubieren de presentar la declaración por el Impuesto, acompañando a la indicada comunicación la expresa aceptación del representante.

Dos. Se considerarán representantes de los establecimientos permanentes quienes figuren como tales en el Registro Mercantil o, en su defecto, quienes figuren facultados para contratar en nombre de los mismos. Cuando estas personas no fuesen residentes en territorio español, será aplicable lo dispuesto en el apartado anterior.

Tres. El incumplimiento de las obligaciones a que se refiere el apartado 1 constituye

año natural vendrán obligados a designar un representante con domicilio en territorio español, a los efectos de sus relaciones con la Hacienda Pública ".

⁵²¹.- Así, la Disposición Adicional decimosexta de la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, sobre Medidas Fiscales, de Reforma del Régimen Jurídico de la Función Pública y de la Protección por Desempleo (BOE de 31 de diciembre de 1993) dió una nueva redacción al art. 22 de la Ley 18/1991, en cuya virtud: *"Uno. Los sujetos pasivos no residentes en territorio español vendrán obligados a nombrar 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.*

El sujeto pasivo o su representante estarán obligados a poner en conocimiento de la Administración el nombramiento, debidamente acreditado, en el plazo de dos meses a partir de la fecha del mismo.

No existirá obligación de nombrar representante cuando sólo se disponga en España de una vivienda y ésta se designe como domicilio a efectos de notificaciones.

Dos. A efectos de este Impuesto, se considerarán representantes de los establecimientos permanentes quienes figuren como tales en el Registro Mercantil o, en su defecto, quienes figuren facultados para contratar en nombre de los mismos.

Cuando estas personas no estuviesen domiciliadas en territorio español, será aplicable lo dispuesto en el apartado anterior.

Tres. El incumplimiento de las obligaciones a que se refiere el apartado uno constituirá infracción tributaria simple, sancionable con multa de 25.000 a 2.000.000 de pesetas ".

La principal diferencia entre la redacción originaria del art. 22 y la redacción fruto de la Ley 22/1993 estribó en que, con arreglo a la segunda no estarían obligados a nombrar representante quienes sólo dispusieran de una vivienda a la que hubieran designado como domicilio a efectos de notificaciones. Y ello por cuanto con el nombramiento de representante lo que se pretende es, fundamentalmente, disponer de una sede en territorio español a través de la cual la Administración fiscal española pueda ponerse en contacto con el no residente. Si éste ya dispone de una vivienda en nuestro país y la designa como domicilio a efectos de notificaciones, la figura del representante del no residente deviene innecesaria.

infracción tributaria simple, sancionable con multa de 25.000 a 2.000.000 de pesetas ".

La nueva redacción del art. 22 de la Ley 18/1991 ha supuesto un notable aligeramiento en la obligación de nombrar representante que queda limitada a los siguientes casos:

. Cuando el no residente opere por mediación de un establecimiento permanente.

. En los supuestos del art. 18.2 de la Ley 18/1991, a saber, en los casos de prestaciones de servicios, asistencia técnica, gastos de instalación o montaje derivados de contratos de ingeniería y, en general, de explotaciones económicas realizadas en España sin establecimiento permanente o. cuando lo requiera así la Administración tributaria fundándose en la cuantía y características de la renta obtenida en territorio español por el sujeto pasivo.

b.2) Naturaleza jurídica

Pronunciarse acerca de la naturaleza jurídica de la representación prevista en el art. 22 de la Ley 18/1991 tiene un especial interés, dado que las normas que regulan la representación de los sujetos pasivos no residentes carecen, prácticamente, de desarrollo reglamentario. Esta circunstancia comporta que, ante situaciones no reguladas expresamente, deberá acudir a otros preceptos del Ordenamiento jurídico tributario cuya especificación estará en función de la naturaleza que se le atribuya.

En orden a la naturaleza jurídica del supuesto de representación previsto en los arts. 22 y 42 de la Ley reguladora del IRPF, respectivamente, se han sustentado diversas posiciones doctrinales. Así, ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA⁵²² considera que se trata de un supuesto de representación legal; en el mismo sentido, aunque a propósito del art. 46.1 de la LGT, se pronuncia LEJEUNE VALCARCEL⁵²³. En cambio, CAYON GALIARDO⁵²⁴ estima que el art. 46.1 de la LGT contiene un caso de representación obligatoria mientras que FERNANDEZ JUNQUERA sostiene que el citado precepto establece lo que la autora denomina una "representación técnica"⁵²⁵.

Sin embargo, MUÑOZ DEL CASTILLO⁵²⁶ defiende, a nuestro juicio con argumentos muy sólidos, la tesis del carácter voluntario de la representación del no residente señalando que, en la misma, concurren circunstancias que difícilmente tienen cabida en la representación legal. Entre estas circunstancias cabe destacar las siguientes:

. los sujetos pasivos no residentes tienen plena capacidad de obrar,

⁵²² .- ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.: "El representante tributario de los no-residentes", Impuestos, La Ley, Tomo I/1992, pág. 68.

⁵²³ .- "Que se trata de un caso de representación legal es evidente: los sujetos a que el precepto se refiere han de actuar por medio de representante no porque así lo hayan decidido ellos, ni porque carezcan de capacidad de obrar, sino porque se trata de una obligación que les viene impuesta por la Ley, y cuyo fundamento se encuentra en la necesidad de hacer más fáciles las relaciones de la Hacienda Pública con quienes tienen su residencia en el extranjero durante más de seis meses de cada año natural".

LEJEUNE VALCARCEL, E.: "Introducción al estudio de la representación en el Derecho tributario", Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, núm. 115, febrero de 1975, págs. 151-152.

⁵²⁴ .- CAYON GALIARDO, A.: "Capacidad de obrar y representación en la Ley General Tributaria", Crónica Tributaria, núm. 50/1984, pág. 160.

⁵²⁵ .- "Esta especie de contenido híbrido de la representación recogida en el citado precepto - la autora se refiere al art. 46 de la LGT- puede, a mi juicio, permitir su consideración como representación técnica, al modo como se clasifica en el Derecho procesal aquella representación que tiene lugar impuesta por la Ley y por efecto de la exigencia técnica del proceso ". FERNANDEZ JUNQUERA, M.: "Residentes en el extranjero (Artículo 46)", en "Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma" (Libro-homenaje al Prof. Dr. D. Fernando SAINZ DE BUJANDA), Vol. I, op. cit., pág. 769.

⁵²⁶ .- MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L.: "La representación de los no residentes en los nuevos Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio", Revista Técnica Tributaria, núm. 20, enero-marzo 1993, págs. 40 y 41.

. el sujeto pasivo no residente en territorio español es el que ha de designar su representante, de manera que si incumple este deber legal y no procede a su nombramiento, el representante no existirá porque la Ley no concreta quién ha de serlo y, finalmente,

. en la representación de los no residentes -a diferencia de la representación legal, que se configura como un deber para el representante siendo normalmente obligatorio o irrenunciable su desempeño- cabe perfectamente la no aceptación del representante.

b.3) Obligados a la designación

De conformidad con lo dispuesto por los arts. 22 de la Ley 18/1991 vendrán obligados a nombrar representante "*los sujetos pasivos no residentes en territorio español*". Atendiendo a la literalidad del precepto, los funcionarios españoles en el extranjero, aun siendo sujetos pasivos por obligación personal de contribuir, al no tener su residencia en España, deberían, en principio, designar quien les representase ante la Administración tributaria en relación con sus obligaciones por el IRPF⁵²⁷. Pero frente a esta interpretación literal de las disposiciones de la Ley, cabe argumentar que los funcionarios españoles en el extranjero están lo suficientemente vinculados al Estado español como para que puedan sustraerse a la obligación de nombrar representante.

Por el contrario, la literalidad del art. 22 es perfectamente aplicable a los funcionarios extranjeros residentes en España. Estos, aun estando sometidos al Impuesto por obligación real, no vendrán obligados a designar representante por cuanto tienen su residencia en territorio español.

Por lo que respecta a las personas físicas y a las entidades no residentes que actúan en España por medio de establecimiento permanente, el art. 22.Dos de la Ley 18/1991 establece un orden de prelación en orden a la designación de sus representantes. Con arreglo a estos preceptos, se considerarán representantes de las personas físicas y entidades no residentes que operen por medio de establecimiento permanente en territorio español:

- En primer lugar, a quienes figuren como tales en el Registro Mercantil.
- En su defecto, a quienes figuren como facultados para contratar en nombre de los no residentes que operen en España por medio de establecimiento permanente.
- Finalmente, si quienes acaban de mencionarse no tuviesen su residencia en territorio español, los no residentes deberán designar a una persona con domicilio en nuestro país para que actúe como su representante.

De las anteriores previsiones se desprende que las personas físicas y entidades no residentes con establecimiento permanente únicamente tienen la obligación de nombrar el representante al que se refiere el art. 22.Uno de la Ley 18/1991 si quienes asumen su representación habitual en el tráfico mercantil no tienen domicilio en España. Si lo tienen, estas mismas personas serán quienes les representen ante la Administración tributaria en relación con sus obligaciones tributarias.

b.4) Requisitos del representante y extensión de la representación

Para que la designación del representante sea válida, quien resulte elegido como tal debe reunir las siguientes condiciones:

⁵²⁷ .- En esta línea, BAENA AGUILAR entiende que, con base en los términos del art. 46.1 de la LGT y del párrafo 1º del art. 22.1 de la Ley 18/1991, los funcionarios españoles en el extranjero deberían designar representante por cuanto su nombramiento se conecta no con la circunstancia de tributar por obligación real sino con la de no residir en territorio español. BAENA AGUILAR, A.: "La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *op. cit.*, pág. 321.

- Debe tratarse de una persona natural o jurídica que goce de capacidad de obrar en general, según la normas de Derecho Privado.

- Ha de disponer de domicilio en España. La Ley 18/1991 no precisa qué clase de domicilio por lo que deberá acudirse a lo dispuesto por el art. 45.1 de la la LGT: "*1. El domicilio, a los efectos tributarios, será: a) Para las personas naturales, el de su residencia habitual; y b) Para las personas jurídicas, el de su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso se atenderá al lugar en que radique dichas gestión o dirección*".

Teniendo en cuenta lo previsto en este artículo y la finalidad que el legislador persigue con la figura del representante del no residente -disponer de un interlocutor en sus relaciones con este sujeto pasivo dada su situación de deslocalización-, parece claro que aquél debe tener una vinculación con el territorio español. De lo contrario, a nuestra Administración tributaria le sería tan trabajoso comunicarse con el representante del no residente como con él mismo, circunstancia que frustraría el fin perseguido por la Ley.

Por lo que respecta a la extensión de la representación, la Ley 18/1991 no precisa si la misma ha de comprender todas las relaciones tributarias que el no residente mantenga en España o si puede tener un carácter puntual. En principio, no parece que exista ningún inconveniente para los apoderamientos parciales o limitados, por cuanto la finalidad de la institución es que la Administración tenga, para cada renta obtenida en territorio español por un no residente, alguien a quien dirigirse y este alguien no tiene por qué ser la misma persona para todas las rentas obtenidas por aquéllos. Ahora bien, lo que sí es necesario es que, en el momento de la designación del representante, se comunique a la Administración cuál es el exacto alcance de la representación.

b.5) Características generales de la designación de representante por el no residente. Incumplimiento del deber de designación.

En general, la Ley 18/1991 no fija al no residente un plazo para proceder a la designación de su representante. Tan sólo la Disposición Transitoria Primera de la Ley 18/1991 determina que "*los sujetos pasivos no residentes en territorio español dispondrán de plazo hasta el 31 de diciembre de 1991 para designar el representante a que se refieren los artículos 22 de esta Ley y 10 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades*". Pero esta disposición era únicamente aplicable a los sujetos pasivos del IRPF antes del 31 de diciembre.

¿Cuál es, pues, el plazo aplicable para los no residentes que adquieran la condición de sujetos pasivos de los referidos Impuestos con posterioridad a esta fecha?. Lo más lógico es considerar que el deber de designación nace en el momento de realización del hecho imponible y que, a partir de este momento, bien el sujeto pasivo no residente, bien el representante, disponen de un plazo de dos meses para poner en conocimiento de la Administración el nombramiento debidamente acreditado.

De conformidad con las disposiciones del art. 43.1 y 2 de la LGT⁵²⁸, para los actos de mero trámite, la representación se entiende concedida. En cambio, para interponer reclamaciones, desistir de ellas y renunciar a derechos, la representación deberá acreditarse mediante documento público o privado con firma legitimada notarialmente o comparecencia

⁵²⁸ .- Art. 43.1 y 2 de la LGT: "*1. El sujeto pasivo con capacidad de obrar podrá actuar por medio de representante, con el que se entenderán las sucesivas actuaciones administrativas, si no se hace manifestación en contrario.*

2. Para interponer reclamaciones, desistir de ellas en cualquiera de sus instancias y renunciar derechos en nombre de un sujeto pasivo deberá acreditarse la representación con poder bastante mediante documento público o privado con firma legitimada notarialmente o comparecencia ante el órgano administrativo competente. Para los actos de mero trámite se entenderá concedida la representación".

ante el órgano administrativo competente.

Por otra parte, de acuerdo con el art. 27.5 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos⁵²⁹, en el documento en el que se acredite la representación voluntaria se hará constar: a) La identificación del representado y del representante; b) El contenido de la representación, en cuanto a su amplitud y suficiencia; c) El lugar y la fecha de otorgamiento de la representación y d) las firmas del representante y del representado, aunque tratándose de documento público no será precisa la del representante.

En cuanto al órgano ante en el que deberá efectuarse la comunicación de la representación y la acreditación de la designación del representante, los vigentes Ley y Reglamento del IRPF guardan silencio al respecto. No obstante, parece que, atendiendo a lo dispuesto por el párrafo 2º del art. 28.1 del Reglamento del IS de 1982 y a la actual estructura de nuestra Administración tributaria, la comunicación de la representación y la acreditación de la designación del representante deberá efectuarse ante la Delegación de la Agencia Estatal de Administración tributaria.

El art. 22.Tres de la Ley 18/1991 preceptúa que tanto el incumplimiento de la obligación de nombrar representante como del deber de comunicación que compete tanto al no residente como al propio representante "*constituirá infracción tributaria simple, sancionable con multa de 25.000 a 2.000.000 de ptas*".

b.6) Responsabilidad del representante

Es en este punto, donde las previsiones de la vigente Ley reguladora del IRPF se apartan más de lo establecido en la anterior regulación. De los términos del art. 163 del Reglamento del IRPF de 1981 se desprendía que el representante del no residente sólo incurría en responsabilidad si hubiese mediado provisión de fondos, responsabilidad que, en cualquier caso, tendría siempre carácter subsidiario.

Con la promulgación de la Ley 5/1983 se diferenció entre el representante del no residente en el caso de las rentas obtenidas por medio de establecimiento permanente o sin mediación del mismo. En el primer supuesto, el representante sólo incurría en responsabilidad si hubiese mediado provisión de fondos y la misma tenía un carácter subsidiario.

En cambio, en virtud del párrafo 2º del art. 17.Tres de la Ley 5/1983, la responsabilidad del representante del no residente que operase en nuestro país sin establecimiento permanente pasó a existir en todo caso, hubiese o no mediado provisión de fondos, asimilándose así la regulación del IRPF a la contenida en el art. 10 de la Ley 61/1978. Además, adquirió el carácter de solidaria, concretándose a las cuotas de los rendimientos -no a las de los incrementos patrimoniales- obtenidos en nuestro país por el no residente, sin que cupiese extenderla a los demás posibles elementos integrantes de la deuda tributaria enumerados en el art. 58.2 de la LGT.

Sin embargo, la vigente Ley 18/1991 excluye, tácitamente, al representante del círculo de responsables solidarios, con lo cual, su responsabilidad tributaria se reduce a los siguientes extremos: a) la derivada de la comisión o colaboración en la comisión de infracciones⁵³⁰ y b) la derivada de la comisión de ilícitos.

2.- Responsables solidarios

⁵²⁹ .- BOE de 14 de mayo de 1986.

⁵³⁰ .- Art. 38.1 de la LGT: "Responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria".

a) Introducción

Con arreglo a lo dispuesto en el art. 37.1 y 2 de la LGT: "*1. La Ley podrá declarar responsables de la deuda tributaria, junto a los sujetos pasivos o deudores principales, a otras personas, solidaria o subsidiariamente.*

Salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria".

Partiendo de lo dispuesto en este precepto SANCHEZ GALIANA⁵³¹ señala como características que derivan de la descripción de la figura del responsable tributario las siguientes: 1.- El responsable tributario ha de ser determinado en una ley. 2.- De conformidad con las previsiones del art. 37, no es sujeto pasivo sino un deudor situado junto a los sujetos pasivos. 3.- El declarado responsable deberá hacer frente, en su caso, al pago de la deuda tributaria y 4.- la responsabilidad tributaria puede ser solidaria o subsidiaria.

En sede de obligación real de contribuir sin establecimiento permanente, el párrafo primero del art. 19.Tres de la Ley 18/1991, en su redacción fruto de la Ley 43/1995, del IS, determina que:

"El pagador de los rendimientos, devengados sin mediación de establecimiento permanente, por los sujetos pasivos no residentes o el depositario o gestor de los bienes o derechos de los sujetos pasivos no residentes, no afectados a un establecimiento permanente, responderá solidariamente del ingreso de las deudas tributarias correspondientes a los rendimientos que haya satisfecho o a las rentas de los bienes o derechos cuyo depósito o gestión tenga encomendado".

Por lo tanto, de conformidad con lo preceptuado por el párrafo primero del art. 19.Tres de la Ley 18/1991, del IRPF, responderán solidariamente del ingreso de las deudas tributarias correspondientes a las personas físicas y entidades no residentes sin establecimiento permanente, el pagador de rendimientos a los mismos y el depositario o gestor de sus bienes o derechos.

b) El pagador de rendimientos a no residentes

El art. 19.Tres de la Ley 18/1991, en su redacción fruto de la Disposición final quinta de la Ley 43/1995, al disponer que el pagador de los rendimientos, devengados sin mediación de establecimiento permanente, por los sujetos pasivos no residentes, responderá solidariamente del ingreso de las deudas tributarias correspondientes a los rendimientos que haya satisfecho, confirma la responsabilidad solidaria del mismo ya prevista en el párrafo segundo del art. 17.3 de la Ley 5/1983. Pero al mismo tiempo ha procedido a la ampliación de la referida responsabilidad, por cuanto, hasta la entrada en vigor de la vigente Ley del IRPF, la responsabilidad solidaria del pagador se producía respecto de los rendimientos cuya gestión, a efectos fiscales, tuviese encomendada o asumiese, requisito que no exige el art. 19.Tres. De conformidad con este precepto, basta con que el pagador satisfaga cualquier rendimiento al no residente para que pase a responder solidariamente.

A propósito de la exigibilidad, al pagador de rendimientos al no residente, de su responsabilidad solidaria, el párrafo tercero del art. 19.Tres de la Ley 18/1991, del IRPF, introducido por la Disposición final quinta de la Ley 43/1995, del IS, determina que:

"En el caso de pagador de los rendimientos devengados sin mediación de establecimiento permanente por los sujetos pasivos no residentes, la responsabilidad

⁵³¹ .- SANCHEZ GALIANA, J.A.: "El responsable (artículos 37, 38 y 39)", en "Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma" (Libro-homenaje al Prof. Dr. D. Fernando SAINZ DE BUJANDA), Vol I, 1991, *op. cit.* , págs. 630 a 633.

*solidaria del ingreso de la deuda tributaria será exigible sin que sea necesario el acto administrativo previo de derivación de responsabilidad previsto en el apartado 4 del artículo 37 de la Ley General Tributaria, pudiendo, a estos efectos, entenderse las actuaciones de la Administración tributaria directamente con el responsable solidario*⁵³².

En realidad, de hecho, aunque no de derecho, se ha convertido al pagador de rendimientos a no residentes en sujeto pasivo real tanto del IRPF como del IS⁵³³. Sin embargo, la circunstancia que, en la práctica, el no residente tribute a través del pagador no le convierte en su representante universal sino que el mandato legal implica para el pagador sólo la obligación de, eventualmente, hacer frente al Impuesto debido en relación con el rendimiento o rendimientos que satisfaga. Por otra parte, debe tenerse en cuenta que, por supuesto que el pagador de rendimientos puede adquirir, además, la condición de representante del sujeto pasivo no residente pero, únicamente, si acepta la designación en los términos del art. 22 de la Ley 18/1991.

El TEAC, en su Resolución de 24 de abril de 1991⁵³⁴, señala que el pagador de rendimientos a no residentes, para ser responsable solidario, debe tener la condición de residente en España o, al menos, disponer de un establecimiento permanente en territorio español⁵³⁵.

c) El depositario o gestor

Con arreglo al párrafo primero del vigente art. 19.Tres de la Ley 18/1991, del IRPF, en su redacción fruto de la Disposición final quinta de la Ley 43/1995, el depositario o gestor de los bienes o derechos de los sujetos pasivos no residentes, no afectados a un establecimiento permanente, responderá solidariamente del ingreso de las deudas tributarias correspondientes a las rentas de los bienes o derechos cuyo depósito o gestión tenga encomendado.

El primer comentario a efectuar, a propósito de lo dispuesto en estos preceptos, es que las nociones de depósito o gestión deben interpretarse en sentido jurídico, no de hecho⁵³⁶. Se

⁵³².- El art. 37.4 de la LGT preceptua que: "*En todo caso, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que previa audiencia del interesado se declare la responsabilidad y se determine su alcance.*

Dicho acto le será notificado, con expresión de los elementos esenciales de la liquidación, en la forma que reglamentariamente se determine, confiriéndoles desde dicho instante todos los derechos del deudor principal.

Transcurrido el período voluntario que se concederá al responsable para el ingreso, si no efectúa el pago, la responsabilidad se extenderá automáticamente al recargo a que se refiere el artículo 127 de esta Ley y la deuda le será exigida en vía de apremio".

⁵³³.- GONZALEZ POVEDA, V.: "Tributación de no residentes", *op. cit.*, pág. 475.

⁵³⁴.- Esta Resolución se halla recogida en Impuestos, La Ley, Tomo II/1991, págs. 645 a 647.

⁵³⁵.- Considerando 7º de la Resolución del TEAC de 24 de abril de 1991: "Que, sin embargo, comoquiera que al pagador se le impone, por mandato legal, la responsabilidad solidaria del ingreso de las cuotas correspondientes a los rendimientos que satisface, aunque la Ley no exija expresamente que los satisfaga a través de establecimiento permanente ni que tenga la condición de residente a efectos fiscales, resulta indubitado que únicamente cuando concorra alguno de estos supuestos podrá la norma tributaria serle de aplicación, ya que, cuando la Ley 5/1983 quiso asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias del sujeto pasivo no residente, que no tiene establecimiento permanente en España, y que por ello se encuentra en una situación, de hecho, alejada de la Administración tributaria española sería inútil entender, pues nada añade a la finalidad perseguida, que lo hubiera hecho configurando a la persona del responsable solidario como aquella que pudiera encontrarse en igual situación que el sujeto pasivo contribuyente, por su condición de no residente y sin establecimiento permanente (...)".

⁵³⁶.- Arts. 1758 y ss. del CC, en el caso del depósito, y arts. 1888 y ss. del CC, por lo que respecta a la gestión de negocios ajenos.

dota así de precisión de unos términos que ni la Ley 18/1991 ni la Ley 43/1995 definen.

Por otra parte, en lugar de la expresión "rendimientos" utilizada por la Ley 5/1983, la Ley 18/1991 utiliza el término "rentas", con el que se alude tanto a los rendimientos como a los incrementos de patrimonio. Es, precisamente, en el ámbito de los incrementos de patrimonio derivados de bienes muebles donde la responsabilidad del depositario o gestor alcanza su sentido, pues al no tratarse de rendimientos no entra en juego el pagador⁵³⁷. Además de en las plusvalías mobiliarias, el depositario o gestor es el responsable idóneo respecto de aquellos rendimientos del capital mobiliario en los que la exigencia de una obligación tributaria sobre el pagador de los mismos resulta poco operativa; tal es el caso de los rendimientos satisfechos por el Estado, de ciertos rendimientos implícitos o de los rendimientos de valores extranjeros.

Un factor de diferenciación en punto a la exigibilidad de la responsabilidad solidaria del pagador de rendimientos y del depositario o gestor aparece recogido en el párrafo cuarto del art. 19.Tres de la Ley 18/1991, introducido por Disposición final quinta de la Ley 43/1995. De conformidad con estos preceptos, en el caso del depositario o gestor de los bienes o derechos de los sujetos pasivos no residentes no afectados a un establecimiento permanente, y, a diferencia de lo que ocurre en el caso del pagador de rendimientos "*la responsabilidad solidaria se exigirá en los términos previstos en el apartado 4 del artículo 37 de la Ley General Tributaria*". Es decir, que la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que previa audiencia del interesado se declare la responsabilidad y se determine su alcance.

⁵³⁷ .- BAENA AGUILAR, A.: "La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *op. cit.*, pág. 436.

CONCLUSIONES

PRIMERA

El fundamento último de la tributación, con arreglo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas español, de las no residentes en España que obtengan rentas en nuestro territorio debe buscarse en la soberanía fiscal del Estado español, expresión que consideramos sinónima, en el ámbito internacional, de la noción de poder tributario estatal.

SEGUNDA

El poder tributario del Estado español, tanto en su manifestación interna, como internacional -soberanía fiscal-, no es omnímodo sino que se encuentra sometido a diversas limitaciones que pueden clasificarse en tres grupos:

A) Las derivadas del postulado de justicia tributaria, con sus manifestaciones los principios de generalidad, igualdad, capacidad económica y progresividad.

B) Las contenidas en los principios generales que rigen la aplicación del ordenamiento tributario interno, en especial, el principio de territorialidad y C) las dimanantes de los Tratados internacionales suscritos por nuestro país.

TERCERA

En sede de tributación de las personas físicas no residentes en España, el principio de capacidad económica no presenta la misma caracterización que en el supuesto de las residentes. Para ambas categorías de personas es el fundamento último de su obligación de contribuir pero mientras que en el caso de las residentes es a la vez fundamento y medida de su contribución al sostenimiento de los gastos públicos dado que tributan por la totalidad de su renta mundial, para las no residentes, la capacidad económica no puede tomarse como medida de su contribución al limitarse su gravamen a las rentas obtenidas en territorio español.

Por lo que respecta al principio de progresividad, se advierte que si bien la aplicación de tipos progresivos, con la consiguiente finalidad redistributiva de la renta, es defendible en lo que respecta a la tributación de las personas físicas residentes no lo es tanto en el gravamen de las no residentes, cuyos vínculos con nuestro país pueden ser muy escasos.

CUARTA

Además de por las diversas manifestaciones del principio de justicia financiera acogidas en el art. 31.1 de la CE, la soberanía fiscal del Estado español se halla también limitada por el denominado "principio de territorialidad de los impuestos", con arreglo al cual éstos sólo son exigibles cuando exista una conexión entre su presupuesto de hecho y en territorio del Estado que los ha establecido. Este principio puede ser considerado como el fundamento jurídico específico de los tributos cuyo presupuesto de hecho aparece integrado por elementos situados en distintas soberanías fiscales así como límite de la extensión espacial de los tributos.

QUINTA

Finalmente, la soberanía fiscal del Estado español se encuentra también limitada por los Tratados Internacionales firmados por España. Esta afirmación, de validez general, adquiere particular relevancia a propósito de la tributación de las personas físicas no

residentes, por cuanto, en esta materia, la legislación interna española, representada por la Ley 18/1991, de 6 de junio, sólo será de aplicación en defecto de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta suscrito por nuestro país.

SEXTA

En el marco del Derecho Internacional, dos son los principios de sujeción a las leyes emanadas del Estado español: A) El personal, con arreglo al cual, aquéllas pueden alcanzar a situaciones producidas fuera de su ámbito territorial, siendo sus puntos de conexión, el domicilio, la residencia y la nacionalidad. B) El territorial, según el cual, las normas dictadas por un Estado se dirigen a regular los hechos acaecidos en su territorio, de manera que aquéllas sólo tienen vigencia en el interior del mismo.

También en el Derecho Tributario, aun sobre la base de su carácter eminentemente territorial, cabe distinguir, con carácter general, como criterios de extensión espacial de las normas tributarias, entre un criterio impositivo personal -característico de los países desarrollados-, en virtud del cual, el sujeto pasivo es sometido a gravamen por su renta mundial y un criterio territorial, real o del país de la fuente -característico de los países en vías de desarrollo-, con arreglo al cual, el Estado grava toda la riqueza que se origina en su territorio. Esta dualidad de criterios da lugar al problema de la doble imposición internacional.

SEPTIMA

La dualidad de principios personal y territorial se produce también en el interior del sistema impositivo de cada uno de los Estados, en nuestro caso del Estado español. En este sentido, el art. 21 de la Ley General Tributaria distingue entre el principio de residencia efectiva que se aplicará cuando el gravamen sea de naturaleza personal y el de territorialidad en los demás tributos.

OCTAVA

Asimismo, en el seno de cada una de las figuras integrantes del sistema impositivo y, en particular, en el seno del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se conjugan también los principios de personalidad y de territorialidad representados por los criterios de la residencia habitual y de la territorialidad en sentido estricto. Esta dualidad de criterios da lugar a dos formas de tributación:

- La tributación por obligación personal de contribuir, fundada en el criterio de la residencia y que implica que todas las personas físicas residentes en España quedan sometidas al Impuesto español por la totalidad de su renta mundial, con independencia del país de obtención de la misma.

- La tributación por obligación real, basada en el criterio real o del país de la fuente de la renta, con arreglo al cual las personas físicas que no residan en España sólo quedarán sujetas al Impuesto español por las rentas que hayan obtenido en nuestro territorio.

NOVENA

Ya los primeros textos reguladores de nuestra imposición personal sobre la renta se ocuparon de la tributación de la obtenida en territorio español por personas físicas no residentes.

Sin embargo, sus disposiciones -excepto las del Proyecto del Impuesto de Rentas y Ganancias de 1926, que no llegó a tener vigencia efectiva, y en el que el gravamen de las rentas obtenidas por personas físicas no residentes se caracterizaba por la no personalización y por la aplicación de tipos proporcionales- eran muy semejantes a las previstas para las rentas obtenidas por las personas físicas residentes en nuestro país: personalización y tipos de gravamen progresivos.

DECIMA

En la década de los años sesenta, coincidiendo con el proceso de apertura político-económica de nuestro país hacia el exterior, la tributación de las rentas obtenidas en España por las personas físicas no residentes comenzó a adquirir una creciente importancia que se manifestó en los siguientes extremos:

a) Por una parte, en el avance que, en esta materia, supusieron las disposiciones del Impuesto general sobre la Renta de las Personas Físicas y que se reflejó:

- De un lado, en el establecimiento, al menos formalmente, de un único criterio de sujeción al Impuesto por obligación real: la obtención de renta en territorio español.

- De otro, en el hecho que, con base en las características del modelo instaurado por la Ley 41/1964, de Reforma del Sistema Tributario -gravamen por impuestos de producto configurados con carácter de "a cuenta" del General sobre la Renta- y en las peculiaridades que definen la obtención de renta por parte de personas físicas no residentes, sucedía que, en la práctica, éstas -incluso más que las residentes dada su, con frecuencia, escasa relación con nuestro país- tributaban, únicamente, en virtud de los impuestos de producto sustrayéndose así a los rasgos de personalidad y progresividad características del Impuesto general sobre la Renta de las Personas Físicas.

b) Por otra parte, la progresiva trascendencia del gravamen de las rentas obtenidas por personas físicas no residentes se manifestó también en el inicio de la formalización, por nuestro país, de una red de Convenios de Doble Imposición sobre la Renta que, paulatinamente, ha visto incrementarse su número hasta la treintena actualmente en vigor.

DECIMOPRIMERA

Las previsiones de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en sede de tributación de las rentas obtenidas por no residentes, amén de su descoordinación respecto de las contenidas en la Ley 61/1978, supusieron un retroceso en relación con las disposiciones que, en esta materia, había previsto el Impuesto general sobre la Renta de las Personas Físicas. Y ello, fundamentalmente, por dos órdenes de razones:

a) Porque volvían a establecerse, con idéntico valor, dos criterios de sujeción al Impuesto por obligación real: de un lado, el de la obtención de rendimientos e incrementos de patrimonio en territorio español y, de otro, el del pago de rendimientos por persona física o entidad pública o privada residente en nuestro país, con independencia de su lugar de obtención, criterio este último que podría comportar una aplicación extraterritorial del Impuesto.

b) Y, porque nuevamente, se ignoraban las peculiaridades inherentes al gravamen de las rentas obtenidas por las personas físicas no residentes en España, sometiéndolas, de una parte, a una escala de tipos progresivos de gravamen, y constriéndolas, de otra, a esperar al final del período impositivo ordinario para satisfacer el Impuesto.

DECIMOSEGUNDA

La promulgación de la Ley 5/1983, de 29 de junio, de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria, supuso el inicio de un nuevo tratamiento tributario de las rentas obtenidas por personas físicas no residentes, más coordinado, aunque no por completo, con el previsto para las Entidades no residentes, y fundado en la distinción entre:

- El gravamen de las rentas obtenidas mediante establecimiento permanente, que tributaban con arreglo al régimen general previsto por la Ley 44/1978, y
- el de las obtenidas sin mediación del mismo, en el que se introducían las principales innovaciones: tributación operación por operación, devengo instantáneo del Impuesto, objetividad del mismo y tipo de gravamen de carácter proporcional.

No obstante, el sistema de tributación de no residentes surgido de la Ley 5/1983 presentaba deficiencias que pueden concretarse en los siguientes puntos:

a) Su plasmación en disposiciones particulares, dictadas al margen del modelo general, lo cual daba lugar a un conjunto normativo disperso con los consiguientes problemas de descoordinación entre las partes integrantes del mismo.

b) La posible aplicación extraterritorial de nuestro IRPF al subsistir, como criterio de sujeción al mismo, el del pago de rendimientos por persona o entidad pública o privada residente en nuestro país, con independencia del lugar de obtención de los mismos.

c) Diferencias entre el tratamiento dispensado en las personas físicas y a las entidades no residentes en territorio español.

d) Necesidad que el sistema fiscal español, se adaptase a la nueva situación que se derivaría de la creación de un Mercado Unico Europeo.

DECIMOTERCERA

En sede de tributación de personas físicas no residentes, la Ley 18/1991 es deudora de la Ley 5/1983, de 29 de junio de Medidas Urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria, de conformidad con la cual debe distinguirse entre dos modalidades: rentas obtenidas por personas físicas no residentes operando en nuestro país por medio del establecimiento permanente y rentas obtenidas por personas físicas no residentes operando en nuestro país sin mediación del mismo. Las diferencias entre ambas modalidades de tributación por obligación real son tan profundas que cabe afirmar que, al igual que la obligación real de contribuir puede ser considerada como un gravamen distinto de la obligación personal, también en el seno de aquélla puede predicarse la existencia de dos formas de tributación prácticamente independientes entre sí, dado que cada una de ellas tiene propio hecho imponible, así como su propia forma de determinar la base imponible y la deuda tributaria.

DECIMOCUARTA

Las personas físicas no residentes que operan en nuestro país por medio de establecimiento permanente tributarán con arreglo a nuestro Impuesto sobre la Renta según unos criterios muy semejantes a los de la obligación personal de contribuir, propia de las personas físicas residentes, tanto por lo que respecta al período impositivo como a la determinación de la base imponible.

A propósito del hecho imponible, en la obligación real con establecimiento permanente la persona física no residente tributa por la totalidad de la renta imputable, durante el período impositivo, al establecimiento permanente, haya sido obtenida en territorio español o extranjero. Sin embargo, mientras que en la obligación personal la renta puede estar

integrada por cualquiera de los componentes a los que alude el art. 5.Cuatro de la Ley 18/1991, en la obligación real con establecimiento permanente, la renta cuya obtención configura el hecho imponible sólo puede derivarse del desempeño de actividades empresariales o profesionales por parte del sujeto pasivo con el concurso del establecimiento permanente o de la percepción de incrementos o disminuciones de patrimonio procedentes de elementos patrimoniales afectos al mismo.

Respecto a la determinación de la base imponible, se produce una remisión a las disposiciones que la Ley 18/1991 prevé al objeto de fijar el rendimiento neto derivado de las actividades empresariales o profesionales ejercidas por personas físicas residentes en España sujetas a nuestro IRPF por obligación personal. En orden a la cuantificación de la deuda tributaria, el conocimiento parcial que la Administración fiscal española tiene de la capacidad contributiva total del sujeto pasivo no residente determina:

- De una parte, que el tipo de gravamen aplicable a los rendimientos neto imputables al establecimiento permanente tenga un carácter proporcional, y

- de otra, que a la cuota íntegra así obtenida, como consecuencia del deseo de objetivar el tributo, sólo le sean aplicables algunas de las deducciones previstas por la Ley 18/1991 para los sujetos pasivos por obligación personal. No parece adecuado, sin embargo, que, a pesar de gravarse al no residente por la renta mundial imputable al establecimiento permanente, no le sea aplicable la deducción por doble imposición internacional.

DECIMOQUINTA

Las rentas obtenidas por personas físicas no residentes que operan en España sin establecimiento permanente, en el marco de la obligación real a contribuir, tributan con arreglo a unos criterios distintos a los de la obligación personal y de la real con establecimiento permanente.

Los aspectos material y espacial de su hecho imponible aparecen constituidos por la obtención, en territorio español, y exclusivamente en el mismo, de rentas, entendiendo este vocablo como referente a los elementos relacionados en el art. 5.Cuatro de la Ley 18/1991 con excepción de las bases imponibles positivas en régimen de transparencia fiscal. Pero las diferencias respecto a la obligación personal y la real con establecimiento permanente no atañen únicamente a los aspectos material y espacial del hecho imponible sino también al aspecto temporal del mismo, por cuanto, en la obligación real sin establecimiento permanente, se produce un devengo instantáneo del Impuesto por cada percepción aislada de rendimientos e incrementos de patrimonio.

DECIMOSEXTA

En la obligación real sin establecimiento permanente, la peculiar configuración del hecho imponible, respecto de la obligación personal y de la real con establecimiento permanente, determina que, en aquélla, la base imponible presente las siguientes peculiaridades:

- Que la misma sea el resultado de cuantificar aisladamente los distintos rendimientos e incrementos de patrimonio obtenidos, en territorio español, por personas físicas no residentes, sin referencia a período impositivo alguno.

- Que no todas las rentas sean cuantificadas con arreglo a los mismos criterios, distinguiéndose entre rendimientos e incrementos de patrimonio. En los primeros, la base imponible aparece constituida por la cuantía íntegra devengada, con excepción de los rendimientos derivados de explotaciones económicas en general y de las operaciones de

reaseguro, que presentan un carácter cuasi-íntegro al admitirse la posibilidad de deducir algunos de los gastos necesarios para su obtención. En cambio, en sede de incrementos de patrimonio se produce una remisión, con algunas singularidades, como principal la derivada del devengo instantáneo del Impuesto- a la regulación de los obtenidos por sujetos pasivos residentes en el marco de la obligación personal de contribuir.

Por lo que respecta a la determinación de la deuda tributaria, el conocimiento parcial, por parte de la Administración fiscal española, de la capacidad económica global del sujeto pasivo no residente determina:

- De una parte, que los tipos de gravamen aplicables a la base imponible tengan, al igual que sucede en la obligación real con establecimiento permanente, un carácter proporcional. No obstante, en la obligación real sin establecimiento permanente, el tipo de gravamen no es único sino que está en función de las distintas clases de rentas.

- De otra, que a la cuota íntegra resultante de la aplicación de estos tipos de gravamen le sea de aplicación un catálogo de deducciones todavía más reducido que el correspondiente a la obligación real con establecimiento permanente.

BIBLIOGRAFIA

- ABAD SALCEDO, M.: "Principios de la Imposición Internacional que contiene el Modelo de 1977. Legislación española", Gaceta Fiscal, núm. 32, abril 1986, págs. 109 a 124.
- ABELLA POBLET, E.:
 - . "Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", Prólogo de D. Carlos García de Vinuesa y Zabala, Publicaciones Abella - El consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid, 1980.
 - . "La responsabilidad tributaria del retenedor que no retuvo", Crónica Tributaria, núm. 46/1983, págs. 23 a 38.
- ABRIL ABADIN, E. y ZURDO RUIZ-AYUCAR, J.: "Los límites internacionales a las autonomías tributarias", Hacienda Pública Española, núm. 59/1979, págs. 239 a 274.
- ABRIL ABADIN, E.: "Métodos para evitar la doble imposición internacional", XX Semana de Estudios de Derecho financiero, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, págs. 131 a 186.
- AGUILO PIÑA, J.F.: "La libre circulación de capitales y la nueva normativa española sobre transacciones económicas con el exterior", La Ley, T. 4, 1992, págs. 1029 a 1049.
- AGULLO AGUERO, A.: "Intercambio de información tributaria y derecho de información (Notas sobre la incorporación al Derecho interno de las Directivas comunitarias en materia de intercambio de información)", en Noticias/C.E.E., núm. 46, noviembre de 1988, págs. 47 a 51.
- ALBERUCHE HERRAIZ, A.: "Tributación de los no residentes en España: Diversas cuestiones", Palau 14, Revista valenciana de Hacienda Pública, núm. 16, enero-abril de 1992, págs. 61 a 82.
- ALBI IBAÑEZ, E.:
 - . "España y las corrientes reformadoras de la fiscalidad", Papeles de Economía, núm. 41/1989, págs. 54 a 77.
 - . "Las repercusiones fiscales de la liberalización europea de los movimientos de capital. Consideración especial de la inversión directa". Hacienda Pública Española, Monografías núm. 1, 1990. págs. 9 a 30.
- ALBI IBAÑEZ, E. y RUBIO GUERRERO, J.J.: "Libre circulación de capitales y coordinación de la imposición directa en la C.E.E.", Papeles de Economía Española, núm. 48/1991, págs. 156 a 160.
- 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.
- ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.:
 - . "Consideraciones generales sobre la Reforma (Ley de 26 de diciembre de 1957)", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, vol. VIII, núm. 29, marzo 1958, págs. 9 a 30.

- . "La Ley de Medidas Urgentes en el contexto de la proyectada reforma tributaria", *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núms. 15-16, julio-diciembre 1977, págs. 461 a 480.
 - . "Aproximación a una teoría de las reformas tributarias españolas", *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 19, págs. 461-476.
 - . "Derecho Financiero y Tributario", Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1979.
 - . "El Repartimiento General de Utilidades: Impuesto territorial de cupo, con ribetes personales", *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 33, enero-marzo 1982, págs. 5 a 24.
 - . "El representante tributario de los no residentes", *Impuestos, La Ley*, Tomo I/1992, págs. 63 a 78.
 - . "Sistema tributario español y comparado", segunda edición, Tecnos, Madrid, 1992.
- ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C. y FONSECA CAPDEVILA, E.: "El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", Ediciones Deusto, Bilbao, 1992.
 - ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.; PALAO TABOADA, C; DIEZ- ALEGRIA FRAX, M.; GARRIGUES WALKER, A.; MARZO CHURRUCA, S.; MARTIN GONZALO, A. y VELASCO GONZALEZ, J.: "Doble imposición internacional", Introducción de José Luis DE JUAN PEÑALOSA, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1972.
 - ALONSO FERNANDEZ, F.: "El domicilio fiscal (Artículo 45)", en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma* (Libro-homenaje al Prof. Dr. D. Fernando Sainz de Bujanda), Vol I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, págs. 741 a 763.
 - ALONSO GONZALEZ, L.M.: "El sustituto del contribuyente (Artículo 32)", en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma* (Libro-homenaje al Prof. Dr. D. Fernando Sainz de Bujanda), Vol I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, págs. 547 a 565.
 - ALSINA RUIBRUGENT, E. y ARIAS VELASCO, J.: "Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", Ed. Bosch, Barcelona, 1980.
 - ALVAREZ ARZA, M.: "Tributación de no residentes", *Revista Técnica Tributaria*, núm. 1, abril-junio 1988, págs. 61 a 73.
 - ALVAREZ CAÑIBANO, C.: "La transparencia fiscal y la obligación real de contribuir en el Real Decreto-Ley 7/1989 de medidas urgentes", *Impuestos, La Ley*, Tomo I/1990, págs. 264 a 272.
 - ALVAREZ LOPEZ, M.A.: "Las inversiones de no residentes en Deuda Pública durante 1992", *Praxis Fiscal, R.F.J.C.* 1 mar. 1993, págs. 2/222 a 2/224.
 - AMOROS, N.: "Derecho tributario (Explicaciones)", segunda edición, prólogo de Mariano Sebastián, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1970.

- AMOROS RICA, N. y RODRIGUEZ, H.: "Contribución general sobre la renta", Prólogo del Excmo. Sr. D. Luis MARTOS MARTINEZ, Ed. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1947.
- ANDRES MALDONADO, V.:
 - . "La construcción de un espacio financiero único en la C.E.E.", Palau 14, núm. 9, septiembre-diciembre 1989, págs. 50 a 83.
 - . "España ante la creación del área financiera europea", Información Comercial Española, núm. 690, febrero de 1991, págs. 11 a 32.
- ARGILES GARCES DE MARCILLA, J.L.: "La deuda tributaria de las personas físicas no residentes y la responsabilidad tributaria", Gaceta Fiscal, núm. 101, julio 1992, págs. 177 a 184.
- ARGIMON, I.: "Cambios de signo opuesto en la fiscalidad de no residentes, Economistas, núm. 52 (extraordinario), diciembre 1991 - enero 1992, págs. 170 a 174.
- ARGUELLO REGUERA, C. y CORTES MARTINEZ, J.A.: "El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", Pirámide, 2ª edición, Madrid, 1984.
- ARQUERO CABRERA, J.: "Inversiones extranjeras. Su importancia en el mercado de renta variable", Actualidad Financiera, núm. 25, semana 17-23 junio 1991, págs. F-463 a F-511.
- ARRAEZ, A.: "Régimen tributario de las rentas obtenidas en España por entidades no residentes en territorio español", Revista Española de Financiación y Contabilidad, vol. XII, núm. 41, mayo-agosto 1983, págs. 457 a 484.
- ATALIBA, G.: "Seguridad jurídica", Civitas Revista Española de Derecho Financiero, núm. 59, julio-septiembre 1988, págs. 333 a 348.
- ATCHABAHIAN, A.: "El Grupo Andino y su enfoque de la doble tributación internacional", Hacienda Pública Española, núm. 32, 1975, págs. 121 a 144.
- BAENA AGUILAR, A.:
 - . "La obligación personal y la obligación real de contribuir en el nuevo IRPF", Actualidad Tributaria, núm. 35, semana del 28 de septiembre al 4 de octubre de 1991, págs. D-723 a D-744.
 - . "La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", Editorial Aranzadi, Pamplona, 1994.
- BANACLOCHE PEREZ, J.: "Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", Ministerio de Hacienda, Servicio de Publicaciones, Madrid, 1982.
- BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M.T.: "Compendio de Derecho financiero", 1ª edición, Librería Compás, Alicante, 1991.
- BELLVER SANCHEZ, A.: "Perspectivas de la política fiscal de la CEE: Aspectos fiscales del mercado interior", Impuestos, La Ley, Tomo I/1986, págs. 798 a 819.

- BELTRAN FLOREZ, L.: "Evolución histórica del sistema tributario español", en Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núms. 65 y 66, septiembre-diciembre de 1966, págs. 1137 a 1167.
- BENEYTO PEREZ, J. y DE TORRES MARTINEZ, M.: "El Impuesto sobre la Renta (Historia, Derecho comparado, Técnica y legislación española vigente)", Librería Bosch, Barcelona, 1933.
- BERLIRI, A.:
 - . "Principios de Derecho Tributario", Vol. I, Traducción, Estudio preliminar y notas por F. VICENTE-ARCHE DOMINGO, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964.
 - . "Principios de Derecho tributario", Volumen III (La comprobación), Traducción y Estudio preliminar por Carlos PALAO TABOADA, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973.
- BERLIRI, L.V.: "El impuesto justo" Trad. española de F. VICENTE-ARCHE DOMINGO, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986.
- BERRETEAGA, J.: "Planificación fiscal de la inversión de un no residente", Impuestos, La Ley, 1991/II, págs. 1285 a 1295.
- BORRAS RODRIGUEZ, A.:
 - . "La doble imposición: Problemas jurídico-internacionales", Prólogo por Manuel DIEZ DE VELASCO VALLEJO, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974.
 - . "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*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, págs. 25 a 74.
 - . "Problemática general que suscita la aplicación del convenio", "Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición", dirección y presentación por Antonio MARTINEZ LAFUENTE, estudio preliminar por Miguel CRUZ AMOROS, Ed. Gaceta Fiscal, Madrid, 1991, págs. 49 a 62.
- BUHLER, O.:
 - . "El derecho internacional tributario en el sistema del Derecho Internacional", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 38, junio 1960, págs. 361 a 366.
 - . "Principios de Derecho internacional tributario", versión castellana de Fernando Cervera Torrejón, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968.
- BURGIO, M.B.: "La armonización fiscal en la Comunidad Europea: problemas y perspectivas", Papales de Economía, núm. 41/1989, págs. 102 a 118.
- CAHIER, PH.: "Derecho diplomático contemporáneo", Traducción y notas para la versión española de José-Vicente TORRENTE, Marcelino OREJA, y Julio GONZALEZ CAMPOS, Ediciones Rialp, Madrid-México-Buenos Aires-Pamplona, 1965.

- CALDERON PATIER, M.C.:
 - . "Aspectos fiscales de la liberalización de los movimientos de capital. Referencia al caso español", Actualidad Tributaria, núm. 44, 1991.
 - . "Régimen fiscal de las sedes transparentes: socios no residentes", Actualidad Financiera, núm. 18, semana 4-10 mayo 1992, págs. T-93 a T-108.

- CALLE SAIZ, R.: "Hacia convenios multilaterales para evitar la doble imposición internacional", en *Estudios de doble imposición internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, págs. 75 a 108.

- CALVO ORTEGA, R.: "La interpretación de las exenciones tributarias", Hacienda Pública Española, núm. 13, 1971, págs. 115 a 132.

- CARBAJO VASCO, D.:
 - . "Reciprocidad internacional, Impuesto sobre Sociedades y Entidades de navegación marítima y aérea", Crónica Tributaria, núm. 45/1983, págs. 61 a 71.
 - . "Cifra relativa de negocios e Impuestos sobre la Renta", Crónica Tributaria, núm. 46/1983, págs. 47 a 70.
 - . "La unidad familiar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", Crónica Tributaria, núm. 52/1985, págs. 57 a 64.
 - . "El concepto de "establecimiento permanente" en el Modelo de la O.C.D.E.: Consideraciones y crítica", Crónica Tributaria, núm. 52/1985, págs. 41 a 55.
 - . "La Reforma del I.R.P.F. en el marco de un nuevo modelo fiscal", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 204, noviembre-diciembre 1989, págs. 1465 a 1481.
 - . "Fiscalidad de los funcionarios de las C.E.E.", en XXXIII Semana de Estudios de Derecho Financiero (La adhesión de España a las Comunidades Europeas), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1989, págs. 621 a 637.
 - . "Síntesis de la historia de las Reformas tributarias españolas (1900-1976)", Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, monografía núm. 77, Madrid, 1990.
 - . "La armonización fiscal comunitaria y la estrategia de la política tributaria española", Información Comercial Española, abril 1990, págs. 103 a 114.
 - . "El tratamiento de los no residentes en el nuevo Proyecto de ley del IRPF", Tribuna Fiscal, núm. 2, diciembre 1990, págs. 61 a 71.
 - . "Las modificaciones futuras del I.R.P.F. español en el marco de las reformas fiscales de la O.C.D.E.", en XXXVII Semana de Estudios de Derecho Financiero (El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: pasado, presente y futuro del tributo), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, págs. 331 a 348.
 - . "El tratamiento de los no residentes en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 216, noviembre-diciembre 1991, págs. 1175 a 1206.
 - . "La fiscalidad de los no residentes en España: perspectiva histórica, situación actual y líneas de reforma en la imposición personal", Actualidad Tributaria, núm. 4, 27 enero - 2 febrero, 1992.
 - . "Líneas generales de la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", Actualidad Tributaria, núm. 13, semana del 30 de marzo al 5 de abril de 1992, págs. D-313- a D-324.

- . "La obligación real de contribuir en las normas reglamentarias del IRPF", *Tribuna Fiscal*, núm. 19, mayo 1992, págs. 37 a 45.
 - . "La tributación de los no residentes en el nuevo IRPF", *Actualidad Tributaria* núm. 29, semana del 20 al 26 de julio de 1992, págs. D-627 a D-635.
 - . "La transparencia fiscal en el nuevo IRPF", *Actualidad Tributaria*, núm. 45, semana del 7 al 13 de diciembre de 1992, págs. D-1035 a D-1042.
 - . "Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", Editorial Praxis, Barcelona, 1993.
- CARBAJO VASCO, D. y AREVALO ARIAS, J.: "Una nota sobre el domicilio fiscal en el Impuesto sobre Sociedades", *Crónica Tributaria*, núm. 43, 1982, págs. 57 a 61.
 - CARBAJO VASCO, D. y LOPEZ-TELLO Y DIAZ-AGUADO, L.: "Todo sobre la Reforma fiscal. Renta, patrimonio, sociedades y no residentes", Prólogo por Miguel CRUZ AMOROS, Editorial Praxis, Barcelona, 1991.
 - CARBAJO VASCO, F.: "El gravamen de las plusvalías en España a la luz de las reformas en los países de la O.C.D.E.", en XXXVII Semana de Estudios de Derecho Financiero (El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: pasado, presente y futuro del tributo), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, págs. 379 a 396.
 - CARBAJO VASCO, F. y DE JORGE DOMINGO, R.: "El proceso de armonización fiscal en la C.E.E. y la posición española", *Información Comercial Española*, abril 1990, págs. 81 a 101.
 - CARMONA FERNANDEZ, N.:
 - . "El pagador de rendimientos a no residentes: una figura polémica", *Impuestos, La Ley*, Tomo II/1988, págs. 92 a 126.
 - . "Tributación de no residentes en el Proyecto de Ley del IRPF", *Economistas*, núm. 44, año VIII, junio-julio 1990, págs. 48 a 52.
 - . "El nuevo ámbito de sujeción de rentas de no residentes (El artículo 70 del Reglamento del I.R.P.F., algún consejo para su travesía)", *Tribuna Fiscal*, núm. 20, 1992, págs. 53 a 73.
 - . "La nueva responsabilidad solidaria por las deudas tributarias del no residente: algunas cavilaciones", *Impuestos, La Ley*, 1992/I, págs. 20 a 29.
 - . Prólogo a la obra de GONZALEZ POVEDA, V.: "Tributación de no residentes", 2ª edición actualizada, *La Ley*, Madrid, 1993.
 - . "No residentes: rentas libres de tributación", *Impuestos, La Ley*, Tomo I/1993, págs. 247 a 286.
 - . "La fiscalidad inmobiliaria del no residente", *Tribuna Fiscal*, núm. 41, marzo 1994, págs. 57 a 70.
 - CARMONA FERNANDEZ, N.; CISNEROS GUILLEN, L.; PEREZ RODILLA, G. y SERRET DE MURGA, I.: "Fiscalidad de no residentes (Según la doctrina administrativa)", Prólogo por Victoriano GONZALEZ POVEDA, CISS, Valencia, 1992.
 - CARRASCOSA MORALES, A. y GONZALEZ BENITEZ, M.A.: "Inversiones extranjeras y capitales interiores", *Información Comercial Española*, agosto-septiembre 1988,

págs. 167 a 173.

- CARRETERO PEREZ, A.: "El sistema tributario español", Ed. Tecnos, Madrid, 1964.
- CARROBE GENE, M.: "Comentario al artículo 22 de la Ley General Tributaria", 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, págs. 337 a 351.
- CASADO OLLERO, G.:
 - . "De la imposición de producto al sistema de retenciones y fraccionamiento de pago en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (I). La retención a cuenta", *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 21, enero-marzo 1979, págs. 55 a 83.
 - . "Fundamento jurídico y límites de la armonización fiscal en el Tratado de la CEE", *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 38, Abril-Junio 1983.
 - . "Los fines no fiscales de los tributos (Artículo 4)", en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma* (Libro-homenaje al Prof. Dr. D. Fernando Sainz de Bujanda), Vol I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, págs. 103 a 152.
- CASANA MERINO, F.: "La libre circulación de capitales ante el ingreso en las Comunidades Europeas", en XXXIII Semana de Estudios de Derecho Financiero (La adhesión de España a las Comunidades Europeas), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1989, págs. 139 a 154.
- CAVESTANY MANZANEDO, M^a A.: "El impuesto adicional sobre los establecimientos permanentes", *Impuestos, La Ley*, Tomo II, 1992, págs. 61 a 71.
- CAYON GALIARDO, A.:
 - . "Capacidad de obrar y representación en la Ley General Tributaria", *Crónica Tributaria*, núm. 50/1984, págs. 155 a 172.
 - . "La definición de los incrementos y disminuciones patrimoniales en la Ley 18/1991", *Revista Técnica Tributaria*, núm. 14, julio-septiembre 1991, págs. 43 a 57.
- CAYON GALIARDO, A.; FALCON Y TELLA, R. y DE LA HUCHA CELADOR, F.: "La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea y el sistema tributario español: incidencia y convergencia", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1990.
- CAZORLA PRIETO, L.M.:
 - . "Comentario al artículo 31.1 de la Constitución", en "Comentarios a la Constitución", dirigidos por Fernando GARRIDO FALLA, Civitas, Madrid, 1980, págs. 389 a 397.
 - . "Poder Tributario y Estado contemporáneo", Prólogo del Prof. Javier LASARTE ALVAREZ, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1981.
 - . "Tributación de las operaciones bursátiles realizadas por no residentes", en *Estudios sobre tributación bursátil*, dirigidos por Antonio MARTINEZ LAFUENTE, Ed. Civitas, Madrid, 1987, págs. 159 a 204.
 - . "Lecciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas",

introducción por Fernando VICENTE-ARCHE DOMINGO, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1993.

- CEREZO FERNANDEZ, M.: "Doble imposición internacional e inversiones extranjeras", XX Semana de Estudios de Derecho financiero, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, págs. 853 a 872.
- CHAMBOST, E.: "Los paraísos fiscales", Edición española por José Manuel RODRIGUEZ ROMERO, Ed. Pirámide, Madrid, 1982.
- CHECA GONZALEZ, C.: "Medidas y métodos para evitar la doble imposición internacional", Impuestos, La Ley, Tomo II/1988, págs. 205 a 219.
- CISS COMUNICACION: "IRPF e Impuesto sobre Sociedades. Decreto-Ley sobre tributación de derechos de suscripción y Letras del Tesoro de no residentes", Ciss Comunicación (Editorial), núm. 68, abril 1989, págs. 6 a 9.
- COLLADO YURRITA, M.A.: "Configuración jurídica de la retención a cuenta en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 6 de junio de 1991", Crónica Tributaria, núm. 61, 1992, págs. 7 a 16.
- COLMENAR VALDES, S.:
 - . "Las exenciones, la residencia y el domicilio en el nuevo Impuesto sobre Sociedades", en XXVIII Semana de Estudios de Derecho Financiero (Impuesto sobre Sociedades), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1982, págs. 119 a 172.
 - . "La doble imposición internacional sobre beneficios societarios y su corrección en la legislación interna española", Impuestos, La Ley, Tomo I/1985, págs. 621 a 629.
- CORONA RAMON, J.F.: "La tributación del ahorro en la Comunidad Europea", Hacienda Pública Española, Monografías, núm. 1, 1990, págs. 43 a 57.
- CORTES DOMINGUEZ, M.:
 - . "Los sujetos de la obligación tributaria", Revista de Administración Pública, núm. 48, septiembre-diciembre 1965, págs. 9 a 105.
 - . "Ordenamiento tributario español", I, cuarta edición, Civitas, Madrid, 1985.
- 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: Antonio Martínez Lafuente, Editorial Gaceta Fiscal, Madrid, 1991, págs. 39 a 48.
- CUBERO TRUYO, A.M.:
 - . "Las presunciones (Artículos 116, 118 y 119)", en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su Reforma* (Libro-homenaje al Prof. Dr. D. Fernando SAINZ DE BUJANDA), Vol. II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, págs. 1483 a 1501.
 - . "Consecuencias de la Europa comunitaria en la tributación de los no

residentes", Noticias/C.E.E., núm. 95, diciembre 1992, págs. 45 a 65.

- CUBILLO VALVERDE, C.:

. "Aspectos sobre el problema de la doble imposición en las inversiones extranjeras", Información Comercial Española, 1963.

. "Convenios para evitar la doble imposición internacional", XX Semana de Estudios de Derecho Financiero, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, págs. 513 a 526.

. "Rentas inmobiliarias de los no residentes", en la obra colectiva "Relaciones fiscales internacionales", presentación de José María DE LA VILLA, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1987, págs. 141 a 146.

. "Rentas empresariales de los no residentes", en la obra colectiva "Relaciones fiscales internacionales", presentación de José María DE LA VILLA, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1987, págs. 147 a 172.

- D'AMATI, N.: "Las exenciones y la subjetividad tributaria", en Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 81, mayo-junio 1969, págs. 433 a 457.

- DALIMIER, G.:

. "*Droit Fiscal International Français*", Juris Classeur (Droit Fiscal), 1992, fascículo 301, págs. 1 a 18.

. "*Conventions internationales en matière fiscale (relatives aux doubles impositions)*", Juris Classeur, 1993, fascículo 352, pág. 2 y ss.

- DE ANDRES BORRAS, M.: "El art. 22 de la Ley General Tributaria", XX Semana de Estudios de Derecho Financiero, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, págs. 589 a 606.

- DE AZCARRAGA, J.L.: "El concepto de plataforma continental ante el Derecho Tributario", XX Semana de Estudios de Derecho Financiero, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, págs. 777 a 791.

- DE CASTRO CAPARROSO, J.: "La reciprocidad internacional como fuente del Derecho Tributario", en XX Semana de Estudios de Derecho Financiero, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, págs. 607 a 639.

- DE JUAN PEÑALOSA, J.L.:

. "Las relaciones internacionales en el Derecho fiscal español", XX Semana de Estudios de Derecho Financiero, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, págs. 323 a 441.

. "El Modelo de la OCDE y su influencia en la legislación fiscal española", en *Estudios de doble imposición internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, págs. 231 a 249.

. "Aspectos internacionales de la Reforma Fiscal 77/78: Un enfoque equivocado", Información Comercial Española, Boletín Semanal, núm. 1825, 25 de marzo de 1982, págs. 1087 a 1089.

. "La Reforma Fiscal 77/78. Examen crítico de los aspectos internacionales de la Reforma", Información Comercial Española núm. 590, octubre 1982, págs. 69 a 78.

. "Desajuste entre nuestra política fiscal internacional y el comportamiento de

- nuestros inversores. El caso de Iberoamérica", *Información Comercial Española*, octubre 1982, págs. 79 a 86.
- . "Cuestiones de fiscalidad internacional en España", *Crónica Tributaria*, núm. 46/1983, págs. 101 a 114.
 - . "La residencia y el domicilio en la Ley General Tributaria", *Crónica Tributaria*, núm. 50/1984, págs. 165 a 172.
 - . "La doble imposición internacional. Convenios de doble imposición", en *Relaciones fiscales internacionales*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, págs. 57 a 84.
 - . "El residente en el extranjero, socio de una Sociedad española transparente", en XXXVII Semana de Estudios de Derecho Financiero (El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: pasado, presente y futuro del tributo), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, págs. 433 a 446. También en *CISS Comunicación*, núm. 77, febrero 1990, págs. 60 a 66.
 - . "Fiscalidad internacional. Consideraciones críticas sobre la legislación interna española. Libre circulación de capitales, transacciones exteriores y fiscalidad", XXXVI Semana de Estudios de Derecho Financiero, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.
- DE JUAN PEÑALOSA, J.L. y MOLINA GOMEZ-ARNAU, P.: "Impuestos sobre las sucursales. "Branch Tax"", en "Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición", dirección y presentación por Antonio MARTINEZ LAFUENTE, estudio preliminar por Miguel CRUZ AMOROS, Ed. Gaceta Fiscal, Madrid, 1991, págs. 297 a 314.
- DE LA VILLA GIL,:
- . "La temática internacional en el impuesto", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 142, julio-agosto 1979, págs. 889 a 913.
 - . "El intercambio de información: aspectos generales. Su impacto en la Administración tributaria", en *Estudios de doble imposición internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, págs. 317 a 348.
 - . "Convenios fiscales de doble imposición", en *Comentarios a las leyes tributarias y financieras* dirigidos por Narciso AMOROS RICA, Tomo XIV, Edersa, 1982.
 - . "La O.C.D.E. y los criterios generales de tributación internacional. Postura española", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 173, septiembre-octubre 1984, págs. 1187 a 1221.
 - . "Las relaciones fiscales internacionales; la realidad española", en *Relaciones fiscales internacionales*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, págs. 85 a 99.
 - . "La armonización comunitaria en el ámbito de la imposición directa", Instituto de Planificación Contable, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1988.
 - . "Intercambio de información fiscal", en XXXIII Semana de Estudios de Derecho Financiero (La adhesión de España a las Comunidades Europeas), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1989, págs. 583 a 594.
- DE LARA PEREZ, A.: "Un apunte sobre el tratamiento de los activos financieros con retención en el origen", *Actualidad Financiera*, 1987-1, núm. 15, semana 6-12 abril

1987, págs. 761 a 768.

- DE LAS CUEVAS MIAJA, I.: "El Impuesto adicional sobre los establecimientos permanentes", en "Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición", dirección y presentación por Antonio MARTINEZ LAFUENTE, estudio preliminar por Miguel CRUZ AMOROS, Ed. Gaceta Fiscal, Madrid, 1991, págs. 315 a 329.
- DE LEMUS CHAVARRI, F.: "Régimen fiscal de las Misiones y de los Agentes diplomáticos acreditados en España" en XX Semana de Estudios de Derecho Financiero, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, págs. 794 a 829.
- DE LUIS Y DIAZ-MONASTERIO GUREN, F.: "Los métodos para evitar la doble imposición internacional", en *Relaciones fiscales internacionales*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, págs. 289 a 326.
- DE LUIS, F.:
 - . "Forma de gravar en Norteamérica los rendimientos producidos por sus inversiones privadas en el extranjero", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 44, diciembre 1961, págs. 1257 a 1264.
 - . "La cláusula de imputación de impuestos no pagados en los Convenios para evitar la doble imposición internacional" en *Estudios de doble imposición internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, págs. 287 a 316.
 - . "Métodos para distribuir los beneficios imponibles entre varias jurisdicciones tributarias", Hacienda Pública Española, núm. 64, 1980, págs. 169 a 184.
 - . "La aplicación en el espacio de las normas tributarias (Revisión de los artículos 21 y 22 de la L.G.T.)", Crónica Tributaria, núm. 50/1984, págs. 95 a 102.
- DE PABLOS ESCOBAR, L. y VALIÑO CASTRO, A.:
 - . "La tributación de los activos financieros en el IRPF", Actualidad Financiera, núms. 40-41, semanas 30 octubre - 12 noviembre 1989, págs. 2659 a 2680.
 - . "Medidas adoptadas por la Comunidad en contra de la evasión y elusión fiscal internacional", Actualidad Financiera, núm. 44, semana 27 noviembre - 3 diciembre 1989, págs. 2983 a 2993.
 - . "Tributación de las actividades empresariales en el IRPF", Actualidad Financiera, núms. 17-18, semanas 23 abril - 6 mayo 1990, págs. 1115 a 1134.
- DEL ARCO RUETE, L.:
 - . "Comentarios al Convenio entre España y el Reino Unido e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición", Hacienda Pública Española, núm. 44, 1977, págs. 221 a 233.
 - . "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.
 - . "Doble imposición internacional y Derecho tributario español", Escuela de Inspección Financiera, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1977.
- DEL CURA, M.J.; MATA, M.M.; MERA, C. y CADARSO, P.: "Consecuencias de la libre

circulación de capitales en la tributación de las rentas obtenidas por no residentes en España", Actualidad Financiera, núm. 28, 12-18 julio 1993, págs. T-221 a T-246.

- DEL HOYO ORTIGOSA, C.: "Las rentas exentas en el nuevo IRPF", Revista Praxis Fiscal, R.F.J.C., 1 junio 1993, núm. 2, págs. 2/465 a 2/471.
- DELGADO HERNANDEZ, M.A.: "Problema de determinación de algunas partidas que integran la base imponible de los establecimientos permanentes en España: Precios de transferencia", Gaceta Fiscal, núm. 78, junio 1990, págs. 191 a 203.
- DELGADO PACHECO, A.: "La asistencia mutua entre Administraciones tributarias", Impuestos, La Ley, Tomo I/1990, págs. 162 a 188.
- 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.
- DEPARTAMENTO DE DERECHO INTERNACIONAL PRIVADO: "Lecciones de Derecho Civil Internacional español", obra dirigida por el Prof. Mariano AGUILAR NAVARRO, Universidad de Madrid, Facultad de Derecho, Sección de Publicaciones, Madrid, 1982.
- DIAZ FRAILE, J.M. y otros: "La libre circulación de capitales y su incidencia en el crédito hipotecario: La CEE y otras Comunidades Internacionales (Segunda Ponencia presentada por la Delegación Española al IX Congreso Internacional de Derecho Registral)", Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España, Centro de Estudios Registrales, Madrid, 1993.
- DIEZ DE VELASCO, M.: "Instituciones de Derecho internacional público", Tomo I, novena edición, Tecnos, Madrid, 1993.
- DOMINGUEZ NEGREIRA, O., ROMERO JORDAN, D., TRUYOLS MARTI, M.A. y HERRERA ALVAREZ, C.: "Unión económica y monetaria: Liberalización de capitales, déficit público y respuestas fiscales", Actualidad financiera, núm. 41/8-14 de noviembre, 1993, págs. T - 309 a T - 340.
- DOMINGUEZ RODICIO, J.R.:
 - . "El sujeto pasivo en la Ley General Tributaria", Crónica Tributaria, núm. 50/1984, págs. 133 a 149.
 - . "Obligación real de contribuir en el IRPF", Impuestos, La Ley, Tomo II/1991, págs. 213 a 226.
- DRAKE DRAKE, R.:
 - . "Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1988.
 - . "El sujeto pasivo y la unidad familiar", en XXXIV Semana de Estudios de Derecho Financiero (El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas), Instituto de

- Estudios Fiscales, Madrid, 1989, págs. 37 a 50.
- . "Evolución de la imposición directa de la persona física", Actualidad Financiera, núms. 17-18, semanas 23 abril a 6 mayo 1990, págs. 1023 a 1046.
 - ECHEVERRIA I NOCI, F.X.: "La vigente normativa de tributación de los no residentes. Situación después de las últimas modificaciones", Revista Técnica Tributaria, núm. 19, octubre-diciembre 1992, págs. 61 a 97.
 - ECHEVERRIA-TORRES TOVAR, L.: "El artículo 21 de la Ley General Tributaria", XX Semana de Estudios de Derecho Financiero, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, págs. 561 a 586.
 - EGUINOVA, M.: "Las actividades empresariales de los no residentes", Impuestos, La Ley, Tomo II/1991, págs. 57 a 68.
 - EINAUDI, L.: "Principios de Hacienda Pública", versión española de J. Algarra y M. Paredes; Ed. M. Aguilar, 1ª edición, 1946.
 - ESCRIBANO LOPEZ, F.:
 - . "La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales", Civitas, Madrid, 1988.
 - . "Seis novedades en el Impuesto sobre el Patrimonio", Revista Técnica Tributaria, núm. 14, julio-septiembre 1991, págs. 59 a 92.
 - . "La titularidad de rentas y patrimonios", Gaceta Fiscal, núm. 96, Madrid, 1992, págs. 163 a 190.
 - ESCRIBANO MARTINEZ, A.: "Los trabajos de la O.N.U y de la O.C.D.E. en materia fiscal", XX Semana de Estudios de Derecho financiero, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, págs. 285 a 299.
 - ESTAPE RODRIGUEZ, F.: "La Reforma tributaria de 1845. Estudio preliminar y consideración de sus precedentes inmediatos", prólogo por Enrique FUENTES QUINTANA, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1971.
 - ESTEBAN PAUL, A.:
 - . "Adecuación de la normativa tributaria española a las normas comunitarias", Hacienda Pública Española. Cuadernos de Actualidad, núm. 8, 1991, págs. 213 a 217.
 - . "Tratamiento fiscal de los intereses obtenidos en España por no residentes. Especial referencia a la cláusula "Tax sparing"", Revista de Estudios Financieros, núm. 110, mayo 1992, págs. 37 a 52.
 - FALCON Y TELLA, R.:
 - . "La habilitación a las Leyes de Presupuestos para modificar tributos", Civitas Revista Española de Derecho Financiero, núm. 33, enero-marzo 1982, págs. 25 a 52.. Prólogo a HERRERA MOLINA, P.M.: "La exención tributaria", Colex, Madrid, 1990, págs. 21 a 23.
 - . "Cuestiones normativas y cuestiones de prueba en el Derecho Tributario", Crónica Tributaria, núm. 61, 1992, págs. 27 a 36.
 - . "La residencia habitual y el ordenamiento comunitario (STJCEE de 23 de

- abril de 1991)", *Impuestos, La Ley*, núm. 10, mayo 1992, págs. 60 a 70.
- . "El régimen de transparencia fiscal en la Ley 18/1991, de 6 de junio", *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 75, julio-septiembre, 1992, págs. 501 a 521.
 - . "Los pagos a cuenta del IRPF", *Revista Técnica Tributaria*, núm. 19, octubre-diciembre 1992, págs. 99 a 118.
- FARRE ESPAÑOL, J.M.: "La doble imposición. Modelo OCDE 1992", *Escuela de Administración de Empresas de Barcelona (E.A.E.) - EINIA - Promociones y Publicaciones Universitarias (P.P.U.)*, Barcelona, 1994.
- FERNANDEZ BRIONES, L.:
- . "Criterios para diseñar un régimen fiscal que evite el uso de sociedades domiciliadas en paraísos fiscales para reducir los impuestos españoles", *Instituto de Estudios Fiscales*, Madrid, 1987.
 - . "El Impuesto sobre Sociedades y los no residentes", *Crónica Tributaria*, núm. 58/1989, págs. 69 a 83.
 - . "Aspectos fiscales de la libre circulación de capitales con la colocación del ahorro", *Hacienda Pública Española, Monografías*, núm. 1, 1990, págs. 59 a 70.
- FERNANDEZ DOCTOR, S.: "Novedades en materia de tributación de no residentes", *Cuadernos de Actualidad, Hacienda Pública Española*, núm. 4/1992, págs. 97 a 101.
- FERNANDEZ GONZALEZ, F.J.: "La tributación de los no residentes en el nuevo IRPF", *Revista de Estudios Financieros*, núm. 110, mayo 1992, págs. 3 a 37.
- FERNANDEZ JUNQUERA, M.: "Residentes en el extranjero. Artículo 46", en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma (Libro-homenaje al Prof. Dr. D. Fernando Sainz de Bujanda)*, Vol I, *Instituto de Estudios Fiscales*, Madrid, 1991, págs. 765 a a 781.
- FERNANDEZ LOPEZ, E.: "La doble imposición fiscal en los Convenios internacionales suscritos por España", *Crónica Tributaria*, núm. 52/1985, págs. 75 a 84.
- 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.
- FERNANDEZ PEREZ, J.R.:
- . "La tributación por obligación real (I) (Rentas obtenidas en España a través de establecimiento permanente)", *Carta Tributaria*, núm. 8, *Monografías*, 1 julio 1985, págs. 1 a 8.
 - . "La tributación por obligación real (II) (Rentas obtenidas en España sin mediación de establecimiento permanente)", *Carta Tributaria*, núm. 9, *Monografías*, 15 julio 1985, págs. 1 a 8.
 - . "Las directrices para una cooperación internacional contra la evasión y el fraude fiscal, en XXXIII Semana de Estudios de Derecho Financiero (La adhesión de España a las Comunidades Europeas)", *Instituto de Estudios Fiscales*, Madrid, 1989, págs. 527 a 533.

- FERREIRO LAPATZA, J.J.:
 - . "Los sujetos pasivos de la obligación tributaria", *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 72, octubre-diciembre 1991, págs. 463 a 484.
 - . "Curso de Derecho financiero español", Prólogo de D. Fernando SAINZ DE BUJANDA, 15ª edición, revisada y puesta al día, Marcial Pons, Madrid, 1993.
- FERREIRO LAPATZA, J.J. y MARQUEZ MARQUEZ, A.: "Impuestos especiales (Ley 39/1979)" en *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, dirigidos por Narciso AMOROS RICA, Tomo XII, Edersa, Madrid, 1983.
- 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.
- 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.
- FOUCAULT, J.:
 - . "*Definition de l'etablissement stable*", *Juris Classeur*, 1993, págs. 1 a 20.
 - . "*Definitions generales. Definition du domicile ou de la residence*", *Juris Classeur*, 11-1993, fascículo 353-A y B, págs. 1 a 19.
- FUENMAYOR FERNANDEZ, A. y TORTOSA CHULIA, Mª A.: "La transparencia fiscal y la doble imposición", *Impuestos, La Ley*, Tomo I/1993, págs. 287 a 296.
- FUENTES QUINTANA, E.:
 - . "El reparto de la carga tributaria en España", en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, vol. XI.- núm. 41, marzo de 1961, págs. 161 a 298.
 - . "La reforma tributaria silenciosa", *Información Comercial Española*, Número extraordinario, Agosto 1964, págs. 51 a 64.. "La ideología de la reforma tributaria silenciosa", *Hacienda Pública Española*, núm. 42-43, 1976, págs. 105 a 144.
 - . "El Plan de Estabilización económica de 1959, veinticinco años después", *Información Comercial Española*, agosto-septiembre 1984, págs. 25 a 40.
 - . "La Hacienda pública de la democracia español frente al proceso de integración europea", *Papeles de Economía*, núm. 48/1989, págs. 2 a 34.
- FUENTES QUINTANA, E. y ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.: "Sistema Fiscal Español y Comparado" I (El sistema impositivo español), Curso Académico 1967-68, Madrid, 1967.
- GARCIA AÑOVEROS, J.: "El Impuesto general sobre la Renta de las Personas Físicas", Civitas, Madrid, 1977.
- GARCIA AÑOVEROS, J. y otros (CALERO GALLEGU, J.; NAVAS VAZQUEZ, R.; RAMIREZ GOMEZ, S.; ESCRIBANO LOPEZ, F.; PEREZ ROYO, I. y VAZQUEZ DE LA TORRE, A.): "Manual del sistema tributario español", Civitas, Madrid, 1993.

- GARCIA DE ENTERRIA, E. y FERNANDEZ, T.R.: "Curso de Derecho Administrativo", I, Civitas, Madrid, 1993.
- GARCIA MARTIN, J.A.: "La Constitución y los criterios rectores de distribución de los tributos", en la obra colectiva "Hacienda y Constitución", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, págs. 361 a 406.
- GARCIA NOVOA, C.: "Régimen tributario de los Pagares del Tesoro", Civitas Revista Española de Derecho Financiero, núm. 61, enero-marzo 1989, págs. 5 a 26.
- GARCIA-OVIES SARANDESES, I.: "Fuentes del Derecho. Tratados internacionales (Artículo 13)", en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma* (Libro-homenaje al Prof. Dr. D. Fernando Sainz de Bujanda), Vol I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, págs. 247 a 263.
- GARRIDO FALLA, F. y otros: "Comentarios a la Constitución", Civitas, Madrid, 1980.
- GARRIGUES WALKER, A.: "Régimen fiscal de las inversiones directas (establecimientos permanentes)", XX Semana de Estudios de Derecho Financiero, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, págs. 443 a 478.
- GARZON PAREJA, M.: "Historia de la Hacienda de España", Volumen II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1984.
- GATOO DE ECHARRI, J.: "Tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no residentes en España", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 185, septiembre-octubre 1986, págs. 1019 a 1024.
- GENOVA GALAN, A.: "Los regímenes de determinación de la base imponible", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 181, enero-febrero 1983, págs. 13 a 55.
- GIMENO, J.A.: "El debate previo a la reforma: Los Libros Blanco y Verde"; Hacienda Pública Española, núm. 42/1991, págs. 159 a 167.
- GIULIANI FONROUGE, C. M.: "Derecho financiero", 3ª edición, ampliada y actualizada, Depalma, Buenos Aires, 1976.
- GOMEZ TARRAGONA, F.:
 - . "Tributación de los funcionarios de los Organismos Internacionales", en XX Semana de Estudios de Derecho Financiero, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, págs. 831 a 851.
 - . "Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Legislación, jurisprudencia y consultas concordadas", edición preparada y anotada por Florencio GOMEZ TARRAGONA, Ed. Colex, Madrid, 1994.
- GONZALEZ CAMPOS, J.D. y otros: "Derecho internacional privado", Parte especial, 5ª edición revisada, ediciones Beramar, Madrid, 1993.

- GONZALEZ CAMPOS, J.D., SANCHEZ RODRIGUEZ, L.I. y ANDRES SAENZ DE SANTA MARIA, M.P.: "Curso de Derecho Internacional Público", Servicio de publicaciones de la facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1990.
- GONZALEZ CAYUELA, M.C.: "La doble imposición de la C.E.E.", en XXXIII Semana de Estudios de Derecho Financiero (La adhesión de España a las Comunidades Europeas), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1989, págs. 693 a 708.
- GONZALEZ GARCIA, E.: "Comentario al art. 21 de la L.G.T.", 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. 156 a 167.
- GONZALEZ GARCIA, E. y PEREZ DE AYALA, J.L.: "Presunciones y ficciones en materia tributaria", *Crónica Tributaria*, núm. 61, 1992, págs. 47 a 60.
- GONZALEZ PEREZ, J.: "La Constitución y la modificación parcial de la Ley General Tributaria", *Gaceta Fiscal*, núm. 25, agosto-septiembre 1985, págs. 95 a 102.
- GONZALEZ POVEDA, V.:
 - . "Tributación de no residentes. (Fiscalidad Internacional Española. Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de las Personas Físicas)", *La Ley*, Madrid, 1986.
 - . "Rentas obtenidas por medio de establecimiento permanente", *Gaceta Fiscal*, núm. 32, abril 1986, págs. 125 a 136.. "Tributación de no residentes", 2ª edición, *La Ley*, Madrid, 1989.
 - . "El Impuesto sobre Sociedades y la doble imposición internacional", *Crónica Tributaria*, núm. 58/1989, págs. 85 a 88.
 - . "Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas", *CISS, Noticias CEE*, marzo 1991, Año VII, núm. 74, págs. 11 a 17.
 - . "La tributación de los no residentes en la Ley 18/1991", *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 75, julio-septiembre 1992, págs. 419 a 440.
 - . "El juego de "La Tributación de los No Residentes"", *Impuestos, La Ley*, Tomo II/1992, págs. 1310 a 1321.. "La obligación real en la normativa del I.R.P.F. (Un análisis económico de los puntos de conexión)", *Crónica Tributaria*, núm. 65/1993, págs. 45 a 57.
 - . "Nuevo Modelo de Convenio de la O.C.D.E. para evitar la doble imposición en Renta y Patrimonio", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, vol. XLIII, núm. 225-226, mayo-agosto 1993, págs. 741 a 746.
 - . "Tributación de no residentes", Prólogo por Nestor CARMONA FERNANDEZ, 2ª edición actualizada, *La Ley*, Madrid, 1993.
- GOTA LOSADA, A.:
 - . "Tratado del Impuesto sobre la Renta", Tomo I (Nociones generales del Impuesto y el hecho imponible), Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1971.
 - . "Tratado del Impuesto sobre la Renta", Tomo II, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1971.
 - . "Tratado del Impuesto sobre la Renta", Tomo III (Gastos deducibles. Signos externos. Período. Base liquidable. Cuota de tarifa. Desgravaciones y deducciones),

Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1971.

. "La internacionalidad de los Impuestos sobre la Renta, Sociedades y patrimonio", en *Relaciones Fiscales Internacionales*, presentación de José María DE LA VILLA, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1987, págs. 31 a 56.

- GUIJARRO ZUBIZARRETA, F.:

. "La difícil fiscalidad del establecimiento permanente", Impuestos, La Ley, Tomo II/1987, págs. 213 a 220.

. "Los rendimientos del capital mobiliario en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta", Impuestos, Tomo II/1991, págs. 29 a 39.

- GUTIERREZ DE PABLO, G.: "Diversos aspectos de fiscalidad internacional. La imposición y la libre circulación de capitales. Los paraísos fiscales", Revista Técnica Tributaria, núm. 21, abril-junio 1993, págs. 33 a 70.

- GUTIERREZ PEREZ, T.: "El representante tributario de los no residentes", Impuestos, Tomo I/1991.

- GUTIERREZ SANCHEZ, J.M.; REGIFE LONGEDO, A.; y TOMAS HERNANDEZ, P: "Aspectos internacionales de la evasión y el fraude fiscal", Impuestos, La Ley, nº 22, noviembre 1993, págs. 3 a 23.

- HERRERA MOLINA, P.M.:

. "La exención tributaria", Prólogo por Ramón FALCON Y TELLA, Ed. Colex, 1990.

. "La potestad de información tributaria sobre terceros", La Ley, Madrid, 1993.

- HERVAS CUARTERO, E.:

. "El control de cambios y las obligaciones fiscales", Gaceta Fiscal, núm. 32, abril 1986, págs. 137 a 150.

. "Liberalización del control de cambios. Operaciones financieras entre residentes y no residentes", Impuestos, La Ley, Tomo II/1992, págs. 17 a 26.

- HUGUET TORREMADE, J.M.; SOPENA GIL, J. y MASSO ORIOL, J.: "Todo sobre la declaración de renta y patrimonio 94 (ejercicio fiscal 1993), Ed. Praxis, Barcelona, 1994.

- INFORMACIÓN COMERCIAL ESPAÑOLA:

. "Situación y problemas de la economía de los países miembros y asociados de la O.E.C.E.", núm. 310, junio 1959, págs. 39 a 61.

. "La economía española ante el Plan de Estabilización (núm. 311, julio de 1959)", agosto-septiembre 1984 (editorial), págs. 11 a 22.

- INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES: "Preguntas y respuestas sobre la aplicación de la Ley 20/1989", Monografía nº 81, Dirección General de Tributos, Subdirección General del IRPF, Madrid, 1990.

- JIMENEZ DE ARECHAGA, E.: "El Derecho internacional contemporáneo", Editorial Tecnos, Madrid, 1980.

- LAGARES CALVO, M.J.: "Flores de Lemus y el Proyecto de Impuesto sobre las Rentas y Ganancias de 1926", Hacienda Pública Española, núm. 42-43, 1976, págs. 189 a 204.
- LAMBARRI GOMEZ, C. y LARREA JIMENEZ DE VICUÑA, J.L.: "El concierto económico", Instituto Vasco de Administración Pública (HAEE/IVAP), Oñati, 1991.
- LAMOCA PEREZ, C.: "El retenedor como sujeto pasivo del Impuesto sobre la Renta", Crónica Tributaria, núm. 35/1981, págs. 85 a 140.
- LARRAZ ESCOBAR, J.A.: "Retención en origen sobre los intereses (Comentarios sobre la Propuesta de Directiva sobre régimen común de retención a cuenta sobre los intereses)", Noticias CEE, febrero 1990, Año VI, núm. 61, págs. 51 a 54.
- LASHERAS MERINO, M.A.: "La armonización de la fiscalidad directa y la libre circulación de capitales: los incentivos a competir con la tributación del ahorro", Hacienda Pública Española, Monografías núm. 1, 1990, págs. 97 a 109.
- LASHERAS, M.A. y MONES, M.A.: "La fiscalidad del ahorro en España ante la liberalización de capitales y la integración monetaria europea", Hacienda Pública Española, núm. 114, 1990, págs. 15 a 24.
- LAURE, M.: "Armonización de la política fiscal española con la de la C.E.E.", Papeles de Economía, núm. 41/1989, págs. 119 a 126.
- LEJEUNE VALCARCEL, E.:
 - . "Introducción al estudio de la representación en el Derecho Tributario", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 115, enero-febrero 1975, págs. 145 a 168.
 - . "Comentario al artículo 22 de la Ley General Tributaria", en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, dirigidos por Narciso AMOROS RICA, Tomo I (Ley General Tributaria: artículos 1 a 89), Edersa, Madrid, 1982, págs. 167 a 176.
- LOPEZ BERENGUER, J.: "Manual de Derecho Tributario (Parte Especial)", 5ª edición revisada y actualizada, Prólogo por Carlos Palao Taboada, Centro Cultural Universitario, Madrid, enero 1994.
- LOPEZ BRIONES, L.: "Aspectos fiscales de la libre circulación de capitales en relación con la colocación del ahorro", Hacienda Pública Española, Monografías 1/1990, págs. 59 a 70.
- LOPEZ FEITO, F.: "Fraude fiscal internacional", en XXXIII Semana de Estudios de Derecho Financiero (La adhesión de España a las Comunidades Europeas), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1989, págs. 605 a 619.
- LOPEZ GETA, J.M.: "La adecuación a las Directivas y Reglamentos CEE de nuestros conceptos impositivos: Ley 29/1991", Impuestos, Tomo I/1992.
- LOPEZ PASCUAL, J.:

- . "Los bonos matador: un mercado en desarrollo", Actualidad Financiera, núm. 40, semana 29 de octubre - 4 de noviembre 1990, págs. 2446 a 2465.
- . "El mercado de bonos matador", Actualidad Financiera, núm. 23, semana 3-9 junio de 1991, págs. F-409 a F-419.
- . "Evolución del mercado de "bonos matador"", Actualidad Financiera, núm. 48, 27 de diciembre 1993 - 2 enero de 1994, págs. I-1091 a I-1104.
- LOZANO SERRANO, C.: "Consecuencias de la Jurisprudencia Constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario", Civitas, Madrid, 1990.
- MANTERO SAENZ, A.: "El deber de información tributaria (artículos 111 y 112 de la Ley General Tributaria), Crónica Tributaria, núm. 53/1985, págs. 123 a 129.
- MAROTO SAEZ, A.:
 - . "Tributación de no residentes en el Proyecto de Ley del IRPF", Impuestos, La Ley, Tomo I/1991, págs. 170 a 184.
 - . "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.
- MAROTO SAEZ, A. y SERRET DE MURGA, I.: "Deslocalización de las personas físicas", Tribuna Fiscal, núm. 8, 1991, págs. 53 a 67.
- MARTIN HERNANZ, J.M. y MARTINEZ LOPEZ, R.M.: "Del Convenio de la O.C.D.E. de 1977 al Informe del Comité Ruding de 1992", Actualidad Financiera, núm. 16, 19-25 de abril de 1993, págs. T-115 a T-130.
- MARTIN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C.: "Curso de Derecho financiero y tributario", cuarta edición revisada y puesta al día, Tecnos, Madrid, 1993.
- MARTIN QUERALT, J. y SOLER ROCH, M.T.: "Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", Madrid, Tecnos, 1992.
- MARTINEZ AGUADO, J.: "La deducción por doble imposición jurídica internacional", Crónica Tributaria, núm. 52/1985, págs. 139 a 142.
- MARTINEZ GENIQUE, A.: "La imposición directa ante la entrada en las Comunidades Europeas: Armonización fiscal comunitaria en materia de impuestos directos", en XXXIII Semana de Estudios de Derecho Financiero (La adhesión de España a las Comunidades Europeas), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1989, págs. 485 a 507.
- MARTINEZ GIMENEZ, E.M.C.: "La Deuda Pública y el Sistema de anotaciones en cuenta", Civitas Revista Española de Derecho Financiero, núm. 66, abril-junio 1990, págs. 221 a 244.
- MARTINEZ LAFUENTE, A.:
 - . "Estudios sobre tributación bancaria", obra colectiva con dirección y estudio preliminar por Antonio MARTINEZ LAFUENTE, prólogo por José Ramón

- ALVAREZ RENDUELES, y epílogo por Rafael TERMES CARRERO, Ed. Civitas, Madrid, 1985.
- . "Notas sobre la tributación de los no residentes", Impuestos, La Ley, Tomo I/1986, págs. 101 a 124.. Dirección y presentación de la obra colectiva "Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición", estudio preliminar por Miguel CRUZ AMOROS, Ed. Gaceta Fiscal, Madrid, 1991.
- MARZO CHURRUCA, S.: "Diferencias existentes entre el Proyecto de Convenio de doble imposición sobre la Renta y el Patrimonio de la O.C.D.E. de 1963 y el Convenio Modelo de doble imposición sobre la Renta y el Patrimonio de la O.C.D.E. de 1977" en *Estudios de doble imposición internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, págs. 199 a 230.
 - MATEU DE ROS CERREZO, R.: "La tributación de los no residentes y su posible reforma (I y II). Con especial referencia al Convenio Hispano-Británico de doble imposición", Impuestos, La Ley, Tomo II/1987, págs. 577 a 628.
 - MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: "Los responsables tributarios", Prólogo de Francisco CLAVIJO HERNANDEZ, Instituto de Estudios Fiscales - Marcial Pons, Madrid, 1994.
 - MENENDEZ MENENDEZ, A.: "El Real Decreto 1816/1991, de 20 de diciembre, sobre Transacciones Económicas con el Exterior y la Resolución de 7 de enero de 1992 de la Dirección General de Transacciones Exteriores", Noticias CEE, octubre 1992, Año VIII, núm. 93, págs. 101 a 108.
 - MENENDEZ MORENO, A.:
 - . "El concepto jurídico tributario de profesional", prólogo de José María TEJERIZO LOPEZ, Instituto de Estudios fiscales, Madrid, 1986.
 - . "Los sujetos pasivos de la obligación tributaria (Artículo 30)", en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma* (Libro-homenaje al Prof. Dr. D. Fernando Sainz de Bujanda), Vol I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, págs. 499 a 525.
 - MIAJA DE LA MUELA, A.:
 - . "Derecho internacional privado" I (Introducción y parte general), novena edición revisada, Ediciones Atlas, Madrid, 1985.
 - . "Derecho internacional privado" II (Parte Especial), novena edición revisada, Ediciones Atlas, Madrid, 1982.
 - MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA:
 - . "Informe sobre la reforma de la imposición personal sobre la renta y el patrimonio", Madrid, junio 1990.
 - . "Textos de los Convenios para evitar la doble imposición internacional y de sus disposiciones reglamentarias", Dirección General de Tributos, Madrid, 1992.
 - . "Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Doctrina de la Dirección General de Tributos", Madrid, 1993.
 - MORAN REYERO, P.: "El mercado de bonos "matador"", Información Comercial

Española, núm. 704, abril 1992, págs. 77 a 93.

- MORENO FERNANDEZ, J.I.: "El Impuesto especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 220, julio-agosto 1992, págs. 765 a 822.
- MORILLO MENDEZ, A.: "Responsabilidades solidarias y subsidiarias después de la Ley 10/85 de modificación parcial de la Ley General Tributaria", Crónica Tributaria, núm. 53/1985, págs. 225 a 237.
- MORRIS, A.: "Fiscalidad de no residentes a partir de 1 de enero de 1992", Impuestos, La Ley, Tomo II/1992, págs. 214 a 224.
- MOSCHETTI, F.: "El principio de capacidad contributiva", traducción española, estudio preliminar y notas de Juan M. CALERO GALLEGO y Rafael NAVAS VAZQUEZ, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980.
- MUNUERA CEBRIAN, J.:
 - . "Tributación de rendimientos de capital mobiliario", Actualidad Financiera, núm. 42, 16-22 noviembre 1992, págs. I-17 a I-26.
 - . "Incrementos y disminuciones de patrimonio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (I)", Actualidad Financiera, núm. 44, 30 noviembre - 6 diciembre 1992, págs. I-47 a I-55.
 - . "Incrementos y disminuciones de patrimonio. Norma general sobre la determinación de su importe (y II)", Actualidad Financiera, núm. 46, 14-20 diciembre 1992, págs. I-83 a I-96.
 - . "La fiscalidad en el entorno del Mercado Unico Europeo", Actualidad Financiera, núm. 15, 12-18 abril 1993, págs. I-229 a I-233.
- MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L.:
 - . "Notas sobre la representación en la Ley General Tributaria (Artículos 42 y 43)", en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma* (Libro-homenaje al Prof. Dr. D. Fernando Sainz de Bujanda), Vol I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, págs. 711 a 739.
 - . "La representación de los no residentes en los nuevos Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio", Revista Técnica Tributaria, núm. 20, enero-marzo 1993, págs. 31 a 50.
- 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 de Derecho Financiero, Madrid, 1955, págs. 127 a 150.
- NEUMARK, F.: "Principios de la imposición", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974.
- NOGUEROLES LLORET, V. y NOGUEROLES GONZALEZ, V.: "Tributación de no-residentes, propietarios de fincas urbanas improductivas en España", Revista Técnica Tributaria, núm. 13, abril-junio 1991, págs. 91 a 99.
- NUÑEZ PEREZ, G.G.: "Hecho Imponible. No sujeción y exención (Artículos 28, 29, 14 y

15)", en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma* (Libro-homenaje al Prof. Dr. D. Fernando Sainz de Bujanda), Vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, págs. 459 a 481.

- O.C.D.E.:

. "Modelo de Convenio de doble imposición sobre la Renta y el Patrimonio (Informe 1977 del Comité Fiscal de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico)", presentación por el Prof. D. Antonio Santillana del Barrio, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1978.

. "*L'imposition et les mouvements internationaux de capitaux*", Paris, 1990.. "*Modèle de Convention Fiscale concernant le revenu et la fortune*", *version abrégée*, Paris, septembre 1992.

- O.E.C.E.: "Situación y problemas de la economía de los países miembros y asociados de la O.E.C.E.", Información Comercial Española, núm 310, junio 1959, págs. 39 a 61.

- OLALDE MARTIN, T.; DE LUIS DIAZ MONASTERIO, F.; DE JUAN PEÑALOSA, J.L. y DE LUIS VILLOTA, F.: "El Convenio para evitar la doble imposición entre España y Estados Unidos", Carta Tributaria, núm. 107, 15 de enero de 1990, Monografías, págs. 1 a 13.

- ORTEGA, E.: "La inversión en cartera por no residentes y algunas reflexiones sobre la sustituibilidad entre sus componentes", Información Comercial Española, agosto-septiembre 1991, núms. 696-697, págs. 119 a 131.

- ORTIZ CALZADILLA, R.S.:

. "Aspectos fiscales de los contratos internacionales", Crónica Tributaria, núm. 45/1983, págs. 133 a 142.

. "Los impuestos sobre la renta personal y sobre sociedades: relaciones y condicionamientos", Crónica Tributaria, núm. 58/1989, págs. 89 a 96.

- OTERO CASTELLO, J.:

. "Fiscalidad internacional española", presentación del Dr. Ramón Valdés Costa, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973.

. "El concepto de establecimiento permanente. Especialidades en orden a la regularización de balances", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 112, julio-agosto, 1974, págs. 1063 a 1098.

. "La Inspección Tributaria en el Derecho Fiscal internacional", Crónica Tributaria, núm. 40, 1982.

- PALACIN RIBE, R.; IÑIGO VEGA, M., MANCHEÑO GARCIA-LAJARA; S. y DEL HOYO ORTIGOSA, C.: "La reforma de 1991 de los Impuesto sobre la Renta y el Patrimonio (Análisis teórico-práctico de la nueva normativa de ambos impuestos. Regularización fiscal)", Ed. Gómez Trujillo y 3 más CB, Madrid, 1991.

- 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. 15 a 56.
- . "El tratamiento de la familia en la imposición sobre la renta", *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 29, enero-marzo 1981, págs. 5 a 42.
 - . "La exigencia de factura para justificar gastos y deducciones y su dudosa constitucionalidad", *Gaceta Fiscal*, núm. 32, abril 1986, págs. 151 a 155.
 - . "La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites", *Gaceta Fiscal*, núm. 45, junio 1987, págs. 125 a 144.
 - . "La prueba en el procedimiento de gestión tributaria (Artículo 114)", en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su Reforma* (Libro-homenaje al Prof. Dr. D. Fernando SAINZ DE BUJANDA), Vol. II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, págs. 1449 a 1460.
- PALAO, C. y BANACLOCHE, J.: "El Real Decreto-Ley 5/1989", *Impuestos, La Ley*, Tomo II/1989, págs. 1006 a 1012.
 - PAREDES GOMEZ, R.: "Armonización de la tributación empresarial en el marco de la CEE", *Actualidad Financiera*, núm. 42, semana 13-19 noviembre 1989, págs. 2847 a 2864.
 - PASTOR RIDRUEJO, J.A.:
 - . "Curso de Derecho Internacional Público y Organizaciones Internacionales", 3ª edición, Tecnos, Madrid, 1989.
 - . "Curso de Derecho Internacional Público y Organizaciones Internacionales", 4ª edición, Tecnos, Madrid, 1992.
 - PEDRAJA CHAPARRO, F.: "Libertad de circulación de capitales y armonización fiscal de los intereses en la CEE", *Actualidad Financiera*, núm. 37, semana 9-15 octubre 1989, págs. 2417 a 2426.
 - PEÑA ALVAREZ, F.: "Las rentas del capital en el IRPF: Una cuestión de política económica", *Economistas*, núm. 44, Año VIII, junio-julio 1990, págs. 62 a 70.
 - PEREZ DE AYALA, C.: "Notas sobre la solidaridad tributaria, con especial referencia a la unidad familiar", *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 49, enero-marzo 1986, págs. 47 a 75.
 - PEREZ DE AYALA, J.L.: "La estructura económico-financiera interna de nuestro sistema tributario", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núms. 65-66, septiembre-diciembre 1966, págs. 1169 a 1254.
 - PEREZ DE AYALA, J.L. y GONZALEZ GARCIA, E.:
 - . "Curso de Derecho tributario", Tomo II, 2ª edición, Editorial de Derecho financiero (Edersa), Madrid, 1979.
 - . "Curso de Derecho tributario", Tomo I, 5ª edición, Editorial de Derecho financiero (Edersa), Madrid, 1989.
 - PEREZ HERRERO, L.: "Imposición personal y compensación de pérdidas", *Actualidad Financiera*, núm. 13, semana 26 marzo - 1 abril 1990, págs. 823 a 841.

- PEREZ RODILLA, G.:
 - . "Tributación de las personas y entidades no residentes en territorio español", Gaceta Fiscal, núm. 32, abril 1986, págs. 93 a 108.
 - . "Régimen fiscal de los incrementos de patrimonio obtenidos por no residentes", Impuestos, La Ley, Tomo I/1988, págs. 134 a 149.
 - . "Fiscalidad de las inversiones extranjeras en España", Ediciones Deusto, Bilbao, 1990.
 - . "Novedades de la tributación de no residentes", Impuestos, La Ley, Tomo II/1991, págs. 845 a 855.
 - . "El Impuesto especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes", Hacienda Pública Española, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Cuadernos de Actualidad, núm. 10/1991, págs. 293 a 296.
 - . "Fiscalidad de las inversiones extranjeras en España", Crónica Tributaria, núm. 62/1992, págs. 213 a 216.
 - . "La fiscalidad de los cánones en el Nuevo Modelo de Convenio de la OCDE de 1992. La posición española", Tribuna Fiscal, núm. 32, junio 1993, págs. 57 a 63.

- PEREZ ROYO, F.:
 - . "Armonización de la fiscalidad sobre el ahorro. Las consecuencias para el sistema tributario español de la Directiva sobre liberalización de movimientos de capitales", Hacienda Pública Española, Monografías núm. 1, 1990, págs. 111 a 123.
 - . "Derecho Financiero y Tributario (Parte General)", tercera edición, Civitas, Madrid, 1993.

- PEREZ ROYO, I.: "Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", prólogo de Jaime GARCIA AÑOVEROS, Marcial Pons, Madrid, 1992.

- PERULLES BASSAS, J.J.: "Manual de Derecho Fiscal (Parte General)", Librería Bosch, Barcelona, 1961.

- PIEDRABUENA, E.:
 - . "El establecimiento permanente de empresas extranjeras para efectos del Impuesto sobre la Renta", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núms. 160-161, julio-octubre, 1982, págs. 1245 a 1264.
 - . "La tributación de los no residentes en España. Interrogantes sin respuesta oficial", Impuesto, La Ley, Tomo I/1986, págs. 576 a 585.

- PIEDRABUENA, E.; CAMPBELL, I. y TANARRO, F.: "Tributación de las empresas extranjeras no residentes sin establecimiento permanente en España (1), (2)", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 145, enero-febrero 1980, págs. 119 a 130.

- PITA GRANDAL, A.M^a.: "Prueba, medios de prueba y valoración en el procedimiento de gestión tributaria. Comentario al art. 115 de la L.G.T.", en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma* (Libro-homenaje al Profesor Dr. D. Fernando Sainz de Bujanda), Vol II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, págs. 1461 a 1481.

- PLAGNET, B.: "*Procedes techniques de suppression des doubles impositions*", Juris

Classeur, 2-182, fascículo 352, págs. 2 a 12.

- PONT CLEMENTE, J.F.:

. "La exención tributaria", EDERSA, Madrid, 1986.

. "Consideraciones acerca del régimen de "transparencia fiscal" ceñidas al supuesto de socios residentes en países con convenio para evitar la doble imposición internacional", Revista Técnica Tributaria, núm. 10, julio-septiembre 1990, págs. 93 a 100.

. "Los Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio de los no residentes: Un análisis doctrinal", Revista Técnica Tributaria, núm. 20, enero-marzo 1993, págs. 51 a 85.

- PONT MESTRES, M.:

. "En torno a las características de la Ley 10/1985 de modificación parcial de la Ley General Tributaria", Gaceta Fiscal, núm. 25, agosto-septiembre 1985, págs. 121 a 143.

. "Justificación y alcance de la nueva Ley 18/1991 del IRPF, a tenor de su Preámbulo", Revista Técnica Tributaria, núm. 14, julio-septiembre 1991, págs. 11 a 26.

. "Algunas consideraciones sobre el hecho imponible y el sujeto pasivo en el IRPF", Revista Técnica Tributaria, núm. 18, julio-septiembre 1992, págs. 25 a 50.

- QUIROS, G.: "Características de la inversión y la operativa de no residentes en el mercado español de bonos y obligaciones", Boletín Económico del Banco de España, julio-agosto 1993, págs. 45 a 57.

- RAMALLO MASANET, J.:

. "Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria", Civitas Revista Española de Derecho Financiero, núm. 20, 1978, págs. 605 a 650.

. "La unidad familiar como sujeto en el Ordenamiento Tributario Español", Civitas Revista Española de Derecho Financiero, núm. 29, enero-marzo de 1981, págs. 43 a 74.

. "Incrementos patrimoniales por operaciones entre no residentes", Crónica Tributaria, núm. 66/1993, págs. 55 a 65.

- RAMIREZ MEDINA, E.: "Novedades incluidas en el Real Decreto-Ley 5/1989, de 7 de julio, sobre mediadas financieras y fiscales urgentes", Gaceta Fiscal, núm. 80, agosto-septiembre 1990, págs. 211 a 224.

- RAVENTOS CALVO, E.: "Los sujetos pasivos por obligación real de contribuir, residentes en la Comunidad Europea", Revista Técnica Tributaria, núm. 20, enero-marzo 1993, págs. 113 a 124.

- RECIO ADRADOS, J.G.: "Sobre el Proyecto de Ley de Renta: un comentario urgente", Gaceta Fiscal, núm. 81, octubre 1990, págs. 207 a 216.

- RENTERIA AROCENA, A.: "La inversiones extranjeras en España", Revista Crítica de Derecho Inmobiliario, Año LXIX, marzo-abril 1993, núm. 615, págs. 411 a 462.

- RODRIGUEZ BEREIJO, A.:

- . "Introducción al estudio del Derecho financiero", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1976.
 - . "El sistema tributario en la Constitución. (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)", Civitas Revista Española de Derecho Constitucional, núm. 36, 1992, págs. 9 a 69.
- RODRIGUEZ ONDARZA, J.A. y RUBIO GUERRERO, J.J.:
- . "Tributación de las rentas obtenidas por no residentes en España", Economistas, núm. 35, Extraordinario, Año VI, diciembre 1988 - enero 1989, págs. 168 a 173.
 - . "Los problemas básicos de la tributación de los no residentes en España: sus líneas de reforma", Actualidad financiera, núm. 28, semana 10-16 de julio de 1989, págs. 1845 a 1874.
 - . "Régimen fiscal de las actividades empresariales y profesionales en el nuevo IRPF", Actualidad Financiera, núm. 20, semana 18-24 mayo 1992, págs. T-115 a T-135.
 - . "Tributación de las personas físicas no residentes en la Ley 18/91 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", Actualidad Financiera, núm. 3, 18-24 enero 1993, págs. T-1 a T-17.
- RODRIGUEZ PEREZ, H.:
- . "Impuesto general sobre la Renta de las Personas físicas", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núms. 65-66, septiembre-diciembre de 1966, págs. 1731 a 1775.
 - . "Comentarios a la Ley y Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", 5ª edición (Revisada y adaptada al nuevo Reglamento), Editorial de Derecho Financiero (Edersa), Madrid, 1982.
- ROMAN GONZALEZ, M.V. y ROZAS VALDES, J.A.: "La tributación de las rentas de capital de los Estados miembros de la Comunidad Europea", Hacienda Pública Española, núm. 116 - 3/1990, págs. 175 a 193.
- ROMERO RODRIGUEZ, G.: "Tributación de inversiones en España de personas físicas no residentes", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núms. 160-161, julio-octubre, 1982, págs. 1215 a 1242.
- ROMERO, J.: "Algunos de los problemas originados por los impuesto directos en la CEE (La sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad de 28 de enero de 1986)", Civitas Revista Española de Derecho Financiero, núm. 70, abril-junio 1991, págs. 267 a 273.
- ROSEMBUJ, T.: "El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", PPU, Barcelona, 1992.
- RUIZ ZAPATERO, G.G.: "El nuevo régimen fiscal de las operaciones de reaseguro exterior", Impuestos, La Ley, Tomo II/1990, págs. 90 a 102.
- SAINZ DE BUJANDA, F.:
- . "La interpretación, en Derecho español, de los Tratados internacionales para

- evitar la doble imposición", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 38, junio 1960, págs. 273 a 294.
- . "Estructura jurídica del sistema tributario", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 41, marzo de 1961, págs. 9 a 160.
 - . "Teoría jurídica de la exención tributaria", en "*Hacienda y Derecho*", Tomo III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, págs. 385 a 463.
 - . "El principio fundamental de capacidad contributiva", en "*Hacienda y Derecho*", Tomo III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, págs. 181 a 234.
 - . "Análisis jurídico del hecho imponible", en "*Hacienda y Derecho*", Tomo IV, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966, págs. 262 y ss.
 - . "Los métodos de determinación de las bases imposables y su proyección sobre la estructura del sistema tributario", en "*Hacienda y Derecho*", Tomo VI, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1973, págs. 193 a 268.
 - . "La responsabilidad tributaria en régimen de solidaridad", en "*Hacienda y Derecho*", Tomo VI, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1973, págs. 289 a 319.
 - . "Organización política y Derecho financiero" en "*Hacienda y Derecho*", Tomo I, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1975, págs. 119 y ss.
 - . "Discurso de Investidura para el título de Doctor *Honoris Causa* de la Universidad de Granada, pronunciado sobre el tema "Un esquema de Derecho internacional financiero", *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 38, abril-junio 1983.
 - . "Lecciones de Derecho financiero", novena edición, Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Sección de publicaciones, Madrid, 1991.
- SAINZ DE VICUÑA y BARROSO, A.: "El ámbito territorial de las normas fiscales", en *Estudios de Derecho Tributario*, Volumen I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, págs. 423 a 499.
- SANCHEZ GALIANA, J.A.: "El responsable (Artículos 37, 38 y 39)", en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma* (Libro-homenaje al Prof. Dr. D. Fernando Sainz de Bujanda), Vol I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, págs. 629 a 688.
- SANCHEZ JIMENEZ, M.A.: "La doble imposición sobre los beneficios del establecimiento permanente de las empresas comunitarias", *Impuestos, La Ley*, nº 22, noviembre 1993, págs. 86 a 97.
- SANCHEZ PINILLA, F.: "Sociedades no residentes", en XXVIII Semana de Estudios de Derecho Financiero (Impuesto sobre Sociedades), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1982, págs. 175 a 178.
- 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. 153 y ss.
- SANS I LLADO, J.M.: "El I.R.P.F. Estudio comparativo entre España, Francia, Alemania, Italia, Inglaterra y Bélgica", con la colaboración de Yolanda GABARRO, José C. JUANOS, Daniel MARTINEZ y Alex TARRE, Management School, Barcelona, 1993.

- SANTILLAN, J.: "La inversión exterior en los mercados de Deuda Pública: El caso español", *Boletín Económico del Banco de España*, mayo 1993, págs. 37 a 47.
- SANTILLAN, R.: "Carácter general de nuestro antiguo sistema de impuestos y ensayos hechos para su reforma", *Hacienda Pública Española*, núm. 27, 1974, págs. 203 a 207.
- SARTORIO ALBALAT, S.: "El contribuyente (Artículo 31)", en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma* (Libro-homenaje al Prof. Dr. D. Fernando Sainz de Bujanda), Vol I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, págs. 527 a 545.
- SEBASTIAN DE ERICE, E.: "Evolución de la Legislación española sobre control de cambios. Normativa comunitaria sobre la liberalización de los movimientos de capital", *Noticias CEE*, febrero 1993, Año IX, núm. 97, págs. 31 a 40.
- SEMINARIO DE DERECHO FINANCIERO DE LA UNIVERSIDAD DE MADRID (Director: Fernando Sainz de Bujanda): "Notas de Derecho Financiero", Tomo I, Vol. 2º, Facultad de Derecho, Universidad de Madrid, 1976.
- SERENA PUIG, J.M.: "El procedimiento de comprobación preferente: El hecho imponible", *Impuestos, La Ley*, Tomo II/1990, págs. 1187 a 1198.
- SIMON ACOSTA, E.: "Los incrementos y disminuciones de patrimonio gravados en el IRPF: concepto y ámbito", *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 75, julio-septiembre 1992, págs. 523 a 547.
- SOLER ROCH, M.T.:
 - . "Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 25, enero-marzo 1980, págs. 5 a 50.
 - . "La titularidad de la renta y el patrimonio en la nueva reforma", *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 75, julio-septiembre 1992, págs. 399 a 418.
- SOPENA GIL, J.:
 - . "La aplicación de las leyes fiscales españolas en la plataforma marítima continental o zona económica exclusiva", *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 41, enero-marzo 1984, págs. 5 a 32.
 - . "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, págs. 325 a 335.
- STEIN, H. y otros: "Tax Policy in the twenty-first century", Ed. John Wiley & Sons, New York - Chichester, Brisbane - Toronto - Singapore, 1988.
- UCKMAR, V.:
 - . "Influencia del domicilio, de la residencia y de la nacionalidad en el Derecho

- tributario", en Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, Vol. VI, núm. 24, diciembre 1956, págs. 579 a 592.
- . "La evasión fiscal internacional", en "Seis estudios sobre Derecho constitucional e internacional tributario", presentación por Eusebio GONZALEZ, Editorial de Derecho Financiero (Edersa), Madrid, 1980.
- UDINA, M.: "Il diritto internazionale tributario", Cedam, Padova, 1949.
 - URIA, R.: "Derecho Mercantil", 18ª edición, Marcial Pons, Madrid, 1991.
 - VELAZQUEZ CUETO, F.A.: "Deducciones para evitar la doble imposición internacional e imputación de impuestos no pagados", Crónica Tributaria, núm. 52/1985, págs. 239 a 244.
 - VERDROSS, A.: "Derecho Internacional Público", 5ª edición alemana, refundida y aumentada con la colaboración de Stephan VEROSTA y Karl ZEMANEK, traducción directa, con adiciones y bibliografías complementarias por Antonio TRUYOL Y SERRA, nueva edición puesta al día con la colaboración de Manuel MEDINA ORTEGA, Ed. Aguilar, tercera reimpresión de la sexta edición, Madrid, 1982.
 - VICENTE-ARCHE DOMINGO, F.:
 - . "Consideraciones sobre el hecho imponible", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 39, 1960, págs. 529 a 594.
 - . "Aspectos financieros del Plan de Estabilización", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 37, marzo 1960, págs. 67 a 101.
 - . "Elementos cuantitativos de la obligación tributaria", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 60, diciembre 1965, págs. 923 a 973.
 - . "Comentarios a la Ley del I.R.P.F. y Reglamento del Impuesto", Ed. Colex, Madrid, 1993.
 - VICTOR PARET, L.: "El Impuesto sobre Rentas y Ganancias", Revista Nacional de Economía, núm. 71, año XII, Tomo XXIV, enero-febrero 1927, págs. 43 a 63.
 - VIÑUALES, A.: "Informe sobre la Legislación Fiscal y los procedimientos de imputación parcial de beneficios de las empresas con actividades en varios países", Hacienda Pública Española, núm. 46/1977, págs. 177 a 210.
 - VV.AA.: "El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", XXXIV Semana de Estudios de Derecho Financiero, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1989.
 - VV.AA.: "El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: pasado, presente y futuro del tributo", XXXVII Semana de Estudios de Derecho Financiero, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.
 - VV.AA.: "Estudios de doble imposición internacional", presentación por José María DE LA VILLA, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979.
 - VV.AA.: "Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición", dirección y presentación por Antonio MARTINEZ LAFUENTE, estudio

preliminar por Miguel CRUZ AMOROS, Ed. Gaceta Fiscal, Madrid, 1991.

- VV.AA.: "Impuesto sobre Sociedades", XXVIII Semana de Estudios de Derecho Financiero, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1982.
- VV.AA.: "La adhesión de España a las Comunidades Europeas", XXXIII Semana de Estudios de Derecho Financiero, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1989.
- VV.AA.: "Relaciones fiscales internacionales", presentación por José María DE LA VILLA GIL, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987.
- XAVIER, A.: "Direito Tributário Internacional (Tributaçao das operaçoes internacionais)", Livraria Almedina, Coimbra, 1993.
- XXXIX Congres International de Droit Financier et Fiscal (Londres, 1985): "The assessment and collection of tax from non-residents", Cahiers de Droit Fiscal International, vol. LXX, Rotterdam, 1985.
- ZABALZA MARTIN, A.: "Perspectivas fiscales para la integración en el mercado único", Gaceta Fiscal, núm. extraordinario 100 (bis), junio 1992, págs. 5 a 13.
- ZANCADA, F.: "Una revisión del concepto de establecimiento permanente", en *Estudios de doble imposición internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, págs. 251 a 264.
- ZORNOZA PEREZ, J.J.: "La tributación de las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente por personas físicas no residentes y el Impuesto sobre la Renta", Civitas Revista Española de Derecho Financiero, núm. 45, enero-marzo 1985, págs. 101 a 116.
- ZUBIRI, I.: "La fiscalidad española ante el Mercado Unico", Papeles de Economía, núm. 48/1991, págs. 136 a 155.
- ZURDO RUIZ-AYUCAR, I.: "El diseño de un nuevo impuesto sobre la renta: gravamen de las rentas del capital y de las plusvalías (armonización, internacionalización, libertad de circulación)", en XXXVII Semana de Estudios de Derecho Financiero (El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: pasado, presente y futuro del tributo), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, págs. 349 a 362.
- ZURDO RUIZ-AYUCAR, I. y J. y GIMENEZ-REYNA, E.: "La Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", Impuestos, La Ley, Tomo I/1989, págs. 241 y ss.