

Universidad Miguel Hernández de Elche
Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de Elche

TRABAJO FIN DE GRADO:

“La emigración de los trabajadores y su tributación”



Presentado por Fulgencio Almira Ródenas
Grado en Relaciones Laborales y Recursos Humanos

Tutorizado por Celia Fuertes Seller

Curso 2020/2021

Índice

1. Resumen	3
2. Introducción	4
3. Residencia Fiscal	6
3.1. Persona Física	6
3.2. Persona jurídica	7
4. La Doble Imposición Internacional	9
4.1. Concepto.....	9
4.2. Métodos para evitar la doble imposición internacional.....	10
4.3. Convenios de Doble Imposición.....	12
5. Paraísos Fiscales	13
5.1. Consecuencias del cambio de residencia a un país considerado paraíso fiscal.....	14
5.2. Países considerados paraísos fiscales por España.....	17
6. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	21
6.1. Introducción.....	21
6.2. Contribuyentes.....	23
6.3. Contribuyentes residencia habitual en territorio español.....	24
6.4. Contribuyentes residencia habitual en el extranjero.....	24
6.5. Rentas exentas por trabajos en el extranjero.....	26
7. Impuesto sobre Sociedades.....	29
7.1. Introducción.....	29
7.2. Contribuyentes.....	29
7.3. Exenciones.....	31
8. Impuesto sobre la Renta de No Residentes.....	33

8.1.	Introducción.....	33
8.2.	Representante y responsable solidario.....	35
8.3.	Domicilio fiscal.	36
8.4.	Rentas obtenidas en territorio español y rentas exentas.....	37
8.5.	Rentas obtenidas por mediación de establecimiento permanente...	39
8.6.	Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. ..	41
8.7.	Trabajadores desplazados al extranjero. (Modelo 247).....	41
9.	Conclusiones y Análisis crítico	43
10.	Bibliografía/Webgrafía	45
11.	Normativa Utilizada	46
12.	Anexos	49



1. Resumen

En la actualidad, muchas personas y entidades residentes en territorio español están buscando su futuro laboral en el extranjero. El objetivo de este trabajo es analizar la tributación de estas personas; la cual variará según la situación en la que se encuentren, el país al que emigren e incluso a la condición en la que se encuentren conforme a su residencia fiscal.

Para ello, el trabajo se ha centrado específicamente en la importancia de la residencia fiscal a la hora de tributar en nuestro país, y las circunstancias excepcionales en las que el trabajador pueda sufrir doble imposición por dos países al mismo tiempo. Además, se muestran los métodos que se utilizan para tratar de evitar la Doble Imposición Internacional, tanto los métodos llevados a cabo de manera unilateral por España, como los métodos llevados a cabo entre dos Estados (Convenios de Doble Imposición).

Posteriormente, el trabajo analiza un punto muy importante a la hora de emigrar al extranjero, los denominados paraísos fiscales; desarrollando el concepto de este y las medidas que se encuentran en la legislación española para intentar prevenir el fraude fiscal por parte de personas que se marchen a dichos territorios.

Para finalizar, este documento trata de analizar los diferentes impuestos sobre la renta que nos encontramos en España, haciendo hincapié en los supuestos en los que el trabajador se desplace al extranjero y los supuestos especiales en los que, aunque el trabajador tenga su residencia habitual en el extranjero, este continúe tributando por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y no por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

2. Introducción

Actualmente, gracias a la situación en la que se encuentra nuestro país y ante un mundo cada vez más globalizado, muchos trabajadores y entidades residentes en territorio español están buscando su futuro económico en el extranjero. Esto tiene como consecuencia, que la mayor parte de estas personas y entidades no tengan la misma tributación que aquellas personas que realicen su actividad laboral en España.

La forma en que una persona física o una entidad debe tributar en España por su renta se determina en función de si la misma es residente en este país o no. Los residentes tributan por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) o por el Impuesto sobre Sociedades (IS); por otro lado, los no residentes, tanto personas físicas como entidades, tributan por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR).

Este trabajo tiene como objetivo analizar la tributación de estas personas, la cual será variable según la situación en la que se encuentren; además, se tratarán temas problemáticos como la doble imposición internacional y los convenios que los Estados firman para intentar eliminarla, y las consecuencias que pueda tener que el cambio de residencia se efectúe a un país considerado como paraíso fiscal.

Para ello, el contenido del trabajo se ha estructurado de la siguiente manera:

En primer lugar; se recogen los requisitos necesarios para que una persona física o una persona jurídica se considere residente en territorio español. Así como los supuestos especiales en los que se consideren residentes en España; y cómo deben de acreditar su residencia fiscal.

En segundo lugar; se recogen los aspectos básicos de la doble imposición internacional, los métodos y los convenios que los Estados firman para poder evitarla.

En tercer lugar; se recogen los aspectos básicos de los paraísos fiscales, así como las consecuencias que puede tener que una persona física o entidad acredite su nueva residencia en un país considerado como paraíso fiscal. Además, se mostrará el listado de países considerados actualmente por España como paraísos fiscales.

Posteriormente; el trabajo se centrará en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), recogiendo los aspectos básicos de dicho impuesto, quiénes son considerados contribuyentes por dicho impuesto y las rentas que se consideran exentas por trabajos realizados en el extranjero; el Impuesto sobre Sociedades (IS), recogiendo los principios fundamentales de este, los contribuyentes de dicho impuesto y las exenciones que correspondan; y el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR), donde se recogerá los aspectos básicos del impuesto, la importancia de los representantes y su obligatoriedad, las rentas que se consideran obtenidas en territorio español y las rentas exentas, y las rentas obtenidas mediante establecimiento permanente o sin mediación de establecimiento permanente.

El trabajo finalizará con unas conclusiones sobre el contenido del trabajo y algunas propuestas de mejora.

3. Residencia Fiscal

La residencia fiscal es un elemento de gran importancia a la hora de determinar dónde tributará una persona física o jurídica en nuestro país. La legislación tributaria española, a través del art. 11 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), establece que los tributos se aplicarán conforme a los criterios de residencia o territorialidad.

Por un lado, nos encontramos con los contribuyentes residentes en España, los cuales, ya sean personas físicas o personas jurídicas, tributan en España por la totalidad de las rentas que obtengan de manera global.

Por otro lado, nos encontramos con los contribuyentes no residentes, los cuales, ya sean personas físicas o personas jurídicas, tributan en España solamente por las rentas obtenidas en territorio español.

Para determinar la residencia fiscal, tenemos que hacer una distinción entre persona física y persona jurídica; puesto que, cada una de ellas tiene una serie de requisitos distintos que deben de cumplir:

3.1. *Persona Física*

En cuanto a las personas físicas, su residencia fiscal se encuentra regulada en el artículo 9.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), en el cual nos encontramos con que una persona física tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

- “Que permanezca en España más de 183 días durante el año natural. Para determinar este período de permanencia se computan sus ausencias esporádicas, salvo que acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios calificados como paraíso fiscal, la Administración tributaria puede

exigir que pruebe la permanencia en dicho paraíso fiscal durante 183 días en el año natural.

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

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

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

Cuando una persona realice un cambio de residencia fiscal, esta tributará como residente en territorio español por todo el periodo impositivo si la mayor parte del año natural ha sido residente en territorio español”.

3.2. Persona jurídica

En cuanto a las personas jurídicas, su residencia fiscal se encuentra regulada en el artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS), el cual establece que “se considerarán residentes en territorio español las entidades en las que concurra alguno de los siguientes requisitos:

- Que se hubiera constituido conforme a las leyes españolas.
- Que tenga su domicilio social en territorio español.

- Que tenga su sede de dirección efectiva en territorio español.”

Cuando no se dé ninguno de los requisitos anteriores, la sociedad tendrá la consideración de no residente en territorio español y tributará conforme al Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR).

Según el artículo 27.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, cuando una persona jurídica residente en territorio español cambie su residencia al extranjero, el periodo impositivo concluirá con dicho cambio.



4. La Doble Imposición Internacional

En ocasiones, un contribuyente puede ser considerado residente en dos países al mismo tiempo, ya que cada país sigue unos criterios para determinar la residencia fiscal de sus contribuyentes, y esto tendrá como consecuencia que el sujeto pague impuestos dos veces por el mismo hecho imponible; este hecho se denomina doble imposición internacional y en este apartado del trabajo se va a desarrollar dicho concepto y los métodos que se utilizan para evitarlo.

4.1. Concepto.

Para comenzar con el concepto de doble imposición, Borrás Rodríguez (1974) muestra un concepto sobre la doble imposición bastante interesante, definiéndola como “aquella situación por la cual una misma renta o un mismo bien resulta sujeto a imposición en dos o más países, por la totalidad o parte de su importe, durante un mismo período impositivo –si se trata de impuestos periódicos– y por una misma causa”.

Partiendo de esta definición, se puede decir que la doble imposición internacional se puede producir cuando un contribuyente es considerado a la misma vez residente fiscal en dos países distintos, ya que no todos los países tienen los mismos criterios para determinar la residencia fiscal en sus territorios. “También puede surgir la doble imposición internacional cuando en un Estado se está sometido al principio de residencia, mientras que en el otro Estado se utiliza el criterio de gravar las rentas en un territorio sin tener en cuenta la residencia” (CEF, 2017).

Hay dos tipos de doble imposición internacional: la doble imposición jurídica y la doble imposición económica.

- La doble imposición jurídica ocurre cuando la renta de un mismo sujeto se ve gravada en dos o más países. Este tipo de doble imposición internacional se produce como consecuencia de que, por un lado, el sujeto sea considerado residente para ambos Estados; o, por otro lado, que el sujeto sea residente en un Estado y este sometido a tributar por rentas provenientes de otro Estado. En resumen, el problema se produce porque dos sistemas tributarios utilizan más de un criterio para determinar las rentas que están sujetas a gravamen (Wolters Kluwer, s.f.).
- La doble imposición económica ocurre cuando una misma renta soporta dos veces impuestos similares sobre la renta por dos sujetos pasivos diferentes. La doble imposición económica puede producirse tanto en ámbito nacional como en ámbito internacional; en cambio, la doble imposición jurídica se produce únicamente en ámbito internacional.

4.2. Métodos para evitar la doble imposición internacional.

De entre los métodos existentes para evitar la doble imposición internacional, los convenios suscritos por España se centran en el método de exención y en el método de imputación.

El método de exención consiste en no gravar las rentas que ya han soportado el gravamen de otro impuesto. Es decir, las rentas tributan en un único Estado y estarían exentas en el otro.

En cambio, en el método de imputación las rentas no estarán exentas, sino que se le concederá una serie de deducciones para corregir la doble imposición.

En cuanto a las medidas que se llevan a cabo para evitar la doble imposición, éstas pueden ser de carácter unilateral o de carácter bilateral.

- Las medidas unilaterales son aquellas medidas incluidas de forma independiente por un Estado en su sistema fiscal interno. En España, la doble imposición internacional se corrige en el artículo 80 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF) ; y en los artículos 21, 31 y 32 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS). El artículo 80 de la LIRPF y los artículos 31 y 32 de la LIS aplicarían el método de imputación, puesto que el contenido de estos artículos versaría sobre diferentes tipos de deducciones para corregir la doble imposición internacional; y el artículo 21 de la LIS aplicaría el método de exención, puesto que dicho artículo trataría sobre una serie de exenciones. (Wolters Kluwer, s.f.)

Estas medidas deberán de respetar lo establecido en los Convenios para evitar la Doble Imposición, ya que estos prevalecen sobre la legislación interna de cada Estado.

- Las medidas bilaterales son medidas pactadas entre dos o más Estados para evitar la doble imposición internacional. Dentro de estas medidas, nos encontramos con unos convenios que se suelen firmar entre países para evitar conflictos tributarios; estos convenios se denominan Convenios de Doble Imposición y estos pactos son de aplicación prioritaria sobre la normativa interna española, a no ser que la normativa interna española sea más beneficiosa.

4.3. Convenios de Doble Imposición.

Para evitar la Doble Imposición Internacional, se elaboran los Convenios de Doble Imposición (CDI), que “son tratados internacionales bilaterales que contienen, en particular, medidas que permitan evitar la doble imposición internacional, junto con otras medidas de coordinación entre los estados” (Calvo Salinero, Gómez Arellano, & Pérez-Bustamante Yábar, 2018).

Todos los Convenios de Doble Imposición suscritos por España siguen las reglas del Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio elaborado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. Es decir, todos los Convenios de Doble Imposición firmados por España siguen una estructura común, en base al Modelo de Convenio citado, al igual que la mayoría de los Convenios de Doble Imposición firmados por otros Estados, los cuales también siguen lo establecido por la OCDE (Calvo Salinero, Gómez Arellano, & Pérez-Bustamante Yábar, 2018).

Los Convenios de Doble Imposición incorporan ciertas normas para evitar el fraude fiscal, donde nos encontraríamos con las medidas de intercambio de información y asistencia mutua.

Para finalizar con los Convenios de Doble Imposición, España tiene suscritos un gran número de Convenios (*ver Anexo 1*); en cuanto a la localización de los países con los cuales están suscritos dichos Convenios, España destaca por tener un gran número de Convenios suscritos tanto con países de la Unión Europea como con países latinoamericanos.

5. Paraísos Fiscales

Aunque hay una serie de características similares que suelen poseer los distintos paraísos fiscales existentes, no existe una definición general de dicho concepto. Por un lado, según Carpizo Bergareche & Santaella Vallejo (2007), se puede definir a los paraísos fiscales como “aquellas jurisdicciones, de carácter estatal o subestatal, con niveles de tributación bajos o inexistentes, en los que los operadores económicos gozan del anonimato que proporcionan el secreto bancario, mercantil y profesional, garantizados estos últimos por normas de rango legal o constitucional”.

Por otro lado, la legislación española no ofrece una definición general del concepto de paraíso fiscal. En su lugar enumera por texto reglamentario los países o territorios que tienen la consideración de paraísos fiscales (Gómez, 2021).

La disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, contiene la definición de paraíso fiscal, de nula tributación y de efectivo intercambio de información tributaria. En sus artículos 1 y 2 regula la definición de paraíso fiscal y la actualización de cuando un país es considerado paraíso fiscal por España. Sus apartados establecen que tendrán la consideración de paraísos fiscales los países y territorios que se determinen reglamentariamente; pero se podrá actualizar la consideración de cada país atendiendo a los siguientes criterios:

- a) “La existencia con dicho país o territorio de un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa enmendado por el Protocolo 2010, que resulte de aplicación.

- b) Que no exista un efectivo intercambio de información tributaria.

- c) Los resultados de las evaluaciones inter pares realizadas por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales”.

5.1. Consecuencias del cambio de residencia a un país considerado paraíso fiscal.

Cuando una persona realiza un cambio de residencia a un país considerado como paraíso fiscal, se les aplica una serie de medidas, las cuales van a variar según el tipo de persona e impuesto al que nos refiramos.

- En cuanto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en la Ley del IRPF nos encontramos con referencias que afectan tanto a la condición de residente fiscal como a las rentas exentas, entre otras.

En el artículo 8.2 de la LIRPF, nos encontramos con que los contribuyentes que acrediten su nueva residencia fiscal en un país considerado paraíso fiscal, no perderán la condición de contribuyentes por el IRPF, tanto en el periodo impositivo que se acredite la nueva residencia como en los cuatro años siguientes. Además, según el artículo 9.1 a) de la citada ley, la Administración Tributaria podrá exigir que dichos contribuyentes prueben su permanencia en el país considerado como paraíso fiscal durante 183 días en el año natural.

Por otro lado, en el artículo 7 de la LIRPF nos encontramos con una serie de rentas exentas, entre las que nos encontraríamos con los

rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero. Para que esta exención sea aplicable se exige una serie de requisitos, donde nos encontraríamos con que se exige “que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal”. Por lo tanto, si el territorio donde se realizan los trabajos es un paraíso fiscal, no sería posible aplicar la exención.

- En cuanto al Impuesto sobre Sociedades; en primer lugar, el artículo 8 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades establece que se presume que las entidades radicadas en algún país de nula tributación tendrá su residencia fiscal en España en cualquiera de las siguientes circunstancias: cuando sus activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español; o cuando su actividad principal se desarrolle en territorio español.

Por otro lado, en el artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades nos encontramos con los gastos que no son fiscalmente deducibles; en su apartado g) nos encontraríamos con que no son deducibles “los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en países o territorios calificados como paraísos fiscales, o que se paguen a través de personas o entidades residentes en estos, excepto que el contribuyente pruebe que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada”.

Para finalizar con el Impuesto sobre Sociedades, el artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece los requisitos para que estén exentos los dividendos o participaciones en beneficios

de entidades; pero, para que sea aplicable la exención el artículo dispone que “en ningún caso se entenderá cumplido este requisito cuando la entidad participada sea residente en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, excepto que resida en un Estado miembro de la Unión Europea y el contribuyente acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas”.

- En cuanto al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, el 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 introduce nuevas referencias en aspectos como los responsables, rentas exentas, el gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes, entre otras.

En primer lugar, el artículo 9.3 establece que, “en el caso de pagadores de rendimientos, así como cuando se trate del depositario o gestor de bienes o derechos pertenecientes a residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, las actuaciones de la Administración tributaria podrán entenderse directamente con el responsable, sin que sea necesario el acto previo de derivación de responsabilidad”. (Agencia Tributaria, 2021)

En cuanto a las rentas exentas, están reguladas en el artículo 14 y algunas de las exenciones contempladas en este no son aplicables a los rendimientos obtenidos en un paraíso fiscal. En particular, no es aplicable la exención de los beneficios distribuidos por las sociedades filiales residentes a sus sociedades matrices residentes en otros Estados de la UE, cuando la sociedad matriz tenga su residencia fiscal en un territorio considerado paraíso fiscal. (Gómez, 2021)

Para finalizar, el artículo 40 del 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 establece que el gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes se aplica a “las entidades residentes en un país o territorio que tenga la consideración de paraíso fiscal, que sean propietarias o posean en España, por cualquier título, bienes inmuebles o derechos reales de goce o disfrute sobre éstos, estarán sujetas al impuesto mediante un gravamen especial”.

5.2. Países considerados paraísos fiscales por España.

La legislación española enumera los países o territorios que son considerados paraísos fiscales. El Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, en su artículo primero muestra la primera lista de países considerados como paraísos fiscales. Posteriormente, se añadió al Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, un segundo artículo, el cual indica que “los países o territorios que firmen con España un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información dejarán de tener la consideración de paraísos fiscales en el momento en que dichos convenios o acuerdos entren en vigor”.

La primera lista de paraísos fiscales enumeraba a los siguientes territorios:

1. Principado de Andorra.
2. Antillas Neerlandesas.
3. Aruba.
4. Emirato del Estado de Bahrein.

5. Sultanato de Brunei.
6. República de Chipre.
7. Emiratos Árabes Unidos.
8. Gibraltar.
9. Hong-Kong.
10. Anguilla.
11. Antigua y Barbuda.
12. Las Bahamas.
13. Barbados.
14. Bermuda.
15. Islas Caimanes.
16. Islas Cook.
17. República de Dominica.
18. Granada.
19. Fiji.
20. Islas de Guernesey y de Jersey (Islas del Canal).
21. Jamaica.
22. República de Malta.
23. Islas Malvinas.
24. Isla de Man.
25. Islas Marianas.
26. 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.
33. Islas Turks y Caicos.
34. República de Vanuatu.
35. Islas Vírgenes Británicas.
36. Islas Vírgenes de Estados Unidos de América.
37. Reino Hachemita de Jordania.
38. República Libanesa.
39. República de Liberia.
40. Principado de Liechtenstein.
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 3 de junio de 1986.
42. Macao.
43. Principado de Mónaco.
44. Sultanato de Omán.
45. República de Panamá.
46. República de San Marino.

47. República de Seychelles.

48. República de Singapur.

Actualmente, están excluidos del anterior listado, por acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o por la firma de un Convenio de Doble Imposición: el Principado de Andorra; Aruba; Antillas Neerlandesas; Las Bahamas; República de San Marino; Emiratos Árabes Unidos; Hong-Kong; Barbados; Jamaica; Gran Ducado de Luxemburgo; República de Panamá; República de Chipre; República de Malta; República de Trinidad y Tobago; Sultanato de Omán y República de Singapur.



6. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

En ocasiones, a la hora de que un trabajador emigre o se desplace a otro territorio para realizar su trabajo, este no pierde su condición de residencia fiscal española y por lo tanto sus rentas siguen tributando en España. Además, hay una serie de supuestos especiales en los que las personas físicas seguirán tributando por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aunque su residencia habitual se encuentre en el extranjero. Por ello, los siguientes apartados versan sobre los distintos impuestos sobre la renta que hay en España; tanto los impuestos que gravan la renta cuando sean considerados residentes en territorio español (IRPF e IS), como el impuesto que grava la renta cuando el contribuyente es considerado residente en otro territorio (IRNR).

6.1. *Introducción.*

Actualmente, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) se encuentra regulado por la 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 (LIRPF). El reglamento del impuesto ha sido aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero (RIRPF).

El artículo 1 de la LIRPF contiene que “el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo de carácter personal y directo que grava, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de

las personas físicas de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares”.

Cuando decimos que el IRPF es un tributo de carácter personal y directo, nos estamos refiriendo a que es un impuesto que se encuentra relacionado directamente con la persona y que tiene en cuenta las circunstancias personales del contribuyente a la hora de determinar su tributación; y que el IRPF grava la obtención de una renta, reflejando directamente la capacidad económica del contribuyente.

Por otro lado, el IRPF también se considera un impuesto subjetivo y periódico, puesto que es un impuesto que tiene en cuenta las circunstancias personales del contribuyente y el hecho imponible se produce a lo largo del tiempo, de manera periódica, no es producido por un acto aislado.

El objeto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se encuentra regulado en el artículo 2 de la LIRPF, en el cual nos encontramos con que “constituye el objeto de este Impuesto la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador”. Esto quiere decir que se grava la renta del contribuyente tanto si se produce dentro de España, como si se produce fuera de España; puesto que el IRPF grava la renta mundial obtenida por el contribuyente.

En cuanto al hecho imponible, la definición de este concepto se encuentra en el artículo 20.1 de la Ley General Tributaria (LGT), en el cual nos encontramos con que “el hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal”. Según el artículo 6 de la LIRPF, el hecho

imponible del IRPF es la obtención de renta por el contribuyente; la cual está compuesta por:

- Los rendimientos del trabajo.
- Los rendimientos del capital.
- Los rendimientos de las actividades económicas.
- Las ganancias y pérdidas patrimoniales.
- Las imputaciones de renta que se establezcan por ley.

6.2. Contribuyentes.

Son contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, según el artículo 8 de la LIRPF:

- Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español.
- Las personas físicas que tengan su residencia habitual en el extranjero por alguna de las causas previstas en el artículo 10 de la LIRPF.

Por otro lado, como ya dijimos anteriormente en el capítulo de los paraísos fiscales; cuando una persona física cambie su residencia fiscal a un país o territorio considerado paraíso fiscal, esta no perderá la condición de contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas durante el período impositivo en el que se efectúe el cambio de residencia y los cuatro períodos impositivos siguientes.

6.3. Contribuyentes residencia habitual en territorio español.

Estos contribuyentes se encuentran regulados en el artículo 9.1 de la LIRPF, y como desarrollamos anteriormente en el capítulo de la residencia fiscal de las personas físicas; cuando el contribuyente cumpla alguna de las siguientes circunstancias se podrá considerar que su residencia habitual se encuentra en territorio español:

- “Cuando permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país.
- Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta”.

6.4. Contribuyentes residencia habitual en el extranjero.

Hay supuestos especiales, en los que, aunque la residencia habitual del contribuyente se encuentre en el extranjero, la renta de este seguirá tributando por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La regulación de estos contribuyentes se encuentra en el artículo 10 de la LIRPF, donde nos encontramos con que “se considerarán contribuyentes las personas de nacionalidad española, su cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad que tuviesen su residencia habitual en el extranjero, por su condición de:

- Miembros de misiones diplomáticas españolas, comprendiendo tanto al jefe de la misión como a los miembros del personal diplomático, administrativo, técnico o de servicios de la misión.

- Miembros de las oficinas consulares españolas, comprendiendo tanto al jefe de éstas como al funcionario o personal de servicios a ellas adscritos, con excepción de los vicecónsules honorarios o agentes consulares honorarios y del personal dependiente de ellos.

- Titulares de cargo o empleo oficial del Estado español como miembros de las delegaciones y representaciones permanentes acreditadas ante organismos internacionales o que formen parte de delegaciones o misiones de observadores en el extranjero.

- Funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular.”

Por otro lado, no será aplicable lo anterior expuesto; cuando, según el artículo 10.2 de la LIRPF, “las personas a que se refiere no sean funcionarios públicos en activo o titulares de cargo o empleo oficial y tuvieran su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición de cualquiera de las condiciones enumeradas en aquél.” Además, tampoco será de aplicación lo anteriormente expuesto “en el caso de los cónyuges no separados legalmente o hijos menores de edad, cuando tuvieran su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición por el cónyuge, el padre o la madre, de las condiciones enumeradas en el artículo 10.1 de la LIRPF”.

6.5. Rentas exentas por trabajos en el extranjero.

La LIRPF prevé una exención de los rendimientos del trabajo por trabajos efectivamente realizados en el extranjero. Esta exención la encontramos regulada en el artículo 7.p) de la LIRPF y desarrollada por el artículo 6 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF); se aplica la exención a los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, con el límite máximo de 60.100 euros anuales, siempre y cuando se cumplan las siguientes circunstancias:

- “Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero. Cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador, o con aquella en la que presta sus servicios, deberán cumplirse los requisitos previstos en el artículo 16.5 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS).

- Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.”

La finalidad de esta exención es favorecer la movilidad temporal de los trabajadores españoles al extranjero y mejorar la competitividad de las

empresas españolas, por lo que los trabajadores deberán de desplazarse al extranjero de manera física para realizar un trabajo (López, 2008).

Por lo tanto, para que sea aplicable la exención se deberán de cumplir los siguientes requisitos:

- El trabajador deberá de haberse desplazado al extranjero de manera física.
- La exención solo se aplicará a los rendimientos del trabajo, por lo que, el desplazamiento al extranjero se llevará a cabo para la realización de un trabajo.
- Los trabajos tienen que realizarse para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero.
- En el territorio donde se realicen los trabajos tiene que aplicarse un impuesto de naturaleza idéntica al IRPF y no tratarse de un país considerado paraíso fiscal.
- La exención tiene un límite máximo de 60.100 euros al año.

Además, esta exención regulada en el artículo 7.p) de la LIRPF, es incompatible con el régimen de excesos que se encuentra regulado en el artículo 9.A.3.b) del Reglamento del IRPF, por lo tanto, los trabajadores que se encuentren desplazados en el extranjero deberán de escoger entre uno de los dos.

En cuanto a la exención del artículo 7.p) de la LIRPF, si una persona cobra en España 30000 euros de sueldo bruto anual y ha trabajado en el extranjero durante 90 días en ese año; y, además, por el hecho de haberse desplazado al extranjero le pagan 15000 euros por esos días de desplazamiento. ¿Cuál sería el importe exento según el artículo 6 del RIRPF?

El importe exento sería el resultado de calcular los rendimientos obtenidos por los días trabajados en el extranjero, al margen de las retribuciones específicas que se le proporcionen al trabajador. Por lo tanto, en este caso el importe exento sería 30000 euros de sueldo bruto anual, multiplicado por los 90 días trabajados en el extranjero, dividido por los 365 días del año; más posteriormente, la suma de los 15000 euros pagados por el desplazamiento al extranjero. Por lo tanto, el importe exento sería de 22397,26 euros.



7. Impuesto sobre Sociedades

7.1. Introducción.

Actualmente, el Impuesto sobre Sociedades (IS) se encuentra regulado en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades (LIS). El reglamento del impuesto ha sido aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

El Impuesto sobre Sociedades, según el artículo 1 de la Ley 27/2014, es “un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas de acuerdo con las normas de esta Ley”.

Este impuesto se aplicará en todo el territorio español y los contribuyentes 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.

En cuanto al hecho imponible, según el artículo 4 de la Ley 27/2014, estará constituido por la obtención de renta por el contribuyente, cualquiera que fuese su fuente de origen.

7.2. Contribuyentes

Según el artículo 7 de la Ley 27/2014, “son contribuyentes del impuesto de sociedades las siguientes personas o entidades cuando tengan su residencia en territorio español:

- Las personas jurídicas, excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil.
- Las sociedades agrarias de transformación.
- Los fondos de inversión.
- Las uniones temporales de empresas.
- Los fondos de capital-riesgo, y los fondos de inversión colectiva de tipo cerrado, otras entidades de inversión colectiva de tipo cerrado y las sociedades gestoras de entidades de inversión colectiva de tipo cerrado.
- Los fondos de pensiones.
- Los fondos de regulación del mercado hipotecario.
- Los fondos de titulización.
- Los fondos de garantía de inversiones.
- Las comunidades titulares de montes vecinales en mano común.
- Los fondos de activos bancarios.”

Para que se consideren residentes en territorio español, las entidades deberán de cumplir alguno de los requisitos del artículo 8 de la Ley 27/2014, el cual desarrollamos anteriormente en el capítulo de la residencia fiscal de las personas jurídicas. Entre estos requisitos nos

encontraríamos con: que la entidad se hubiera constituido conforme a las leyes españolas; que las entidades tengan su domicilio social en territorio español o que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español. Cuando no se dé ninguno de estos requisitos, la entidad no será considerada residente en territorio español y tributará conforme al Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

7.3. Exenciones.

Las exenciones del Impuesto sobre Sociedades se encuentran reguladas en el artículo 9 de la Ley 27/2014, donde nos encontraremos con una serie de entidades que estarán totalmente exentas del Impuesto, y otras que estarán parcialmente exentas. Estarán totalmente exentas:

- “El Estado, las Comunidades Autónomas y las entidades locales.
- Los organismos autónomos del Estado y entidades de derecho público de análogo carácter de las Comunidades Autónomas y de las entidades locales.
- El Banco de España, el Fondo de Garantía de Depósitos de Entidades de Crédito y los Fondos de garantía de inversiones.
- Las Entidades Gestoras y Servicios Comunes de la Seguridad Social.
- El Instituto de España y las Reales Academias oficiales integradas en aquél y las instituciones de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española.
- El Consejo Internacional de Supervisión Pública en estándares de auditoría, ética profesional y materias relacionadas.

- Los organismos públicos, así como las entidades de derecho público de análogo carácter de las Comunidades Autónomas y de las entidades locales.
- Las Agencias Estatales, así como aquellos Organismos públicos que estuvieran totalmente exentos de este Impuesto y se transformen en Agencias estatales”.

Por otro lado, el art. 9.3 de la Ley 27/2014, recoge a las entidades que estarán parcialmente exentas, entre las que nos encontramos con:

- “Las entidades e instituciones sin ánimo de lucro.
- Las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas.
- Los colegios profesionales, las asociaciones empresariales, las cámaras oficiales y los sindicatos de trabajadores.
- Los fondos de promoción de empleo.
- Las Mutuas Colaboradoras de la Seguridad Social.
- Las entidades de derecho público Puertos del Estado y las respectivas de las comunidades autónomas.
- Los partidos políticos”.

8. Impuesto sobre la Renta de No Residentes

Cuando una persona física o jurídica sea considerada no residente en territorio español y obtenga rentas en dicho territorio, dichas rentas tributarán por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR). En este apartado del trabajo, se va a desarrollar dicho impuesto, desarrollando los aspectos generales de este, la importancia de los representantes, cuáles son las rentas que se deben declarar y cuales se encuentran exentas y que ocurre cuando un trabajador es desplazado al extranjero y vaya a adquirir la condición de contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

8.1. *Introducción.*

El Impuesto sobre la Renta de No Residentes se encuentra regulado en el 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 (LIRNR) y por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (RIRNR). Sin embargo, dicha normativa interna obedecerá y complementará lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales suscritos por España para evitar la doble imposición internacional. (Calvo Salinero, Gómez Arellano, & Pérez-Bustamante Yábar, 2018)

El artículo 1 de la LIRNR define el Impuesto sobre la Renta de No Residentes como “un tributo de carácter directo que grava la renta obtenida en territorio español por las personas físicas y entidades no residentes en éste”. Cuando hablamos del IRNR, este puede tributar de dos maneras distintas, mediante establecimiento permanente o sin establecimiento permanente; Tejerizo López (2015) nos muestra que

cuando el impuesto se aplica a contribuyentes mediante establecimiento permanente, este será de carácter objetivo y personal (con excepciones), pero cuando se aplique a contribuyentes no residentes sin establecimiento permanente, este será de carácter objetivo y real. Cuando decimos que el IRNR es un impuesto de carácter real, se debe a que en dicho impuesto se grava de manera separada cada renta que obtiene el contribuyente en territorio español.

Son contribuyentes por este impuesto, según el artículo 5 de la LIRNR, “las personas físicas y entidades no residentes en territorio español que obtengan rentas en él, salvo que sean contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.” Además, se considerarán contribuyentes por este impuesto, a las personas físicas extranjeras que tengan su residencia habitual en España como consecuencia del ejercicio de las funciones establecidas en el artículo 10 de la LIRPF. También serán considerados contribuyentes por este impuesto las entidades en régimen de atribución de rentas que tengan presencia en territorio español.

En cuanto al hecho imponible del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, según el artículo 12 de la LIRNR, este se constituye por “la obtención de rentas, dinerarias o en especie, en territorio español por los contribuyentes por este impuesto, conforme a lo establecido en el artículo 13 de la LIRNR”. Según el artículo 12.3 de la LIRNR “no estarán sujetas a este impuesto las rentas que se encuentren sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”.

El artículo 15.1 de la LIRNR establece dos formas de sujeción:

- Los contribuyentes que obtengan rentas mediante establecimiento permanente situado en territorio español, que tributarán por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento, cualquiera que sea el lugar de su obtención.

- Los contribuyentes que obtengan rentas sin mediación de establecimiento permanente, que tributarán de forma separada por cada devengo total o parcial de renta sometida a gravamen, sin que sea posible compensación alguna entre aquellas.

8.2. Representante y responsable solidario.

El Impuesto sobre la Renta de No Residentes obliga al contribuyente no residente a nombrar una persona física o jurídica con residencia en España para que le represente ante la Administración tributaria. El artículo 10.1 de la LIRNR muestra los supuestos en los que el contribuyente tiene la obligación de nombrar un representante; donde nos encontraríamos con los siguientes supuestos:

- Cuando el contribuyente opere mediante establecimiento permanente.
- Cuando así lo requiera la Administración tributaria.
- Cuando sean personas o entidades residentes en países o territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria, o que sean titulares de bienes situados o de derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, excluidos los valores negociados en mercados secundarios oficiales.
- Cuando se trate de una entidad en régimen de atribución de rentas constituida en el extranjero con presencia en territorio español.
- Cuando el contribuyente no residente se encuentre entre las situaciones reguladas en el artículo 24.2 de la LIRNR, donde nos encontraríamos, entre otras, con la realización de prestaciones de servicio, asistencia técnica, obras de instalación o montaje derivadas de contratos de ingeniería y actividades económicas

realizadas sin mediación de establecimiento permanente en España.

El contribuyente o el representante tendrán el plazo de dos meses desde el nombramiento del representante para comunicar a la Administración tributaria el nombramiento de este. En caso de que se incumpla la obligación de nombrar al representante, se puede aplicar una sanción de entre 2000 euros y 6000 euros si se tratará de un contribuyente residente en un país con el que no exista un efectivo intercambio de información tributaria.

Por otro lado, la LIRNR también establece una serie de responsables solidarios como garantía para asegurar el cobro de la deuda del contribuyente. Estos responsables solidarios se encuentran regulados en el artículo 9 de la LIRNR, por el cual serán responsables solidarios el pagador de los rendimientos sin mediación de establecimiento permanente y el depositario o gestor de los bienes sin mediación de establecimiento permanente. Cuando se dé la circunstancia de que exista obligación de retener o ingresar a cuenta, la responsabilidad solidaria comentada anteriormente no existirá.

8.3. Domicilio fiscal.

La Ley General Tributaria define el domicilio fiscal, en su artículo 48.1, como “el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria”. En cuanto a los contribuyentes no residentes en territorio español, estos van a tener su domicilio fiscal en España, según el artículo 11 de la LIRNR, cuando ejerzan su actividad en España a través de establecimiento permanente, en el lugar en que radique la efectiva gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En el caso

de que no se pueda determinar el domicilio fiscal según lo anteriormente expuesto, se determinara el lugar donde radique la mayor parte de los inmovilizados del contribuyente.

Por otro lado, también tendrán su domicilio fiscal en España cuando los contribuyentes obtengan rentas derivadas de bienes inmuebles, en el domicilio fiscal del representante y, en su defecto, en el lugar donde se encuentre el inmueble. Por último, en el resto de los casos, el domicilio fiscal de los contribuyentes no residentes será el del representante o el del responsable solidario.

8.4. Rentas obtenidas en territorio español y rentas exentas.

El hecho imponible del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, como dijimos anteriormente, es la obtención de renta, ya sea dineraria o en especie, en territorio español por el contribuyente. Por ello, cada tipo de renta está regulada en la ley para saber que rentas son consideradas obtenidas en territorio español. El artículo 13 de la LIRNR es el que contiene que rentas son consideradas obtenidas en territorio español, y entre ellas nos encontramos con:

- Las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas mediante establecimiento permanente situado en territorio español. Estas rentas las voy a desarrollar más en profundidad en el siguiente apartado.
- Los rendimientos de actividades o explotaciones económicas obtenidos sin mediación de establecimiento permanente cuando dichas actividades se realicen en territorio español, o se traten de prestaciones de servicios utilizadas en territorio español, o deriven de la actuación personal en territorio español de artistas y deportistas.

- Los rendimientos del trabajo cuando deriven de una actividad personal desarrollada en territorio español o cuando se trate de retribuciones públicas satisfechas por la Administración española.
- Las pensiones y demás prestaciones similares, cuando deriven de un empleo prestado en territorio español o cuando se satisfagan por una persona o entidad residente en territorio español o por un establecimiento permanente situado en éste.
- Las retribuciones de los administradores y miembros de los consejos de administración, de las juntas que hagan sus veces o de órganos representativos de una entidad residente en territorio español.
- Rendimientos de capital mobiliario cuando se traten de dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de entidades residentes en España; intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español, o por establecimientos permanentes situados en éste; o cánones satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en éste, o que se utilicen en territorio español.
- Los rendimientos derivados, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español.
- Las rentas imputadas a los contribuyentes personas físicas titulares de bienes inmuebles urbanos situados en territorio español no afectos a actividades económicas.
- Las ganancias patrimoniales cuando deriven de valores emitidos por personas o entidades residentes en territorio español o cuando deriven de otros bienes muebles o inmuebles situados en territorio español.

Además, determinadas rentas son declaradas exentas por el artículo 14 de la LIRNR. Dentro de estas exenciones nos podemos encontrar con exenciones relacionadas tanto con las rentas exentas del artículo 7 de la LIRPF, como por ejemplo las indemnizaciones por despido y cese del trabajador, o las becas públicas; como también estarían exentos los rendimientos derivados de la deuda pública o los rendimientos de cuentas de no residentes; o las becas satisfechas por la Administración pública debido a convenios internacionales de cooperación cultural, educativa y científica; entre otras.

8.5. Rentas obtenidas por mediación de establecimiento permanente.

A la hora de hablar de la sujeción al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, como ya hemos dicho anteriormente, nos encontramos con dos formas, contribuyentes que obtengan rentas en territorio español con mediación de establecimiento permanente y contribuyentes que obtengan rentas en territorio español sin mediación de establecimiento permanente. En cuanto al concepto de establecimiento permanente, como dice Tejerizo López (2015) “la expresión establecimiento permanente significa un lugar fijo de negocio mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad”. Por otro lado, el artículo 13.1 de la LIRNR nos muestra que “se entenderá que una persona física o entidad opera mediante establecimiento permanente en territorio español cuando por cualquier título disponga en éste, 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, que ejerza con habitualidad dichos poderes”.

Además, el mismo artículo en su siguiente párrafo nos muestra una serie de supuestos específicos que son considerados establecimientos

permanentes, donde nos encontraríamos con “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 seis meses”.

Por otro lado, las rentas que componen los establecimientos permanentes se encuentran enumeradas en el artículo 16.1 de la LIRNR, las cuáles serían las siguientes:

- “Los rendimientos de las actividades o explotaciones económicas desarrolladas por dicho establecimiento permanente.
- Los rendimientos derivados de elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente.
- Las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente.”

Además, cuando una persona física o entidad no residente tenga distintos establecimientos donde realicen su actividad en territorio español, estos establecimientos serán considerados como establecimientos permanentes diferentes y tributarán de manera separada cuando, según el artículo 17 de la LIRNR, cada establecimiento realice actividades distintas y que sean gestionadas de manera diferente.

Cabe destacar que los Convenios de Doble Imposición contienen una definición de establecimiento permanente, la cual habrá que observar en el caso de que haya rentas a las que aplicar dicho convenio.

8.6. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.

Cuando un contribuyente no residente obtiene rentas en territorio español sin mediación de establecimiento permanente, estas rentas van a tributar de manera separada cada vez que se produzca el devengo total o parcial de cada rendimiento. Dicho devengo se producirá, según el artículo 27 de la LIRNR, “cuando los rendimientos sean exigibles o en la fecha de cobro, si fuera anterior; y en el caso de ganancias patrimoniales, cuando tenga lugar la alteración patrimonial”. La LIRNR, a diferencia del Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, desglosa por conceptos y momentos de obtención la tributación de la renta obtenida por un no residente sin establecimiento permanente (Calvo Salinero, Gómez Arellano, & Pérez-Bustamante Yábar, 2018).

En cuanto a la base imponible en estos casos, según el artículo 24 de la LIRNR, va a estar constituida por su importe íntegro, determinado por las normas de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sin poder aplicarse las reducciones de la base imponible previstas en dicha ley.

8.7. Trabajadores desplazados al extranjero. (Modelo 247)

Los trabajadores desplazados al extranjero que deseen adquirir la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes debido a su desplazamiento podrán comunicarlo a la Agencia tributaria a través del modelo 247 (*ver Anexo 2*). En dicho modelo se muestran los datos identificativos del trabajador y del pagador, la fecha de salida del territorio español y la fecha de comienzo de la prestación del trabajo en el país extranjero.

La Agencia Tributaria enviará a los trabajadores un documento que deberán de entregar a su empleador para que realice las retenciones por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes que correspondan. Dicho documento tendrá la validez de dos años por los cuales se podrán aplicar las retenciones conforme al Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Para poder utilizar este proceso, el trabajador deberá de acreditar la permanencia en el país extranjero por más de 183 días durante el año natural debido a la prestación de su trabajo en dicho país. Para acreditar dicha permanencia deberá de presentar un “documento justificativo del pagador de los rendimientos del trabajo que exprese el reconocimiento de la relación laboral con el trabajador, el país o territorio de desplazamiento, la duración del contrato, la fecha de comienzo de la prestación del trabajo en otro país, y la duración del desplazamiento, con indicación de la fecha previsible de finalización de este.” (Agencia Tributaria, 2021)

Para finalizar, el plazo de presentación previsto por la Agencia Tributaria (2021) será “desde los 30 días anteriores a la fecha de salida del territorio español que se haya comunicado y, como máximo, hasta el fin del plazo en que está previsto que se extiendan los efectos de los documentos expedidos por la Agencia Tributaria.”

9. Conclusiones y Análisis crítico

Como se ha visto a lo largo del trabajo, la residencia fiscal es un factor determinante a la hora de tributar en nuestro país. Determinar la residencia fiscal del trabajador es de vital importancia para conocer dónde va a tributar dicha persona y que normativa va a ser aplicable a sus rentas.

Por otro lado, el trabajo realizado muestra la importancia de los Convenios de Doble Imposición a la hora de evitar que el trabajador pague impuestos dos veces por la misma renta. Gracias a estos convenios, se evita que una persona pueda tributar dos veces por el mismo hecho imponible y, además, los Convenios de Doble Imposición también ayudan a prevenir el fraude fiscal.

Además, considero que las medidas desarrolladas en este trabajo sobre los paraísos fiscales son de vital importancia para evitar que se utilicen estos territorios como método para evadir fiscalmente. Entre estas medidas, destaco la medida del artículo 8.2 de la LIRPF, donde nos encontramos con que los trabajadores que emigren a un país considerado paraíso fiscal y cambien su residencia fiscal a dicho territorio, seguirán siendo contribuyentes por el IRPF durante los cuatro años siguientes a dicho cambio. Esta medida intenta evitar que las personas busquen cambiar su residencia a un paraíso fiscal para evitar que sus rentas tributen en España a corto plazo.

También, un aspecto que me gustaría destacar es la exención recogida en el artículo 7.p) de la LIRPF, dicha exención se aplica a las rentas por trabajos efectivamente realizados en el extranjero y, en mi opinión, lo que se busca con dicha exención es favorecer los desplazamientos temporales de los trabajadores al extranjero, para mejorar la situación de estos trabajadores y que estos sigan tributando en España.

Para finalizar, en este trabajo se ha realizado un análisis de los distintos impuestos sobre la renta que encontramos en España. Centrándome en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes; quiero destacar de este impuesto las figuras del representante y el responsable solidario, las cuales me parecen unas figuras bastante útiles y necesarias para que la Administración tributaria pueda tener garantías y una mejor comunicación con la persona no residente. Por otro lado, destaco del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, el hecho de que cuando el contribuyente obtiene rentas sin mediación de establecimiento permanente, estas van a tributar de manera separada por cada devengo, lo cual difiere de los otros impuestos sobre la renta existentes en España. En mi opinión, esta diferencia genera una complejidad a la hora de tributar por este impuesto, y una carga impositiva a los no residentes bastante importante.

En mi opinión, el IRNR es un impuesto demasiado complejo para la poca recaudación que llega a producir, y el cual se podría simplificar incluyendo aspectos de este en otros impuestos sobre la renta, además, creo que incorporar a los no residentes en otros impuestos sobre la renta podría ser una muy buena opción para el futuro, asignando una serie de beneficios a estos. Por otro lado, que las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente tengan que tributar de manera separada devengo a devengo, provoca una complejidad a la hora de tributar y una carga impositiva a los contribuyentes bastante elevada, para la cual habría que establecer alguna solución.

10. Bibliografía/Webgrafía

- Agencia Tributaria. (2021). *Manual de Tributación de No Residentes, rentas devengadas a partir del 1-1-2011*.
https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Campanas/ Campanas /Fiscalidad de no residentes/ Impuesto sobre la Renta de no residentes /Sin establecimiento permanente/ INFORMACION/Normativa manuales y folletos/ Ayuda Manual tributacion No Residentes/ Ayuda Manual tributacion No Residentes.html
- Borrás Rodríguez, A. (1974). *La Doble Imposición Internacional: problemas jurídico-internacionales*. Madrid.
- Calvo Salinero, R., Gómez Arellano, A., & Pérez-Bustamante Yábar, D. (2018). Impuesto sobre la Renta de los no Residentes y convenios de doble imposición. En L. M. Cazorla Prieto & P. Chico de la Cámara (Eds.) *Introducción al sistema tributario español*. (6ª Ed.). Aranzadi.
- Carpizo Bergareche, J., & Santaella Vallejo, M. (2007). *De los paraísos fiscales y la competencia fiscal perjudicial al Global Level Playing Field. La evolución de los trabajos de la OCDE*. <https://docplayer.es/56080388-De-los-paraisos-fiscales-y-la-competencia-fiscal-perjudicial-al-global-level-playing-field-la-evolucion-de-los-trabajos-de-la-ocde.html>
- CEF. (15 de Junio de 2017). Fiscal-impuestos. *La doble imposición internacional: definición, convenios para evitarla y con qué países tiene firmados convenios España*. <https://www.fiscal-impuestos.com/doble-imposicion-internacional-definicion-convenios-evitarla-paises-tiene-firmados-convenios-espana.html>
- Gómez, R. P. (2021). Los paraísos fiscales en el Sistema Fiscal Español. *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, núm. 16, 157-170.

López Gómez, A (2008). La exención para los trabajadores desplazados del artículo 7.p LIRPF tras la Ley 35/2006, de 28 de noviembre. *Revista Quincena Fiscal* núm. 12/2008, 35-53.

Ministerio de Hacienda y Función Pública. (2021). *Convenios de Doble Imposición (30-03-2021)*. https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Normativa%20y%20doctrina/Normativa/CDI/Paginas/CDI_Alfa.aspx

Tejerizo López, J. M. (2015). Impuesto sobre la Renta de No Residentes. *Manual de Derecho Tributario: Parte Especial*. Aranzadi

Wolters Kluwer (s.f.) *Deducción por doble imposición internacional*.
https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAASNjQzNDtbLUouLM_DxblwMDS0ND_A1OQQGZapUt-ckhIQaptWmJOcSoAidXi5DUAAAA=WKE

11. Normativa Utilizada

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. (2004).
Publicación en el *Boletín Oficial del Estado*, núm. 62, de 12/03/2004.
<https://www.boe.es/eli/es/rdlg/2004/03/05/5/con>

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. (2006).
Publicación en el *Boletín Oficial del Estado*, núm. 285, de 29/11/2006. <https://www.boe.es/eli/es/l/2006/11/28/35/con>

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. (2014).
Publicación en el *Boletín Oficial del Estado*, núm. 288, de 28/11/2014.
<https://www.boe.es/eli/es/l/2014/11/27/27/con>

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. (2003). Publicación en el
Boletín Oficial del Estado, núm. 302, de 18/12/2003.
<https://www.boe.es/eli/es/l/2003/12/17/58/con>

Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude
fiscal. (2006). Publicación en el *Boletín Oficial del Estado*, núm. 286, de
30/11/2006. <https://www.boe.es/eli/es/l/2006/11/29/36/con>

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. (1991). Publicación en el *Boletín Oficial del Estado*, núm. 167,
de 13/07/1991. <https://www.boe.es/eli/es/rd/1991/07/05/1080/con>

Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento
del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el
Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real
Decreto 304/2004, de 20 de febrero. (2007). Publicación en el *Boletín
Oficial del Estado*, núm. 78, de 31/03/2007.
<https://www.boe.es/eli/es/rd/2007/03/30/439/con>

Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. (2004). Publicación en el *Boletín Oficial del Estado*, núm. 188, de 05/08/2004.
<https://www.boe.es/eli/es/rd/2004/07/30/1776/con>



12. Anexos

Anexo 1

Convenios de Doble Imposición (30-03-2021)

Convenios	Publicación BOE	Convenios	Publicación BOE
 Albania	15/03/11 	 Italia	22/12/80 
 Alemania (Convenio y Protocolo)	08/04/68  30/07/12 	 Jamaica	12/05/09  
 Andorra	07/12/15 	 Japón (renegociado)	02/12/74  26/02/21 
 Arabia Saudi	14/07/08 	 Kazajstán	03/06/11 
 Argelia	22/07/05 	 Kirguizistán	
 Argentina (Convenio y Protocolo)	09/09/94  14/01/14 	 Kuwait	05/06/13 
 Armenia	17/04/12 	 Letonia	10/01/05 
 Australia	29/12/92 	 Lituania	02/02/04 

 Austria (Convenio y Protocolo)	06/01/68  02/10/95 	 Luxemburgo (Convenio y Protocolo)	04/08/87  31/05/10 
 Azerbaiyán	06/11/20 	 Macedonia	03/01/06 
 Bahrein		 Malasia	13/02/08 
 Barbados	14/09/11 	 Malta	07/09/06 
 Bélgica (Convenio y Protocolos)	04/07/03  23/05/18  02/08/18 	 Marruecos	22/05/85 
 Bielorrusia	02/03/21 	 Méjico (Protocolo)	27/10/94  07/7/17 
 Bolivia	10/12/98 	 Moldavia	11/04/09 
 Bosnia Herzegovina	05/11/10 	 Montenegro	
 Brasil	31/12/75 	 Namibia	
 Bulgaria	12/07/91 	 Nigeria	13/04/15 
 Cabo Verde	02/12/20 	 Noruega (Renegociado)	10/01/01 
 Canadá (Convenio y Protocolo)	06/02/81  08/10/15 	 Nueva Zelanda	11/10/06 

 Catar	15/12/17 	 Omán	8/09/15 
 República Checa (Convenio antigua Checoslovaquia)	14/07/81 	 Países Bajos	16/10/72 
 China (Renegociado)	25/06/92  30/03/21 	 Pakistán	16/05/11 
 Chipre	26/05/14 	 Panamá	04/07/11 
 Colombia	28/10/08 	 Perú	
 Corea	15/12/94 	 Polonia	15/06/82 
 Costa Rica	01/01/11 	 Portugal (Renegociado)	07/11/95 
 Croacia	23/05/06 	 Reino Unido (renegociado)	18/11/76 15/05/14 
 Cuba	10/01/01 	 República Dominicana	02/07/14 
 Dinamarca (Convenio y Protocolo)	28/01/74  17/05/00  19/11/08 	 Rumanía (Renegociado)	02/10/80  03/12/20 
 Ecuador	05/05/93 	 Rusia	06/07/00 

 EE.UU. (Convenio y Protocolo)	22/12/90  23/10/19 	 Senegal	29/12/14 
 Egipto	11/07/06  	 Serbia	25/01/10  
 El Salvador	05/06/09  	 Singapur	11/01/12  
 Emiratos Árabes Unidos	23/01/07  	 Siria	
 Eslovaquia (Convenio antigua Checoslovaquia)	14/07/81 	 Sudáfrica	15/02/08  
 Eslovenia	28/06/02  	 Suecia	22/01/77 
 Estonia	03/02/05  	 Suiza (Convenio y Protocolos)	03/03/67  27/03/07   11/06/13  
 Filipinas	15/12/94 	 Tadjikistán	
 Finlandia (Renegociado)	11/12/68  29/05/18  	 Tailandia	09/10/98
 Francia (Renegociado)	12/06/97 	 Timor Oriental (Convenio Indonesia)	14/01/00 
 Georgia	01/06/11  	 Trinidad y Tobago	08/12/09  

 Grecia	02/10/02 	 Túnez	03/03/87
 Hong Kong	14/04/12 	 Turkmenistán	
 Hungría	24/11/87 	 Turquía	19/01/04 
 India (Convenio y Protocolo)	07/02/95  09/07/20 	 Ucrania	
 Indonesia	14/01/00 	 U.R.S.S.	22/09/86 
 Irán	02/10/06 	 Uruguay	12/04/11 
 Irlanda	27/12/94 	 Uzbekistán	10/09/15 
 Islandia	18/10/02 	 Venezuela	15/06/04 
 Israel	10/01/01 	 Vietnam	10/01/06 

Fuente: Ministerio de Hacienda y Función Pública. 2021.

