

LOS ELEMENTOS PERSONALES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES

M^a Mercedes Castillo Solsona

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Lleida

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. LOS SUJETOS PASIVOS CONTRIBUYENTES. 2.1. Personas físicas contribuyentes. 2.1.1. *Personas físicas no residentes en territorio español que obtengan rentas en el mismo.* 2.1.2. *Miembros del personal diplomático y consular y funcionarios extranjeros residentes en España así como sus cónyuges e hijos menores de edad con residencia habitual en territorio español.* 2.2. Entidades contribuyentes. 2.2.1 Entidades no residentes. 2.2.2. *Entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero y con presencia en territorio español.* 3. EL SUJETO PASIVO SUSTITUTO. 4. LOS RESPONSABLES SOLIDARIOS. 5. EL REPRESENTANTE DEL NO RESIDENTE. 6. EL RETENEDOR. 7. CONCLUSIONES.

1. INTRODUCCIÓN

La promulgación de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, por la que se aprobaron las normas reguladoras del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (1), posteriormente desarrollada por el Real Decreto 326/1999, de 26 de febrero, por el que se aprobó el Reglamento del Impuesto (2), supuso la incorporación de un nuevo tributo de carácter directo al sistema impositivo español. Culminaba así un proceso que, con independencia de antecedentes

más remotos (3), se inició con el Real Decreto-ley 24/1982, de 29 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria (4), y la Ley 5/1983, de 29 de junio (5), punto de arranque del vigente modelo de tributación de las rentas obtenidas por no residentes en España.

Con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 41/1998, el gravamen de aquellas rentas se caracterizaba por el diseño de una obligación real de contribuir (6), con

(1) BOE de 10 de diciembre.

(2) BOE de 5 de marzo.

(3) En relación con estos antecedentes puede consultarse CASTILLO SOLSONA, M^a Mercedes: *La imposición sobre la renta de no residentes en la legislación española. Fundamento, evolución histórica y modelo vigente*, Ediciones de la Universidad de Lleida, 2001, págs. 37 a 78.

(4) BOE de 31 de diciembre de 1982.

(5) BOE de 30 de junio de 1983.

(6) No fue hasta la promulgación, en 1998, de las Leyes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que dejó de emplearse la terminología *obligación personal/obligación real de contribuir*, tradicional en la legislación española, pero que había sido sistemáticamente criticada por la doctrina. Así, FERREIRO, ya a propósito de la

dos modalidades de sujeción a la misma: la prevista para las rentas obtenidas por no residentes en España a través de un establecimiento permanente situado en territorio español y la aplicable a las obtenidas por no residentes en territorio español sin el concurso de un establecimiento permanente. Estas dos modalidades de gravamen se configuraban como dos formas de tributación, prácticamente independientes entre sí –con su propio hecho imponible y su propia forma de determinar la base imponible y la cuota tributaria–, de cuyo examen conjunto se desprendía que la obligación real de contribuir – en particular, en su modalidad sin establecimiento permanente– presentaba importantes especialidades respecto del gravamen de las rentas obtenidas por residentes en territorio español.

Las singularidades de la tributación de las rentas obtenidas por no residentes unidas a la creciente importancia de la fiscalidad internacional hicieron aconsejable la promulgación, de un texto normativo específicamente dedicado al gravamen de no residentes. En su conjunto, la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes de 1998 no supuso una innovación sustancial, predominando las consideraciones relacionadas con la estructura del sistema tributario sobre los aspectos relativos al propio contenido del gravamen (7). No obstante, ya en su redacción originaria, la Ley 41/1998 introdujo diversas modifica-

ciones en los elementos personales del Impuesto que regula, que se han ampliado como consecuencia de la reforma operada por Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes (8).

Los elementos personales del Impuesto sobre la Renta de no Residentes aparecen fundamentalmente regulados en el Capítulo I de la Ley 41/1998, en el que se menciona a los contribuyentes, los responsables solidarios y al representante del no residente. Sin embargo, hemos creído conveniente que el análisis de estas figuras se complete con la referencia al sustituto del contribuyente –representado por las entidades gestoras del Mercado de Deuda Pública en Anotaciones en Cuenta, tratándose de rendimientos de las letras del Tesoro y demás valores representativos de la Deuda Pública– y al retenedor del Impuesto, regulados ambos en el Capítulo IV de la Ley, atendiendo a las relaciones de estas dos figuras con las contenidas en el Capítulo I.

2. LOS SUJETOS PASIVOS CONTRIBUYENTES

De conformidad con las previsiones de la Ley 41/1998, en su redacción derivada de

Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sostuvo que la utilización de la expresión obligación real para designar a la de los no residentes en territorio español era desafortunada tanto porque toda obligación supone un vínculo personal como porque el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es siempre un impuesto personal que grava una manifestación de riqueza que no puede ser pensada sin ponerla en relación con una determinada persona, circunstancia ésta que se producía tanto en el supuesto de la obligación personal de contribuir como en el de la denominada obligación real. FERREIRO LAPATZA, J.J., LASARTE ALVAREZ, J., MARTIN QUERALT, J. y PALAO TABOADA, C.: *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Civitas, Madrid, 1983, págs. 66 y 67.

(7) En este sentido, la Exposición de Motivos de la Ley 41/1998 argumenta que, en el marco de la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas operada por la Ley 40/1998, procedía dotar de independencia a la regulación del gravamen de las rentas obtenidas por no residentes respecto de la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades, lo que redundaría en una mayor coordinación y seguridad jurídicas y permitiría, en un futuro, incorporar las novedades de una realidad tan cambiante como es la fiscalidad internacional.

(8) BOE de 19 de diciembre.

la Ley 46/2002, son contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (9): a) Las personas físicas no residentes en territorio español que obtengan rentas en el mismo, salvo que sean contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y las personas físicas residentes en España por alguna de las circunstancias previstas en el apartado 4 del art. 9 de la Ley 40/1998, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. b) Las entidades no residentes que obtengan rentas en territorio español. c) Las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero y con presencia en territorio español que obtengan rentas en el mismo, supuesto este último introducido por la reforma de 2002.

La Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, al igual que la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1998, emplea el término contribuyente en lugar del de sujeto pasivo, utilizado, en su momento, tanto por la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como por la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. Esta modificación terminológica, sin duda acertada, no es, sin embargo, consecuencia de una alteración sustancial en la condición de sujeto pasivo sino más bien una precisión conceptual fundada en el régimen que la Ley General Tributaria prevé en materia de sujetos pasivos (10) y derivada de la existencia del supuesto de sustitución tri-

butaria al que se ha aludido y que será objeto de posterior análisis.

No obstante, otros aspectos de la regulación de los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes merecen un juicio menos favorable. En este sentido, consideramos que su normativa reguladora debería haber incorporado a su articulado sendas definiciones de persona física y de entidad no residente, evitando así la necesidad de recurrir a textos legislativos distintos de la Ley 41/1998 para determinar quiénes son contribuyentes del Impuesto (11).

2.1. Personas físicas contribuyentes

2.1.1. *Personas físicas no residentes en territorio español que obtengan rentas en el mismo*

Con carácter general, son contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes las personas físicas no residentes en territorio español que obtengan rentas en el mismo (12). Dos son, por lo tanto, y con las salvedades de los nacionales españoles que acrediten su nueva residencia en un paraíso fiscal y del régimen opcional previsto para los contribuyentes residentes de otros Estados miembros de la Unión Europea distintos del Estado español, las condiciones que una persona física debe cumplir para ser contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes: a) No tener su residencia habitual en

(9) Art. 5 de la Ley 41/1998.

(10) Arts. 30 a 32 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

(11) La Ley 41/1998, tras establecer, en su art. 5, quienes son contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, prevé, en su art. 6, que «*la residencia en territorio español se determinará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 9 de la Ley 40/1998, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, y en el apartado 3 del artículo 8 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades*». A su vez, el art. 6 bis, introducido por la Ley 46/2002, dispone que «*las rentas correspondientes a las entidades en régimen de atribución de rentas a que se refiere el artículo 10 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, así como las retenciones e ingresos a cuenta que hayan soportado, se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la Sección 2ª del Título VII de dicha Ley y en el Capítulo VI de esta Ley*».

(12) Art. 5.a) de la Ley 41/1998.

territorio español. b) Obtener rentas en el mismo.

Como ya se ha indicado, la Ley 41/1998 no define quiénes deben ser reputadas como personas físicas no residentes en España, limitándose a efectuar una remisión a la noción de residencia habitual en territorio español contenida en el art. 9 de la Ley 40/1998, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (13). Atendiendo a lo dispuesto en este precepto, si bien interpretándolo a *sensu contrario*, se concluye que son personas físicas no residentes en España y, por lo tanto, y con independencia de las dos salvedades mencionadas, contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aquellas personas físicas en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

A. *Que, obteniendo rentas en territorio español, no permanezcan en el mismo, durante el año natural, más de ciento ochenta y tres días.* A propósito de este criterio de no atribución de la residencia en España, se suscitan tres cuestiones: cuál es el ámbito geográfico del territorio español; cuándo una renta debe reputar-

se obtenida en el mismo y cómo se computa la permanencia de una persona física, durante un año natural, en territorio español.

En relación con la primera de las cuestiones suscitadas, que tiene trascendencia no sólo respecto del que puede denominarse «criterio de no permanencia en territorio español» sino también de los que se examinarán a continuación, se observa que la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes de 1998 incluye la más completa definición de territorio español contenida en la vigente normativa reguladora de la imposición sobre la renta (14). Por primera vez en la legislación interna española, en la definición de territorio español de la Ley 41/1998 se enuncian expresamente los diferentes espacios en los que, además de en la superficie terrestre, el Estado español ostenta un señorío pleno y exclusivo –el espacio aéreo, las aguas interiores y el mar territorial–, introduciéndose, además, importantes matizaciones en el tratamiento de las aguas situadas entre el límite del mar territorial y las 200 millas náuticas (15).

(13) Art. 9.1 de la Ley 40/1998: «1. Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) *Que permanezca más de ciento ochenta y tres días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios calificados reglamentariamente como paraíso fiscal, la Administración Tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en el mismo durante ciento ochenta y tres días en el año natural.*

Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

b) *Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.*

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, residan habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél».

(14) Art. 2.1 de la Ley 41/1998: «El territorio español comprende el territorio del Estado español, incluyendo el espacio aéreo, las aguas interiores, así como el mar territorial y las áreas exteriores a él, en las que, con arreglo al Derecho internacional y en virtud de su legislación interna, el Estado español ejerza o pueda ejercer jurisdicción o derechos de soberanía respecto del fondo marino, su subsuelo y aguas suprayacentes y sus recursos naturales».

(15) A propósito de esta zona, la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, menciona los derechos que España pueda ejercer sobre las zonas adyacentes a las aguas territoriales, y que le correspondan sobre el suelo y subsuelo marino, aguas suprayacentes y sus recursos naturales, de

Por otra parte, una vez fijados los límites del territorio español, la Ley 41/1998 alude a la incidencia, en sede de tributación de no residentes, de los regímenes tributarios especiales por razón del territorio vigentes en España (16). Y, en este sentido, dispone que el Impuesto sobre la Ren-

ta de no Residentes se aplica en todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes forales en vigor en el País Vasco y en Navarra (17) y de las especialidades derivadas de la normativa específica vigente en las Islas Canarias (18) y en las Ciudades de Ceuta y Melilla, si bien, en este úl-

acuerdo con la legislación española y el Derecho internacional. Sin embargo, la Ley 41/1998 hace referencia al *ejercicio de jurisdicción o de derechos de soberanía* respecto del fondo marino, su subsuelo y aguas suprayacentes y sus recursos naturales por el Estado español, lo que supone la adopción, por parte de nuestra legislación tributaria interna, de las previsiones del art. 56 de la Convención de las Naciones Unidas sobre el Derecho del Mar de 1982, suscrita en Montego Bay. Con arreglo a este precepto, no todos los derechos sobre la zona económica exclusiva incluidos en la Convención de 1982 a favor del Estado ribereño –en nuestro caso, el Estado español– tienen la misma calificación. Y ello por cuanto distingue entre «derechos de soberanía», en materia de recursos naturales, y «jurisdicción», en relación con todos los demás ámbitos que contempla, en los que destacan: el establecimiento y utilización de las islas artificiales, instalaciones y estructuras; la investigación científica marina y la protección y la preservación del medio marino. Por último, reseñar que las previsiones en materia de zona económica exclusiva son predicables de la plataforma continental, dada la práctica coincidencia normativa de los derechos susceptibles de ejercitarse en ambas zonas.

(16) Art. 2.3 y 4 de la Ley 41/1998: «3. Lo dispuesto en el apartado 1 se entenderá sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio Económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos del País Vasco y de la Comunidad Foral de Navarra.

4. En Canarias, Ceuta y Melilla se tendrán en cuenta las especialidades que resulten aplicables en virtud de su normativa específica y de lo dispuesto en esta Ley».

(17) En relación con el País Vasco, el art. 21. Uno de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprobó el Convenio Económico con el Estado actualmente en vigor, tras disponer que el Impuesto sobre la Renta de no Residentes es un tributo concertado que se rige por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado, preceptúa que a los establecimientos permanentes de personas o entidades residentes en el extranjero, domiciliados en el País Vasco, les es aplicable la normativa autonómica de aquel Impuesto, de conformidad con las reglas que, a propósito de la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, contiene el art. 14 de la Ley 12/2002.

Por su parte, el vigente Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra de 31 de julio de 1990, tras su modificación mediante el Acuerdo de 28 de octubre de 1997, reconoce a la Comunidad Foral competencia para la exacción de determinadas rentas obtenidas por no residentes. Asimismo, la letra b) del núm. 1 del art. 3 de este Convenio establece que corresponde al Estado la regulación de todos los tributos en los que el sujeto pasivo, a título de contribuyente o de sustituto, sea una persona física o entidad con o sin personalidad jurídica que, conforme al ordenamiento tributario del Estado, no sea residente en territorio español.

(18) La Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, tras crear y regular la denominada Zona Especial Canaria (ZEC), prevé diversos beneficios fiscales, tanto en el ámbito de la imposición directa como indirecta. En particular, y a propósito del gravamen de las rentas obtenidas por no residentes, dispone que la exención de los intereses y demás rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios así como de las ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles obtenidas, sin mediación de establecimiento permanente, por personas físicas residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea –exención prevista, en su momento, por la Ley 18/1991, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, en la actualidad, por la Ley 41/1998, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes– debe aplicarse también cuando estas rentas sean obtenidas por personas físicas residentes en Estados no miembros de la Unión Europea, siempre que sean satisfechas por una entidad de la Zona Especial Canaria y procedan de operaciones realizadas, material y efectivamente, en el ámbito geográfico de la ZEC. Sin embargo, esta exención no es aplicable, al igual que ocurría en el régimen de la Ley 18/1991 y sucede en el de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes de 1998, cuando los intereses y ganancias patrimoniales sean obtenidos a través de países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales.

timo caso, estas especialidades afectan únicamente a las rentas obtenidas por entidades no residentes y, por lo tanto, son tratadas en el epígrafe dedicado a las mismas.

Una vez delimitado el ámbito espacial de aplicación del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, debe hacerse hincapié

en que la obtención, en territorio español, de rentas dinerarias o en especie es, juntamente con la no residencia en España, condición necesaria para que una persona física –o entidad– no residente sea gravada por aquel impuesto, salvo que se trate de rentas no sujetas al mismo (19) o declaradas exentas (20). Pero el postulado de la

(19) De conformidad con lo dispuesto por el art. 12.2 de la Ley 41/1998, en su redacción por la Ley 46/2002, no se consideran obtenidos en territorio español y, por lo tanto, no están sujetos al Impuesto sobre la Renta de no Residentes: a) Los rendimientos satisfechos por razón de compraventas internacionales de mercancías, incluidas las comisiones de mediación en las mismas, así como los gastos accesorios y conexos. b) Los rendimientos satisfechos a personas o entidades no residentes por establecimientos permanentes situados en el extranjero, con cargo a los mismos, cuando las prestaciones correspondientes estén vinculadas con la actividad del establecimiento permanente en el extranjero. Por otra parte, tampoco están sujetas al Impuesto sobre la Renta de no Residentes las rentas sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (art. 11.3 de la Ley 41/1998).

(20) Art. 13 de la Ley 41/1998, también modificado por Ley 46/2002, que dispone que están exentas de tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes: a) Las rentas declaradas exentas de tributar por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas así como las pensiones asistenciales por ancianidad reconocidas al amparo del Real Decreto 728/1993, de 14 de mayo, por el que se establecen pensiones asistenciales por ancianidad a favor de los emigrantes españoles. b) Los intereses y demás rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios así como las ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles obtenidos sin mediación de establecimiento permanente por residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, siempre que no se obtengan a través de un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. Además, esta exención tampoco resulta de aplicación a las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de acciones, participaciones u otros derechos en una entidad en los siguientes casos: cuando el activo de esta entidad consista principalmente, directa o indirectamente, en bienes inmuebles situados en territorio español o cuando, en algún momento, durante el período de doce meses precedente a la transmisión, el contribuyente haya participado, directa o indirectamente, en al menos, el 25 por 100 del capital o patrimonio de la entidad. c) Los rendimientos derivados de la Deuda Pública, obtenidos sin mediación de establecimiento permanente en España, siempre que no lo sean a través de un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. d) Las rentas derivadas de valores emitidos en España por personas físicas o entidades 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, si bien, cuando el titular de los mismos sea un establecimiento permanente en territorio español, aquellas rentas quedan sujetas al Impuesto y, en su caso, al sistema de retención a cuenta, que debe practicarse por la institución financiera residente que actúe como depositaria de los valores. e) Los rendimientos de las cuentas de no residentes, salvo que el pago se realice a un establecimiento permanente situado en territorio español, por el Banco de España o por las entidades registradas a que se refiere la normativa de transacciones económicas con el exterior. f) Las rentas obtenidas en territorio español, sin mediación de establecimiento permanente, procedentes del arrendamiento, cesión o transmisión de contenedores o de buques y aeronaves a casco desnudo, utilizados en la navegación marítima o aérea internacional. g) Los beneficios distribuidos por las sociedades filiales residentes en territorio español a sus sociedades matrices residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea, cuando concurren los siguientes requisitos: que ambas sociedades estén sujetas y no exentas a alguno de los tributos que gravan los beneficios de las entidades jurídicas en los Estados miembros de la Unión Europea, mencionadas en el art. 2.c) de la Directiva 90/435/CEE, del Consejo, de 23 de julio de 1990; que la distribución del beneficio no sea consecuencia de la liquidación de la sociedad filial, y que ambas sociedades revistan alguna de las formas previstas en el anexo de la Directiva 90/435/CEE, del Consejo, de 23 de julio de 1990. h) Las rentas derivadas de las transmisiones de valores o el reembolso de participaciones

obtención de rentas en territorio español presenta diversas manifestaciones que adoptan la forma de criterios de sujeción al Impuesto sobre la Renta de no Residentes y a los que puede conceptuarse como

aquellos factores o circunstancias que, concurriendo en la obtención de una renta por parte de una persona física –o entidad– no residente en España, determinan su sometimiento a aquél (21).

en fondos de inversión realizados en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores españoles, obtenidas por personas físicas o entidades no residentes sin mediación de establecimiento permanente en territorio español, que sean residentes en un Estado que tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información. i) Las becas y otras cantidades percibidas por personas físicas, satisfechas por las Administraciones públicas, en virtud de acuerdos y convenios internacionales de cooperación cultural, educativa y científica, o en virtud del Plan anual de cooperación internacional aprobado en Consejo de Ministros.

(21) De conformidad con lo dispuesto por el art. 12.1 de la Ley 41/1998 –que determina qué rentas se consideran obtenidas en territorio español y cuya redacción originaria ha sido también objeto de reforma por Ley 46/2002–, las rentas obtenidas por no residentes en territorio español quedan sometidas al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, con arreglo a los siguientes criterios:

a) *Situación, en territorio español, de los bienes o derechos productores de las rentas y cumplimiento o ejercicio en España de derechos.* Con arreglo a este criterio, quedan sujetas al Impuesto sobre la Renta de no Residentes: las rentas imputables a un establecimiento permanente situado en territorio español; los rendimientos derivados, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a los mismos; las rentas imputadas a los contribuyentes personas físicas titulares de bienes inmuebles urbanos situados en territorio español no afectos a actividades económicas; las ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles situados en territorio español o de derechos que deban cumplirse o que se ejerciten en España; las ganancias patrimoniales procedentes, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a los mismos, incluyéndose en este bloque las ganancias patrimoniales derivadas de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, cuyo activo esté constituido, principalmente, por bienes inmuebles situados en territorio español y las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, que atribuyan a su titular el derecho de disfrute sobre bienes inmuebles situados en territorio español.

b) *Realización de la actividad en territorio español.* Atendiendo a este criterio, quedan sometidas al Impuesto sobre la Renta de no Residentes: las rentas derivadas de actividades o explotaciones económicas, obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, cuando tales actividades o explotaciones se realicen, total o parcialmente, en territorio español; las rentas derivadas, directa o indirectamente, de la actuación personal en territorio español de artistas o deportistas, o de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, aun cuando sean percibidas por una persona o entidad distinta del artista o deportista; los rendimientos del trabajo cuando deriven, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en territorio español y las pensiones y demás prestaciones similares, cuando deriven de un empleo prestado en territorio español.

c) *Utilización total o parcial, en territorio español, de las prestaciones.* De conformidad con este criterio, quedan sometidos al Impuesto los rendimientos derivados de prestaciones de servicios, en particular, las referidas a la realización de estudios, proyectos, asistencia técnica o apoyo a la gestión y los intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios así como los cánones o regalías.

d) *Residencia en España de la entidad emisora de los valores o distribuidora del beneficio.* Con arreglo a este criterio, quedan sometidos al Impuesto sobre la Renta de no Residentes: los dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en fondos propios de entidades residentes en España y las ganancias patrimoniales, cuando deriven de valores emitidos por personas o entidades residentes en territorio español.

e) *Pago o satisfacción de determinados rendimientos.* En su redacción originaria, el art. 12.2 de la Ley 41/1998 determinaba que se entendían obtenidos en territorio español y, por lo tanto, y en principio, sujetos al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, los rendimientos satisfechos por personas físicas que realizasen actividades económicas –salvo que se tratase de una persona física que efectuase el pago por razones particulares– y entidades residentes en territorio español así co-

Sentado lo anterior, se impone referirse a la tercera de las cuestiones que suscita el criterio de la no permanencia en territorio español: su cómputo. Para ser contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, las personas físicas, además de obtener rentas en territorio español, deben permanecer en el mismo, como máximo, 183 días durante el año natural, debiendo efectuarse al respecto algunas precisiones. En primer lugar, debe ponerse de manifiesto que el art. 9.1.a) de la Ley 40/1998, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, utiliza la expresión «*durante el año natural*», zanjando así, definitivamente, en favor de la equiparación, la cuestión de si la expresión año natural equivalía o no a la de período impositivo (22).

Por lo que respecta al cómputo de las ausencias, debe tenerse presente que para determinar la permanencia de, como máximo, 183 días durante el año natural deben computarse las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite,

por cualquier medio, su residencia fiscal en otro país; no obstante, si la estancia tiene lugar en un país o territorio de los calificados reglamentariamente como paraíso fiscal (23), la Administración Tributaria puede exigir que se pruebe la permanencia en dicho territorio durante ciento ochenta y tres días en el año natural. Por otra parte, para determinar el período de permanencia no deben computarse las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

B. *Que no radique en territorio español ni el núcleo principal ni la base de las actividades o intereses económicos de la persona física, de forma directa o indirecta* (24). Al igual que en la regulación anterior a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1998, y a pesar de las modificaciones introducidas en el «*criterio del centro de intereses económicos*» (25), éste sigue configurándose co-

mo por establecimientos permanentes situados en el mismo. Pero, tras la reforma operada por Ley 46/2002, la mención al criterio del pago en general ha sido suprimida y únicamente se aplica en los siguientes supuestos: las retribuciones públicas satisfechas por la Administración española y las remuneraciones satisfechas por personas físicas que realicen actividades económicas, en el ejercicio de sus actividades, o entidades residentes en territorio español; las pensiones y demás prestaciones similares, cuando se satisfagan por una persona o entidad residente en territorio español o por un establecimiento permanente situado en el mismo; los rendimientos del capital mobiliario, con excepción de los dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en fondos propios de entidades residentes en España, satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en el mismo.

(22) En relación con esta cuestión, y en el ámbito de la normativa anterior a la Ley 40/1998, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la doctrina había venido manteniendo posiciones diversas. Así, FERREIRO, comentando el art. 6.1 de la Ley 44/1978, entendía por año natural un período de doce meses, contados de fecha a fecha. FERREIRO LAPATZA, J.J.; LASARTE ALVAREZ, J.; MARTÍN QUERALT, J. y PALAO TABOADA, C.: *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Civitas, Madrid, 1983, pág. 78. Por su parte, BAENA AGUILAR, en relación con el art. 12.Uno.a) de la Ley 18/1991, sostenía que, aunque la ley no definía el año natural parecía referirse al período de 365 días comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de cada año, si bien, al mismo tiempo, se mostraba partidario de proponer la adopción de alguna norma de acumulación entre distintos años naturales. BAENA AGUILAR, A.: *La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Editorial Aranzadi, Pamplona, 1994, pág. 97.

(23) Estos territorios aparecen enumerados en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio (BOE de 13 de julio).

(24) Art. 9.1.b) de la Ley 40/1998, a *sensu contrario*.

(25) Estas modificaciones han consistido, por una parte, en la sustitución de la expresión «*núcleo principal o base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos*» por la de «*núcleo principal o base de sus actividades o intereses económicos*». Por otra parte, se ha

mo un concepto jurídico indeterminado, dado que la Ley 40/1998 y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1999 continúan sin aclarar en qué consiste el «núcleo principal» o la «base» de las actividades o intereses económicos del contribuyente. De todos modos, puede concluirse que, en definitiva, una persona física será reputada como no residente en territorio español cuando la Administración tributaria española no pueda probar que la parte más importante de sus actividades generadoras de renta o de sus intereses económicos se halla en territorio español (26).

C. Cuando no residan habitualmente en territorio español ni el cónyuge de la persona física, del cual ésta no esté separada legalmente, ni los hijos menores de edad que dependan de ella (27). Con carácter subsidiario respecto de los criterios de la permanencia en territorio español y de

la ubicación en España del núcleo principal o la base de las actividades o intereses económicos, la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1998 acoge la presunción de residencia en territorio español de una persona física cuando residan en él, cumulativamente, su cónyuge, del cual no esté separada legalmente, e hijos menores de edad que dependan de ella. Esta presunción, a la que puede considerarse como una manifestación del criterio del *centro de intereses vitales* previsto en el *Modelo de Convenio para evitar la doble imposición* de la OCDE (28), no operará en el caso de que ni el cónyuge ni los hijos menores de la persona física residan habitualmente en territorio español, ya sea con arreglo al criterio de la permanencia, ya con base en el del centro de intereses económicos (29).

Pero es que, además, al tratarse de una presunción *iuris tantum*, si el contribuyen-

introducido la precisión según la cual una persona física puede reputarse como residente en España cuando el núcleo o la base de sus actividades o intereses económicos radique en territorio español, de forma *directa o indirecta*, con lo cual se potencia la sujeción al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en detrimento de la sujeción al Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

(26) En este sentido, MARTIN QUERALT señala que puede servir de pauta interpretativa de la locución «núcleo principal o base de sus actividades o intereses económicos» el concepto de «centro de intereses» acogido en el art. 59.1.2º de la Ley 40/1998, en tanto que criterio que determina la condición de residente en una Comunidad Autónoma. CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.; FERREIRO LAPATZA, J.J.; MARTIN QUERALT, J.; TEJERIZO LÓPEZ, J.M. y PÉREZ ROYO, F.: *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial. Sistema tributario: los tributos en particular*, 18ª edición. Revisada y puesta al día, Marcial Pons, Madrid, 2002, pág. 63. Con arreglo al art. 59.1.2º de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1998, se considera, en el ámbito de las Comunidades Autónomas que integran el Estado español, como territorio en el que una persona física tiene su principal centro de intereses, aquél donde obtenga la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, determinada por los siguientes componentes de renta: a) Rendimientos del trabajo, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de trabajo respectivo, si existe. b) Rendimientos del capital inmobiliario y ganancias patrimoniales derivados de bienes inmuebles, que se entenderán obtenidos en el lugar en que radiquen éstos. c) Rendimientos derivados de actividades económicas, ya sean empresariales o profesionales, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de gestión de cada una de ellas.

(27) «Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, residan habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél» (párrafo segundo del art. 9.1.b de la Ley 40/1998).

(28) Art. 4.2.b) del *Modelo de Convenio* de la OCDE de 2000.

(29) En este sentido, debe ponerse de manifiesto que la Ley 40/1998 introdujo como novedad, respecto de lo dispuesto por la Ley 18/1991, la expresa previsión de que la atribución de la residencia en España del cónyuge e hijos menores de edad del contribuyente puede efectuarse tanto con base en el criterio de la permanencia de los mismos en territorio español por más de ciento ochenta y tres días, como con arreglo al criterio de radicar en España el núcleo principal o la base de las actividades o intereses económicos de aquéllos.

te reputado, en principio y con base en la presunción que se está analizando, como residente en territorio español prueba que no reside en el mismo, tendrá la consideración de no residente en España, con independencia de que su cónyuge, de quien no esté separado legalmente, e hijos menores de edad, si tengan su residencia habitual en territorio español. Y, con carácter general, la prueba de la no residencia del contribuyente en territorio español puede consistir en acreditar la no permanencia en el mismo por más de ciento ochenta y tres días y/o la no ubicación en España del núcleo principal o la base de las actividades o intereses económicos de la persona física, de forma directa o indirecta (30).

Con base en lo expuesto hasta ahora puede concluirse que son personas físicas no residentes en territorio español y, en cuanto tales, contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aquéllas que, habiendo obtenido rentas en territorio español, no permanezcan en el mismo más de ciento ochenta y tres días durante el año natural –para cuyo cómputo no deben tenerse en cuenta ni las ausencias esporádicas del territorio español, salvo que se acredite la residencia fiscal en otro país que, en caso de tratarse de un paraíso fiscal, puede consistir en probar la permanencia en el mismo durante ciento ochenta y tres días, ni las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas–, ni tengan en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta, ni cuyo cónyuge y/o hijos menores de edad que de ella dependen

tengan, a su vez, su residencia habitual en territorio español.

Sin embargo, el principio general según el cual son contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes las personas físicas no residentes en territorio español que obtengan rentas en el mismo que estén sujetas y no exentas de tributar por aquel impuesto presenta diversas excepciones y matizaciones. Así, por una parte, la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1998, en una clara medida anti-paraíso fiscal, determina que no pierden su condición de contribuyentes de este impuesto los nacionales españoles que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, debiendo aplicarse esta previsión, no sólo en el período impositivo en que tenga lugar el cambio de residencia, sino durante los cuatro períodos impositivos siguientes al mismo (31).

Pero también en la normativa del Impuesto sobre la Renta de no Residentes se prevé una matización al principio general según el cual son contribuyentes del mismo las personas físicas que, obteniendo rentas en territorio español, no tienen su residencia habitual en España. Esta matización está representada por el régimen opcional para contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea (32) y, con arreglo a la misma, las personas físicas contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que, a su vez, sean residentes de un Estado miembro de la Unión Europea –distinto del Estado español y que no tenga la consideración de paraíso fiscal– pueden optar por tributar en calidad de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas du-

(30) Por lo que respecta al primero de los criterios, debe recordarse que, para determinar el período de permanencia en territorio español, se computan las ausencias esporádicas del mismo, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país, pudiendo la Administración tributaria española, en caso de tratarse de un país o territorio de los calificados reglamentariamente como paraísos fiscales, exigir que se pruebe la permanencia en el mismo durante ciento ochenta y tres días del año natural (art. 9.1.a de la Ley 40/1998).

(31) Art. 9.3 de la Ley 40/1998.

(32) Art. 33 de la Ley 41/1998, en su redacción por Ley 46/2002, y arts. 8 a 11 del R.D. 326/1999, por el que se aprobó el Reglamento del Impuesto.

rante el período impositivo en que hayan obtenido en España, en concepto de rendimientos del trabajo y de actividades económicas, el 75 por 100, como mínimo, de la totalidad de su renta, todo ello sin perder su condición de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (33).

2.1.2. Miembros del personal diplomático y funcionarios extranjeros residentes en España así como sus cónyuges e hijos menores de edad con residencia habitual en territorio español

Además de las personas físicas no residentes en territorio español –con las excepciones y matizaciones expuestas en el anterior epígrafe–, son contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes los nacionales extranjeros que tengan su residencia habitual en España y en quienes concurren alguna de las siguientes condiciones (34):

- Ser miembro de una misión diplomática de un Estado extranjero bien como jefe de la misma bien como miembro del personal diplomático, administrativo, técnico o de servicios de la misión, siempre que se trate de un funcionario público en activo o titular de cargo o empleo oficial que no tuviese su residencia habitual en España con anterioridad a la adquisición de aquella condición.
- Ser miembro de una oficina consular de un Estado extranjero, comprendiéndose tanto al jefe de la misma como al funcionario o personal de servicios a ella adscrito, con excepción de los vicecónsules honorarios o agentes consulares honorarios y del personal que de ellos dependa, siempre que se trate de un funcionario público en activo o titular de cargo o empleo oficial que no tuviese su residencia habitual en España con anterioridad a la adquisición de aquella condición.
- Ser titular de cargo o empleo oficial de un Estado extranjero bien como miembro de delegaciones y representaciones permanentes acreditadas ante organismos internacionales con sede en territorio español, o bien como miembros de delegaciones o misiones de ob-

(33) En su redacción originaria, el art. 33 de la Ley 41/1998 se limitaba a prever la posibilidad que acaba de describirse y era el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes el que regulaba el contenido del régimen opcional. No obstante, tras su reforma por Ley 46/2002 es el propio art. 33 de la Ley 41/1998 el que desarrolla las características básicas de este régimen:

- La renta gravable está constituida por la totalidad de las rentas obtenidas en España por el contribuyente que se haya acogido al régimen opcional.
- Las rentas deben computarse por sus importes netos, determinados de acuerdo con lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- El tipo de gravamen aplicable es el tipo medio –que debe expresarse con dos decimales– resultante de aplicar las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la totalidad de las rentas obtenidas por el contribuyente durante el período, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador, teniendo en cuenta las circunstancias personales y familiares que hayan sido debidamente acreditadas.
- La cuota tributaria es el resultado de aplicar el tipo medio de gravamen a la parte de base liquidable, calculada conforme a las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, correspondiente a las rentas obtenidas por el contribuyente no residente en territorio español durante el período impositivo que se liquida.
- Para la determinación del período impositivo y el devengo del impuesto debe estarse a lo dispuesto por la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para los contribuyentes por el mismo.
- Los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes que formen parte de una unidad familiar pueden solicitar que el régimen opcional les sea aplicado teniendo en cuenta las normas sobre tributación conjunta.

(34) Art. 5.b) de la Ley 41/1998, en relación con los apartados 2 y 4 del art. 9 de la Ley 40/1998.

servadores en el extranjero, siempre que se trate de un funcionario público en activo o titular de cargo o empleo oficial que no tuviese su residencia habitual en España con anterioridad a la adquisición de aquella condición.

- Tratarse de un funcionario en activo que ejerza en España cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular, siempre que no tuviese su residencia habitual en España con anterioridad a la adquisición de aquella condición.
- Ser cónyuge, no separado legalmente, o hijo menor de edad de las personas enunciadas en los apartados anteriores que, a su vez, tenga su residencia habitual en España, siempre que haya obtenido esta residencia con anterioridad a la adquisición por parte del cónyuge, el padre o la madre de las condiciones mencionadas en aquellos apartados.

Pero para ser contribuyente del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, la persona física no sólo ha de ostentar alguna de las condiciones descritas sino que, además, se exige la concurrencia de alguno de los siguientes requisitos:

1. Que no proceda de la aplicación de normas específicas derivadas de los tratados internacionales en los que España sea parte. Estos tratados son de tres tipos:

- a) Tratados en los que se reconocen pri-

vilegios fiscales que tienen como destinatarios a los funcionarios diplomáticos y consulares. En este grupo se inscriben la Convención de Viena de 18 de abril de 1961, sobre relaciones diplomáticas (35), y la Convención de Viena de 24 de abril de 1963, sobre relaciones consulares (36).

- b) Tratados de Organizaciones internacionales que fijan privilegios y exenciones fiscales a favor de los funcionarios internacionales. Estos privilegios y exenciones son establecidos para cada Organización en los llamados «*acuerdos de sede*» que, concluidos entre la Organización y el Estado en el que ésta va a ubicarse, determinan el estatuto de la misma y de sus funcionarios.
- c) Los Convenios para evitar la doble imposición. En éstos, se parte del postulado de que sus disposiciones no afectan a los privilegios fiscales de que disfrutaban los agentes diplomáticos o funcionarios consulares, de acuerdo con los principios generales del Derecho Internacional o en virtud de acuerdos especiales (37). Sin embargo, los Convenios para evitar la doble imposición sí regulan, específicamente, la distribución de competencias entre Estados en el supuesto de las personas que ejercen funciones públicas (38).

(35) En particular, sus arts. 34 y 37.

(36) La Convención de Viena de 1963 reconoce a los funcionarios y empleados consulares las mismas exenciones fiscales que la Convención de Viena de 1961 prevé para los agentes diplomáticos (art. 49.1 de la Convención de 1963) disponiendo, asimismo, que los miembros del personal de servicio de las Oficinas consulares están exentos de los impuestos y gravámenes sobre los salarios que perciban por sus servicios (art. 49.2 de la Convención).

(37) Art. 27 del *Modelo de Convenio para evitar la doble imposición* de la OCDE de 2000.

(38) En este sentido, el art. 19.1 del *Modelo de Convenio* determina que «a) las remuneraciones, excluidas las pensiones, pagadas por un Estado contratante o una de sus subdivisiones políticas o entidades locales a una persona física, por razón de servicios prestados a este Estado o a esta subdivisión o entidad, sólo pueden someterse a imposición en este Estado».

b) Sin embargo, estas remuneraciones sólo pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante si los servicios se prestan en este Estado y la persona física es un residente de este Estado que:

i) posee la nacionalidad de este Estado, o
ii) no ha adquirido la condición de residente de este Estado solamente para prestar los servicios».

2. La sujeción al Impuesto sobre la Renta de no Residentes debe producirse «a título de reciprocidad». Ni la Ley 41/1998 ni el Reglamento del Impuesto de 1999 se pronuncian sobre si la prueba de las circunstancias que determinan la aplicación de la reciprocidad corresponde a la persona que la invoca o a la Administración tributaria. Pero, haciendo un paralelismo con lo preceptuado por la Ley de Enjuiciamiento Civil (39), entendemos que, al ser la reciprocidad una cuestión de derecho, aunque no sea probada por la parte, debe ser apreciada de oficio por la Administración.

2.2. Entidades contribuyentes

2.2.1. Entidades no residentes

Al igual que ocurre tratándose de personas físicas no residentes, la Ley 41/1998 tampoco define qué debe entenderse por entidad no residente en España, remitiéndose a la noción de residencia en territorio español contenida en el art. 8.3 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades (40). Con base en los criterios enumerados en este precepto, aunque formulados a *sensu contrario*, pueden conceptuarse como contribuyentes del Impuesto sobre la Renta

de no Residentes aquellas entidades que, habiendo obtenido rentas en territorio español, no se hayan constituido conforme a las leyes españolas ni tengan su domicilio social ni su sede de dirección efectiva en territorio español, en el sentido de que no radiquen en España la dirección y el control del conjunto de sus actividades. Todo ello teniendo en cuenta que el Ministro de Economía y Hacienda puede declarar, a condición de reciprocidad, la exención de los rendimientos correspondientes a entidades de navegación marítima o aérea residentes en el extranjero cuyos buques o aeronaves toquen territorio español, aunque tengan en éste consignatarios o agentes (41).

En relación con la definición de entidad no residente, deben darse por reproducidas las consideraciones que, a propósito de la noción de territorio español y de cuándo una renta debe entenderse obtenida en el mismo, se han efectuado al tratar de las personas físicas no residentes como contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Por lo que respecta a la incidencia de los regímenes tributarios especiales por razón del territorio, debe ponerse de manifiesto que, también en el supuesto de las entidades no residentes, las previsiones del Impuesto sobre la Renta de no Residentes se aplican en todo el territo-

(39) Art. 281.2 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil: «También serán objeto de prueba la costumbre y el derecho extranjero. (...) El derecho extranjero deberá ser probado en lo que respecta a su contenido, pudiendo valerse el tribunal de cuantos medios de averiguación estime necesarios para su aplicación».

(40) Art. 8.3 de la Ley 43/1995: «Se considerarán residentes en territorio español las entidades en las que concurra alguno de los siguientes requisitos:

- a) Que se hubiesen constituido conforme a las leyes españolas.
- b) Que tengan su domicilio social en territorio español.
- c) Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español.

A estos efectos, se entenderá que una entidad tiene su sede de dirección efectiva en territorio español cuando radique en él la dirección y control del conjunto de sus actividades».

(41) Art. 13.3 de la Ley 41/1998. Esta exención, ya tradicional en la legislación interna española, se inspira en lo dispuesto por el art. 8.1 del *Modelo de Convenio* de la OCDE y con ella se pretende soslayar las dificultades que pueden surgir en la determinación y subsiguiente cuantificación de la parte de los beneficios que las entidades de navegación marítima o aérea internacional hayan obtenido en territorio español. Por otra parte, y a diferencia de las exenciones contenidas en el art. 13.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes de 1998, no es una exención automática sino rogada ya que precisa de un pronunciamiento expreso del Ministro de Economía y Hacienda acerca de la existencia de reciprocidad, pronunciamiento que ha adoptado la forma de Órdenes Ministeriales.

rio español, sin perjuicio de los regímenes forales en vigor en el País Vasco y en Navarra (42) y de las especialidades derivadas de la normativa específica vigente en las Islas Canarias (43) y en las Ciudades de Ceuta y Melilla (44).

Centrándonos en los criterios con base en los cuáles se ha formulado la definición de entidad no residente en territorio español, debe señalarse que los dos primeros –constitución de la sociedad conforme a las leyes españolas y ubicación en España de su domicilio social– son criterios tradicionales, de carácter formal, que, desde el

punto de vista fiscal, no plantean excesivos problemas. En todo caso, para dotarles de contenido, debe acudir a la normativa reguladora de los diferentes tipos de entidades a los que hace referencia el art. 7.1 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades.

Mayores dificultades prácticas suscita el vínculo de la sede de dirección efectiva. La Ley del Impuesto sobre Sociedades intenta precisar los contornos de este vínculo estableciendo que una entidad tiene su sede de dirección efectiva en territorio español «cuando en él radique la dirección y el con-

(42) A propósito de la incidencia de estos regímenes forales en sede de tributación de rentas obtenidas por entidades no residentes, debe darse por reproducido lo expuesto en la nota 16.

(43) La Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias prevé diversos incentivos fiscales a la inversión que son de interés para aquellos contribuyentes no residentes que operen mediante establecimiento permanente, asimilados a los residentes a todos los efectos. Estos incentivos están representados por el Fondo de previsión para inversiones (art. 93 de la Ley 20/1991) y la deducción por inversiones en Canarias (art. 94 de la Ley 20/1991).

Por su parte, la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, prevé, al igual que ocurre en sede de personas físicas no residentes, la exención de los intereses y demás rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios así como de las ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles obtenidas, sin mediación de establecimiento permanente, por entidades no residentes en España –con independencia de que lo sean o no en un Estado miembro de la Unión Europea y siempre que no se trate de un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal–, cuando tales rentas sean satisfechas por una entidad de la ZEC y procedan de operaciones realizadas material y efectivamente en el ámbito geográfico de la ZEC. En el mismo sentido, la Ley 19/1994 extiende la exención referente a los beneficios distribuidos por las sociedades filiales residentes en territorio español a sus sociedades matrices residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea, prevista en el art. 13.1.g de la Ley 41/1998, al supuesto en que la matriz sea residente en cualquier Estado de la comunidad internacional, siempre que se cumplan las siguientes condiciones: que estos beneficios sean satisfechos por una entidad de la ZEC; que procedan de operaciones realizadas, material y efectivamente, en el ámbito geográfico de la misma y que la sociedad matriz no tenga su residencia en un país o territorio calificado como paraíso fiscal. Por otra parte, y en consonancia con lo anterior, esta exención es también aplicable, a diferencia de lo dispuesto por la Ley 41/1998, cuando la mayoría de los derechos de voto de la sociedad matriz se posea, directa o indirectamente, por personas físicas o jurídicas que no residan en Estados miembros de la Unión Europea.

(44) Al margen de las especialidades que, en materia de imposición indirecta, rigen en Ceuta y Melilla, en el ámbito de la imposición directa, debe destacarse la bonificación del 50% de la parte de cuota íntegra correspondiente a las rentas obtenidas por entidades extranjeras no residentes en España cuando operen efectiva y materialmente en Ceuta y Melilla o sus dependencias, mediante establecimiento permanente (art. 31.1.c de la Ley 43/1995). En este sentido, se entiende por operaciones efectiva y materialmente realizadas en Ceuta y Melilla o sus dependencias, aquéllas que cierran en estos territorios un ciclo mercantil que determine resultados económicos, estimándose que no se produce esta situación cuando se trate de operaciones aisladas de extracción, fabricación, compra, transporte, entrada y salida de géneros o efectos en los mismos y, en general, cuando las operaciones no determinen por sí solas rentas (art. 31.2 de la Ley 43/1995).

trol del conjunto de sus actividades» (45), sin precisar cuándo debe entenderse que una entidad tiene la dirección y el control del conjunto de sus actividades en España.

En la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades anterior a la Ley 43/1995, se identificaba la noción de sede de dirección efectiva con el lugar donde estuviese centralizada, de hecho, la gestión administrativa y la dirección de los negocios (46), proponiendo una serie de criterios que pueden servir como pauta de interpretación del término dirección de las actividades de la entidad al que hace referencia la Ley 43/1995 (47). Por lo que respecta a la utilización del vocablo «control» en lugar de la expresión *gestión administrativa*, es indudable que su empleo responde a la preocupación ante el uso de residencias fiscales ficticias y que ha compor-

tado una extensión del ámbito de la residencia de las entidades en territorio español. Pero, al mismo tiempo, hubiera sido conveniente que el legislador hubiese sido más preciso, en aras de la seguridad jurídica, a la hora de definir aquel término (48).

2.2.2. *Entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero y con presencia en territorio español*

La Ley 46/2002 ha introducido un nuevo supuesto de contribuyente del Impuesto sobre la Renta de no Residentes: las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero y con presencia en territorio español que obtengan rentas en España (49). De conformidad

(45) La Ley 43/1995 amplía las previsiones del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1982, que identificaba la noción de sede de dirección efectiva con el lugar donde estaba centralizada, de hecho, la gestión administrativa y la dirección de los negocios.

(46) Art. 16.2 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1982.

(47) En este sentido, el art. 22 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1982 precisaba que «se entenderá como lugar en el que está centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios aquél en que concurren las siguientes circunstancias:

a) Que exista en él una oficina o dependencia donde se verifique normalmente la contratación general de la Entidad, sin perjuicio de la que es propia y característica de las sucursales y de la que pueda desarrollarse en otros lugares, dada la naturaleza de las actividades ejercidas.

b) Que en él, o en oficinas habilitadas al efecto en el territorio a que se extiende la competencia de la misma Delegación de Hacienda, se lleve de modo permanente la contabilidad principal, con el desarrollo, justificantes y antecedentes precisos para poder verificar y apreciar en debida forma todas las operaciones sociales.

c) Que dentro del repetido territorio estén domiciliados fiscalmente administradores o gerentes de la Entidad en número adecuado para que sea fiscalmente ejercida la dirección de los negocios sociales».

(48) En relación con esta cuestión, CARMONA FERNÁNDEZ entiende que el art. 8 de la Ley 43/1995 podía haber ido más lejos tanto en la definición del concepto de sede de dirección efectiva como en la casuística determinante de la residencia. No obstante, al mismo tiempo considera que el régimen de transparencia fiscal internacional debería resolver, al menos en teoría, buena parte de la problemática generada por las sociedades artificialmente residentes en paraísos fiscales. CARMONA FERNÁNDEZ, N.: *Manual de fiscalidad de no residentes*, Editorial Praxis, Barcelona, 1997, págs. 37 y 38.

(49) Art. 5.c) de la Ley 41/1998, en relación con los arts. 32 *sexies* del mismo texto legal y 10 de la Ley 40/1998, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Con arreglo a este último precepto, también objeto de reforma por parte de la Ley 46/2002, «1. *Las rentas correspondientes a las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 33 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la sección 2ª del título VII de esta Ley.*

2. *El régimen de atribución de rentas no será aplicable a las sociedades agrarias de transformación que tributarán por el Impuesto sobre Sociedades.*

con lo dispuesto por el art. 32 quinqués, insertado por la reforma de 2002 en el texto originario de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes de 1998, tienen la consideración de entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero aquéllas que, teniendo o no personalidad jurídica, no sean sujetos pasivos de un impuesto análogo al Impuesto sobre Sociedades en el Estado o territorio cuya normativa regule su funcionamiento, distinguiendo la Ley 41/1998, a continuación, entre entidades con presencia en territorio español y entidades sin presencia en el mismo (50).

Pues bien, lógicamente, sólo las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español pueden ostentar la condición de sujetos pasivos contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (51). Esta circunstancia ten-

drá lugar cuando la entidad lleve a cabo una actividad económica en el ámbito del territorio español y toda o parte de la misma se desarrolle, de forma continuada o habitual, mediante instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, o actúe en el mismo a través de un agente autorizado para contratar en nombre y por cuenta de la entidad, reproduciéndose, pues, la definición general de establecimiento permanente contenida en el párrafo segundo del art. 12.1.a) de la Ley 41/1998 (52).

3. EL SUJETO PASIVO SUSTITUTO

La Ley 41/1998, tratándose de rendimientos derivados de las letras del Tesoro y demás valores representativos de la Deuda Pública fijados por el Ministro de Economía y Hacienda, obtenidos por personas físicas y entidades no residentes en España sin establecimiento permanente,

3. Las entidades en régimen de atribución de rentas no estarán sujetas al Impuesto sobre Sociedades».

(50) De conformidad con lo dispuesto por el art. 6 bis, también introducido en la Ley 41/1998 por la reforma de 2002, las rentas correspondientes a las entidades en régimen de atribución de rentas a que se refiere el art. 10 de la Ley 40/1998, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, así como las retenciones e ingresos a cuenta que hayan soportado, se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes de acuerdo con lo establecido en la sección 2ª del Título VII de la Ley 40/1998 y en el Capítulo VI de la Ley 41/1998, en el que se distingue entre entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en España y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero. Tratándose de las primeras, se distingue, a su vez, entre las entidades que realizan una actividad económica en territorio español, en cuyo caso, los miembros no residentes en el mismo son contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, en su modalidad con establecimiento permanente (art. 32 *ter*), y las entidades que no realizan una actividad económica en territorio español, en cuyo caso, los miembros no residentes en el mismo son contribuyentes de aquel Impuesto con arreglo a la modalidad sin establecimiento permanente (art. 32 *quáter*).

(51) Y ello, con independencia de que, en virtud de lo previsto por el art. 32 *septies*, cuando una entidad en régimen de atribución de rentas constituida en el extranjero obtenga rentas en territorio español sin desarrollar en él una actividad económica por medio de establecimiento permanente, los miembros no residentes en territorio español pasen a ser contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, en la modalidad sin establecimiento permanente.

(52) Las entidades en régimen de atribución de rentas que deban contribuir por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes están obligadas a presentar una autoliquidación anual en la que la base imponible estará constituida por la parte de la renta, cualquiera que sea el lugar de su obtención, determinada con arreglo al art. 74 de la Ley 40/1998, que resulte atribuible a los miembros no residentes de la entidad, a la que debe aplicarse un tipo de gravamen del 35%. La cuota íntegra así fijada puede minorarse aplicando las bonificaciones y deducciones previstas, en general, para los contribuyentes no residentes que operan por medio de establecimiento permanente –es decir, las bonificaciones y deducciones contenidas en los arts. 28 al 37 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades– así como el importe de los pagos a cuenta, en la parte correspondiente a la renta atribuible a los miembros no residentes (art. 32 *sexies*.1).

configura como sustitutos del contribuyente no residente a las entidades gestoras del Mercado de Deuda Pública en Anotaciones en Cuenta (53). Estas entidades están obligadas a «retener e ingresar en el Tesoro» el importe del Impuesto, siempre que no se trate de rendimientos declarados exentos por la propia Ley 41/1998 (54).

El establecimiento de este sujeto pasivo sustituto obedece a la finalidad, propia de la sustitución tributaria, de facilitar la recaudación del tributo, pero, al mismo tiempo, se trata de un supuesto especial de sustitución en el que los límites entre la sustitución con retención y sin retención se desdibujan. Y ello porque si bien el sustituto al que alude el art. 31 de la Ley 41/1998 parece inscribirse en el ámbito de la sustitución con retención (55), lo cierto es que, tratándose de los rendimientos a los que hace referencia aquel precepto obtenidos por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operan en territorio español sin establecimiento permanente, el importe de la retención es equivalente al que resulte de aplicar las disposiciones previstas en la ley reguladora del Impuesto para determinar la deuda tributaria, quedando, además, el contribuyente eximido de presentar la correspondiente declaración. Todo lo anterior permite concluir que las consecuencias prácticas de la sustitución del contribuyente no residente que obtiene

rendimientos derivados de letras del Tesoro y demás valores representativos de la Deuda Pública no exentos coinciden con las de los supuestos de sustitución sin retención previstos en nuestro ordenamiento tributario.

4. LOS RESPONSABLES SOLIDARIOS

Como es conocido, el responsable tributario se caracteriza por situarse, por mandato de la ley, junto al sujeto pasivo o deudor principal del tributo (56), quedando obligado a satisfacer las prestaciones materiales objeto de la obligación tributaria (57), ya en defecto de aquél, caso del responsable subsidiario, ya en el mismo plano que el sujeto pasivo, cuando el responsable es solidario (58). Pues bien, también a propósito de los responsables solidarios en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, la Ley 46/2002 ha introducido modificaciones, ampliando el ámbito de los mismos.

Así, a los tres supuestos de responsabilidad solidaria ya previstos por el art. 8 de la Ley 41/1998, en su redacción originaria –pagador de rendimientos a no residentes, depositario y gestor de los bienes o derechos de los contribuyentes–, se ha añadido el de los representantes de los establecimientos permanentes o de las entidades

(53) Art. 31 de la Ley 41/1998.

(54) En este sentido, debe tenerse presente que el art. 13.1.c) de la Ley 41/1998 decreta la exención de los rendimientos derivados de la Deuda Pública obtenidos por no residentes en territorio español sin el concurso de un establecimiento permanente, excepto cuando se hayan obtenido a través de un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.

(55) «(...) estarán obligadas a retener e ingresar en el Tesoro, como sustitutos del contribuyente (...)».

(56) Art. 37.1 de la Ley 230/1963, General Tributaria: «La Ley podrá declarar responsables de la deuda tributaria, junto a los sujetos pasivos o deudores principales, a otras personas, solidaria o subsidiariamente».

(57) El art. 37.3 de la Ley General Tributaria dispone que la responsabilidad alcanza a la totalidad de la deuda tributaria, con excepción de las sanciones. Por lo que respecta al recargo de apremio, éste únicamente puede exigirse al responsable tributario cuando no formalice el pago dentro del período voluntario que se le haya concedido para el ingreso del impuesto (párrafo segundo del art. 37.3, en relación con el párrafo tercero del art. 37.4).

(58) Art. 37 de la LGT: «1. La ley podrá declarar responsables (...) a otras personas, solidaria o subsidiariamente.

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

en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero y con presencia en territorio español (59). Y, en este sentido, debe destacarse que la introducción de este nuevo supuesto de responsabilidad solidaria constituye una novedad, no sólo en relación con el régimen inicialmente previsto por la Ley 41/1998 sino también respecto de los textos legales que precedieron a la normativa vigente en materia de imposición de rentas obtenidas por no residentes en territorio español (60).

Por lo demás, y como ya se ha apuntado, se mantienen los supuestos de responsabilidad solidaria previstos, desde un principio, por la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Y, al igual que en el nuevo supuesto de responsabilidad solidaria, tanto el pagador de rendimientos a no residentes, devengados sin estableci-

miento permanente –en principio, y con las matizaciones que se verán– como el depositario y el gestor de los bienes o derechos del contribuyente no residente, no afectos a un establecimiento permanente, son colocados en el mismo plano que el contribuyente, sin desplazarlo, al objeto de satisfacer la deuda tributaria.

No obstante, junto a esta característica, común a las figuras del representante de establecimientos permanentes o entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero y con presencia en territorio español, del pagador de rendimientos a no residentes, del depositario y del gestor de los bienes o derechos del contribuyente no residente, se advierten diferencias entre ellas. Así, para hacer efectiva la responsabilidad solidaria del depositario y del gestor (61) y, entende-

(59) Como ya se examinará en el siguiente epígrafe, en general, los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes están obligados a nombrar una persona física o jurídica residente en España para que les represente en relación con sus obligaciones por este Impuesto. Ahora bien, si los establecimientos permanentes o entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero y con presencia en territorio español incumplen aquella obligación de nombramiento, la Administración tributaria puede considerar como representante de los mismos a quien figure como tal en el Registro Mercantil; y si no hubiese representante nombrado o inscrito o fuese persona distinta de quien esté facultado para contratar en nombre de aquéllos, la Administración tributaria podrá considerar como tal a este último (art. 9.2 de la Ley 41/1998, en su redacción por Ley 46/2002).

(60) Así, el art. 11 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establecía que las personas físicas no residentes en territorio español estaban obligadas a designar una persona física o jurídica con domicilio en el mismo para que les representase ante la Administración tributaria en relación con sus obligaciones tributarias, al tiempo que el art. 163 del Reglamento del Impuesto de 1981 disponía que el representante del no residente estaba obligado a cumplir las obligaciones tributarias exigibles a su representado, entre ellas, la de ingresar el Impuesto, sin que pudiese incurrir en responsabilidad personal respecto de la deuda tributaria, salvo en el caso que hubiese mediado provisión de fondos. Por su parte, el art. 10º de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en su redacción vigente hasta el 31 de diciembre de 1991, limitaba la obligación de nombrar representante a las entidades no residentes que operasen en territorio español sin establecimiento permanente.

Con la promulgación de la Ley 5/1983, de 29 de junio, de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria, el régimen cambió. Se distinguió entre representantes de los no residentes que operaban en España con establecimiento permanente y representantes de los no residentes que operaban sin establecimiento permanente en territorio español, pasando éstos últimos a responder solidariamente del ingreso de las cuotas correspondientes a los rendimientos cuya gestión, a efectos fiscales, tuviesen encomendada o asumiesen (párrafo segundo del art. 17.3 de la Ley 5/1983). No obstante, tras la entrada en vigor de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el representante del no residente dejó de responder solidariamente, en cualquier caso, del ingreso de la deuda tributaria, previsión que se mantuvo por parte de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, y de la redacción originaria de la Ley 41/1998, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

(61) Párrafo segundo del art. 8.3 de la Ley 41/1998.

mos, dado que la ley no establece ninguna previsión en contrario, que también la del representante de establecimientos permanentes o de entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero y con presencia en territorio español, es necesaria la emisión, por parte de la Administración, de un acto administrativo expreso de derivación de responsabilidad conforme al régimen general de la responsabilidad tributaria (62). En cambio, en el supuesto del pagador de rendimientos a no residentes, la Administración puede entenderse directamente con él, sin necesidad de acto administrativo alguno de derivación de la responsabilidad (63).

Precisamente, esta alteración del régimen jurídico de la responsabilidad solidaria, ya prevista en las Leyes 18/1991, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, unida a la situación de deslocalización del no residente habían convertido al pagador de rendimientos a no residentes en el sujeto pasivo real del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Sin embargo, ya en la redacción originaria de la Ley 41/1998 la figura del pagador de rendimientos, como responsable solidario, perdió entidad al preceptuarse que no tendría la condición de responsable solidario cuando fuese aplicable la obligación de retener e ingresar a cuenta (64) e, incluso, en los supuestos en los que, con arreglo al art. 30.4 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, no procediese practicar o

exigir retención o ingreso a cuenta, sin perjuicio, todo ello, de las responsabilidades que derivasen de la condición de retenedor, previsiones éstas que se mantienen en la redacción del art. 8 fruto de la modificación operada por Ley 46/2002.

Dos han sido los efectos, directamente relacionados entre sí, de estas previsiones. De una parte, la gran mayoría de los pagadores de rendimientos a no residentes han devenido retenedores y, en consecuencia, no responden solidariamente del pago de la deuda tributaria en concepto de Impuesto sobre la Renta de no Residentes, sin perjuicio de su responsabilidad como retenedores. Y, como consecuencia de ello, la responsabilidad solidaria del pagador de rendimientos ha visto reducido su ámbito de aplicación a las rentas mobiliarias derivadas de valores depositados o gestionados por entidades financieras o similares y a los rendimientos satisfechos por personas físicas al margen del desarrollo de una actividad económica, en particular, los rendimientos derivados del arrendamiento de bienes inmuebles propiedad de un no residente sin establecimiento permanente.

Por lo que respecta a la responsabilidad solidaria del depositario y del gestor de bienes o derechos del contribuyente no residente, entendemos que los términos «depósito» y «gestión» deben entenderse en sentido jurídico, no de hecho (65), incumpliendo a la Administración tributaria la carga de la prueba de la existencia de la correspondiente relación contractual. Por

(62) Párrafo segundo del art. 8.3 de la Ley 41/1998, en relación con el art. 37.4 de la Ley General Tributaria, con arreglo al cual «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 les 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 ...».

(63) Párrafo primero del art. 8.3 de la Ley 41/1998, en relación con el apartado 4 del art. 37 de la Ley General Tributaria.

(64) Párrafo segundo del art. 8.1 de la Ley 41/1998, en relación con el art. 30 del mismo texto legal.

(65) Así lo puso de manifiesto BAENA AGUILAR a propósito del régimen previsto por la Ley 18/1991. BAENA AGUILAR, A.: *La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, op.cit, pág. 435.

otra parte, y en relación con el ámbito de aplicación de aquella responsabilidad, se observa que queda circunscrito a las ganancias patrimoniales, en particular, a las de carácter mobiliario y, dentro de ellas, a las plusvalías de valores.

5. EL REPRESENTANTE DEL NO RESIDENTE

Al igual que en relación con los responsables solidarios, la Ley 46/2002 también ha introducido diversas modificaciones en el régimen jurídico del representante del no residente. Con arreglo a lo dispuesto por el art. 9.1 de la Ley 41/1998, en su redacción derivada de aquella Ley, están obligados a nombrar representante para que les represente ante la Administración tributaria, respecto de sus obligaciones por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, los contribuyentes por este Impuesto que se hallen en alguna de las siguientes circunstancias: cuando operen por medio de un establecimiento permanente en territorio español; cuando obtengan, sin el concurso de establecimiento permanente, rendimientos derivados de actividades o explotaciones económicas, en los que, para determinar la base imponible, puedan deducirse de los ingresos íntegros los gastos de personal, de aprovisionamiento de materiales incorporados a las obras o trabajos y de suministros (66) o bien, cuando se trate de entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero que realicen una actividad económica en territorio español, y que toda o parte de la misma se desarrolle, de forma continuada o habitual, mediante instalaciones o lugares de trabajo

de cualquier índole, o actúe en él a través de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta de la entidad (67), o cuando, debido a la cuantía y características de la renta obtenida en territorio español por el contribuyente no residente, así lo requiera la Administración tributaria.

En principio, puede ser representante del contribuyente no residente cualquier persona física o jurídica con residencia en España que sea nombrada por aquél «antes del fin del plazo de declaración de la renta obtenida en España». Esta acotación temporal, cuya fijación constituye una de las novedades introducidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes por la Ley 46/2002, ha puesto fin a una situación de indefinición en cuanto al plazo de que disponía el contribuyente para proceder al nombramiento de representante, que había sido objeto de crítica por parte de la doctrina (68).

Pero no es ésta la única novedad introducida por la Ley 46/2002. En caso de incumplimiento de la obligación de nombrar representante por parte de establecimientos permanentes o de entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero y con presencia en territorio español que obtengan rentas en España –y únicamente en este caso, reforzándose así, respecto del régimen anterior, el papel de la voluntad del contribuyente–, la Administración tributaria puede considerar como su representante a quien figure como tal en el Registro Mercantil. Y si no existiese representante nombrado o inscrito, o fuese persona distinta de quién esté facultado para contratar en nombre de aquellos contribuyentes, la Adminis-

(66) Tal es el caso de las prestaciones de servicios, asistencia técnica, obras de instalación o montaje derivadas de contratos de ingeniería y, en general, de actividades o explotaciones económicas realizadas en España sin mediación de establecimiento permanente (art. 23.2 de la Ley 41/1998).

(67) Art. 9.1 en relación con el art. 32 *sexies*, ambos de la Ley 41/1998, en su redacción fruto de la Ley 46/2002.

(68) En su redacción primigenia, el art. 9 de la Ley 41/1998 no preveía plazo alguno dentro del cual el contribuyente no residente tuviese que nombrar representante, aunque sí un plazo de dos meses, que se mantiene, para poner en conocimiento de la Administración aquel nombramiento.

tración podrá considerar como representante a este último (69).

El contribuyente o su representante están obligados a poner conocimiento de la Administración tributaria (70) aquel nombramiento, debidamente acreditado, en el plazo de dos meses a partir de la fecha del mismo, debiendo acompañar a la comunicación la expresa aceptación del representante. Por lo que respecta a la extensión de la representación, entendemos que es posible efectuar tanto apoderamientos de carácter general como apoderamientos parciales o limitados, si bien, a lo sumo, en el momento de la comunicación del nombramiento de representante a la Administración tributaria debe precisarse el alcance de la representación.

Al igual que en el régimen del representante del no residente originariamente previsto por la Ley 41/1998, el incumplimiento tanto de la obligación de nombrar representante como de la de poner en conocimiento de la Administración este nombramiento constituye infracción tributaria simple. En este aspecto, la única modificación introducida por la Ley 46/2002 ha consistido en aumentar la cuantía mínima de la multa a imponer que de 25.000 pesetas

ha pasado a 600 euros, siendo la cuantía máxima de 6.000 euros.

6. EL RETENEDOR

Aunque el Capítulo I de la Ley 41/1998 no menciona al retenedor entre los elementos personales del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, no puede obviarse el hecho que, en el régimen de esta Ley, el retenedor desempeña un papel determinante en la exacción del Impuesto. Por esta razón, se ha creído oportuno incluir el análisis de esta figura, cuya trascendencia se ha incrementado paralelamente a la pérdida de entidad, como responsable solidario del pago de la deuda tributaria, del pagador de rendimientos a no residentes.

Con arreglo al art. 30.1 de la Ley 41/1998, en su redacción derivada de la Ley 46/2002 –que, además de modificar este precepto ha introducido un nuevo artículo relativo a las obligaciones de retención sobre las rentas del trabajo en caso de cambio de residencia (71)–, están obligados a practicar retención e ingreso a cuenta, respecto de las rentas sujetas al Im-

(69) Art. 9.2 de la Ley 41/1998, en su redacción fruto de la Ley 46/2002. En su redacción originaria, este precepto disponía que, en primer lugar, se consideraban representantes de los establecimientos permanentes a quienes figurasen como tales en el Registro Mercantil o, en su defecto, a quienes figurasen facultados para contratar en su nombre. Y sólo cuando estas personas no fuesen residentes en territorio español se reputaría como representante a la persona física o jurídica con residencia en España que fuese nombrada por el establecimiento permanente en cuestión (art. 9.2, en relación con el art. 9.1).

(70) Concretamente, de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en la que deba presentarse la declaración por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (párrafo tercero del art. 9.1 de la Ley 41/1998).

(71) Art. 30 bis de la Ley 41/1998: «Los trabajadores por cuenta ajena que, no siendo contribuyentes de este Impuesto, vayan a adquirir dicha condición como consecuencia de su desplazamiento al extranjero, podrán comunicarlo a la Administración tributaria, dejando constancia de la fecha de salida del territorio español, a los exclusivos efectos de que el pagador de los rendimientos del trabajo les considere como contribuyentes de este Impuesto.

De acuerdo con el procedimiento que reglamentariamente se establezca, la Administración tributaria expedirá un documento acreditativo a los trabajadores por cuenta ajena que lo soliciten, que comunicarán al pagador de sus rendimientos del trabajo residentes o con establecimiento permanente en España, y en el que conste la fecha a partir de la cual las retenciones e ingresos a cuenta se practicarán por este Impuesto.

Lo anterior no exonerará al trabajador de acreditar su nueva residencia fiscal ante la Administración tributaria».

puesto sobre la Renta de no Residentes que satisfagan o abonen (72):

- a) Las entidades, incluidas las entidades en régimen de atribución, residentes en territorio español.
- b) Las personas físicas residentes en territorio español que realicen actividades económicas, respecto de las rentas que satisfagan o abonen en el ejercicio de las mismas.
- c) Los propios contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, respecto de las rentas que satisfagan a otros no residentes. En

este supuesto, la obligación de retener nace cuando los contribuyentes no residentes operan en España tanto por medio de establecimiento permanente como sin el concurso del mismo, si bien, en este caso, esta obligación se circunscribe a los rendimientos satisfechos que constituyen gasto fiscalmente deducible.

- d) Las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero y con presencia en territorio español que sean contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (73).

(72) Sin perjuicio, en cualquier caso, de la subsistencia de la obligación de declarar, tratándose de rentas exentas en virtud de lo dispuesto en el art. 13 de la Ley 41/1998 o en un convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable (art. 30.4 de la Ley 41/1998).

(73) Además de estas reglas generales, previstas en la propia Ley 41/1998, existen otras reglas relativas a determinadas operaciones (art. 15.2 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes de 1999, en relación con el art. 71.2.b), c) y d) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1999, y art. 15.3 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes de 1999):

- En las *operaciones sobre activos financieros*, están obligados a retener:
 - En los *rendimientos obtenidos en la amortización o reembolso de activos financieros*, la persona o entidad emisora, salvo que se encomiende a una entidad financiera la materialización de la operación, en cuyo caso, será esta última la responsable de realizar la retención e ingreso a cuenta. Cuando se trate de instrumentos de giro convertidos, con posterioridad a su emisión, en activos financieros, está obligado a retener el fedatario público o institución financiera que intervenga en su presentación al cobro.
 - En los *rendimientos obtenidos en la transmisión de activos financieros*, incluidos los instrumentos de giro convertidos después de su emisión en activos financieros, cuando se canalice a través de una o varias instituciones financieras, está obligado a retener el banco, caja o entidad financiera que actúe por cuenta del transmitente. A este efecto, se entiende que actúa por cuenta del transmitente el banco, caja o entidad financiera que reciba de aquél la orden de venta de los activos financieros.
 - En *los demás supuestos*, el fedatario público que obligatoriamente debe intervenir en la operación.
- En las *transmisiones de valores de la Deuda del Estado*, debe practicar la retención la entidad gestora del Mercado de Deuda Pública en Anotaciones que intervenga en la transmisión.
- En las *transmisiones y reembolsos de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva*, deben practicar retención o ingreso a cuenta las siguientes personas o entidades:
 - En el caso de reembolso de las participaciones en fondos de inversión, las sociedades gestoras.
 - En el caso de instituciones de inversión colectiva domiciliadas en el extranjero, las entidades comercializadoras o los intermediarios facultados para la comercialización de las acciones o participaciones de aquéllas y, subsidiariamente, la entidad o entidades encargadas de la colocación o distribución de los valores entre los potenciales suscriptores cuando efectúen el reembolso.
 - En los supuestos en los que no proceda la práctica de retención conforme a los dos apartados anteriores, está obligado a efectuar el pago a cuenta el socio o partícipe que efectúe la transmisión u obtenga el reembolso.
- En los *premios*, tiene la consideración de retenedor o sujeto obligado a ingresar a cuenta, la persona o entidad que los satisfaga.

Pues bien, el examen de los supuestos a los que se acaba de aludir permite concluir que, en la mayoría de ellos, se produce una práctica equiparación entre el pagador de rendimientos a no residentes y el sujeto obligado a retener (74). En este caso, como ya se puso de manifiesto al examinar la figura del pagador de rendimientos, la responsabilidad solidaria de éste desaparece debiendo la persona física o entidad que, por mandato legal viene obligada a practicar la retención o ingreso a cuenta, ingresar, por tal concepto, una cantidad equivalente a la resultante de aplicar las disposiciones previstas en la Ley 41/1998 para determinar la deuda tributaria correspondiente a las rentas obtenidas por los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente, o las establecidas en un convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable (75).

A la circunstancia que acaba de describirse se añade el extremo, ya reseñado en el epígrafe dedicado al sujeto pasivo sustituto, de la compleja delimitación entre las instituciones de la sustitución y la retención tributarias. En efecto, tratándose de rentas obtenidas por contribuyentes no residentes que operan en España sin establecimiento permanente en relación con las que existe obligación de retener e ingresar, los límites entre ambas instituciones se confunden. Este efecto tiene lugar

porque, en muchos casos, no se estará en presencia de una retención a cuenta sino de una retención definitiva, coincidente con el importe de la cuota tributaria a satisfacer, debiendo tenerse en cuenta, además, que a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes no se les exige la presentación de la declaración correspondiente a las rentas respecto de las que se hubiese practicado retención o efectuado el ingreso a cuenta (76).

7. CONCLUSIONES

La promulgación de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, no supuso una innovación sustancial en el tratamiento, por parte de la legislación interna española, del gravamen de las rentas obtenidas por no residentes en España, si bien, ya en su redacción inicial, introdujo diversas novedades en la regulación de los elementos personales del Impuesto. Entre éstas, cabe destacar: el establecimiento de un régimen opcional de tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para contribuyentes residentes de otros Estados miembros de la Unión Europea que obtengan determinadas rentas en territorio español; la incorporación, al conjunto de posibles sujetos intervinientes en la satisfacción de la deuda tributaria, de un sujeto pasivo sustituto, tratándose de rendimientos derivados de letras del Teso-

(74) Esta equiparación, sin embargo, no tendrá lugar en aquellos casos en los que las personas o entidades intervengan, no como pagadores de rentas sino como meros intermediarios en la operación, ya que, de conformidad con el art. 8.2 de la Ley 41/1998, «no se entenderá que una persona o entidad satisface un rendimiento cuando se limite a efectuar una simple mediación de pago. Se entenderá por simple mediación de pago el abono de una cantidad por cuenta y orden de un tercero».

(75) Art. 30.2 de la Ley 41/1998. Pero esta equivalencia no es absoluta dado que el art. 30.2 *in fine* dispone que, en la determinación de la base de la retención, no deben tenerse en cuenta: los gastos de personal, de aprovisionamiento de materiales incorporados a las obras o trabajos y de suministros en los casos de actividades o explotaciones económicas realizadas en España sin establecimiento permanente, así como las deducciones en la cuota tributaria, en concreto: las cantidades correspondientes a las deducciones por donativos en los términos previstos en la Ley 40/1998, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, las retenciones e ingresos a cuenta que se hubiesen practicado sobre las rentas del contribuyente y el importe satisfecho por el Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes.

(76) Art. 27.3 de la Ley 41/1998.

ro y demás valores representativos de la Deuda Pública fijados por el Ministro de Economía y Hacienda, así como la pérdida de entidad, en favor de la figura del retenedor, del pagador de rendimientos a no residentes como responsable solidario.

Por su parte, la reforma de la Ley 41/1998, operada por Ley 46/2002, ha introducido, a su vez, varias modificaciones en el régimen de los elementos personales del Impuesto sobre la Renta de no Residentes originariamente previsto por aquella Ley. Estas modificaciones se cifran en la incorporación, como nuevo sujeto pasivo del Impuesto, de las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero y con presencia en territorio español que lleven a cabo, una actividad económica desarrollada, en todo o en parte, por medio de establecimiento permanente ubicado en el mismo; la consideración como responsable solidario del ingreso de la deuda tributaria al representante de los establecimientos permanentes de contribuyentes no residentes y a las entidades en régimen de atribución de rentas a que se ha hecho referencia; el reforzamiento de la autonomía de la voluntad en el nombramiento de representante por parte de establecimientos permanentes y de entidades en régimen de atribución de rentas; el desarrollo, por el propio texto de la Ley 41/1998, del contenido del régimen opcional de tributación para contribuyentes residentes de otros Estados de la Unión Europea y la referencia expresa a las especialidades relativas a las obligaciones de retención sobre las rentas del trabajo, en el caso de cambio de residencia.

Sin embargo, a pesar de las modificaciones introducidas, el legislador, a nuestro juicio, ha desaprovechado la oportunidad que le brindaba la reforma de 2002 de resolver algunas deficiencias que ya se observaban en la originaria regulación de los elementos personales del Impuesto so-

bre la Renta de no Residentes y que subsisten en la actualidad. Así, la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes continua sin incluir una definición completa y precisa de contribuyentes del mismo que evite el tener que recurrir a otros textos legislativos para conceptuar uno de los elementos esenciales del tributo. Y, en este sentido, entendemos que la introducción en el texto de la Ley 41/1998 de una definición de estas características, además de contribuir a la seguridad jurídica, significaría cumplir con la voluntad, expresada en la Exposición de Motivos de aquella Ley, de dotar de la necesaria autonomía al Impuesto sobre la Renta de no Residentes tanto respecto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como respecto del Impuesto sobre Sociedades.

Además, consideramos que, en general, podría haberse procedido a una mejor sistematización y, en la medida de lo posible, a una simplificación de varias de las figuras –sustituto, pagador de rendimientos a no residentes como responsable solidario y retenedor– que, bien junto al contribuyente o bien desplazándolo, pueden intervenir en la satisfacción de la deuda tributaria derivada de la obtención de rentas por no residentes en territorio español, especialmente, cuando éstos operan sin el concurso de establecimiento permanente. Como se ha puesto de manifiesto en las páginas que anteceden, en la normativa del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, los perfiles de aquellas figuras se hallan, en diversas ocasiones, notablemente desdibujados. Por esta razón, a nuestro entender, y en particular por lo que respecta a la delimitación entre el sustituto y el retenedor, deberían haberse tenido más presentes las especiales características del gravamen de las rentas obtenidas por no residentes sin establecimiento permanente en territorio español.