

## *Contribuyente residente y no residente*

LUIS CORRAL GUERRERO  
Universidad Complutense de Madrid

El contribuyente es una institución del Derecho tributario, no siempre destacada suficientemente, tanto por estar cubierta por ese intelectualismo anacrónico e impreciso denominado *sujeto pasivo*, como porque no se ha logrado delimitar claramente de otros deudores diversos, entre los que se pueden citar:

- los pertenecientes al grupo recaudatorio denominado *obligados al pago*, que son los retenedores, infractores, responsables y los sucesores;
- y los situados en el grupo de los que se pueden llamar *deudores por traslación*, representados fundamentalmente por el repercutido, y el deudor negocial.

Del concepto de contribuyente<sup>1</sup> se deduce su carácter *central y básico*: que es siempre el *deudor de la relación obligatoria principal*, lo que le diferencia de otros deudores de relaciones dinerarias. Lo cual no obsta a que sea también el deudor de un sinnúmero de relaciones obligatorias no principales, dinerarias o no.

Una demostración del reconocimiento que se debe a la institución del contribuyente, parece que se encuentra en el conocido *Estatuto del contribuyente* que, con el nombre de Ley de Derechos y Garantías del contribuyente, está en estos momentos a punto de ser aprobado por el Congreso de los Diputados<sup>2</sup>.

Las dos clases de contribuyente que dan título a este trabajo, se encuentran reguladas en el Derecho tributario *especial*, afectando a los *cuatro impuestos*

---

<sup>1</sup> CORRAL GUERRERO, L.: *Contribuyente*, en la obra colectiva *Estudios de Derecho financiero y tributario*, Homenaje al Profesor Fernando VICENTE-ARCHE DOMINGO, Ed. Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Madrid, 1996, p. 107.

<sup>2</sup> Viernes, 14 de marzo de 1997.

*indirectos* de lo que se entiende por sistema impositivo estatal, prescindiendo de la cesión impositiva a las Comunidades Autónomas.

Pues bien, estas dos clases de contribuyentes permiten configurar esos cuatro impuestos en ocho. Es decir, cada uno de ellos es formalmente uno sólo, pero sustancialmente son dos impuestos: la obligación personal del contribuyente residente, y la obligación real del contribuyente no residente.

Una distinción tan *crucial* considero que es absolutamente decisiva para el entendimiento de nuestro sistema de impuestos, lo cual me ha movido a redactar esta unidad didáctica incardinada en el Derecho tributario *general*, al abarcar la mitad de dicho sistema, sin perjuicio de su análisis pormenorizado en el Derecho tributario especial. Además, tiene mucho que ver con la doble imposición internacional.

Por tanto, teniendo en cuenta que la comprensión de la división del contribuyente en residente y no residente, hace necesaria la previa exposición de las llamadas obligaciones personal y real de contribuir, comienzo por su análisis.

## 1. LAS OBLIGACIONES PERSONAL Y REAL DE CONTRIBUIR

La dicotomía del contribuyente en razón de su residencia o no en España, se halla prevista en los impuestos directos sobre las personas físicas y jurídicas, es decir, en el IRPF y en el IS. Y también aparece regulada en los impuestos complementarios del IRPF, es decir, el ISD y el IP.

En la citada normativa fundamental se configuran *dos clases* de relaciones obligatorias: las denominadas obligaciones personal y real de contribuir. La obligación personal es la debida por el contribuyente residente, y la obligación real, la adeudada por el contribuyente no residente.

Para entender ambas relaciones obligatorias, pienso que es preciso hacer antes unas consideraciones terminológicas.

### 1) Consideraciones terminológicas

A) La expresión legal *obligación de contribuir* significa lo mismo que relación obligatoria *principal*, quizá de un modo acertado, porque es conforme con la terminología doctrinal del *deber de contribuir* establecido en la Constitución<sup>3</sup>.

B) Parece que la locución de *obligación personal* obedece a la necesidad de señalar que lo decisivo son las *personas*, del mismo modo que lo son las *cosas* en la expresión de *obligación real*. Se trata de un lenguaje muy arraigado, pero posiblemente inexacto que induce a confusión, porque las dos son obligaciones personales, es decir, relaciones obligatorias. Y ahora es el momento de hacer unos apuntes de carácter conceptual.

<sup>3</sup> Cfr. art. 31, 1. CE.

## 2) Consideraciones conceptuales

A) La doctrina considera que en cada uno de los grupos normativos de los impuestos indicados coexisten, en verdad, *dos modalidades* de impuestos, la obligación personal y la real, porque cada una posee un régimen jurídico propio diferenciado. Además, la regulación de la obligación real prevista en esos grupos normativos, se caracteriza por ser supletoria, a causa de ser de aplicación primaria, en su caso, la contenida en los Tratados internacionales.

B) Para definir esta dualidad de relaciones obligatorias, resulta útil servirse de la conocida distinción de los impuestos directos en *reales* y *personales*, así como de la caracterización de los impuestos en *subjetivos* y *objetivos*.

a) Por eso, se puede decir que la *obligación personal* de contribuir es aquella relación obligatoria principal, cuyo hecho imponible está constituido por la obtención de una renta *mundial*, ilimitada, como resultado de la síntesis de las rentas parciales que se reúnen en el contribuyente *residente* en España, persona física o jurídica, caracterizándose esta imposición por ser *personal* y *subjetiva*.

b) En cambio, la *obligación real* de contribuir es aquella relación obligatoria principal, cuyo hecho imponible está constituido por la obtención de rentas parciales, que componen la renta *española*, limitada, imputable al contribuyente *no residente* en España, persona física o jurídica, caracterizándose esta imposición por ser *real* y *objetiva*.

El concepto del contribuyente *no residente* se determina legalmente mediante la técnica de la exclusión, es decir, definiéndolo con carácter negativo *residual* respecto del concepto normativo del contribuyente residente.

C) El *plan expositivo* de las dos obligaciones de contribuir, *real* y *personal*, es común. Por un lado, se analizan las *características* de cada obligación de contribuir, y por otro, se explica la *localización* del hecho imponible que corresponda. Sin embargo, esta localización es diferente según la clase de obligación de contribuir:

a) Si se trata de la *obligación personal*, la localización se determina por *regla general* en función de la *residencia* del contribuyente y, *excepcionalmente*, en razón de la *nacionalidad* de éste.

b) Si se trata de la *obligación real*, la localización del hecho imponible se determina, no por la residencia del contribuyente sino por la existencia de *renta española*, es decir, la obtenida o producida en territorio español.

Comienzo por el desarrollo de la *obligación personal de contribuir*, o sea, por aquella de la que es deudor el contribuyente residente, distinguiendo la persona *física* de la persona *jurídica*.

## II. EL CONTRIBUYENTE RESIDENTE PERSONA FÍSICA.

### 1) Características de la obligación personal

Las expongo siguiendo el orden de los *tres* impuestos sobre las personas físicas: IRPF, IP, e ISD.

#### A) *En el impuesto sobre la renta de las personas físicas*

La *obligación personal de contribuir* se puede caracterizar por *tres notas*:

a) Su hecho imponible está constituido por la *renta mundial*. En efecto, los contribuyentes *«por obligación personal de contribuir serán gravados por la totalidad de la renta que obtengan, con independencia del lugar donde se hubiese producido y cualquiera que sea la residencia del pagador»*<sup>4</sup>.

b) Al consistir en un *impuesto personal*, se configura como una imposición *subjetiva*. Lo que significa que, por una parte, se toman en consideración las circunstancias personales y familiares de las personas físicas, lo cual supone la existencia de la *progresividad* y de las *deducciones*. Y por otra parte que, cuando las personas físicas *«estén integradas en una unidad familiar, podrán optar por tributar conjunta y solidariamente»*<sup>5</sup>.

Respecto de las *deducciones*, resulta obligado mencionar la llamada *«deducción por doble imposición internacional»*, prevista para *«el caso de obligación personal de contribuir, cuando entre los ingresos del sujeto pasivo figuren rendimientos o incrementos de patrimonio obtenidos y gravados en el extranjero»*<sup>6</sup>.

c) Su deudor es el contribuyente *residente habitual*, porque dice la Ley que son contribuyentes *«por obligación personal, las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español»*<sup>7</sup>. Lo cual exige la determinación legal de la residencia habitual en España, que se trata más adelante.

#### B) *En el impuesto sobre el patrimonio*

La *obligación personal de contribuir* se puede caracterizar por *tres notas*:

a) Su hecho imponible está constituido por el *patrimonio neto mundial*. En efecto, se exige el impuesto a las personas físicas *«por la totalidad de su patri-*

<sup>4</sup> Art. 13, LIRPF.

<sup>5</sup> Art. 11, 2, LIRPF.

<sup>6</sup> Art. 82, LIRPF.

<sup>7</sup> Art. 11, 1, a) LIRPF.

monio neto con independencia del lugar donde se encuentren situados los bienes o puedan ejercitarse los derechos»<sup>8</sup>.

b) La obligación personal se configura no sólo como una imposición *complementaria* del IRPF, sino también como una imposición *subjética*, porque «la base imponible se reducirá, en concepto de mínimo exento, en 17.000.000 de pesetas»<sup>9</sup>, y también por la *progresividad*, y por el *límite* de la cuota<sup>10</sup>. Sin embargo, no tiene en cuenta otras circunstancias personales y familiares del contribuyente, salvo algunas exenciones subjetivas<sup>11</sup>.

c) Su deudor es el contribuyente *residente habitual*, porque dice la Ley que: son contribuyentes «por obligación personal, las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español»<sup>12</sup>. Me remito a un lugar posterior para referir la determinación legal de la residencia habitual en España.

### C) En el impuesto sobre sucesiones y donaciones

La obligación personal de contribuir se puede caracterizar por tres notas:

a) Su hecho imponible está constituido por el *incremento patrimonial lucrativo mundial*. En efecto, se exige el impuesto a las personas físicas «con independencia de dónde se encuentren situados los bienes o derechos que integren el incremento de patrimonio gravado»<sup>13</sup>.

b) La obligación personal se configura no sólo como una imposición *complementaria* del IRPF, sino también como una imposición de naturaleza *subjética*<sup>14</sup>, porque tiene en cuenta las circunstancias personales y familiares del contribuyente como son, por ejemplo: la cuantía de la adquisición patrimonial, el grado de parentesco entre transmitente y adquirente, y el patrimonio preexistente del contribuyente. Asimismo, el contribuyente tiene derecho a la *deducción* por doble imposición internacional<sup>15</sup>.

c) Su deudor es el contribuyente *residente habitual*, porque dice la Ley que están obligados al pago del impuesto a título de contribuyentes por obligación personal, las personas físicas «que tengan su residencia habitual en España»<sup>16</sup>.

<sup>8</sup> Art. 5, 1, a), LIP.

<sup>9</sup> Art. 28, 1, LIP.

<sup>10</sup> Cfr. art. 31, 1, LIP.

<sup>11</sup> Por ejemplo, las existentes en relación con los derechos de la propiedad intelectual e industrial, y con los bienes integrantes del patrimonio empresarial, entre otras.

<sup>12</sup> Art. 5, 1, a), LIP.

<sup>13</sup> Art. 6, 1, LISD.

<sup>14</sup> «El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de naturaleza directa y subjética, grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas, en los términos previstos en la presente Ley». Art. 1, LISD.

<sup>15</sup> Art. 23, LISD.

<sup>16</sup> Art. 6, 1, LISD.

Ahora es cuando corresponde exponer la determinación que hace la Ley de la residencia habitual en España.

## 2) Determinación de la residencia habitual en España

Se ha visto en los precedentes epígrafes que para las personas físicas es necesario que la residencia sea *habitual* en España, por su propia naturaleza. En cambio, en el impuesto sobre las personas jurídicas, IS, la residencia se determina en función de otros requisitos de localización distintos de la habitualidad.

Y aquí una *distinción*. Por una parte, la normativa del IRPF en esta materia de la residencia queda establecida como la *básica*, como el modelo regulador. Y por otra parte, se remiten a ese modelo normativo los impuestos complementarios del IRPF: el impuesto sobre el patrimonio<sup>17</sup>, y el impuesto sobre sucesiones y donaciones<sup>18</sup>.

Por tanto, las normas sobre la determinación de la residencia habitual en España de las personas físicas como contribuyentes residentes, son las contenidas en el IRPF, las cuales presentan una regla general y unas excepciones.

### A) Regla general

La *regla general* de la *residencia habitual en España* de la persona física, se formula así: Se entenderá que el contribuyente «*tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias*»<sup>19</sup>, que son dos:

a) «*Que permanezca más de 183 días, durante un año natural, en territorio español*»<sup>20</sup>. Precisando que «*para determinar el período de permanencia en territorio español se computarán sus ausencias temporales, salvo que demuestre su residencia habitual en otro país durante 183 días en el año natural*»<sup>21</sup>. Con esta disposición queda dispensada la Administración tributaria de la obligación de prueba de la residencia en España y, en cambio, el contribuyente debe probar la residencia en otro país durante esos 183 días.

<sup>17</sup> En efecto, la normativa dispone que se estará a lo dispuesto en el IRPF, tanto «*para la determinación de la residencia habitual*» (art. 5, 2, LIP), como para la sujeción a dicho impuesto de «*los representantes y funcionarios del Estado Español en el extranjero y de Organismos, Instituciones o de Estados extranjeros en España*» (art. 5, 3, LIP).

<sup>18</sup> La normativa del impuesto dice que se estará también a lo dispuesto en el IRPF «*para la determinación de la residencia habitual*» (art. 6, 2, LISD). Asimismo «*los representantes y funcionarios del Estado Español en el extranjero quedarán sujetos a este Impuesto por obligación personal*» (art. 6, 3, LISD), según lo dispuesto en las normas del IRPF.

<sup>19</sup> Art. 12, 1, primer párrafo, LIRPF.

<sup>20</sup> Art. 12, 1, a), LIRPF.

<sup>21</sup> Art. 12, 3, LIRPF.

Teniendo en cuenta la dificultad de prueba que ofrece la residencia habitual en España, se establece una presunción *iuris tantum*, cuya fórmula dice: «Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el sujeto pasivo tiene su residencia habitual en territorio español, cuando residan habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél»<sup>22</sup>.

b) «Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos»<sup>23</sup>. Las actividades empresariales o profesionales constituyen un concepto determinado que presenta una fácil prueba, no así la expresión de *intereses económicos*<sup>24</sup>. Dice el Profesor ALBIÑANA que «se trata de una medida de recuperación de no-residentes»<sup>25</sup>. Y en la Exposición de Motivos se lee el propósito del legislador de establecer una noción de residencia habitual «que permita atraer hacia» la obligación personal de contribuir, «a personas que, con la formulación que se deroga, escapan al ámbito del Impuesto a pesar de ser auténticos residentes»<sup>26</sup>.

Sin embargo, la dificultad mayor de prueba está en que ese «núcleo» o «base» de actividades y patrimonio sea el «principal» o más importante, respecto del restante en el extranjero, siendo el deber de prueba a cargo de la Administración tributaria.

Como indica GONZÁLEZ POVEDA no se utiliza en el IRPF como criterio definidor de la residencia, la posesión de una vivienda permanente en España, que es el empleado con preferencia en otras legislaciones de nuestro entorno y en los Convenios de doble imposición<sup>27</sup>.

## B) Excepciones

Las excepciones a la regla general indicada no se fundan en la residencia sino en la *nacionalidad*, y están determinadas por *dos clases* de supuestos: el de los funcionarios españoles en el extranjero, y el de los funcionarios extranjeros en España.

a) El de los *funcionarios españoles* en activo que ejerzan en el extranjero cargo oficial, así como su cónyuge no separado legalmente o hijos menores de

<sup>22</sup> Art. 12, 2, LIRPF.

<sup>23</sup> Art. 12, 1, b), LIRPF.

<sup>24</sup> Un autor ha mostrado su preferencia por la definición de la residencia como centro de intereses vitales, previsto en el art. 4, 2, a) del Modelo de Convenio de Doble Imposición de la OCDE, que engloba las relaciones económicas y personales más estrechas. Cfr. CUBERO TRUYO, A. M.: *La base de la actividad empresarial como criterio determinante de la residencia u efectos del IRPF*, en la Revista Cuadernos de Estudios Empresariales, Servicio de Publicaciones de la Universidad Complutense, n. 5, 1995, p. 98 s.

<sup>25</sup> ALBIÑANA, C.: Guía Fiscal 1994, Ed. Deusto, Madrid, 1994, 5.ª ed. actualizada, p. 31.

<sup>26</sup> Apartado IV, párrafo noveno, EM, LIRPF.

<sup>27</sup> Cfr. GONZÁLEZ POVEDA, V.: o. c. (1993), p. 64.

edad que tuviesen su residencia habitual en el extranjero<sup>28</sup>. El *ejemplo* más destacado es el de los funcionarios diplomáticos y consulares. Se trata, por tanto, de contribuyentes no residentes según la regla general, que se consideran residentes en virtud de la excepción y, en consecuencia, son contribuyentes por obligación personal de contribuir. En *resumen*: solamente en estos casos se considera a los no residentes, como si fueran residentes.

b) El de los *funcionarios extranjeros* que ejerzan en España cargo oficial, incluyendo a los de la Unión Europea, y familiares anteriormente citados, condicionado a la reciprocidad y salvando la eventual aplicación de Tratados Internacionales suscritos por España<sup>29</sup>. En efecto, según la regla general son contribuyentes residentes en España, y la excepción los considera no residentes, por lo que no son contribuyentes por obligación personal de contribuir, sin perjuicio de la aplicación de la obligación real de contribuir, en su caso. En *resumen*: únicamente en estos supuestos se considera a los residentes, como si fueran no residentes.

### III. EL CONTRIBUYENTE RESIDENTE PERSONA JURÍDICA

#### 1) Características de la obligación personal

La *obligación personal de contribuir* se puede caracterizar por tres notas:

A) Su hecho imponible está constituido por la *renta mundial*. En efecto, los contribuyentes personas jurídicas «*por obligación personal de contribuir serán gravados por la totalidad de la renta que obtengan, con independencia del lugar donde se hubiere producido y cualquiera que sea la residencia del pagador*»<sup>30</sup>. Se puede observar que es una fórmula literalmente idéntica a la del IRPF, con la diferencia que se refiere a las personas jurídicas.

B) Consistiendo también en un *impuesto personal*, se concibe como una imposición *subjetiva*, en el sentido de que son deducibles los gastos mundiales. Aunque la imposición es proporcional, al existir una variedad de tipos impositivos<sup>31</sup>, posee un cierto matiz de *progresividad*.

C) Su deudor es el contribuyente *residente*, porque dice la Ley que son contribuyentes «*por obligación personal de contribuir las entidades que tengan su residencia en territorio español*»<sup>32</sup>. Aquí no se habla de residencia habitual. Se prescinde de la habitualidad porque es una noción propia de las personas físicas. Haciéndose necesario, entonces, la determinación legal de esa residencia.

<sup>28</sup> Cfr. art. 14, LIRPF.

<sup>29</sup> Cfr. art. 15, LIRPF.

<sup>30</sup> Art. 8, 2, LIS 1995.

<sup>31</sup> Cfr. art. 26, LIS 1995.

<sup>32</sup> Art. 8, 1, LIS 1995.

## 2) Determinación de la residencia en España

La fórmula legal dispone que «se considerarán residentes en territorio español las entidades en las que concurra alguno de los siguientes requisitos:

- a) *Que se hubieren constituido conforme a las leyes españolas.*
- b) *Que tengan su domicilio social en territorio español.*
- c) *Que tengan la sede de dirección efectiva en territorio español»*<sup>33</sup>.

Los dos primeros requisitos son fácilmente determinables, no así el tercero. Éste es muy utilizado en la legislación tributaria internacional. Pero ¿cuál es la sede de dirección efectiva?: la ley dice, sin ser demasiado explícita, que «se entenderá que una entidad tiene su sede de dirección efectiva en territorio español cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades»<sup>34</sup>. Por eso, no hay que confundir domicilio social con domicilio fiscal, aunque frecuentemente coincidan<sup>35</sup>.

## IV. LAS DOS CLASES DE LA OBLIGACIÓN REAL DE CONTRIBUIR.

Terminada la exposición del contribuyente residente, persona física y jurídica, deudor de la *obligación personal*, corresponde iniciar la del contribuyente no residente, persona física y jurídica, deudor de la *obligación real*, la cual implica una imposición *real y objetiva*. Pero dicha obligación presenta dos clases.

### 1) Formulación

Las *dos clases* de la *obligación real* de contribuir están determinadas, según el contribuyente no residente, persona física y jurídica, opere en España *con o sin establecimiento permanente*. La distinción es decisiva por cuanto cada una de estas especies tiene su propia normativa. La *diferencia esencial* se halla en que la mediación del establecimiento permanente en España implica una imposición *periódica*, similar a la de una entidad empresarial residente con actividades solamente en España. En cambio, la ausencia de establecimiento permanente en España supone una imposición *instantánea*, es decir, que se genera por cada obtención de renta parcial.

Por tanto, procede explicar ahora el significado de la expresión legal de establecimiento permanente.

<sup>33</sup> Art. 8, 3, LIS 1995.

<sup>34</sup> Art. 8, 3, último párrafo, LIS 1995.

<sup>35</sup> Cfr. art. 8, 4, LIS 1995.

## 2) Establecimiento permanente en España

La Ley del IRPF dispone que: «para la calificación del establecimiento permanente se estará a lo prevenido en el Impuesto sobre Sociedades»<sup>36</sup>. Lo previsto en el IS ha sido modificado por la Ley de 1995 con una redacción que me parece más acertada que la anterior, la cual utiliza *dos fórmulas* legales complementarias: la general y la particular.

### A) Fórmula legal general

Se entenderá que un contribuyente no residente «opera mediante establecimiento permanente en territorio español, cuando por cualquier título disponga en el mismo, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta» del contribuyente «no residente, que ejerza con habitualidad dichos poderes»<sup>37</sup>.

### B) Fórmula legal particular

«En particular, se entenderá que constituyen establecimiento permanente las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de 12 meses»<sup>38</sup>.

### C) Fórmula conceptual

De un modo sintético se puede decir, siguiendo la orientación del Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE<sup>39</sup>, que el *establecimiento permanente* es un lugar fijo de negocios situado en España, perteneciente a un contribuyente no residente, persona física y jurídica, en el que se realizan actividades empresariales. Es decir, una unidad empresarial susceptible de imposición.

<sup>36</sup> Art. 16, 2. 1.ª, LIRPF.

<sup>37</sup> Art. 45, 1, a), primer párrafo, LIS 1995.

<sup>38</sup> Art. 45, 1, a), último párrafo, LIS 1995.

<sup>39</sup> El Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE, define el establecimiento permanente como «un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad». Cfr. GONZÁLEZ POVEDA, V.: *Tributación de no residentes*, Ed. La Ley, Madrid, 1993, 2.ª ed. actualizada, p. 118.

Por tanto, se hace posible afirmar que dónde no hay actividad empresarial, no hay establecimiento permanente. Así se explica que, mientras en el IRPF y en el IS existe normativa sobre el establecimiento permanente, en el IP y en el ISD no aparece, debido seguramente a la consideración de que estos impuestos no gravan directamente la actividad empresarial.

## V. EL CONTRIBUYENTE NO RESIDENTE PERSONA FÍSICA

### 1) Características de la obligación real

También expongo esta clase de contribuyente con arreglo al orden de los *tres* impuestos sobre las personas físicas: IRPF, IP, e ISD.

#### A) *En el impuesto sobre la renta de las personas físicas*

La *obligación real de contribuir* se caracteriza por *tres* notas:

a) Su hecho imponible está constituido por la *renta española*, limitada, distinta de la renta mundial, ilimitada. En efecto, los contribuyentes personas físicas «por obligación real de contribuir estarán sometidos al Impuesto ... sin perjuicio de lo dispuesto en los Tratados y Convenios Internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno»<sup>40</sup>, cuando «obtenzan rendimientos o incrementos de patrimonio producidos en territorio español»<sup>41</sup>.

b) Al consistir en un *impuesto real*, porque grava rentas parciales, se configura como una imposición *objetiva* porque no se toman en cuenta las circunstancias familiares y personales, careciendo el contribuyente, entonces, del derecho a la tributación conjunta. Sin embargo, la imposición *objetiva* queda algo desdibujada cuando la persona física tiene un *establecimiento permanente* en España, porque se asemeja a la imposición subjetiva de la obligación personal relativa a las actividades empresariales.

c) Su deudor es el contribuyente *no residente*<sup>42</sup>, porque dice la ley que son contribuyentes «por obligación real, las personas físicas distintas de las mencionadas en la letra anterior (que son las que tengan su residencia habitual en territorio español) que obtengan rendimientos o incrementos de patrimonio producidos en territorio español»<sup>43</sup>. Como se ve, la fórmula legal emplea la técnica del concepto negativo residual, respecto del concepto del contribuyente residente.

<sup>40</sup> Art. 16, 1, LIRPF.

<sup>41</sup> Art. 11, 1, b), LIRPF.

<sup>42</sup> Cfr. art. 1, 2, LIRPF.

<sup>43</sup> Art. 11, 1, b), LIRPF.

B) *En el impuesto sobre el patrimonio*

La obligación real de contribuir se caracteriza por cuatro notas:

a) Su hecho imponible está constituido por el *patrimonio neto español*, limitado, distinto del mundial, ilimitado. En efecto, el impuesto se exigirá exclusivamente a la persona física «*por los bienes y derechos de que sea titular cuando los mismos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español*»<sup>44</sup>.

b) Al consistir en un *impuesto real* se configura como una imposición *objetiva*, porque no se toman en cuenta las circunstancias familiares y personales, salvo la *progresividad*. Por tanto, no rige el *mínimo exento*. Tampoco hay *deducciones*, salvo las imputables únicamente a los bienes que componen el patrimonio español, que son precisamente aquellas que lo convierten en patrimonio neto, como las cargas, gravámenes y deudas por capitales invertidos en los indicados bienes<sup>45</sup>.

c) Su deudor es el contribuyente *no residente* persona física, porque dice la ley que son contribuyentes «*por obligación real, cualquier otra persona física por los bienes y derechos de que sea titular*»<sup>46</sup>, que integren el patrimonio neto español. Se trata de otro concepto de exclusión, o sea, de carácter negativo residual.

d) Por lo que se refiere a la *gestión* del IP, dice el Profesor ESCRIBANO, que «*la peculiaridad más notable es la plena competencia de los órganos de la Administración Central al no considerarse cedida esta modalidad del Impuesto*»<sup>47</sup>.

C) *En el impuesto sobre sucesiones y donaciones*

La obligación real de contribuir se caracteriza por tres notas:

a) Su hecho imponible está constituido por el *incremento patrimonial lucrativo español*, limitado, distinto del mundial, ilimitado. En efecto, el impuesto se exigirá a las personas físicas «*por la adquisición de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato haya sido reali-*

<sup>44</sup> Art. 5, 1. b), LIP.

<sup>45</sup> «*En los supuestos de obligación real de contribuir, sólo serán deducibles las cargas y gravámenes que afecten a los bienes y derechos que radiquen en territorio español o puedan ejercitarse o hubieran de cumplirse en el mismo, así como las deudas por capitales invertidos en los indicados bienes*», Art. 9, Cuatro, LIP.

<sup>46</sup> Art. 5, Uno, b), LIP.

<sup>47</sup> ESCRIBANO LÓPEZ, F.: El Impuesto sobre el patrimonio, en la obra colectiva *Manual del Sistema tributario español*, dirigida por el Prof. Dr. don. Jaime GARCÍA AÑOVEROS, Ed. Cívitas, Madrid, 1996, 4.ª ed., p. 320.

zado con entidades aseguradoras españolas o se haya celebrado en España con entidades extranjeras que operen en ellas»<sup>48</sup>.

b) Al consistir en un *impuesto real* se configura como una imposición *objetiva*, porque no se toman en cuenta las circunstancias familiares y personales, salvo la *progresividad*. Por tanto, no hay *deducciones*, ni siquiera el derecho a la deducción por doble imposición internacional que, en cambio, tiene atribuida la obligación personal de contribuir, según se indicó en su lugar.

c) Su deudor es el contribuyente *no residente* persona física, porque dice la ley que: «A los contribuyentes no incluidos en el artículo inmediato anterior (son los contribuyentes por obligación personal) se les exigirá el *Impuesto, por obligación real*»<sup>49</sup>. Igualmente se advierte aquí que se trata de un concepto por exclusión, es decir, de carácter negativo residual.

## 2) La renta española

Con la expresión *renta española* entiendo no sólo la relativa al IRPF, sino también la renta que implica el *patrimonio neto español*, IP, y el *incremento patrimonial lucrativo español*, ISD. De este modo se simplifica la exposición sin perder exactitud. Por eso, se expone la normativa del IRPF, que así muestra su carácter de modelo regulador de esos impuestos complementarios del IRPF.

La *renta española* de las personas físicas no residentes es de *dos clases*: según operen mediante *establecimiento permanente* en España, o no.

### A) Con establecimiento permanente

Las personas físicas no residentes «cuando operen en España mediante *establecimiento permanente*, tributarán por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento, *háyase obtenido en territorio español o extranjero*». Dice el Profesor ALBIÑANA que: «No puedo silenciar que el inciso final («*háyase obtenido en territorio español o extranjero*») alberga una fuerza expansiva que rompe los límites que se consideran propios del establecimiento permanente. Acaso esté apuntando el legislador una ampliación de su ámbito espacial todavía no establecida con claridad»<sup>50</sup>. Se caracteriza esta imposición por ser *periódica*, al tratarse de una actividad empresarial realizada y considerada en un período impositivo.

### B) Sin establecimiento permanente

En cambio, las personas físicas no residentes «cuando operen sin *establecimiento permanente*, tributarán de forma separada por cada *devengo total* o par-

<sup>48</sup> Art. 7, último inciso, LISD.

<sup>49</sup> Art. 7, primer inciso, LISD.

<sup>50</sup> ALBIÑANA, C.: o. c. (1994), p. 442.

cial de renta sometida a gravamen». A estos efectos «se entenderán devengadas las rentas:

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

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

c) *Tratándose de incrementos de patrimonio, cuando tenga lugar la alteración patrimonial»<sup>51</sup>. Se caracteriza esta imposición, entonces, por ser instantánea, puesto que no se trata de actividades empresariales que requieren la existencia de un período impositivo.*

## VI. EL CONTRIBUYENTE NO RESIDENTE PERSONA JURÍDICA

### 1) Características de la obligación real

La *obligación real de contribuir* se caracteriza por tres notas:

A) Su hecho imponible está constituido por la *renta española*, limitada, distinta de la renta mundial, ilimitada. En efecto, los contribuyentes personas jurídicas «*por obligación real únicamente estarán sometidos al Impuesto por las rentas que ... se consideren obtenidas o producidas en territorio español*»<sup>52</sup>. La expresión «*rentas*» contiene dos componentes: «*los rendimientos y los incrementos de patrimonio*»<sup>53</sup>.

B) Al tratarse de un *impuesto real* se configura como una imposición *objetiva*, si bien ésta se convierte en imposición *subjetiva* cuando la persona jurídica tiene un *establecimiento permanente* en España. Ésta última imposición es similar a la de la obligación personal referente a las actividades empresariales.

C) Su deudor es el contribuyente *no residente*, porque dice la Ley que son contribuyentes «*por obligación real las entidades que sin ser residentes en territorio español ... obtengan rentas en el mismo*»<sup>54</sup>. Nos hallamos nuevamente ante un concepto por exclusión, es decir, de carácter negativo residual.

### 2) La renta española

La *renta española* de las personas jurídicas no residentes, considerada en el sentido amplio expuesto en el mismo epígrafe anterior para las personas físicas no residentes, es de *dos clases*: según operen o no por medio de *establecimiento*

<sup>51</sup> Art. 16, 2, 2.ª, LIRPF.

<sup>52</sup> Art. 44, 1, LIS 1995.

<sup>53</sup> Art. 44, 2, LIS 1995.

<sup>54</sup> Art. 40, LIS 1995.

*permanente* en España. Por otra parte, las reglas son similares a las de las personas físicas no residentes.

#### A) *Con establecimiento permanente*

*«Las entidades no residentes que obtengan rentas mediante establecimiento permanente situado en territorio español, tributarán por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento, cualquiera que sea el lugar donde se hubiese obtenido o producido»<sup>55</sup>. Se caracteriza esta imposición por ser periódica, al tratarse de una actividad empresarial realizada en un período impositivo, determinándose la base imponible por la diferencia entre ingresos y gastos.*

Como cabe la posibilidad de que existan varios establecimientos permanentes, se establece que *«cuando una entidad no residente disponga de diversos centros de actividad en territorio español, se considerará que éstos constituyen establecimientos permanentes distintos, y se gravarán en consecuencia separadamente, cuando concurren las siguientes circunstancias:*

- a) Que realicen actividades claramente diferenciables.*
- b) Que la gestión de las mismas se lleve de modo separado.*

*En ningún caso será posible la compensación de rentas entre establecimientos permanentes distintos»<sup>56</sup>.*

#### B) *Sin establecimiento permanente*

En cambio, las personas jurídicas no residentes *«cuando obtengan rentas sin mediación de establecimiento permanente, tributarán de forma separada por cada devengo total o parcial de renta sometida a gravamen. A estos efectos, dichas rentas se entenderán devengadas:*

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

*b) Tratándose de incrementos de patrimonio, cuando tenga lugar la alteración patrimonial»<sup>57</sup>. Se caracteriza esta imposición, entonces, por ser instantánea, puesto que no se trata de actividades empresariales que requieren la existencia de un período impositivo, siendo determinada la base imponible *«por la cuantía íntegra devengada»<sup>58</sup>.**

<sup>55</sup> Art. 47, 1, primer inciso, LIS 1995.

<sup>56</sup> Art. 49, 1 y 2, LIS 1995.

<sup>57</sup> Art. 47, 2, LIS 1995.

<sup>58</sup> Art. 56, 1, LIS 1995.