



Universidad de Valladolid

FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES, JURÍDICAS Y DE LA
COMUNICACIÓN

Grado en Administración y Dirección de Empresas

TRABAJO DE FIN DE GRADO

Impuesto sobre la Renta de los No Residentes

Presentado por Víctor ROMERO AGÜERO

Tutelado por José Luís BENITO BERMEJO

Segovia, 2 de Julio de 2018

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	6
--------------------------	----------

CAPÍTULO I

Naturaleza y sujeción del impuesto

1.1 El hecho imponible y la sujeción de rentas	10
1.1.1 Formas de sujeción.....	11
1.1.1.1 Rentas sujetas.....	12
1.1.1.2 Rentas exentas	12
1.1.1.3 Rentas no sujetas	14

CAPÍTULO II

Elementos personales

2.1 Establecimiento Permanente.....	16
2.2 El contribuyente y territorio de aplicación.....	17
2.2.1 Territorio de aplicación del IRNR.....	18

CAPÍTULO III

Residencia fiscal, estatutos diferenciados y tratados

3.1 La residencia fiscal.....	22
3.1.1 Territorios con estatutos fiscales diferenciados.....	23
3.1.1.1 Paraísos Fiscales.....	23
3.1.1.2 Países de Nula Tributación.....	24
3.1.1.3 Países sin efectivo intercambio de información tributaria.....	25
3.2 Convenios de Doble Imposición.....	25

CAPÍTULO IV

Análisis recaudatorio

4.1 Análisis de la recaudación.....	28
--	-----------

CONCLUSIONES.....	34
--------------------------	-----------

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	38
--	-----------

ANEXO I

Listado de países declarados paraíso fiscal	42
---	----

ANEXO II

Listado de países firmantes de CDI	44
--	----

ANEXO III

Datos recaudatorios.....	45
--------------------------	----

INTRODUCCIÓN

INTRODUCCIÓN

El fuerte crecimiento mundial y la globalización a la que se enfrenta la economía desde hace unos años, exige que muchas de las normas tributarias se actualicen para dar solución a las diversas casuísticas que pueden darse en materia fiscal.

La obtención de rentas en un territorio que no es el de residencia, es cada vez más común, y se necesita que las leyes que controlan el gravamen de estos rendimientos, sufran las pertinentes modificaciones y mejoras para dar una solución a los diferentes problemas que puedan derivarse de estas situaciones.

Es así como, en España, mediante la entrada en vigor de la ley 41/1998 de 9 de diciembre, surge el Impuesto de la Renta de los No Residentes (IRNR en adelante) para dar solución a los problemas anteriormente descritos, y que sus impuestos homólogos no podían solucionar, siendo estos: El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF en adelante) e Impuesto sobre Sociedades (IS en adelante).

Por tanto, con esta obra se pretende desarrollar una idea general del Impuesto, que dé conocimiento sobre la tributación de las rentas obtenidas por no residentes en territorio español, ya sean generadas por personas físicas o jurídicas.

Se da un vistazo a los aspectos generales del impuesto, algunas de sus excepciones, el territorio de aplicación y cuales son las rentas que se deben declarar, además de aquellos territorios con estatutos fiscales diferenciados y la mención de los Convenios de Doble Imposición (CDI en adelante).

La realidad tributaria derivada de esta situación, sea cual sea el motivo, es muy complicada, ya que puede darse el caso de que incluso, el contribuyente, no tenga ninguna relación personal con el territorio.

Es por estas razones, y con la intención de combatir el fraude fiscal que, mediante el Real Decreto Legislativo 5/2004 de 5 de marzo, se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (TRLIRNR). Éste impuesto, queda recogido también en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (RIRNR), Real Decreto Legislativo 1776/2004. La normativa, será de aplicación siempre y cuando no exista ningún tratado, acuerdo o CDI entre ambos territorios, pues si esto es así, serán estos de aplicación.

Lo que se pretendía en 1999 con la creación de éste impuesto, era unificar en un solo tributo la obtención de rentas de aquellos considerados no residentes, dejando así de ser contribuyente al IRPF e IS dependiendo de si el tributante es considerado persona física o jurídica, y es que, la regulación de la que se deriva el IRNR descende de la legislación del IRPF e IS, aunque es totalmente autónomo.

Se deja entonces de tributar por el IRPF, o el IS, pero no por el Impuesto sobre Patrimonio (IP en adelante) o Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD en adelante), ya que estos no gravan el mismo tipo de rentas.

Por tanto, “Se dota de una mayor claridad y seguridad jurídica al sistema tributario al integrar en un solo cuerpo normativo todas las disposiciones que afectan a la tributación de los no residentes” (Vázquez, 2017, p. 23).

Se puede definir como un impuesto de carácter directo ya que, grava sobre la capacidad económica de las personas, siendo así las rentas obtenidas en territorio español, y que su

INTRODUCCIÓN

ámbito de aplicación, engloba también las especialidades de los territorios de Ceuta, Melilla, Canarias y los territorios forales de País Vasco y Navarra. Atiende a la demarcación espacial y no al vínculo personal con el territorio.

Debe ser revisado de forma continua, ya que el entorno así lo exige.

CAPÍTULO I

Naturaleza y sujeción del impuesto

CAPÍTULO I

1.1 El hecho imponible y la sujeción de rentas

Todo impuesto, debe llevar definido un hecho imponible, que establezca la circunstancia del impuesto y el gravamen. En este caso, al art. 12 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, define el hecho imponible del IRNR, como, la obtención de rentas, ya sean dinerarias o en especie, en territorio español por parte de una persona física o jurídica, no residente en España y sin atender a las circunstancias personales ni a la capacidad económica del contribuyente.

Esta definición, tiene por tanto dos partes fundamentales, siendo la obtención de rentas y el lugar de obtención de éstas. Las rentas pueden ser tanto dinerarias como en especie, siendo éstas últimas, por ejemplo, aquellos bienes o servicios que sean obtenidos para fines particulares y a un precio menor que el de mercado. Se debe excluir aquellas rentas que provengan de herencias, donaciones o percepciones a título gratuito, las cuales deberán estar sujetas por el ISD.

En relación al lugar de obtención de las rentas, deben quedar claros dos criterios, siendo éstos, la territorialidad y el pago. Es por esto, por lo que se debe tener en cuenta que cuando las rentas se obtienen en territorio español sin mediación de un Establecimiento Permanente (EP en adelante), existirán tantos hechos imposibles como rentas, y deberán declararse todos de manera aislada.

Cabe destacar, que el hecho imponible de este impuesto, a priori y como se ha mencionado al inicio del capítulo, no tiene en cuenta las circunstancias personales del contribuyente y sólo atiende a la obtención de rentas en un determinado territorio, pero, en muchas ocasiones, esto no ocurre así, ya que las deducciones que pueda tener un residente, muchas veces no son equiparables con las que puede tener un contribuyente no residente, generando una diferencia notable a favor del contribuyente con consideración de residente.

Un apunte importante es que “El hecho imponible del Impuesto se encuentra delimitado negativamente, al no quedar sujetas a gravamen por el mismo aquellas rentas que se consideran no obtenidas en territorio español por no quedar localizadas en España” (Calvo, 2017, p. 106), refiriéndose a que es un impuesto que solamente grava las rentas que se han obtenido en territorio español, sin tener en cuenta todas aquellas obtenidas fuera de éste y dejando por tanto, una posible parte de ganancias patrimoniales sin tributar, ya que no tienen porqué ser gravadas en el país de obtención.

El Art. 20 del Real Decreto Legislativo del 5/2004 de 5 de marzo, establece que el periodo impositivo del IRNR se entenderá como el año natural, en cuanto no se haya declarado otro distinto y será formulado en el momento que deba realizarse la primera declaración. Cesará, en cuanto el EP finalice su actividad, se transmita a otra persona o entidad, se traslade la residencia o fallezca el titular.

NATURALEZA Y SUJECCIÓN DEL IMPUESTO

1.1.1 Formas de sujeción

Recogido por el art. 15 del TRLIRNR, se establece que existen dos maneras de realizar la sujeción de las rentas, en función de si son o no, obtenidas mediante EP. Si son obtenidas por mediación de éste, se tributará por la totalidad de él. En caso contrario, si no son obtenidas mediante EP, entonces, tributarán devengo a devengo de manera aislada y sin poder realizar compensación entre ellas, provocando “que los rendimientos negativos y las pérdidas patrimoniales no sean aprovechadas sobre futuras, o simultáneas, rentas positivas generadas por el mismo sujeto” (Calvo, 2017, p. 106).

Existen varios criterios de sujeción de rentas recogidos en el artículo 13 del TRLIRNR.

Según el criterio de lugar de realización, las rentas que quedan sometidas serán aquellas actividades realizadas mediante EP y las que se realicen en territorio español sin la mediación de un EP situado en España. De estas actividades realizadas en España, no serán consideradas sujetas las instalaciones o montajes de maquinaria y similares que se produzcan por parte del proveedor de la maquinaria y que no exceda el 20% del coste de la máquina. Serán también consideradas aquellas que provengan de actuaciones de deportistas y artistas, pudiendo ser incluso percibas por personas diferentes del artista/deportista. Los rendimientos del trabajo producidos en España y las pensiones y prestaciones similares derivadas de la realización de un empleo.

El siguiente criterio, es el lugar de situación de los bienes que se generen o los derechos de generar renta, siendo los bienes inmuebles situados en España o los derechos obtenidos por éstos bienes inmuebles, al igual que aquellos bienes inmuebles que no estén destinados a actividades económicas. Las ganancias patrimoniales cuando procedan de los bienes inmuebles situados en España, o de los derechos derivados de éstos tendrán la misma consideración.

El lugar de residencia del pagador define otra manera de sujeción de rentas, considerando, los rendimientos del trabajo cuando sean satisfechos por la Administración española, o por la remuneración de actividades económicas, o aquellas que se realicen mediante EP en buques o aeronaves en tráfico internacional. También las prestaciones, pensiones y rentas similares satisfechas por la Administración pública y los rendimientos generados por el capital inmobiliario.

El lugar de utilización de las prestaciones es otro de los criterios. De acuerdo a esta clasificación, se encuentran “Los rendimientos de actividades o explotaciones económicas, obtenidas sin mediación de EP situado en territorio español, cuando se trate de prestaciones de servicios utilizadas en territorio español, en particular las referidas a la realización de estudios, proyectos, asistencia técnica o apoyo a la gestión” (Vázquez, p. 93). También quedan bajo este criterio, los intereses y rendimientos obtenidos y los cánones utilizados en territorio español.

El último criterio, es el lugar de residencia de la entidad emisora de los valores, donde quedan sometidos al IRNR, los rendimientos derivados de los fondos propios de entidades con residencia en territorio español, y las ganancias patrimoniales emitidas por personas o entidades con residencia establecida en España.

A continuación se puede ver la clasificación de las rentas según el tipo, diferenciando, las rentas sujetas al impuesto, las cuales deberán ser declaradas y tributar por ellas, las

CAPÍTULO I

rentas exentas, que implica que las rentas si están incluidas en el ámbito de aplicación del impuesto pero que por ciertos motivos legales, se exime de su pago y las rentas no sujetas, en las que el impuesto no es aplicable a ellas.

1.1.1.1 Rentas sujetas

Ésta tipología, engloba aquellas que son consideradas obtenidas en territorio español y que deben ser gravadas por el IRNR, al ser el contribuyente no residente. Existe tanto la norma interna del propio impuesto, sobre la que se centra éste punto, como la normativa bilateral establecida por el Modelo de Convenio de la OCDE.

Están sujetas al IRNR, aquellas rentas obtenidas en territorio español derivadas de los rendimientos de actividades económicas empresariales y profesionales. La diferencia entre ser consideradas obtenidas en España o no, es si se han realizado mediante EP, o no. Si las rentas han sido obtenidas mediante EP, quedarán sujetas al IRNR, sin importar donde se haya generado la renta. Cuando no se obtengan las rentas mediante EP, quedarán sujetas al IRNR, aquellas actividades realizadas en territorio español, a excepción de la obras de instalación de maquinaria y similares, siempre y cuando el importe no exceda el 20% del coste de la máquina. También serán consideradas sujetas cuando las actividades sean referidas a estudios y proyectos de gestión y cuando sean rentas derivadas de actuaciones de artistas o deportistas, con independencia de quien perciba esos rendimientos, ya que puede ser una persona diferente a quien genere esas rentas.

Los rendimientos del trabajo son considerados de la misma manera, siempre y cuando se derive de realizar una actividad en territorio español, al igual que las pensiones y demás prestaciones derivadas de desarrollar actividades en territorio español y los rendimientos obtenidos del capital inmobiliario de aquellos inmuebles situados en territorio español y los derechos que éstos generen, además de las rentas imputables a titulares de bienes inmuebles para uso no profesional.

Las ganancias patrimoniales que se deriven de entidades o personas residentes en territorio español o de otros bienes inmueble situados en territorio español, serán considerados tributantes al IRNR.

1.1.1.2 Rentas exentas

El art. 14 del TRLIRNR, define aquellas rentas que son consideradas ganancias patrimoniales o rendimientos que están sujetas a tributación, pero quedan excluidas por diferentes motivos legales recogidos fuera de la normativa del IRNR.

Quedan exentas de tributación aquellas rentas derivadas de pensiones de ancianidad, las becas y las demás cantidades satisfechas por la Administración pública, con la condición de tener finalidad de cooperación cultural, educativa o científica.

Los rendimientos e intereses derivados de la cesión de capital a terceros, y las ganancias de capital derivadas de los bienes inmuebles obtenidos sin mediación de EP, por residentes en otro estado de la UE y siempre y cuando no tengan consideración de paraíso fiscal. No quedarán exentos, y por tanto, quedan sometidos al IRNR, aquellos rendimientos y ganancias de capital obtenidos mediante EP fuera de la UE.

NATURALEZA Y SUJECCIÓN DEL IMPUESTO

De tal forma, los rendimientos derivados de la deuda pública obtenidos sin mediación de EP, quedan exentos de tributación, con independencia del lugar de residencia del contribuyente. Se entiende en este apartado por Deuda Pública “los rendimientos de cualquier clase que procedan de los instrumentos de Deuda Pública del Estado y sus Organismos Autónomos, así como de la Deuda de las Comunidades Autónomas, Diputaciones Forales y Corporaciones Locales” (CISS360 Fiscal, Wolters Kluwer).

Los rendimientos de las cuentas bancarias quedan también exentos de tributación siempre y cuando el pago no se realice mediante EP. Quedan excluidas de esta clasificación las transferencias satisfechas por el Banco de España o por entidades bancarias que atienden a la normativa de transacciones económicas con el exterior.

Otra clasificación de rentas exentas, son aquellas que, sin mediación de establecimiento permanente, se derivan del arrendamiento, cesión o transmisión de buques, aeronaves y contenedores de mercancía. En relación a este tipo de actividades económicas, quedan también exentas “los rendimientos correspondientes a empresarios y entidades de navegación marítima o aérea residentes en el extranjero cuyos buques o aeronaves toquen territorio español” (CISS360 Fiscal, Wolters Kluwer). Esta exención no se realiza de manera automática como las anteriormente descritas, si no que debe ser el Ministro de Hacienda el que dé consentimiento mediante petición expresa.

Las rentas derivadas de las transmisiones de valores, realizadas en mercados de valores oficiales Españoles, siempre y cuando, el lugar de residencia del contribuyente haya firmado un CDI con una cláusula expresa de intercambio de información. No quedarán exentas aquellas rentas en las que el contribuyente sea residente en un paraíso fiscal.

Se debe destacar otra de las exenciones, sobre las rentas derivadas de entidades sin fines lucrativos, originadas con motivo de donaciones o aportaciones a entidades inscritas en el Registro de Fundaciones.

Los dividendos y participaciones beneficios, obtenidos sin EP y derivados de planes de pensiones, donde el contribuyente tiene residencia en un estado miembro de la UE, son también rentas exentas, sin que, en ningún caso, queden tributadas por debajo de lo que quedarían bajo el IS. Ésta exención se aplica también para los residentes en países de los Estados integrantes del Espacio Económico Europeo, siempre y cuando exista un CDI con cláusula expresa de intercambio de información.

Existe también una exención parcial del 50 por ciento para las ganancias patrimoniales derivadas de la venta de bienes inmuebles en España.

Existen también una serie de casos particulares y excepciones, en las que la exención no actúa de manera automática y el caso debe ser revisado de manera específica, y esto es, cuando se produzcan eventos internacionales y de gran repercusión. Estas exenciones se producen en gran medida para fomentar la realización de este tipo de eventos.

Por último, cabe destacar que los CDI, ofrecen además un amplio conjunto de tipologías de rentas exentas en virtud de las soberanías entre los Estados que firman ese convenio.

CAPÍTULO I

1.1.1.3 Rentas no sujetas

Se entiende por rentas no sujetas, aquellas que no tienen la consideración de ser obtenidas en territorio español y serán consideradas como tal, las rentas sujetas al ISD, y los rendimientos derivados de las instalaciones o montajes de maquinaria cuando se realice por parte del proveedor, y sin exceder el 20% del coste del producto.

Otro tipo de rentas denominadas no sujetas son las derivadas de la realización de actividades de compra venta de mercancía internacional, las comisiones que se deriven de estas operaciones y los gastos de accesorios de las mercancías, siempre y cuando no se hayan realizado mediante EP.

Los rendimientos satisfechos a no residentes por parte de EP considerados Españoles situados en el extranjero también son consideradas rentas no sujetas, al igual que los dividendos y ganancias patrimoniales obtenidas por socios de entidades de tenencia de valores ya que se consideraban no obtenidas en territorio español.

Las actividades denominadas proyectos o de gestión de apoyo y actividades economías ejercidas en un buque o aeronave operantes mediante EP tiene también la consideración de rentas no sujetas.

CAPÍTULO II

Elementos personales

CAPÍTULO II

2.1 Establecimiento Permanente

Vázquez (2017) define el EP en su obra como:

Un concepto tributario que cobra una especial importancia para los contribuyentes del IRNR al ser, su concurrencia o no, el principal elemento determinante de la sujeción al impuesto de las rentas derivadas de las actividades económicas, así como de la forma de sujeción del resto de rentas al impuesto. Se utiliza como criterio para determinar la competencia del Estado en el que se encuentra ese EP, o Estado de la fuente, para gravar las rentas obtenidas a través del mismo, convirtiéndose así en una regla o principio de distribución del poder tributario entre Estados (p. 117).

Es un concepto que se crea y delimita con el fin de impedir que los negocios se fragmenten en otras operaciones más reducidas. “Se considera que existe Establecimiento Permanente cuando se dan simultáneamente una determinada conducta del agente y una determinada implicación para la empresa extranjera” (Calvo, 2017 , p. 60)

La legislación española define que una persona opera mediante un EP cuando, el contribuyente disponga de instalaciones o zonas de trabajo en las que realice una parte de su trabajo o toda su actividad, de forma habitual o que, actúe por nombre de otro y pueda realizar las funciones de contratación, en nombre de él mismo y que ejerza éstas funciones de manera usual.

Serán considerados EP, aquellas obras que se dediquen a la construcción o montaje de instalaciones que excedan más de 6 meses su duración, las explotaciones agrícolas o de extracción de recursos naturales, forestales o pecuarias, pozos y minas de petróleo y gas, canteras y las sucursales, oficinas, fábricas, talleres, almacenes, tiendas u otros establecimientos.

Cabe destacar la existencia de varios tipos de EP, siendo, de régimen general, aquellos que se caracterizan por desarrollar actividades de manera continuada y de larga duración. Existen también otros dos tipos de EP, que disponen de un régimen especial de tributación. Éstos son, los EP con una duración de la actividad limitada en el tiempo, donde se puede encontrar las obras de una duración superior a 6 meses, y las explotaciones de recursos naturales y estacionales. Son consideradas actividades de corta duración.

El otro tipo de EP de régimen especial son los que no cierran un ciclo mercantil, finalizado por el contribuyente o por unos o varios de sus EP. “Este tipo de EP son aquellos que, aunque no concluyan un ciclo generador de ingresos, realizan operaciones que forman parte de la actividad general del contribuyente no residente” (Vázquez, 2017 , p. 119).

Un mismo contribuyente, puede además tener varios EP cuando tenga más de un centro de trabajo, en los que exista una actividad claramente diferenciada y que la gestión de ambos se realice de manera independiente en cada actividad. Si se da éste supuesto, se debe tributar por ellos de manera independiente sin poder realizar compensaciones entre ellos.

ELEMENTOS PERSONALES

Se debe hacer mención a la definición que aborda El Modelo de Convenio de la OCDE sobre el EP cuando existe un CDI, que es normalmente más detallada, pero recoge menos supuestos. De igual manera, la Dirección General de Tributos señala cuales deben ser los requisitos mínimos para considerar que un contribuyente actúa mediante EP, siendo: El desarrollo total o parcial de la actividad en España, que esos negocios dispongan de un lugar fijo de realización y que la utilización de las instalaciones no tenga carácter temporal.

2.2 El contribuyente y territorio de aplicación

Una de las principales diferencias que establece el IRNR frente al IRPF, más allá de la residencia fiscal establecida, es que, mientras el IRPF grava las rentas de las personas físicas, y tiene un impuesto homólogo para las personas jurídicas (el IS), el IRNR grava en una sola jurisdicción ambos tipos de contribuyentes.

Calvo (2017) sostiene lo siguiente:

A tenor de lo establecido en el art. 5 del RDLeg. 5/2004, de 5 de marzo, son contribuyentes del citado Impuesto: las personas físicas y entidades no residentes en territorio español, que obtengan rentas en el mismo, salvo que sean contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF); los nacionales extranjeros que sean residentes en España por circunstancia de su cargo o empleo oficial, miembros de misiones diplomáticas u oficinas consulares de acuerdo con lo establecido en el art. 9 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF); y las entidades en régimen de atribución de rentas con presencia en territorio español a que se refiere el art. 8 TRLIRNR (p.31).

Por tanto, la condición de contribuyente a este impuesto, establecido en el art. 5 del TRLIRNR, y art. 8 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, viene ligada a si es o no residente en territorio español, sea persona física o jurídica. Aquellos que si sean considerados residentes en territorio español, tributarán por tanto al IRPF para personas físicas y al IS para entidades.

El IRNR tiene una remisión directa al IRPF a la hora de entrar a determinar ciertos criterios sobre la cualidad del contribuyente, es decir, para establecer si el contribuyente tributa por el IRNR, debemos remitirnos a la normativa que regula el IRPF y el IS, ya que el TRLIRNR no ofrece una definición sobre la no residencia fiscal.

Por contra, se establece que un contribuyente tiene residencia fiscal cuando, como Calvo (2017) sostiene:

Se consideran residentes en territorio español las entidades en las que concurra alguno de los siguientes requisitos: que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas, que tengan su domicilio social en territorio español; y que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español, estimándose a estos efectos 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 (p. 49).

CAPÍTULO II

Una curiosidad del impuesto, es que, no establece cuando un contribuyente debe atenerse al IRPF o al IRNR, si no que es obligación del contribuyente, comunicar mediante el Modelo 036, su situación de residencia fiscal y declararse como contribuyente de un impuesto o de otro. Este modelo, puede presentarse de forma telemática o presencial, previa certificación On Line.

El apartado a) del art. 5 del TRLIRNR, establece dos condiciones por las que un contribuyente está obligado a tributar por el IRNR, siendo tales, no residir en territorio español, y obtener rentas susceptibles de declaración en territorio español.

Un caso bastante común que puede darse, es que el contribuyente, jamás haya tenido relación con el Estado español, e incluso, no haberlo pisado nunca, por lo que se complica y dificulta el cumplimiento de la Ley. Por este motivo, se han desarrollado una serie de mecanismos para facilitar e intentar garantizar la declaración de las rentas, como es el caso del representante. Ésta es una figura muy importante contemplada por el IRNR, ya que, establece “un elemento personal presente en territorio español, con el que se pueda relacionar la Administración tributaria respecto de las obligaciones de aquellos” (Vázquez, 2017, p.76) y se establece además, como obligatorio, el nombramiento de éste, en el caso de que el contribuyente opere mediante un EP, realice actividades o explotaciones económicas sin mediación de un EP y estén establecidas en el art. 24.2 del TRLIRNR, cuando la Administración tributaria lo solicite expresamente por el importe de las rentas o por personas o entidades con residencia en países sin intercambio efectivo de información tributaria y fiscal.

El nombramiento del representante, deberá ser comunicado en el plazo de dos meses desde que se realiza éste hecho, y acreditándose correctamente en la administración donde se vaya a tributar por éste impuesto, por el representante o contribuyente y acompañado de una aceptación expresa por parte del representante.

Un incumplimiento del nombramiento, puede provocar sanciones administrativas monetarias de entre dos mil y seis mil euros. No nombrar representante, genera que la administración tributaria pueda considerar representante a aquellos que estén inscritos en el registro mercantil en el caso de ser una entidad en régimen de atribución de rentas. En el caso de que no se haya nombrado representante, y el contribuyente resida en un país sin efectivo intercambio de información, será nombrado por la Administración aquel que figure como gestor de los bienes del contribuyente.

2.2.1 Territorio de aplicación del IRNR

El ámbito de aplicación, se encuentra definido por el art. 2 del TRLIRNR y lo limita a todo el territorio del estado español, espacio aéreo, aguas interiores, mar territorial y áreas exteriores a él, en las que el Estado español ejerza o pueda ejercer jurisdicción. También están comprendidos los territorios de País Vasco, la Comunidad Foral de Navarra, Ceuta, Melilla y Canarias, atendiendo, eso sí, a su normativa específica.

Son varios los autores (Vázquez, 2017; Calvo, 2017; o CISS360 Fiscal, Wolters Kluwer), que especifican y amplían el ámbito aplicación mencionando así, las Islas Chafarinas, Alborán, Alhucemas y el Peñón de Vélez de la Gomera, las aguas adyacentes con un alcance de 12 millas náuticas y su espacio aéreo correspondiente y la Plataforma Continental y Zona Económica Exclusiva en el Océano Atlántico, que

ELEMENTOS PERSONALES

comprenden el espacio que se extiende desde el límite del mar territorial español hasta el borde exterior del margen continental o la distancia de 200 millas náuticas.

A pesar de que este impuesto es aplicado en todo el Estado español, debemos tener en cuenta aquellos territorios que tienen unos regímenes tributarios especiales tales como, los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra, que deben atender a lo establecido en la Ley 7/2014, de 23 de mayo y Ley 14/2015, de 24 de junio respectivamente, donde Las Administraciones públicas de estas Comunidades tienen que velar por el cumplimiento de la normativa para aquellas rentas obtenidas en sus territorios, y atender a lo establecido por el Estado en materia impositiva general, aunque cierto es, quedan sometidos a los CDI y el Derecho comunitario.

Ceuta, Melilla e Islas Canarias disponen también de una normativa especial que debe tenerse en cuenta a la hora de declarar allí la rentas obtenidas por No Residentes.

En Canarias, la Ley 19/1994 de 6 de julio, establece la Zona Especial Canaria, que proporciona varias ventajas fiscales, alcanzando una consideración de exención de rentas de hasta un 50 por 100, al igual que pasa en Ceuta y Melilla.

Por tanto, el estado no tiene un control absoluto en cuanto la regulación del impuesto, aún siendo un tributo de normativa común, y con independencia de si las rentas han sido obtenidas en territorio común o foral.

CAPÍTULO III

Residencia fiscal, estatutos diferenciados y tratados

CAPÍTULO III

3.1 La residencia fiscal

El art. 9 de la ley 35/2006 establece las condiciones que deben darse para considerar que un contribuyente tiene residencia habitual en España, siendo éstas, la permanencia de más de 183 días durante el año natural en territorio español, y computando además las ausencias esporádicas que puedan producirse y, que las actividades o intereses económicos principales radiquen en territorio español, o que el cónyuge no separado y los hijos menores de edad residan en territorio español y dependan del contribuyente, atendiendo siempre, a prueba en contrario.

Cabe destacar, que no computaran a la hora de establecer la residencia fiscal aquellos periodos de tiempo derivados de acuerdos de colaboración cultural o humanitaria con la Administración pública y se realicen sin contraprestación.

En definitiva, se puede afirmar que los factores que determinan la residencia en territorio español es el vínculo de permanencia, donde radica el interés económico principal y el vínculo familiar del contribuyente.

Calvo (2017) realiza un apunte muy interesante en lo que a centro de intereses económicos se refiere, y es que, existe la posibilidad de que se pueda generar una doble imposición, derivada del amplio margen interpretativo que puede ofrecer la definición de “interés económico” o “principal”

Si, el contribuyente declara residencia fiscal en un territorio con estatutos fiscales diferenciados, la LIRPF establece mediante el art. 8 apartado 2 que no perderán la condición de contribuyentes al IRPF durante el periodo impositivo en el que se efectúe el cambio de residencia y los 4 periodos impositivos siguientes. Además, se establece que la Administración tributaria española, puede exigir acreditación oficial al contribuyente expedida por las administraciones publicas del país considerado como paraíso fiscal, para así frenar y hacer frente a la deslocalización del contribuyente hacia países con fiscalidad privilegiada.

Como se adelanta al inicio de la obra, la situación económica mundial está cada vez más globalizada, dando lugar a muchas peculiaridades, en las que, entre ellas, puede darse la posibilidad de que un contribuyente resida en varios países a lo largo del periodo impositivo sin llegar a computar 183 días en cada uno de ellos. Aún suponiendo esta situación, el impuesto establece un orden de prelación como explica Calvo (2017):

En tal supuesto podrían aplicarse las normas contenidas al efecto en Convenios para evitar la Doble Imposición. Concretamente, y por orden de prelación, dichas normas serían las siguientes: la persona se considerará residente del Estado donde tenga una vivienda permanente; en caso de disponer de viviendas en los dos Estados, será residente de aquel con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas; en defecto de lo anterior, será residente del lugar donde viva habitualmente; si viviera habitualmente en ambos, será residente del Estado del que sea nacional; y en defecto de lo anterior, la residencia se resolverá por las Administraciones competentes de común acuerdo p. 40).

RESIDENCIA FISCAL, ESTATUTOS DIFERENCIADOS Y TRATADOS

El certificado de residencia que debe expedir las autoridades competentes de cada país, y de 1 año de validez, debe ser presentado por el contribuyente aún declarando residencia fiscal en un territorio con un CDI. Este certificado causa bastante controversia, puesto que debe ser solicitado un año después de haberse producido el cambio de residencia fiscal, cuando entonces, ya están declaradas esas rentas mediante el IRNR y no mediante el IRPF como debería ser. Los costes financieros derivados podrían suponer una parte importante para el contribuyente, por lo que se modificó la forma de proceder, pudiendo comunicar de manera inmediata el cambio de residencia, aún siendo necesario acreditar el cambio en su debido momento.

3.1.1 Territorios con estatutos fiscales diferenciados

Se debe tener en cuenta, que no todos los territorios tienen porque tener una legislación fiscal y tributaria similar a la del Estado español. Por tanto, dependiendo de la procedencia de la residencia fiscal, el sistema tributario Español establecerá en ocasiones una fiscalidad más liviana, en los casos que exista un CDI entre el territorio de residencia y de obtención de rentas ó que sea un Estado miembro de la UE o del Espacio Económico Europeo. Por el contrario, el Estado español endurecerá las leyes y la tributación, en aquellos territorios con estatutos fiscales diferenciados, que se desarrollarán a continuación, para luchar contra el fraude y apostar por la transparencia fiscal e intentar penalizar a aquellos que intentan evadir la obligación de gravar la obtención de rentas, instalando allí su residencia fiscal.

Existen tres categorías de territorios dignos de penalización por su diferenciada fiscalidad más permisiva, recogidos en la Disposición adicional primera de la Ley de medidas para la Prevención Fiscal:

Paraísos Fiscales

Países de Nula tributación

Países sin efectivo intercambio de Información tributaria

3.1.1.1 Paraísos Fiscales

Vázquez (2017) señala en su obra que:

Los territorios calificados como paraísos fiscales suelen presentar una serie de rasgos caracterizadores como son, la baja o nula fiscalidad directa, una legislación financiera laxa, una legislación mercantil flexible, defensa del secreto bancario o comercial, ausencia de control de cambios, regímenes fiscales especialmente beneficiosos para no residentes, escasa o nula red de CDI, etc., que los convierte en un pilar básico en materia de evasión y elusión fiscal internacional.

La residencia en un paraíso fiscal, produce una penalización a la hora de gravar las rentas, y este concepto se deriva del propio Derecho Internacional Tributario y se puede fijar por 2 caminos diferentes, ya sea por la fijación de una serie de criterios objetivos en los que quien los cumpla tendrá esta denominación, o mediante la elaboración del listado positivo negativo, por el que se rige España, en lo previsto en el Real Decreto

CAPÍTULO III

1080/1991, de 5 de Julio en el cual se establecían 48 los estados denominados paraísos fiscales.

España utiliza el método del “listado positivo o negativo”¹ donde quedan recogidos aquellos países que tienen la consideración de paraíso fiscal. Este listado se encuentra recogido en el Real decreto 1080/1991, de 5 de julio y fue modificado mediante el Real decreto de 116/2003, de 31 de enero. En esta modificación, se estableció que, aquellos países que firmasen un CDI con España y que incluyeran una cláusula de intercambio de información tributaria, dejarían de pertenecer al listado en cuanto dichos acuerdos entrasen en vigor. La Ley 36/2006, de 29 de noviembre, prevé el retorno automático a la lista en cuanto dejen de cumplirse los acuerdos.

En enero de 2015, la lista deja de actualizarse de manera automática y es actualizada mediante petición expresa. El listado, es un método muy rígido y bastante estricto, pero eficaz, tanto para la administración pública, como para el contribuyente.

Se debe tener en cuenta, que la fiscalidad no solo atenderá al país, estado o CDI, si no que la propia ley del IRNR, establece que, si la residencia fiscal es fijada en algún Estado miembro de la unión europea, exista o no CDI y al margen de los beneficios que se puedan establecer en él, la ley será menos estricta, y por el contrario, si está establecido en algún territorio denominado paraíso fiscal, de nula tributación o carente de intercambio de información, la fiscalidad resultará más estricta.

Es importante remarcar que existe otro listado por parte de la UE y la OCDE que actúa de manera orientativa, dado que, la fiscalidad de cada país es singular y diferente, además de los posibles acuerdos y convenios que puedan existir entre los territorios. Este listado, aun así, puede servir de referencia para muchos países y territorios.

3.1.1.2 Países de Nula Tributación

Recogido en la Ley 36/2006 (LMPFF), y modificada con la Ley 26/2014, se ha creado un nuevo concepto de territorio en el que el gravamen de las rentas de los contribuyentes con residencia en ese territorio, tendrá una serie de repercusiones, aun sea o no considerado como residencia fiscal. Se entiende por este tipo de territorios, aquellos que carecen de un impuesto análogo al IRPF, IS o IRNR, y que por lo tanto, a priori, no gravan las rentas.

En este sentido, se denomina impuesto análogo a aquellos que hagan acto de gravar las rentas, ya sea incluso de manera parcial y sin necesidad de que sea ese el objetivo de gravamen. También serán catalogados como análogos a los impuestos en los que tengan consideraciones a las cotizaciones a la Seguridad Social del país de residencia.

Por tanto, se considerará que un territorio con esta denominación, dejará de ser considerado como tal una vez exista un convenio para evitar la doble imposición internacional, siempre y cuando conste con las cláusulas necesarias para evitar la nula tributación.

¹ Consultar Anexo I

RESIDENCIA FISCAL, ESTATUTOS DIFERENCIADOS Y TRATADOS

3.1.1.3 Países sin efectivo intercambio de Información tributaria

Existen ciertos países o territorios los cuales no hacen efectivo un intercambio de información tributaria que permita a las Administraciones tributarias de otros países conocer la situación económica de los contribuyentes.

La manera que tienen estos territorios de dejar de tener ésta consideración, es mediante la redacción de un CDI con una cláusula expresa sobre el intercambio de información. Este intercambio debe de ser considerado como suficiente y válido.

Otra forma de dejar de tener ésta consideración, es mediante un Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa enmendado por el protocolo 2010.

Se podrá establecer unas normas específicas de intercambio de información para cada tributo con arreglo a lo establecido en las normas anti-abuso de cada uno de ellos.

El listado actualizado a 02/02/2016 y, publicado por el Ministerio de Hacienda y Función Pública de países con los que España tiene acuerdos de intercambio de información fiscal se puede resumir como:

Los países que tienen un acuerdo con rúbrica, y que por tanto, establecen un “compromiso de no alteración en términos sustanciales de lo acordado en la mesa de negociación”, pero no están en vigor son: Bermudas rubricado el 30/09/2009; Islas Caimán rubricado el 23/12/2010; Islas Cook rubricado el 08/06/2011; Macao rubricado el 27/06/2013; Mónaco rubricado el 06/03/2013; Santa Lucía rubricado el 23/05/2011; San Vicente y las Granadinas rubricado el 18/05/2011.

Aquellos acuerdos que tras la rúbrica, han pasado al Ministerio de Asuntos Exteriores, y se ha solicitado al Consejo de Ministros la autorización para ser firmado son, Guernsey firmado el 10/11/2015; Isla de Man firmado el 03/12/2015; Jersey firmado el 17/11/2015.

Por último, los acuerdos que actualmente están en vigor tras haber sido rubricados y firmados y publicados en el BOE son: Andorra publicado el 23/11/2010; Aruba publicado el 23/11/2009; Bahamas publicado el 15/07/2011; Curaçao publicado el 24/11/2009; EE.UU publicado el 01/07/2014; San Marino publicado el 06/06/2011; San Martín publicado el 24/11/2009.

3.2 Convenios de Doble Imposición

Cuando una persona física o entidad, tiene la consideración de no residente, éstos deben tributar en lo previsto en el TRLIRNR y las demás normas nacionales, pero si éstos residen en países en los que existen convenios y tratados para eliminar la doble tributación, habrá entonces que atender a lo previsto en éstos, teniendo en cuenta los diferentes tipos de rentas que pueden provocar que no exista tributación, o se haga en menor medida. Existen varios tipos de tratados y convenios para evitar problemas a la hora de la tributación por parte de los no residentes, como pueden ser los Convenios para evitar la doble imposición, Convenios específicos sobre rentas procedentes de la

CAPÍTULO III

navegación marítima y aérea o los Convenios bilaterales o multilaterales de los que España forme parte y que afecten al ordenamiento tributario español.

Los Convenios de Doble Imposición, son los más relevantes en cuanto a tributación de renta de no residentes. Se pueden definir como acuerdos bilaterales o multilaterales con otros Estados para lograr coherencia y concordancia a la hora de gravar las rentas obtenidas por no residentes, y su finalidad o razón de ser no es más que prevenir la simultaneidad de gravamen de diferentes soberanías, mediante el reparto de la soberanía fiscal. Tratan también de evitar el fraude fiscal, colaborar en el intercambio de información fiscal, resolver conflictos interpretativos de la norma y llegar a acuerdos de tratamiento fiscal de las rentas.

Generalmente, estos acuerdos no son tan extensos como para poder contemplar todas las singularidades que pueden darse a la hora de declarar rentas, por lo que su función principal es realizar un reparto de soberanías o una limitación o concreción de las reglas de reparto entre las dos partes firmantes. Serán además, de plena validez en el momento en el que sean publicados oficialmente por España y sólo podrán ser modificados, derogados o suspendidos de acuerdo a lo establecido por el propio tratado, o acorde al derecho internacional.

Sobre el propio ordenamiento interno del impuesto, los CDI prevalecen, pero curiosamente, es el propio contribuyente quien decide que regulación le interesa más, y si quedarse al amparo de los beneficios fiscales que los convenios le puedan ofrecer.

Respecto al ámbito espacial de éstos, la norma no establece nada más allá de lo que el propio convenio tenga en su contenido, y si no existe mención alguna, se aplicará lo establecido en el propio derecho constitucional de los Estados contratantes, demarcado por sus soberanías fiscal y política. Son numerosos los CDI que se pueden encontrar con una especificación sobre el ámbito de aplicación territorial, cada uno de ellos con unas delimitaciones muy diferentes, restringiendo o ampliando lo que establece el propio impuesto y haciendo más complejo a la hora de delimitar a los contribuyentes y la obtención de las rentas por parte de éstos. La normativa además prevé la posibilidad de que los convenios hagan extensible su aplicación a aquellos territorios anexionados o Estados siempre y cuando su fiscalidad sea similar a la del Estado que asume las relaciones internacionales, sin necesidad de producirse una nueva negociación.

Por norma general, los convenios de doble imposición, son tratados que no pueden amparar actividades elusivas ni permitir la desimposición, excepto, que así se haya acordado en los tratados por ambas partes firmantes. Si se produce que las partes firmantes acuerdan la eliminación de la tributación, y se consigue probar que existe una declaración de fraude de ley, puede ser tratada como una actuación contraria a Derecho. A la hora de redactar un CDI, existen 2 modelos a seguir, el Modelo de Convenio de la ONU (MCONU), elaborado por las Naciones Unidas y con una menor aceptación, y el Modelo de Convenio de la OCDE (MCOCDE), que es el usado por el Estado español. El Ministerio de Hacienda y Función Pública ha elaborado un listado de países que mantienen con España un CDI publicado en el BOE, y por tanto, válidos desde ese preciso momento, actualizado a 15/12/2017 ².

² Consultar Anexo II

CAPÍTULO IV
Análisis recaudatorio

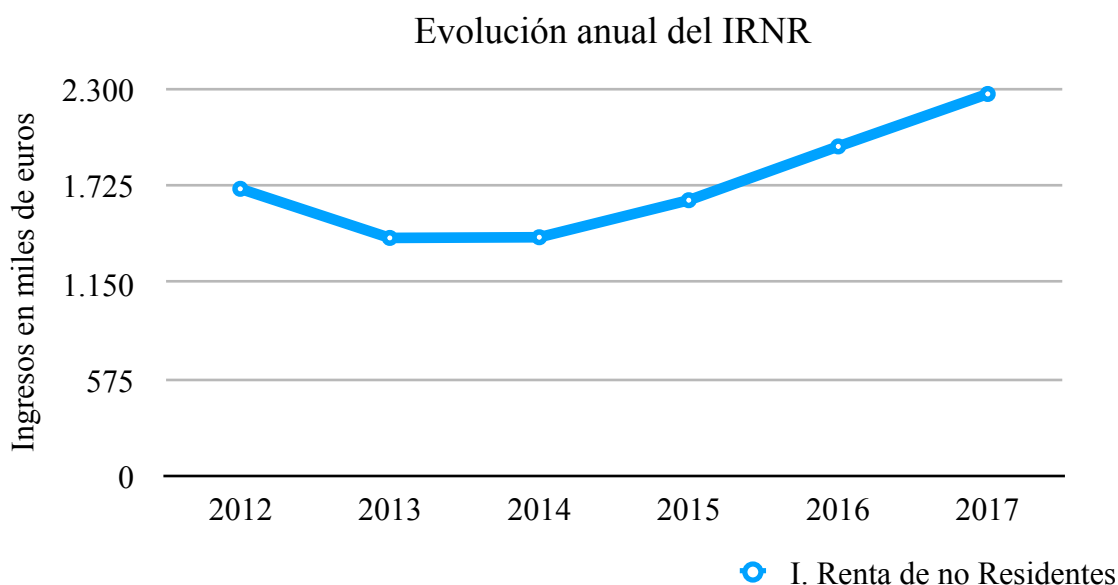
CAPITULO IV

4.1 Análisis de la recaudación

Para poder situar mejor el IRNR dentro del panorama tributario, se debe observar cual ha sido su evolución en la recaudación y la comparativa con sus impuestos homólogos, el IRPF e IS.

Para ello, se han elaborado una serie de gráficos comparativos de varias situaciones que se desarrollan a continuación.²

Gráfico 4.1



Fuente: Agencia Tributaria Española

Elaboración: Propia

Este gráfico, recoge, desde 2012 hasta 2017, los ingresos que ha recaudado la Administración pública tributaria a través del IRNR en miles de euros.

Se puede observar una tendencia descendente en los años 2013 y 2014. Esta tendencia se debe a que la recaudación de este impuesto atiende perfectamente a la crisis económica que sufría España y el resto de la economía mundial en esos años.

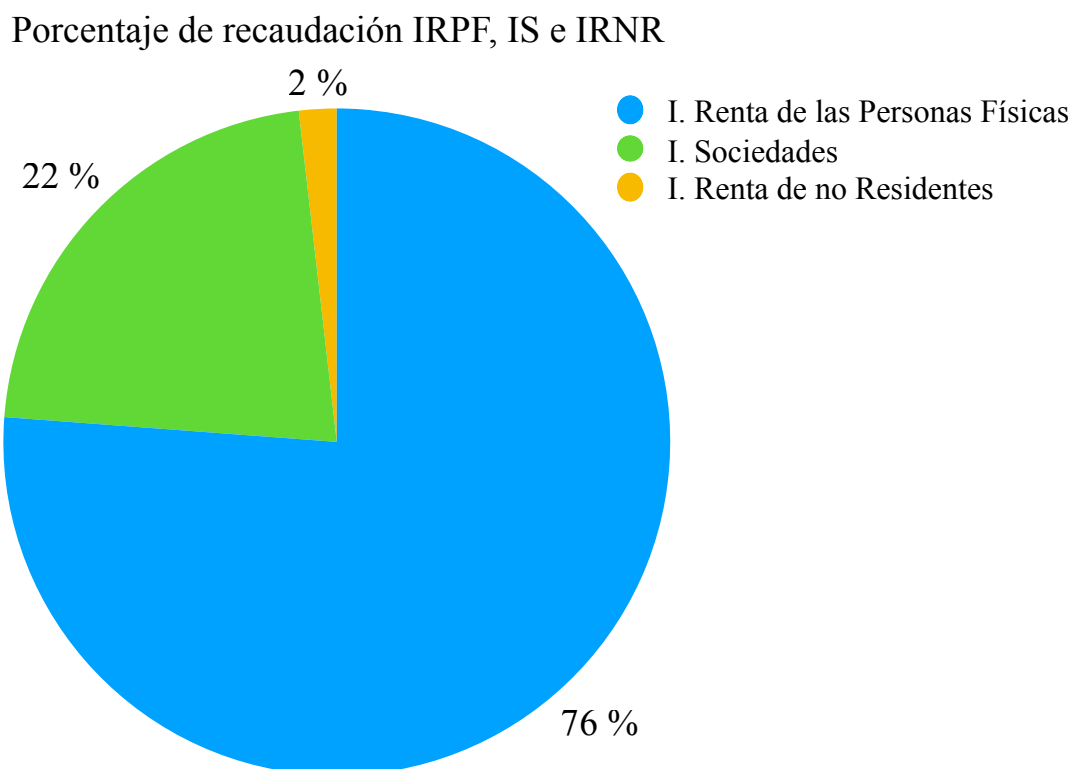
A partir de 2014, atendiendo a la recuperación económica, y a la fuerte globalización, la tendencia de la recaudación va en alza, mostrándose un gran incremento y una fuerte tasa de crecimiento.

Es un impuesto que sigue perfectamente la misma tendencia del IRPF e IS, siempre desde un nivel recaudatorio mucho menor.

² Datos obtenidos de la Agencia Tributaria. Consultar Anexo III

ANÁLISIS RECAUDATORIO

Gráfico 4.2



Fuente: Agencia Tributaria Española

Elaboración: Propia

Este gráfico circular, ha sido elaborado mediante la realización del promedio del total de ingresos obtenidos por cada impuesto desde 2012 hasta 2017.

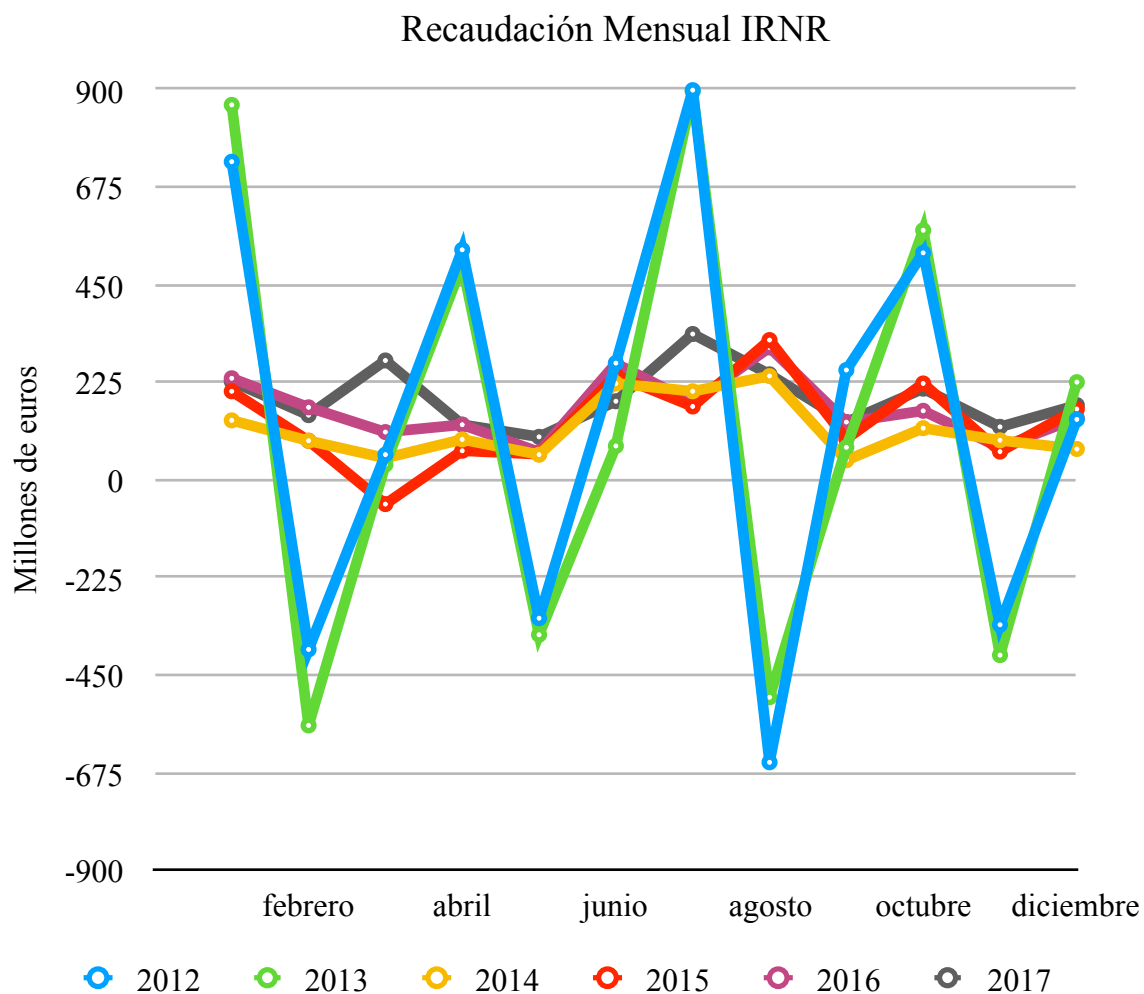
En él, se observa como, a pesar de que el IRNR grava tanto rentas obtenidas de personas físicas como jurídicas, éste solo supone un 2% en el total de gravamen de rentas.

Es un dato casi insignificante, y que da la sensación de poca relevancia para el Estado español.

Como aportación positiva, los datos demuestran que tiene un nivel de fraude muy bajo.

CAPÍTULO IV

Gráfico 4.3



Fuente: Agencia Tributaria Española

Elaboración: Propia

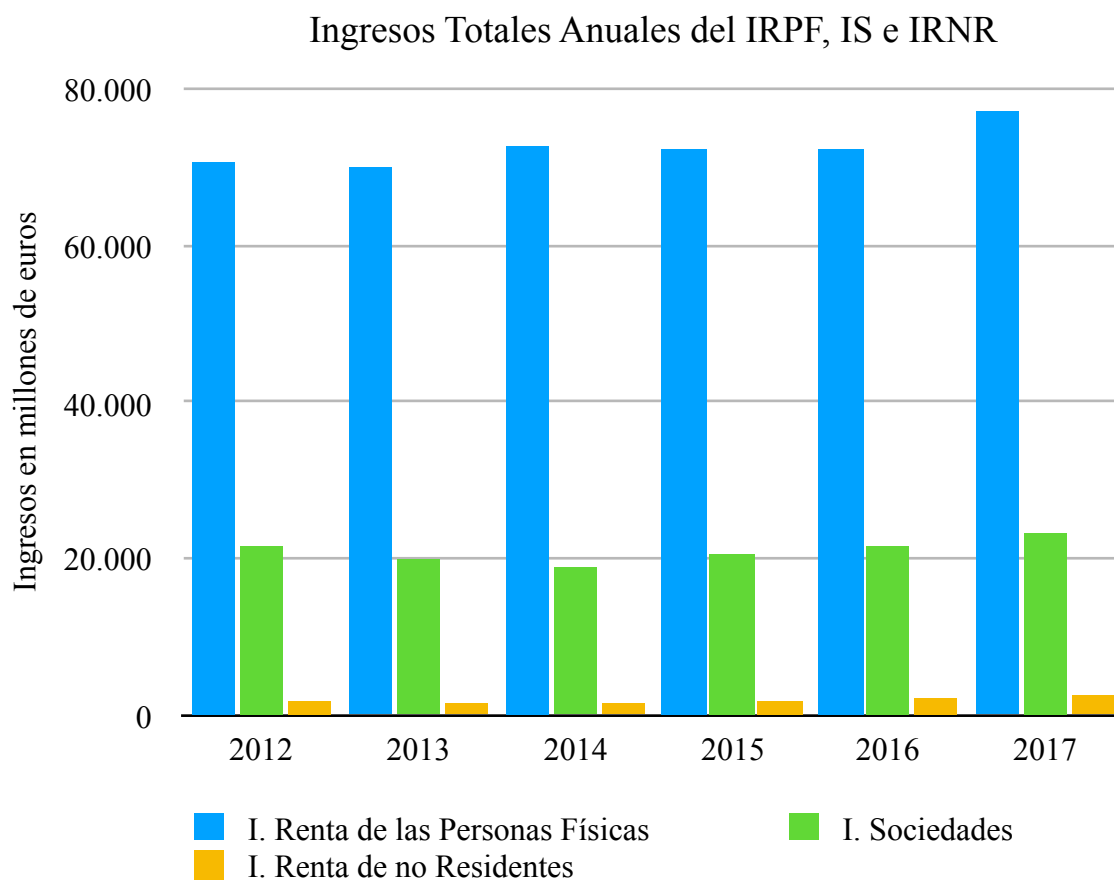
Elaborado tomando datos de recaudación mensual desde 2012 hasta 2017, se compara, año a año y mes a mes, cómo ha sido la evolución del IRNR.

Llama la atención las grandes oscilaciones ocasionadas en 2012 y 2013, causadas como hemos visto antes por la fuerte crisis mundial que se sufría en estos años.

Desde 2014, la tendencia ha sido bastante estable y lineal durante todos los años, sin ninguna fluctuación importante.

ANÁLISIS RECAUDATORIO

Gráfico 4.4



Fuente: Agencia Tributaria Española

Elaboración: Propia

Aquí se puede observar otro ejemplo claro de la gran diferencia de recaudación de entre los 3 impuestos que gravan las obtención de rentas.

El IRNR se muestra casi insignificante al lado de cualquiera de los otros 2 impuestos, a pesar de juntar 2 tipos de contribuyentes en su gravamen, lo que indica un impuesto bastante irrelevante para la Administración Tributaria Española

CONCLUSIONES

CONCLUSIONES

En este último apartado, lo que se pretende es establecer unas conclusiones objetivas sobre el tema a estudio en la obra y la redacción de las impresiones del autor.

El hecho principal de las conclusiones, radica muy probablemente en las cifras de recaudación que arroja este impuesto. Como se ha visto en el gráfico 4.2., el IRNR supone un 2% anual de la recaudación de impuestos que gravan la renta. Esto puede causar la impresión de ser un tributo con muy poca razón de ser, que denota dejadez por parte del estado español.

Cierto es, que se creó en un inicio, con la intención de hacer frente al fraude fiscal y evitar que hubiera entidades, tanto físicas como jurídicas que consiguieran no declarar las rentas obtenidas en territorio español. Dado el bajo nivel de recaudación, se puede confirmar que el nivel de fraude es también muy bajo. Ante esto, ¿es la existencia de un listado identificativo de aquellos países con fiscalidad más liviana o inexistente una buena idea? Probablemente no, ya que, aunque dota de mucha seguridad jurídica a la administración y contribuyentes a identificar estos territorios, puede ser usado justo para lo contrario, e identificar de mejor manera aquellos estados con más facilidad para defraudar.

El hecho imponible del impuesto especifica que no atiende a la situación personal del contribuyente, más allá de pretender gravar las rentas obtenidas en territorio español, pero cierto es, que muchas veces esta premisa es incierta, dado que se pueden establecer diferencias en algunos casos en las deducciones que pueden percibir los residentes, frente a los no residentes. Esto ocurre también en los territorios de Canarias, Ceuta y Melilla, donde el descuento de las deducciones en algunas ocasiones llega al 50%, dejando por ende, diferencias a favor de los contribuyentes no residentes una situación mas favorable por su condición de no residentes. Y es por ello, por lo que si atiende a la situación personal del contribuyente.

También, a lo largo de la obra se han estudiado las diferentes rentas que constituyen el total de rentas sujetas que deben declararse y tributarse, atiendo siempre a una gran cantidad de excepciones que no siempre son fáciles de poder identificar, produciendo así muchas veces errores a la hora de identificar el tipo de rentas que tiene un contribuyente. En ocasiones, se puede actuar con ambigüedad a la hora de delimitar conceptos como “intereses económicos” o establecer cuando la obtención de rentas se realiza a través de EP.

Otro punto negativo, es toda la legislación que se ha creado para este impuesto, que dificulta muchas veces saber a cual queda sometido el contribuyente. Algo parecido ocurre cuando un territorio tiene firmado un CDI con España, que deja a la libre elección del contribuyente si quiere o no estar bajo el paraguas de él, sin información sobre que es más beneficioso para él. Al igual que ocurre con la libre elección que debe realizar el contribuyente sobre si tributar por el IRPF o por el IRNR, generando así posibles confusiones y errores, además de retrasos en plazos y frustración por parte del contribuyente al poder verse sobrepasado por tanta legislación.

El IRNR, se caracteriza por tener una tributación rígida, dado que todas las rentas que no se declaren mediante EP, deberán ser registradas devengo a devengo. En el caso de obtener rentas mediante EP, se debe tributar por ellos de manera aislada y separada uno a uno, lo que puede generar un trámite muy complejo. La imposibilidad de poder

CONCLUSIONES

compensar las declaraciones de cada EP, parece, al menos a priori, una norma carente de sentido.

Respecto al EP, se han dado varias definiciones oficiales según la propia norma del Impuesto, la OCDE también da su definición y la Dirección General de Tributos también da una más genérica. Sobre las dos primeras, dependiendo de si el contribuyente establece residencia fiscal en un territorio sin CDI o con él. Esta situación provoca que en muchas ocasiones, no se sepa si se actúa mediante EP o no.

Si fijamos la mirada en el interés de intentar reducir el fraude fiscal, se puede hacer un apunte positivo sobre la actuación de penalización a aquellos contribuyentes que establezcan su residencia en países con estatutos fiscales diferenciados, haciendo la norma más estricta para ellos.

Otro de los aspectos positivos que podemos observar es la reforma que se hizo sobre la declaración de la residencia fiscal. Con anterioridad, se exigía que se notificase el cambio de residencia con documentación que debía presentarse un año después de haber realizado el traslado, lo que producía una serie de costes financieros importantes al tener que tributar por el IRPR y luego por el IRNR, efectuando después, las consecuentes reclamaciones para evitar una doble imposición. Finalmente, la norma se ha modificado de manera más eficaz para poder notificar el cambio de residencia dentro del primer año, para evitar este tipo de situaciones.

La figura del representante es otra buena opción para aquellos contribuyentes que no tengan ninguna relación con territorio español facilitando así el contacto de la Administración pública tributaria con el contribuyente, pero de esta situación puede derivarse también mucho esfuerzo administrativo, ya que éste debe ser nombrado de manera oficial y presentar toda la documentación, dificultando más aún la tributación de las rentas.

Los CDI son también una buena opción que puede, en muchas ocasiones, disminuir la brecha entre las diferencias entre residentes y no residentes, pero el largo proceso que deben seguir las administraciones públicas para conseguir que un CDI salga publicado en el BOE, con la cantidad de requisitos y cláusulas que se exigen, además de la gran cantidad de aprobaciones por las que tiene que pasar para ser publicado, puede también retrasar mucho la publicación de éste.

En definitiva, es un impuesto del que se dispone de muy poca información y es muy desconocido para la mayoría de los contribuyentes, que ha generado un esfuerzo legislativo al estado y del que no se saca fuertes recaudaciones, y, que la situación mundial actual, obliga a que se revise de manera continuada para dar solución a aquellas casuísticas que puedan darse en cualquier momento.

Para concluir, es un impuesto que debería desaparecer dada su poca relevancia. Incluso la propia Administración pública tributaria no parece darle mayor importancia. La manera de actuar, sería volver a tributar por el IRPF o IS, en consecuencia con el tipo de entidad que sea el contribuyente y atribuyendo una serie de beneficios a los contribuyentes no residentes, manteniendo la figura del representante o una serie de plazos más flexibles para facilitar las gestiones administrativas y que vuelvan a unificar a los tipos de contribuyentes sin seguir segregando en diferentes categorías.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Referencias Profesionales:

Albi, E., Paredes, R. y Rodríguez, J.A. (2017). *Sistema fiscal español II. Impuesto sobre sociedades*. (8ª ed.) Barcelona: Ariel.

Calvo, J. (2017). *El impuesto sobre la renta de no residentes*. Valencia: Tirant Lo Blanch.

Vázquez, M.A, (2017). *Fiscalidad de no residentes. Impuesto sobre la renta de no residentes. Estatutos singulares de tributación y convenios fiscales internacionales*. Valencia: Tirant Lo Blanch.

Legislación:

Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Ministerio de Hacienda. Publicado en el BOE núm. 62, de 12/03/2004.

Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Ministerio de Economía y Hacienda. Publicado en el BOE núm. 188, de 05/08/2004.

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. Gobierno de España. Publicado en el BOE núm. 285, de 29/11/2006.

Ley 41/1998, de 9 de diciembre, sobre la Renta de no Residentes y Normas Tributarias. Gobierno de España. Publicado en el BOE núm. 295, de 10 de diciembre de 1998.

Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2.º, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991. Ministerio de Economía y Hacienda. Publicado en el BOE núm. 167, de 13/07/1991.

Real Decreto 116/2003, de 31 de enero, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 326/1999, de 26 de febrero, y el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2.º, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991. Ministerio de Hacienda. Publicado en el BOE núm. 28, de 1 de febrero de 2003

Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias. Gobierno de España. Publicado en el BOE núm. 288, de 28 de noviembre de 2014

Recursos electrónicos:

CISS360 Fiscal, Wolters Kluwer

Agencia Tributaria Española.

<http://www.agenciatributaria.es/> (Consulta: 30 de abril de 2018).

CEF. -Fiscal Impuestos.

<https://www.cef.es> (Consulta: 13 de abril de 2018).

Instituto Nacional de Estadística.

<http://www.ine.es/> (Consulta: 12 de mayo de 2018).

Instituto de Estudios Fiscales.

<http://www.ief.es> (Consulta: 30 de abril de 2018).

Ministerio de Hacienda y Función Pública.

<http://www.minhafp.gob.es/es-ES/Paginas/Home.aspx> (Consulta: 12 de mayo de 2018).

Oficina Europea de lucha contra el fraude

https://ec.europa.eu/anti-fraud/home_es (Consulta: 12 de mayo de 2018).

ANEXOS

ANEXOS

ANEXO I

Son paraísos fiscales, de conformidad con lo dispuesto por el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio (BOE 13 de julio), los siguientes:

01. Principado de Andorra (no desde el 10-2-2011, vigencia del Acuerdo Int. Inf. T. CDI desde 26-02-2016).
02. Antillas Neerlandesas (no desde 27-01-2010, vigencia de Acuerdo Int. Inf. T.).
03. Aruba (no desde 27-01-2010, vigencia de Acuerdo Int. Inf. T.).
04. Emirato del Estado de Bahrein.
05. Sultanato de Brunei.
06. República de Chipre (con CDI en vigor desde 28-05-2014).
07. Emiratos Árabes Unidos (no desde 02-04-2007, vigencia CDI).
08. Gibraltar.
09. Hong Kong (no desde 1 de abril de 2013, vigencia de CDI).
10. Anguilla.
11. Antigua y Barbuda.
12. Las Bahamas (no desde 17-08-2011, vigencia de Acuerdo Int. Inf. T.).
13. Barbados (no desde 14-10-2011, vigencia de CDI).
14. Bermuda.
15. Islas Caimanes.
16. Islas Cook.
17. República de Dominica.
18. Granada.
19. Islas Fiji.
20. Islas de Guernesey y de Jersey (Islas del Canal).
21. Jamaica (no desde 16-05-2009, vigencia del CDI).
22. República de Malta (no desde 12-09-2006, vigencia CDI).
23. Islas Malvinas.
24. Isla de Man.
25. Islas Marianas.
26. Islas Mauricio.
27. Montserrat.
28. República de Naurú.
29. Islas Salomón.
30. San Vicente y Las Granadinas.
31. Santa Lucía.
32. República de Trinidad y Tobago (no desde 28-12-2009, vigencia CDI).

ANEXOS

33. Islas Turks y Caicos.
34. República de Vanuatu.
35. Islas Vírgenes Británicas.
36. Islas Vírgenes de los Estados Unidos de América.
37. Reino Hachemita de Jordania.
38. República Libanesa.
39. República de Liberia.
40. Principado de Liechtenstein (integrante del Espacio Económico Europeo)
41. Gran Ducado de Luxemburgo, por lo que respecta a las rentas percibidas por las Sociedades a que se refiere el párrafo 1 del Protocolo anexo al Convenio para evitar la doble imposición, de 03-06-1986. (no desde 16 de julio de 2010)
42. Macao.
43. Principado de Mónaco.
44. Sultanato de Omán (no desde 19-09-2015, vigencia CDI).
45. República de Panamá (no desde 25-07-2011, vigencia CDI).
46. República de San Marino (no desde 02-08-2011, vigencia de Acuerdo Int. Inf. T).
47. República de Seychelles.
48. República de Singapur (no desde 01-01-2013, efectos del CDI).

ANEXOS

ANEXO II

Fuente: Agencia Tributaria Española

Elaboración: Propia

INGRESOS TRIBUTARIOS POR CONCEPTOS. DETALLE. MES. (En millones de euros)

	AÑO 2012	AÑO 2013	AÑO 2014	AÑO 2015	AÑO 2016	AÑO 2017	AÑO 2018	Promedio
enero	733	864	137	204	234	227	446	406
febrero	-391	-566	90	90	167	149	130	-47
marzo	58	35	50	-56	110	275	150	89
abril	530	496	93	67	127	127		240
mayo	-319	-357	58	59	64	99		-66
junio	269	78	222	241	268	181		210
julio	898	895	204	169	178	336		447
agosto	-651	-501	239	322	305	243		-7
septiembre	253	75	45	94	133	133		122
octubre	523	575	119	222	159	210		301
noviembre	-334	-404	91	65	74	122		-64
diciembre	139	225	71	163	142	172		152

INGRESOS TRIBUTARIOS IRPF, IS E IRNR TOTALES ANUALES

	AÑO 2012	AÑO 2013	AÑO 2014	AÑO 2015	AÑO 2016	AÑO 2017	Promedio
I. Renta de las Personas Físicas	70.619	69.951	72.662	72.346	72.416	77.038	72.505
I. Sociedades	21.435	19.945	18.713	20.649	21.678	23.143	20.927
I. Renta de no Residentes	1.708	1.415	1.419	1.640	1.961	2.274	1.736

ANEXOS

ANEXO III

Listado de países firmantes de CDI con la Administración tributaria española y publicados por el BOE.

Publicaciones en BOE de CDI

Convenios	Publicación BOE	Convenios	Publicación BOE
Albania	15/03/11	Islandia	18/10/02
Alemania (Convenio y Protocolo)	08/04/68 30/07/12	Israel	10/01/01
Andorra	07/12/15	Italia	22/12/80
Arabia Saudi	14/07/08	Jamaica	12/05/09
Argelia	22/07/05	Japón	02/12/74
Argentina (Convenio y Protocolo)	09/09/94 14/01/14	Kazajstán	03/06/11
Armenia	17/04/12	Kuwait	05/06/13
Australia	29/12/92	Letonia	10/01/05
Austria (Convenio y Protocolo)	06/01/68 02/10/95	Lituania	02/02/04
Barbados	14/09/11	Luxemburgo(Convenio y Protocolo)	04/08/87 31/05/10
Bélgica (Convenio y Protocolos)	04/07/03	Macedonia	03/01/06
Bolivia	10/12/98	Malasia	13/02/08
Bosnia Herzegovina	05/11/10	Malta	07/09/06

ANEXOS

Publicaciones en BOE de CDI

Brasil	31/12/75	Marruecos	22/05/85
Bulgaria	12/07/91	Méjico (Protocolo)	27/10/94 07/7/17
Canadá (Convenio y Protocolo)	06/02/81 08/10 /15	Moldavia	11/04/09
Catar	15/12/17	Nigeria	13/04/15
República Checa (Convenio antigua Checoslovaquia)	14/07/81	Noruega (Renegociado)	10/01/01
Chile	02/02/04	Nueva Zelanda	11/10/06
China	25/06/92	Omán	8/09/15
Chipre	26/05/14	Países Bajos	16/10/72
Colombia	28/10/08	Pakistán	16/05/11
Corea	15/12/94	Panamá	04/07/11
Costa Rica	01/01/11	Polonia	15/06/82
Croacia	23/05/06	Portugal (Renegociado)	07/11/95
Cuba	10/01/01	Reino Unido (renegociado)	18/11/76 15/05/14
Dinamarca(Conve nio y Protocolo)	17/05/00 19/11/08	República Dominicana	02/07/14
Ecuador	05/05/93	Rumanía (Renegociado)	02/10/80
EE.UU. (Convenio y Protocolo)	22/12/90	Rusia	06/07/00

ANEXOS

Publicaciones en BOE de CDI

Egipto	11/07/06	Senegal	29/12/14
El Salvador	05/06/09	Serbia	25/01/10
Emiratos Árabes Unidos	23/01/07	Singapur	11/01/12
Eslovaquia (Convenio antigua Checoslovaquia)	14/07/81	Sudáfrica	15/02/08
Eslovenia	28/06/02	Suecia	22/01/77
Estonia	03/02/05	Suiza	11/6/13
Filipinas	15/12/94	Tailandia	09/10/98
Finlandia (Renegociado)	11/12/68	Timor Oriental (Convenio Indonesia)	14/01/00
Francia (Renegociado)	12/06/97	Trinidad y Tobago	08/12/09
Georgia	01/06/11	Túnez	03/03/87
Grecia	02/10/02	Turquía	19/01/04
Hong Kong	14/04/12	U.R.S.S.	22/09/86
Hungría	24/11/87	Uruguay	12/04/11
India (Convenio y Protocolo)	07/02/95	Uzbekistán	10/09/15
Indonesia	14/01/00	Venezuela	15/06/04
Irán	02/10/06	Vietnam	10/01/06
Irlanda	27/12/94		