



Universidad de Jaén

Facultad de Ciencias Sociales
y Jurídicas

Trabajo Fin de Grado

**PROBLEMÁTICA DE LOS
RESPONSABLES TRIBUTARIOS
EN EL IMPUESTO SOBRE LA
RENTA DE LOS NO
RESIDENTES**

Alumno: Francisco Javier Vera López

77386750-F

Junio, 2017

RESUMEN

En este trabajo voy a tratar de esclarecer en primer lugar, en qué consiste el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, es decir quiénes son los obligados a tributar por este impuesto, también la normativa que lo regula, los Convenios Internacionales suscritos por España con otros países para evitar la doble imposición internacional, cuáles son las rentas sujetas a tributación y las distintas modalidades de tributación a las que se pueden acoger los no residentes dependiendo si operan o no mediante establecimiento permanente.

Una vez que ya he analizado estas nociones del IRNR introduciré el tema de la responsabilidad tributaria. A su vez, este apartado lo dividiré en dos partes. La primera tratará, en términos generales a los responsables tributarios; y a continuación profundizaré en la responsabilidad tributaria de los no residentes, en los distintos tipos de responsabilidad que se pueden aplicar, tanto los contemplados en la Ley 58/2003 General Tributaria, como en el TRLIRNR, aprobado por el RDL 5/2004, de 5 de marzo que regula la Ley del IRNR, y plantearé la problemática que suscita la derivación de responsabilidad tributaria al tratarse de contribuyentes no residentes.

PALABRAS CLAVE: Responsabilidad tributaria, no residentes.

ABSTRACT

In this bachelor thesis I will try to clarify firstly, what is the Income Tax of Non-Residents, that is to say who are obligated to pay for this tax, also the regulations that govern it, the International Agreements signed by Spain with other countries in order to avoid double international taxation, what are the income subject to taxation and the different taxation modalities to which non-residents can be accommodated depending on whether or not they operate through a permanent establishment. Once I have analyzed these notions of Income Tax of Non-Residents, I will introduce the subject of tax liability. In turn, this section will be divided in two parts. The first will deal, in general terms, with tax officials; and then I will deepen on the tax liability of non-residents, in the different types of liability that can be applied, both those contemplated in General Tax Law 58/2003, and in TRLIRNR, approved by Royal Decree 5/2004, of March, 5th that regulates the IRNR Law, and I will raise the problematic that provokes the derivation of tax responsibility when being non-resident taxpayers.

KEYWORDS: Tax liability, non-residents.

ABREVIATURAS

IRNR: Impuesto sobre la Renta de los No Residentes

LIRNR: Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes

TRLIRNR: Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes.

UE: Unión Europea.

IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

IS: Impuesto sobre Sociedades

AEAT: Agencia Estatal de Administración Tributaria

EM: Estado Miembro

CDI: Convenio Doble Imposición

EP: Establecimiento Permanente

DGT: Dirección General de Tributos

RDL: Real Decreto Ley

TRLIS: Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades

Res: Resolución

SAN: Sentencia de la Audiencia Nacional

EEE: Espacio Económico Europeo

IBI: Impuesto de Bienes Inmuebles

IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido

IIEE: Impuestos Especiales

TS: Tribunal Supremo

LGT: Ley General Tributaria

LPF: Ley Prevención Fraude

RGR: Reglamento General de Recaudación

LMPFF: Ley de Medidas Prevención Fraude Fiscal

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

BOE: Boletín Oficial del Estado.

RIRNR: Reglamento del Impuesto de la Renta de los No Residentes.

TEAC: Tribunal Económico Administrativo Central.

RTEAC: Resolución Tribunal Económico Administrativo Central.

STS: Sentencia del Tribunal Supremo.

SUMARIO

1	INTRODUCCIÓN	7
2	CUESTIONES RELATIVAS AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LOS NO RESIDENTES (IRNR).	8
2.1	NATURALEZA DEL IMPUESTO Y ÁMBITO DE APLICACIÓN.....	8
2.2	CARACTERÍSTICAS.....	10
2.3	ALGUNAS PECULIARIDADES A DESTACAR EN LA TRIBUTACIÓN DEL IRNR.....	11
2.3.1	GRAVÁMEN ESPECIAL DE BIENES INMUEBLES.....	11
2.3.2	OPCIÓN DE TRIBUTACIÓN PARA RESIDENTES DE OTROS PAÍSES DE LA UE.....	12
3	CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL	12
4	ELEMENTOS SUBJETIVOS EN EL IRNR.....	14
4.1	CONTRIBUYENTE	14
4.2	REPRESENTANTE.....	15
4.3	RETENEDOR	17
5	RESIDENCIA EN TERRITORIO ESPAÑOL.....	18
5.1	RESIDENCIA DE LAS PERSONAS FÍSICAS	18
5.2	RESIDENCIA DE LAS PERSONAS JURÍDICAS.....	19
6	HECHO IMPONIBLE.....	20
7	MODALIDADES DE TRIBUTACIÓN POR EL IRNR.....	20
7.1	A TRAVÉS DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.....	20
7.2	RENTAS OBTENIDAS SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE	22
7.2.1	DEVENGO DEL IMPUESTO	22
7.2.2	BASE IMPONIBLE	23
7.2.3	RENTAS OBTENIDAS SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE	23
8	RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA.....	26
8.1	POSICIONES SUBJETIVAS	26
8.1.1	SUJETO PASIVO.....	26
8.1.2	CONDICIÓN DEL RESPONSABLE DE OBLIGADO TRIBUTARIO Y NORMATIVA AL RESPECTO.....	28
8.2	NOTAS CARACTERÍSTICAS DE LA RESPONSABILIDAD	29
8.3	REQUISITOS PARA QUE EL RESPONSABLE ADQUIERA LA CONDICIÓN DE OBLIGADO AL PAGO	30
8.4	JURISPRUDENCIA REITERADA DEL TS Y CRITERIO DEL TEAC	32
8.5	TIPOS DE RESPONSABILIDAD.....	32
8.5.1	RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA	33
8.5.2	RESPONSABILIDAD SOLIDARIA	34

9	RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN EL IRNR	35
10	RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE CONTRIBUYENTES NO RESIDENTES SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.....	36
10.1	RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DEL PAGADOR.....	36
10.2	RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DEL DEPOSITARIO O GESTOR DE BIENES O DERECHOS.	38
11	RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE CONTRIBUYENTES NO RESIDENTES CON ESTABLECIMIENTO PERMANENTE: RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DEL REPRESENTANTE LEGAL	39
12	PROCEDIMIENTO PARA EXIGIR LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA	40
12.1	PROCEDIMIENTO DE DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN QUE SE PRESCINDE DEL PROCEDIMIENTO GENERAL REGULADO EN EL ART. 41.5 Y 174 Y SS DE LA LGT	40
12.2	PROCEDIMIENTO DE DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN QUE SE SIGUE EL PROCEDIMIENTO GENERAL REGULADO EN EL ART. 41.5 Y 174 Y SS DE LA LGT	42
13	OTROS SUPUESTOS DE RESPONSABILIDAD CONTEMPLADOS EN LA LGT	43
13.1	RESPONSABILIDAD SOLIDARIA CONTEMPLADA EN EL ART. 42 DE LA LGT.	43
13.1.1	CAUSANTES O COLABORADORES EN LA COMISIÓN DE LAS INFRACCIONES.....	44
13.1.2	COTITULARES DE ENTIDADES SIN PERSONALIDAD JURÍDICA ART. 42.1 B)	45
13.1.3	RESPONSABILIDAD DEL ADQUIRENTE ART. 42.1 C)	47
13.1.4	RESPONSABLES SOLIDARIOS LOS CONTEMPLADOS EN EL APARTADO 2 DEL ART. 42 LGT 48	
13.2	RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA REGULADA EN EL ART. 43 DE LA LGT.....	49
13.2.1	ADMINISTRADOR NO RESIDENTE ART 43.1 A) DE LA LGT	49
13.2.2	ADMINISTRADOR EN EL MOMENTO DEL CESE, ART 43.1 B) DE LA LGT.....	50
13.2.3	ADQUIRENTES DE BIENES AFECTOS POR LEY AL PAGO DE LA DEUDA TRIBUTARIA. ART. 43.1 D) DE LA LGT	51
14	RESPONSABILIDAD DE LOS SUCESORES	52
14.1	SUCESORES DE PERSONAS FÍSICAS.....	52
14.2	SUCESORES DE PERSONAS JURÍDICAS.....	53
15	CONCLUSIONES.	54
16	BIBLIOGRAFÍA Y FUENTES DE INFORMACIÓN	56
16.1	BIBLIOGRAFÍA	56
16.2	NORMATIVA.	58
16.3	JURISPRUDENCIA.....	59
16.4	RESOLUCIONES DEL TEAC.....	59
16.5	PÁGINAS WEB CONSULTADAS.....	59

1 INTRODUCCIÓN

Para garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias existe un procedimiento ejecutivo y además se establecen determinados mecanismos para asegurar el cumplimiento de dichas obligaciones, entre los que se encuentra la extensión de la responsabilidad a otras personas respecto a las deudas tributarias. Esto nos permite que junto al sujeto pasivo o deudor principal, que es la persona que realiza el hecho imponible exista otro sujeto distinto que es al que se le puede exigir la obligación de contribuir. Por lo tanto podemos decir que la Administración tiene la prerrogativa que le permite la ley para poder exigir la responsabilidad a otras personas. Especial problemática surge en el caso de la regulación de la imposición de los “no residentes”

La responsabilidad tiene que determinarse mediante una norma que tenga rango de ley.

La normativa que regula la responsabilidad tributaria, tanto el régimen sustantivo como el procedimiento se encuentran recogidos en la Ley 58/2003, General Tributaria y en el Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005. Por su parte, los artículos 42.3 y 43.3 de la LGT disponen que las leyes podrán determinar otros supuestos de responsabilidad. Entre estas otras normas destacamos el TRLIRNR, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, que en su artículo 9 contempla este supuesto específico de responsabilidad tributaria en el Impuesto sobre la Renta de los no residentes y que es el objeto de estudio.

En este trabajo analizaremos en qué consiste el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, quienes están obligados a tributar por este impuesto y examinaremos los distintos supuestos de responsabilidad que se pueden producir en relación a las obligaciones tributarias de los no residentes y examinaremos la problemática existente para determinar quiénes son responsables y cuál es el alcance de la responsabilidad en el caso de las obligaciones generadas por los no residentes.

2 CUESTIONES RELATIVAS AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LOS NO RESIDENTES (IRNR).

2.1 NATURALEZA DEL IMPUESTO Y ÁMBITO DE APLICACIÓN.

Para determinar la sujeción a un determinado impuesto hay que diferenciar entre la obligación personal y la obligación real de contribuir. La obligación personal consiste en que todos los residentes, es decir los que tengan su residencia habitual en territorio español han de tributar por su renta mundial; mientras que la obligación real de contribuir implica que los no residentes tienen que tributar por las rentas obtenidas en España.

Esto nos permite diferenciar a los sujetos pasivos residentes y a los “no residentes”. La mayoría de los sistemas tributarios distinguen la tributación que afecta a todas las rentas mundiales del sujeto pasivo o la tributación que afecta a actos aislados de obtención de renta en nuestro país. Los sujetos que se someten al primer tipo de tributación tienen conexión económica y territorial principal con el país impositor, y será secundaria esta conexión para los sujetos que se someten al segundo tipo de tributación. Los primeros tienen consideración de “residentes”, y los segundos de “no residentes”.¹

Definimos el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (IRNR) como un tributo directo, que somete a gravamen la renta que se obtiene en España, tanto por las personas físicas como jurídicas no residentes, es decir, a los contribuyentes que tienen obligación real de contribuir.

Diferenciamos dos modalidades por las que pueden tributar los no residentes, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 13 de la Ley del Impuesto de la Renta de los No Residentes (LIRNR): Tributación de los no residentes que actúan en España con establecimiento permanente, pudiendo calificar en este caso el impuesto como directo, periódico, objetivo y personal; y Tributación de los no residentes que actúan sin establecimiento permanente, se califica el impuesto como directo instantáneo, objetivo y real².

Según Rafael Calvo Salinero³, el IRNR se define como un impuesto de carácter real y objetivo que sólo grava las rentas obtenidas en España, y la base imponible no estará formada por agregación de todas las rentas obtenidas en un periodo de tiempo por el contribuyente,

¹ López Espadafor, C. Materiales de asesoría fiscal en la Unión Europea, p. 21

² Martín Queralt, Tejerizo López, Cayón Galiardo. (2015) *Manual de Derecho Tributario (Parte Especial)* Navarra. 12. Aranzadi Thomson Reuters, pp. 413-414

³ Calvo Salinero, Cazorla Prieto, Chico de la Cámara. (2016) *Introducción al Sistema Tributario español*. “Impuesto sobre la Renta de los No Residentes y Convenios de Doble Imposición”. Navarra, 4, Aranzadi, Thomson, Reuters, p. 210

sino que se producirá un devengo por cada renta obtenida y un gravamen independiente e instantáneo, y no habrá posibilidad de compensar pérdidas o tener en cuenta los gastos para obtener los rendimientos. La excepción a esto la constituyen las rentas obtenidas a través de establecimiento permanente. No se tendrán en cuenta las circunstancias personales, aunque sí es muy importante el lugar de residencia del contribuyente, si reside en un país con el que exista Convenio de Doble Imposición, en un país de la Unión Europea o en un territorio considerado paraíso fiscal.

El hecho imponible es la obtención de renta en España dineraria o en especie por los contribuyentes no residentes. No están sujetas a gravamen los incrementos de patrimonio lucrativos obtenidos por personas físicas no residente (tributarán por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones). Sin embargo, en el caso de las personas jurídicas no residentes, las adquisiciones lucrativas al no tributar por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones podrán tributar por el IRNR⁴.

Este impuesto se va a aplicar en todo el territorio, sin perjuicio del Concierto Económico existente en Navarra y el País Vasco, así como las especialidades que se pueden aplicar en Canarias, Ceuta y Melilla.

También, se tendrán en cuenta los Convenios y Tratados Internacionales para evitar la doble imposición que se hayan firmado con España, que analizaremos después.

Todas las disposiciones normativas relacionadas con la tributación de las personas que no residen en nuestro país se han unificado mediante la aprobación Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes (TRLIRNR), aprobado por RDL 5/2004, de 5 de marzo, incorporando las modificaciones que afectan a la anterior Ley 41/1998, de 9 de diciembre que regulaba la imposición de los no residentes.

Posteriormente, el TRLIRNR ha sufrido reformas debido a la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Personas Físicas y de modificación parcial del Impuesto sobre Sociedades, sobre la Renta de los No Residentes y sobre el Patrimonio, a la 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal y a la ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas Directivas de la Unión Europea (UE)⁵.

La regulación del IRNR se verá totalmente completada una vez que se integre la normativa interna con lo establecido en los Convenios suscritos por España para evitar la doble

⁴ Albi Ibañez, E (2009) *Sistema fiscal español I*. Barcelona. 24. Ariel Economía, p. 530

⁵ Tejerizo López, J (2015) *Manual de Derecho Tributario (Parte Especial)*. “Impuesto sobre la Renta de No residentes” Navarra. 12. Aranzadi Thomson Reuters, p. 414.

imposición internacional, y con la normativa europea, es decir con el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y las Directivas en materia de fiscalidad.

La finalidad que se persigue con las modificaciones introducidas por la Ley 35/2006 es coordinar las reformas que se han producido en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y en el Impuesto sobre Sociedades (IS).

En opinión de Néstor Carmona Fernández⁶, la modificación más sensible ha sido la reducción del tipo impositivo en las ganancias patrimoniales de inmuebles, que iguala su tributación a los residentes, (pasa del 35% al 18%). También, la disminución de la retención en el caso de transmisión de inmuebles (disminuye dos puntos porcentuales del 5% al 3%).

Por su parte, la ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, y de acuerdo a lo comentado por Néstor Carmona Fernández⁷, la modificación que afecta al IRNR incide especialmente para “prevenir el fraude fiscal”, en lo relativo a los países de nula tributación y paraísos fiscales a causa de la falta de información.

2.2 CARACTERÍSTICAS

Algunas de las características más importantes de la tributación del IRNR son:

Es competencia exclusiva del Estado su regulación; Pueden tributar por este impuesto tanto personas físicas como jurídicas; Diferenciamos la tributación de los no residentes que actúan a través de un establecimiento permanente de los que actúan sin él; Se tributa sobre operaciones consideradas individualmente, no sobre renta global; La tributación es proporcional, no progresiva; Los Tratados para evitar doble imposición tienen prioridad sobre la normativa interna del IRNR; Necesidad de nombrar representante en España en determinados casos para poder relacionarse con la Administración.

⁶ Carmona Fernández, N (2007) “Ley de modificación parcial del IRNR” Carta tributaria 2ª Quincena de enero. CISS grupo Wolters Kluwer, p. 19.

⁷ Carmona Fernández, N (2007) “Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal” Carta tributaria 2ª Quincena de enero. CISS grupo Wolters Kluwer, p. 27 y ss.

2.3 ALGUNAS PECULIARIDADES A DESTACAR EN LA TRIBUTACIÓN DEL IRNR.

2.3.1 GRAVÁMEN ESPECIAL DE BIENES INMUEBLES.

Va a existir un gravamen especial de bienes inmuebles situados en España y cuya posesión, uso o disfrute la ostenten los no residentes. La finalidad es la tributación del uso o disponibilidad de los inmuebles españoles y los sujetos pasivos son las entidades que residen en un territorio considerado paraíso fiscal y que son titulares o posean en territorio español bienes inmuebles o derechos sobre los mismos.

Ha sido la ley 16/2012 de 27 de diciembre, la que con efectos de 1 de enero de 2013 modificó la configuración de este gravamen y determinó que exclusivamente iban a ser las entidades residentes en un territorio considerado paraíso fiscal las sujetas a esta tributación.

Entendemos por paraíso fiscal, aquellos territorios en los que el régimen tributario que se aplica es mucho más favorable para los no residentes que se domicilian en ellos.⁸

Antes del 31 de diciembre de 2012 estaban sujetas a este tipo de gravamen las entidades no residentes, propietarias de bienes inmuebles o derechos sobre los mismos de gozo y disfrute.

El devengo de este impuesto será el 31 de diciembre y su ingreso debe producirse durante el mes siguiente. La declaración se presentará en la delegación Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) donde radique el inmueble sobre el que se ostenta la propiedad, o el uso y disfrute. Si el contribuyente no ingresa la deuda se inicia el procedimiento de apremio sobre los bienes inmuebles, y bastará para iniciar este procedimiento la simple certificación por la Administración tributaria de que ha transcurrido el plazo de ingreso voluntario y la cantidad a ingresar.⁹

La base imponible será el valor catastral, o en su defecto el valor a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio. Se aplicará el tipo de gravamen del 3% para calcular la cuota tributaria y el modelo que hay que presentar para la autoliquidación de este Gravamen especial es el 213, tal y como se aprobó en la Orden 3316/2010, de 17 de diciembre.

⁸ González Martín, González García. (2016). *Los paraísos fiscales*. Universidad la Laguna.

⁹ Albi Ibañez, *Sistema fiscal*, p.551

2.3.2 OPCIÓN DE TRIBUTACIÓN PARA RESIDENTES DE OTROS PAÍSES DE LA UE.

Uno de los problemas que se plantea en el Impuesto sobre la renta de los no residentes es la discriminación que puede existir entre las rentas obtenidas por residentes o por extranjeros.¹⁰

En el IRNR se da la posibilidad a los residentes en otro Estado Miembro (EM) de la Unión Europea (UE) que puedan tributar por el IRPF, siempre que al menos el 75% de su renta esté compuesta por rendimientos de trabajo o actividades económicas obtenidos en territorio español. La finalidad es evitar que exista discriminación o restricción al ejercicio de libertades comunitarias¹¹.

Estos residentes en la Unión Europea no van a perder su condición de contribuyentes por el IRNR, pero liquidarán el impuesto atendiendo a su capacidad económica y a sus circunstancias personales y familiares.

Deberán tener en cuenta toda la renta obtenida durante el periodo impositivo, cualquiera que sea la residencia del pagador y el lugar donde se produzca. Además la calificación de las rentas será la regulada en el IRPF, y de acuerdo a lo dispuesto en el IRPF se aplicarán los gastos deducibles y las reducciones de la base imponible, es decir las rentas se computarán netas. El periodo impositivo coincide con el año natural, no va a aplicarse la regla del devengo puntual del IRNR. Se aplicará el tipo medio de gravamen a la totalidad de las rentas, y se tendrán en cuenta las circunstancias personales y familiares. Y también deberá solicitar el contribuyente la aplicación de este régimen

3 CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL

En el marco de las operaciones internacionales, puede ocurrir que las personas físicas o jurídicas se vean afectadas por el tratamiento fiscal de varios Estados, pudiendo aplicarse impuestos similares a una misma persona, por una misma operación y en el mismo periodo de tiempo por dos países diferentes. Por un lado, sufriría la tributación del Estado donde reside y, por otro lado la del Estado donde realiza la operación. Esto se conoce como la Doble Imposición. La finalidad principal de los Convenios de Doble imposición (CDI) es, además

¹⁰ Tejerizo López, J.M. (2013). “La discriminación entre la tributación de las rentas de los residentes y no residentes” Revista tributaria Oficinas Liquidadores, UNED.

¹¹ Calvo Salinero, Cazorla Prieto, Chico de la Cámara *Introducción al Sistema*, pp. 210-211

de poder coordinar la fiscalidad entre varios Estados en relación a una determinada renta, la de luchar contra el fraude fiscal.

Es imprescindible, ante una operación que se realiza en España por un “no residente”, determinar cuál es la legislación que tenemos que aplicar. Cabe la posibilidad de que la citada operación tribute por la legislación interna sobre “no residentes” o que resulte aplicable un Convenio para evitar la doble imposición internacional, en caso de existir entre España y el país donde reside el “no residente”.

Definimos el Convenio para evitar la Doble imposición Internacional (CDI) como los tratados internacionales celebrados por dos países, de carácter bilateral, y mediante los cuales se instrumentan las relaciones fiscales existentes entre ambos países y sus residentes, impidiendo que exista doble imposición internacional.

Lo que se pretende es comprobar si, ante las operaciones realizadas en España por “no residentes” existe CDI entre España y el país donde reside el “no residente”, y en caso de que exista éste tendrá prioridad sobre la legislación interna. Así se establece en el artículo 96 de la Constitución y en el artículo 4 del TRLIRNR, aprobado por el RDL 5/2004, de 5 de marzo.

Son dos reglas las que establecen los Convenios para evitar la doble imposición:

Método de exención: El país de residencia no va a gravar las rentas que se obtengan en otro Estado. Pero, las rentas exentas se van a tener en cuenta para el cálculo del impuesto de las restantes rentas del residente. Es decir, la exención va a ser con progresividad en el otro país contratante. Sólo aplicable en IRPF, no en IS.

Método de imputación: En el país de residencia se incluirán las rentas obtenidas en otro Estado. Si bien, se deducirán los impuestos satisfechos en España, pero esta cantidad no podrá superar la cantidad del impuesto extranjero que corresponde a las rentas gravadas en España, teniendo en cuenta la proporción de éstas en la renta global.¹²

En la actualidad España tiene una serie de Convenios bilaterales para evitar la doble imposición que se ajustan al modelo establecido por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE). Entre ellos destacamos, a título de ejemplo: Convenio entre Reino de España y la República de Croacia para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuesto sobre la Renta y sobre el Patrimonio (BOE

¹² Pérez Bustamante Y. (2016) *Introducción al Sistema Tributario español*. “Los convenios para evitar la doble imposición suscritos por España” Navarra, 4, Aranzadi, Thomson Reuters, p. 250

23 de mayo de 2006)¹³, Convenio firmado con Egipto¹⁴, Convenio suscrito con Malta¹⁵, Convenio con Irán¹⁶, etc. Es imprescindible en la gestión del IRNR que exista cooperación internacional consistente en intercambio de información tributaria. Esta información está basada básicamente en el suministro de datos con trascendencia tributaria y manifestaciones de riqueza, aunque lo que se pretende es la correcta gestión y recaudación de los tributos. La mayor parte de los convenios para evitar la doble imposición internacional solo tienen cláusulas de intercambio de información, no en materia recaudatoria.¹⁷

4 ELEMENTOS SUBJETIVOS EN EL IRNR

Entre los elementos subjetivos en el IRNR destacamos: el contribuyente, el representante, el responsable solidario, el retenedor y el sustituto

En este apartado profundizaremos en la figura del contribuyente, del representante y del retenedor, y será objeto de estudio más adelante el responsable solidario¹⁸.

4.1 CONTRIBUYENTE

Son contribuyentes por este impuesto las personas físicas y entidades que sin residir en nuestro país obtienen rentas en él, y no son contribuyentes por el IRPF. También, las personas físicas que, siendo extranjeras residen en nuestro país por alguna circunstancia de las contempladas en el artículo 9.4 del TRLIRPF, aprobado por el RDL 3/2004, de 5 de marzo; Y, por último las entidades en régimen de atribución de rentas que habiéndose constituido en

¹³ Carmona Fernández, N. (2006) “Convenio entre el reino de España y la República de Croacia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Imposición sobre la Renta y sobre el Patrimonio” Carta tributaria 2ª Quincena de septiembre, 16. CISS grupo Wolters Kluwer, p. 23.

¹⁴ Carmona Fernández, N.(2006) “Convenio sobre doble imposición con Egipto” Carta tributaria 2ª Quincena de junio, 12. CISS grupo Wolters Kluwer, p. 39

¹⁵ Carmona Fernández, N (2006) “Convenio sobre doble imposición con Malta” Carta tributaria 1ª Quincena de octubre, 17. CISS grupo Wolters Kluwer, p. 28.

¹⁶ Carmona Fernández, N (2006) “Convenio sobre doble imposición con Irán” Carta tributaria 1ª Quincena de noviembre, 19. CISS grupo Wolters Kluwer, p. 41

¹⁷ López Espadafor, C. Materiales de asesoría fiscal en la Unión Europea, p.17

¹⁸ San Román Plaza, J. “La gestión tributaria de los no residentes”. Agencia Estatal de Administración Tributaria. Instituto de Estudios Fiscales, p. 237

el extranjero, tienen presencia en España.¹⁹ Nunca serán contribuyentes por este impuesto el resto de sociedades sin personalidad jurídica distintas a éstas.

Es el propio contribuyente el que mediante su declaración por el IRPF o IRNR está pronunciándose sobre su condición de contribuyente de uno o de otro impuesto.

Merece especial importancia tener claro el concepto de residencia en territorio español. La LIRNR no define el término residencia fiscal, sino que se remite a la LIRPF²⁰ y al IS²¹. Esto implica que la persona física o entidad que no se considere contribuyente por el IRPF o por el IS, lo será del IRNR, por tanto la sujeción a este impuesto se hará en sentido negativo.

Se consideran entidades en régimen de atribución de rentas aquellas que realizan una actividad económica o también las que obtienen ingresos y no tienen personalidad jurídica propia. Nos referimos a las sociedades civiles, a las herencias yacentes, a las comunidades de bienes y a las de propietarios.

Este tipo de entidades se caracteriza porque la tributación de las rentas que obtienen no se someterá al IS, sino que tributarán sus miembros de acuerdo a la imposición personal a la que estén sometidos, IRPF, IS o IRNR dependiendo de si los socios, partícipes o comuneros son sujetos pasivos de cada uno de los impuestos citados.

4.2 REPRESENTANTE

Diferenciamos en primer lugar dos tipos de representación. La representación legal, cuando la normativa española dispone que hay obligación de nombrar representante fiscal en España; y la representación voluntaria, en los casos en que esta obligación no está contemplada en la normativa.²²

En el ámbito del Impuesto sobre la Renta de los No residentes, la normativa establece que determinados sujetos pasivos por este impuesto tengan obligación de nombrar a personas físicas o jurídicas que les representen en España. Se trata de representación legal, y ésta se producirá, de acuerdo a lo establecido en el art. 10 del TRLIRNR y en la Ley 36/2006, de 29

¹⁹ Art. 5 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 los No Residentes.

²⁰ Art. 9 del Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Personas Físicas y de modificación parcial del Impuesto sobre Sociedades, sobre la Renta de los No Residentes y sobre el Patrimonio.

²¹ Art. 8 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

²² Agencia Tributaria (2016) *Tributación de no residentes*. Madrid, 9, Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, p. 7.

de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal (LPF) para el caso de los residentes en países con los que no exista intercambio de información tributaria y que tengan la titularidad de bienes o derechos en territorio español.

En consecuencia, existe obligación de nombrar un representante, persona física o jurídica que resida en territorio español para que represente al contribuyente no residente ante la Administración Tributaria cuando:²³

El “no residente”, persona o entidad opera mediante establecimiento permanente (EP); también, en el caso de personas o entidades reguladas en el art. 24. 2 del TRLIRNR, es decir, que operan sin establecimiento permanente, y realice en España prestaciones de servicios, obras de instalación o montaje que deriven de contratos de ingeniería, y en general actividades cuya base imponible se calcula por diferencia entre ingresos íntegros y gastos de personal, materiales y suministros;

Cuando el “no residente” es una entidad en régimen de atribución de rentas que se haya constituido en el extranjero y tenga presencia en territorio español, cuya regulación se contempla en el art. 38 del TRLIRNR;

Cuando la Administración Tributaria lo exija en función de la cuantía o del tipo de renta obtenido;

Y por último, si se trata de residentes en territorios con los que no existe un intercambio efectivo de información, y que posean bienes situados o sean titulares de derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, se excluyen los valores negociados en mercados secundarios oficiales.

Voluntariamente, también podrán nombrar un representante que resida en España para poder relacionarse con la Administración tributaria, esto resulta esencial a la hora de recibir notificaciones por vía telemática, cuando la ley lo dispone así con carácter obligatorio, también para contestar requerimientos, o para comparecer en actuaciones inspectoras, etc.

En los supuestos citados, en los que existe obligación de nombrar un representante legal, el “no residente”, deberá nombrarlo antes de la finalización del periodo voluntario de la declaración de la renta objeto de tributación obtenida en España, y además, tanto el contribuyente por el IRNR, o su representante deberán poner en conocimiento de la Administración Tributaria el nombramiento del representante debidamente acreditados,

²³ Vega García, A. (2013). *La obligación de nombrar un representante fiscal y las libertades de la Unión Europea, la STJUE de 5 de mayo de 2011, Comisión/Portugal, C-267/09, y su influencia en la normativa española*. Barcelona, 4, InDret, p.10.

durante los dos meses siguientes a su designación. A esta comunicación hay que acompañar la aceptación expresa del representante. Si se incumple con la obligación de designar a un representante legal, la Administración Tributaria, en el caso de no residentes que operan mediante establecimiento permanente y en el de la entidades en régimen de atribución de rentas con presencia en territorio español y constituidas en el extranjero, podrá considerar como representante a la persona que figura como tal en el Registro Mercantil.

Y en el supuesto de residentes en territorios con los que no existe un intercambio efectivo de información, y que posean bienes situados o sean titulares de derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, la Administración puede considerar como representantes al depositario o gestor de los citados bienes o derechos.²⁴

4.3 RETENEDOR

Otro de los elementos personales a tener en cuenta, esencial, en el funcionamiento del IRNR es la figura del Retenedor. En relación a esta figura hacemos mención a dos notas: la obligación de retener del pagador cuando satisface rendimientos a “no residentes”, sin establecimiento permanente; y la posibilidad de sancionar al pagador que no cumpla con la obligación de retener. Esta obligación de practicar retención afecta tanto a los pagadores residentes como a los pagadores no residentes.²⁵

Antes de analizar quienes están obligados a practicar la retención, haremos una breve referencia a las retenciones e ingresos a cuenta.

La retención e ingreso a cuenta constituye el instrumento que utiliza la Administración tributaria para garantizar el cobro del impuesto. El mecanismo de las retenciones se regula en los artículos 30 y ss. del TRLIRNR y 11 del RIRNR, y consiste en anticipar el pago del impuesto a cuenta de la liquidación futura. En el Impuesto sobre la renta de los no Residentes adquiere especial importancia, debido a que la cantidad retenida va a coincidir con la cuota del impuesto, de modo que la retención practicada e ingresada constituye el pago del impuesto y además en muchas ocasiones ya no habrá obligación de declarar.

²⁴ Azcona asociados (2016) “El representante fiscal en España de personas y entidades no residentes”

²⁵ Arbona Mas, V. Análisis práctico de la tributación de los no residentes sin establecimiento permanente. 3º. Col-laboració, pp. 20-21.

La base para calcular la retención será la base imponible, a la que se le aplicará el tipo de gravamen que corresponda, establecido en la ley o en el Convenio para evitar la doble imposición.

Están obligados a retener en relación a las rentas sujetas al IRNR los siguientes²⁶:

Las personas jurídicas que residen en territorio español. También tienen obligación de retener las personas físicas residentes en España que realizan una actividad económica, en relación a las rentas pagadas a los no residentes; Aquellos contribuyentes del IRNR que operan mediante establecimiento permanente; Aquellos contribuyentes del IRNR que no tengan establecimiento permanente, en relación a los rendimientos que hayan satisfecho y que a la vez sean gasto para la obtención de sus rentas; Las entidades que se han constituido en el extranjero en régimen de atribución de rentas y tienen actividad en España; y los representantes que actúen en nombre de las entidades aseguradoras en régimen de libre prestación de servicios.

Especial importancia adquiere la transmisión de bienes inmuebles que están situados en territorio español y que se realizan por “no residentes” y no tienen establecimiento permanente. En este caso, es el adquirente del bien inmueble el que tiene la obligación de retener y de ingresar el 3% del precio acordado, como pago a cuenta del IRNR del “no residente”.

5 RESIDENCIA EN TERRITORIO ESPAÑOL

5.1 RESIDENCIA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

El concepto de residencia en territorio español es importantísimo para determinar si realmente existe sujeción al IRNR. Según la normativa interna, se entiende que una persona física tiene su residencia habitual en España cuando se produzca cualquiera de las dos circunstancias siguientes: la permanencia en España durante más de 183 días y que sea en territorio español donde radique el núcleo principal o la base de sus actividades e interés económicos, de forma directa e indirecta.

Se computarán las ausencias esporádicas, a efectos de determinar el periodo de permanencia, salvo que resulte acreditada la residencia fiscal en otro país. Se presume que un contribuyente

²⁶ Art. 30 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 los No Residentes.

reside habitualmente en España cuando, residan en España su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de él.

En este apartado resaltamos la medida adoptada para evitar la evasión fiscal y consiste, en que no perderán la residencia fiscal en España las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia en un territorio considerado paraíso fiscal, tributando por el IRPF en el ejercicio en que se produce el cambio de residencia y durante los cuatro años siguientes.

A efectos del IRNR es de capital importancia acreditar la residencia fiscal. Tal y como dispone la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda a través de reiteradas consultas, la acreditación de la residencia fiscal del “no residente” debe ser emitida por la Autoridad Fiscal competente del país del que se trate y, ha de realizarse mediante el oportuno certificado de residencia fiscal. Su vigencia será de un año. En este sentido se ha pronunciado la Dirección General de Tributos mediante Consultas Vinculantes, concretamente la de 22 de junio de 2006 y la Res. N° 2414/2010.

5.2 RESIDENCIA DE LAS PERSONAS JURÍDICAS

Una persona jurídica se considerará residente en territorio español cuando se de alguno de los siguientes requisitos: Que se haya constituido de acuerdo a la ley española; Su domicilio social se fije en territorio español; y que su sede de dirección efectiva se sitúe en territorio español, es decir cuando la dirección y control de sus actividades radiquen en España.

En el caso de una persona jurídica radicada en un territorio considerado paraíso fiscal, es decir de nula tributación, la Administración tributaria podrá presumir que tiene su residencia fiscal en España siempre que su actividad principal se desarrolle en territorio español o sus principales activos consistan en bienes situados o derechos o se ejerciten también en territorio español y, todo ello salvo acreditación de que realmente la gestión se realiza en aquel país y que responde a motivos económicos y razones que no se limitan a la simple gestión de activos y valores.

Al igual que en el caso de las personas físicas, las personas jurídicas acreditarán su residencia fiscal mediante un certificado expedido por la Autoridad Fiscal competente.

6 HECHO IMPONIBLE

El hecho imponible lo constituye la obtención de rentas en territorio español por un no residente. Para delimitar el ámbito de aplicación del impuesto en primer lugar analizaremos cuales son los criterios de sujeción y a partir de aquí se podrán clasificar las rentas obtenidas en territorio español.

Un primer criterio, de territorialidad. Nos referimos al lugar donde se sitúan los bienes, derechos o las actividades que generan las rentas sujetas a tributación.

En segundo lugar, el criterio del lugar de realización o utilización. Se trata de los rendimientos que derivan de actividades realizadas sin EP, o prestación de servicios realizados o utilizados en territorio español. En el caso de artistas, nos referiremos también al lugar de actuación personal en territorio español.

Un tercer criterio de sujeción sería el de emisión. Están sujetos los incrementos obtenidos por no residentes, derivados de valores emitidos por residentes en territorio español.

Por último, el criterio de residencia del pagador. Tributarán todos los rendimientos obtenidos por no residentes cuando el pagador reside en territorio español.²⁷

Así se dispone por la Dirección General de Tributos (DGT) en Res. 2956/2011, de 19 de diciembre en la que nos indica que una actividad que se desarrolla fuera de España no estará sujeta al Impuesto aunque se pague desde España. También la Res. DGT 2462/2013, de 24 de julio trata de las prestaciones de servicios utilizadas en España y su consideración como obtenidas en territorio español.

Las rentas las clasificamos atendiendo a los criterios de sujeción mencionados.

7 MODALIDADES DE TRIBUTACIÓN POR EL IRNR

7.1 A TRAVÉS DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Según la normativa interna, una persona física o jurídica no residente actúa a través de EP cuando disponga por cualquier título en España de forma continuada o habitual de instalaciones o lugares de trabajo en los que se realice toda o parte de su actividad. También cuando actúen en España a través de un agente con poder para contratar en nombre y por cuenta del no residente, y pueda ejercer dicho poder con habitualidad²⁸.

²⁷ Tejerizo López, *Manual de Derecho*. pp. 417- 418.

²⁸ Tejerizo *Manual de Derecho* pp. 420 y ss.

Podríamos sintetizarlo en tres grupos:

Primero, existencia de un lugar fijo donde se realiza la actividad; Segundo, obras de construcción, o de instalación siempre que superen los seis meses la duración de las mismas; Tercero, el ejercicio de una actividad en España de forma continuada a través de persona autorizada.

Se puede decir que un no residente actúa en España a través de EP si con cierta habitualidad y continuidad, y mediante una “instalación fija” realiza una actividad económica en nuestro país.²⁹

Las rentas de los establecimientos permanentes van a ser idénticas a las de las sociedades que residen en nuestro país, y estas proceden de los rendimientos que derivan de las actividades económicas que desarrollan los establecimientos permanentes, de los rendimientos que proceden de elementos patrimoniales afectos y de las ganancias patrimoniales de los elementos afectos a la actividad. Se consideran elementos patrimoniales afectos los vinculados al ejercicio de la actividad, también los que se transmiten durante los tres años después de que se produzca la desafectación³⁰.

A los Establecimientos permanentes se les aplica la normativa del Impuesto sobre Sociedades, y en consecuencia el periodo impositivo será el año natural, salvo que el EP declare otro distinto que no podrá exceder de doce meses. El devengo se produce el último día del periodo impositivo. La base imponible correspondiente al Establecimiento permanente se determinará conforme a la normativa del Impuesto sobre Sociedades, independientemente de que el no residente sea persona física o jurídica, y está formada por toda la renta imputable al EP, cualquiera que sea el lugar de su obtención.

El tipo de gravamen general para el ejercicio 2017 será el 25%, y las bonificaciones y deducciones serán las contempladas en el impuesto sobre Sociedades, al igual que las retenciones e ingresos a cuenta. Además los EP tendrán las mismas obligaciones formales y contables que las entidades que residen en España. Los pagos fraccionados se realizarán mediante el modelo 202, en los mismos términos que se contemplan en el IS.

Con la declaración ocurre igual, se presentará el modelo 200 durante los 25 días naturales que siguen a los seis meses de finalización del periodo impositivo.

Por último, destacar que existe una imposición complementaria para el caso de EP que transfieran sus rentas al extranjero. Sin embargo, esto no se aplicará a los EP cuando la central

²⁹Gómez Arellano, A. (2016) *Introducción al Sistema Tributario español*. “Los convenios para evitar la doble imposición suscritos por España” Navarra, 4, Aranzadi, Thomson Reuters, p. 224.

³⁰ Agencia Tributaria, *Tributación de no residentes*. p 8.

tenga su residencia en un Estado de la UE (salvo que sea considerado paraíso fiscal), o exista Convenio con España para evitar la doble imposición. La imposición complementaria consistirá en aplicar el 18% sobre las rentas transferidas.

7.2 RENTAS OBTENIDAS SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

7.2.1 DEVENGO DEL IMPUESTO

La tributación de las rentas obtenidas sin que medie establecimiento permanente tendrá lugar cada vez que el no residente obtenga la renta sujeta al impuesto, es decir el devengo se producirá por cada operación que se realiza, y además se tributará de forma separada por cada devengo y no se podrán compensar rentas positivas con negativas.³¹ Caso diferente es lo que ocurre en la tributación de personas físicas o jurídicas residentes sujetos al IRPF o al IS, en que se produce la acumulación de las rentas obtenidas al año. Con carácter general, el devengo se va a producir en el momento en que son exigibles los rendimientos o se produzca su cobro si éste es anterior.

En el caso de ganancias patrimoniales, cuando se produzca la alteración. No obsta, que si la ganancia se ocasiona en una operación con precio aplazado, el devengo se entenderá producido a medida que son exigibles los respectivos cobros.

Otra regla a tener en cuenta, es en el caso de los rendimientos por tenencia de inmuebles urbanos que no han sido cedidos, éstos se devengarán el 31 de diciembre de cada ejercicio.

También se devengarán el 31 de diciembre de cada año los rendimientos tanto de trabajo como de capital, en que no se pueda saber con exactitud cuándo van a ser exigibles.

En este tipo de gravamen a los no residentes sin establecimiento permanente, al producirse el devengo y exigirse por cada operación que se realiza, no se puede considerar un periodo impositivo como tal.

En el caso de contribuyentes por el IRNR que actúan sin establecimiento permanente, lo más común es que el pagador de los rendimientos a los no residentes practique retenciones o ingresos a cuenta y de este modo el contribuyente no tiene obligación formal en España, salvo el caso excepcional de las ganancias patrimoniales.

³¹ Art. 15 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 los No Residentes.

7.2.2 BASE IMPONIBLE

La base imponible, es decir la cuantificación del hecho imponible, en el caso que nos ocupa de la tributación de no residentes por el IRNR sin establecimiento permanente, será la cuantía íntegra que se devenga de acuerdo a las reglas del IRPF, sin deducir gastos. A diferencia con el régimen aplicable a los no residentes que operan a través de establecimiento permanente en que para el cálculo de la base imponible se computan todas las rentas que se imputan al establecimiento permanente, independientemente del lugar dónde se hayan obtenido.

Así lo contempla la Audiencia Nacional³² que en lo relativo al cálculo del importe íntegro nos remite a la Ley que regula el Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas.

No obstante, en el caso de actividades económicas la Base imponible será la diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos de personal, los de aprovisionamiento de materiales para incorporación a las obras y los suministros para el desarrollo de la actividad.

7.2.3 RENTAS OBTENIDAS SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Las rentas proceden de los rendimientos que se indican a continuación.

Rendimientos de Actividades económicas,

Se refiere a los rendimientos obtenidos cuando la actividad se realiza en territorio español. No se considera que los rendimientos se obtienen en España cuando se trata de instalación o montaje de maquinaria o instalaciones que proceden del extranjero y cuyo importe no supere el 20% del precio de adquisición y además las citadas operaciones se realicen por el proveedor. También constituyen rendimientos de actividades económicas las prestaciones de servicios que se utilizan en territorio español y, los que directa o indirectamente, derivan de la actuación de artistas y deportistas en territorio español, aun cuando se perciban a través de un tercero³³.

Otros rendimientos

Rendimientos del trabajo, los que derivan de modo directo o indirecto de una actividad personal cuya realización se produce en España; cuando procedan de percepciones públicas de la Administración Española, siempre que el trabajo no se preste en su totalidad en el extranjero y no esté sometido a un gravamen personal en el extranjero; y las percepciones de los trabajadores de buques y aeronaves cuando éstas sean satisfechas por residentes, empresarios o personas físicas, o por establecimientos permanentes ubicados en territorio

³² SAN de 26 de Septiembre de 2013.

³³ Agencia Tributaria, *Tributación de no residentes*. p 12 y ss.

español, salvo al igual que en el apartado anterior, el trabajo no se preste en su totalidad en el extranjero y no esté sometido a un gravamen personal en el extranjero.

Otro tipo de rendimientos son las Pensiones, que se entenderán obtenidas en territorio español cuando el empleo se haya realizado en España, cuando sean satisfechas por persona o entidad que resida en España o por un establecimiento permanente que esté situado en territorio español.

La norma interna contempla algunas exenciones: Las pensiones contenidas en el Real Decreto 8/2008 y que se refiere a pensiones asistenciales por necesidad a personas españolas residentes fuera de España y retornados; También las pensiones que por la Ley del IRPF resultan exentas para los residentes. La tributación de las pensiones siempre que esté sujeta al impuesto en España será mediante un tipo de gravamen que resulta de la aplicación de una tarifa progresiva entre el 8% y el 40%.

También en este apartado se incluyen las Retribuciones de los administradores, que de acuerdo a la norma interna, se considera que las retribuciones que perciben los administradores o los miembros del consejo de administración de una entidad se han obtenido en España cuando la entidad que los satisface resida en territorio español.

Rendimientos de capital mobiliario. Aquí, encuadramos los dividendos, los intereses y los cánones. Se considera que se han obtenido en España cuando procedan o se satisfagan por residentes o establecimientos permanentes situados en territorio español.

Rendimientos de capital inmobiliario

Según la norma interna, los rendimientos que derivan directa o indirectamente, de bienes inmuebles que están situados en territorio español o derechos sobre los mismos se van a considerar rentas obtenidas en España.

Como hemos visto al analizar los anteriores rendimientos, la base imponible está formada por el importe íntegro de los rendimientos, sin deducción de gastos, si bien en el caso de contribuyentes que residen en la UE y, residentes en un estado del Espacio Económico Europeo (EEE) con los que haya intercambio de información, a los que se aplicará los gastos expuestos en el apartado anterior relativo a los rendimientos de explotaciones económicas.

Si los rendimientos proceden de arrendamiento el importe íntegro que recibe el arrendatario por todos los conceptos será el ingreso computable, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Rentas imputadas

Conforme a la norma interna, las personas físicas no residente que ostenten la titularidad de bienes inmuebles que están situados en territorio español, ya sean utilizados para uso propio y

que no estén afectos a ninguna actividad económica o que se encuentren vacíos van a tributar por el Impuesto sobre la Renta de los No residentes por la renta imputada a estos inmuebles.³⁴ El devengo se producirá el 31 de diciembre, y la renta que procede de esta imputación no está sujeta a retención.

Ganancias patrimoniales.

En primer lugar, las ganancias patrimoniales que derivan de la transmisión de inmuebles.

La normativa interna determina que cuando la ganancia patrimonial se produzca por la venta de un inmueble situado en territorio español, se considera que se ha obtenido la renta en España. Va a existir una Exención por Reinversión en Vivienda habitual, aplicable a contribuyentes de la UE, de Noruega e Islandia, y para ganancias que se hayan devengado a partir de 1 de enero de 2015. Esta exención consiste en que no tributará la ganancia patrimonial, ocasionada por la transmisión de la vivienda habitual siempre que el importe total de la venta se reinvierta en otra vivienda habitual.

Conforme a los Convenios para evitar la doble imposición, las ganancias obtenidas por la transmisión de inmuebles situados en España tributarán en España.

El adquirente del inmueble, independientemente de que sea residente o no lo sea está obligado a retener y a ingresar la cantidad equivalente al 3% del importe de la contraprestación en el plazo de un mes desde la transmisión a través del modelo 211 y con la justificación de este ingreso el vendedor podrá deducirse la retención de su cuota tributaria generada por la ganancia patrimonial. Para el vendedor esta retención va a suponer un pago a cuenta por la ganancia ocasionada por la transmisión.

En segundo lugar, otras ganancias patrimoniales. Nos referimos a las ganancias siguientes: las que derivan de valores emitidos por residentes, personas físicas o jurídicas; cuando derivan de bienes muebles situados en España o de derechos que deban cumplirse o ejercitarse en España; cuando se incorporen al patrimonio del contribuyente determinados bienes que estén situados en España o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español. Se incluyen en este apartado las ganancias en el juego.

La tributación, al ser de manera separada por cada devengo no va a permitir que se puedan compensar ganancias y pérdidas patrimoniales.

³⁴ Borrajo, J. *¿Cómo tributa mi inmueble si no resido en España?* Laduda.net

8 RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA

Antes de profundizar en el tema de la Responsabilidad tributaria, y concretamente en la figura de los responsables conviene hacer un análisis de quienes son obligados tributarios y sujetos pasivos. Los obligados tributarios están regulados en la Ley General Tributaria, en su artículo 35 apartado 1, y se considera como tales a los que por ley tienen que cumplir con la obligación tributaria, y en su apartado 2 se enumeran los distintos obligados tributarios.

Por su parte el artículo 8 de la LGT nos habla de las materias sujetas a reserva de ley, refiriéndose a los obligados tributarios previstos en el artículo 35.2 de la LGT y a los responsables.

Como he indicado, en el artículo 35 de la LGT se recoge un concepto más amplio, en el que se contempla la figura del sujeto pasivo, de los obligados al pago y demás destinatarios de obligaciones tributarias, no solo materiales, pueden ser de otra índole relacionadas con la aplicación de los tributos³⁵.

8.1 POSICIONES SUBJETIVAS

8.1.1 SUJETO PASIVO

La LGT, en su artículo 36, apartado 1 nos define al sujeto pasivo como el obligado tributario al que corresponde cumplir tanto la obligación tributaria principal como las obligaciones formales, y podrá hacerlo como contribuyente o como sustituto.

En consecuencia, podemos decir que el sujeto pasivo es obligado por ley al cumplimiento de las prestaciones de la obligación tributaria principal. Esta obligación consiste en el pago de la cuota tributaria, aunque también le incumben otros deberes y prestaciones accesorias. Al sujeto pasivo se le considera deudor del tributo, independientemente de que puedan existir otras personas obligadas al pago de la obligación principal, como es el caso de los responsables, pero éstos no son sujetos pasivos al no tener condición de contribuyentes ni de sustitutos. Además el sujeto pasivo es designado por ley.

³⁵Martin Queralt, J. Lozano Serrano, C. Tejerizo López, J. Casado Ollero, G. (2010) *Curso de derecho financiero y tributario.*” Sujetos tributarios”. Madrid, 21, Tecnos, p. 249 y ss.

8.1.1.1 CONTRIBUYENTE

Pasamos al estudio de la figura del contribuyente, que tal como establece el artículo 36.2 de la LGT lo define como el realizador del hecho imponible.

Al realizar el hecho imponible queda obligado al pago de la obligación principal y a cumplir otras prestaciones formales inherentes a la obligación principal. Se convierte en el titular de la capacidad económica. Además el contribuyente es designado exclusivamente por ley.

Por hecho imponible se entiende al presupuesto establecido por ley que nos permite configurar cada tributo y da lugar al nacimiento de la obligación tributaria principal con su realización, y por presupuesto de hecho entendemos el conjunto de situaciones jurídicas y fácticas fijadas en la ley.

El hecho generador o hecho imponible da lugar al origen de la obligación de pago, que a su vez constituye la relación jurídica tributaria principal, y por esto se convierte en el elemento más importante del Derecho Tributario.³⁶

El contribuyente se va a convertir en el obligado a quien la Administración va a exigir en primer lugar el pago de la cuota tributaria. Esto es debido a que es el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible y esto da lugar al nacimiento de la obligación tributaria principal, consistente en el pago de la cuota tributaria. No impide que puedan existir posteriormente otras personas que cumplan las obligaciones tributarias. Además al ser el titular de la capacidad económica se convierte en deudor principal frente a la Administración tributaria y responderá con todo su patrimonio.

El artículo 36 de la LGT también impone el carácter de contribuyentes de aquellas personas que deben repercutir la cuota tributaria a otros obligados, refiriéndose al caso del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y a los Impuestos Especiales (IIEE).

La recaudación siempre irá dirigida hacia el contribuyente del impuesto de que se trate.

8.1.1.2 SUSTITUTO

El artículo 36.3 de la LGT define la figura del sustituto como el sujeto pasivo que en lugar del contribuyente y por imposición de la ley va a estar obligado al cumplimiento de la obligación principal y de las formales inherentes a la obligación tributaria principal.

Las notas que caracterizan esta figura son las siguientes:

Tiene que cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación principal; Ocupa el lugar del contribuyente, a pesar de no realizar el hecho imponible, ni ser el titular de la

³⁶ William Escobar, L "El presupuesto de hecho y el hecho generador del tributo" TAIIA

capacidad económica. Esto implica que la Hacienda Pública se dirige en primer lugar frente a él, y además no se subroga en la posición del contribuyente, sino que tiene que cumplir las obligaciones tributarias en lugar de aquél; El sustituto viene designado por ley; Existen dos presupuestos, el hecho imponible y el presupuesto de la sustitución; el sustituto podrá reclamar al contribuyente la cantidad que haya pagado en su lugar, ya que es el contribuyente el titular de la capacidad económica que ha dado lugar a que se devengue la obligación tributaria.

Así se pone de manifiesto por el Tribunal Supremo³⁷, señalando que la capacidad económica es en el contribuyente donde se pone de manifiesto, aunque se traslade la carga tributaria a otras personas, a las que por determinadas circunstancias se les pueda exigir el pago a título de sustitutos.

También nos habla de la figura del sustituto, que será sujeto pasivo impuesto por ley y se convertirá en sujeto pasivo principal, y que luego podrá resarcirse de la cuota pagada frente al contribuyente.

8.1.2 CONDICIÓN DEL RESPONSABLE DE OBLIGADO TRIBUTARIO Y NORMATIVA AL RESPECTO.

Por obligados tributarios entendemos toda persona física o jurídica y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de una obligación tributaria de naturaleza material o formal.

A los responsables se les considera obligados tributarios, tal y como establece el artículo 35 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

Cuando se trate de obligados tributarios no residentes en España, tendrán que nombrar un representante en territorio español en los casos en que operen a través de establecimiento permanente o cuando la normativa tributaria lo establezca de forma expresa.

La responsabilidad tributaria se caracteriza por poder exigir el procedimiento de recaudación de determinadas deudas a personas distintas del deudor principal o persona que realiza el hecho imponible.³⁸ Es la realización del presupuesto de hecho que viene establecido en la ley lo que determina que nazca la obligación tributaria que se puede exigir al responsable. Así se pronuncia el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), resolución 8794/1995, de fecha 10 de octubre de 1997 al señalar que es el presupuesto de hecho específico de la

³⁷ STS 737/1993, de 18 de Febrero.

³⁸ González Ortiz, D. (2003) *La figura del responsable tributario en el Derecho español*. Univesitat de Valencia, Servei de Publicacions, p.39

responsabilidad el que va a determinar que el responsable adquiera una posición deudora, no la realización del hecho imponible. Si bien es cierto que, para poder exigir esta obligación al responsable se requiere un acto administrativo declarativo de responsabilidad. Esto significa que el momento de la exigibilidad será posterior al momento en que nace la obligación tributaria con la realización del presupuesto de hecho.

Han existido diferentes opiniones en relación a si se puede considerar a los responsables como sujetos pasivos, así destacamos por ejemplo la de Simón Acosta, quien defiende que en sentido estricto no se puede equiparar la figura del responsable a la del sujeto pasivo, ya que será este último el deudor principal y los responsables siempre lo tendrán al lado. Igual planteamiento tienen Menéndez Moreno, Checa González, Martín Queralt, y Pérez Royo entre otros.

Sin embargo, otros autores como Calvo Ortega sostienen que la característica más importante del sujeto pasivo es la realización de la prestación tributaria, y ésta también la realiza el responsable. En el mismo sentido se pronuncia Ferreiro Lapatza.

El criterio seguido por la Ley General Tributaria es que los responsables no van a ser sujetos pasivos. Para que nazca el responsable es requisito que exista el deudor principal, y además el responsable no lo va a desplazar sino que se coloca junto a él, y los dos serán obligados tributarios³⁹.

8.2 NOTAS CARACTERÍSTICAS DE LA RESPONSABILIDAD

La responsabilidad viene impuesta por Ley, y el responsable no tiene que responder de los deberes formales, sólo de la deuda tributaria.

El responsable se sitúa junto al deudor principal, habrá dos deudores con distinto régimen jurídico. El responsable tiene que responder de la misma deuda que se le exige al deudor principal, colocándose a su lado y sin desplazarlo. El responsable se encuentra en segundo lugar, ya que para que exista su obligación debe existir previamente la del deudor principal. El deudor principal es el que realiza el hecho imponible; en cambio el nacimiento de la obligación tributaria en el responsable se produce con la realización del presupuesto de hecho constitutivo de responsabilidad establecido en la ley.

³⁹ Checa González, C. (2003). *Los responsables tributarios*. Pamplona. 28, Aranzadi, Thomson, Reuters, pp. 15-18.

La Administración tiene que dictar un acto declarativo de responsabilidad, tal y como dispone el artículo 41.5 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

No se rige por este último principio el caso de la responsabilidad fijada en el artículo 9 del TRLIRNR, cuando se trata de la responsabilidad del pagador de rendimientos que se devengan sin establecimiento permanente por contribuyentes del IRNR y que no es requisito dictar acto administrativo de derivación de responsabilidad. En este supuesto, es el pagador quien responde directamente como responsable solidario ante la Administración Tributaria.

La responsabilidad tributaria viene regulada en la Ley 58/2003, General Tributaria, el régimen general en el artículo 41 de la LGT; Lo relativo a la responsabilidad solidaria en el artículo 42, y en el 43 lo referente a la responsabilidad subsidiaria⁴⁰.

Por su parte, los artículos 42.3 y 43.3 de la LGT determinan que pueden existir otros supuestos de responsabilidad fijados por las leyes. Entre estas normas destacamos el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (TRLIRNR), aprobado por Real Decreto Ley 5/2004, de 5 de marzo, que en su artículo 9 contempla este supuesto específico de responsabilidad en el IRNR.

8.3 REQUISITOS PARA QUE EL RESPONSABLE ADQUIERA LA CONDICIÓN DE OBLIGADO AL PAGO

En primer lugar, debe existir el presupuesto de hecho que fija la ley y que establece el nacimiento de la responsabilidad. El presupuesto de hecho consiste en una serie de situaciones jurídicas y fácticas determinadas por ley que darán lugar a las consecuencias que impone el ordenamiento jurídico.

En segundo lugar, hablaríamos del momento de la Declaración, es decir se trata de un presupuesto temporal. Esta declaración puede realizarse una vez que ha vencido el plazo del periodo voluntario de pago del deudor principal, éste sería el caso de la responsabilidad solidaria, o una vez que se haya declarado fallido el deudor principal, en el supuesto de la responsabilidad subsidiaria.

Y por último, está la fase de exigencia o presupuesto formal, es el momento en que se notifica el acto administrativo de declaración de responsabilidad.

⁴⁰ Campos Ferrer, M. (2007) Los responsables tributarios en el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes, AEAT, p. 24

Se puede afirmar que, una vez realizado el presupuesto de hecho el responsable adquiere la condición de obligado potencial, y realmente se convierte en obligado tributario cuando se produce la exigencia de la responsabilidad.

Los requisitos para exigir la responsabilidad serán los siguientes, diferenciando según el tipo de responsabilidad: Por un lado, se tiene que producir la declaración de fallido del deudor principal y la notificación del acto de derivación de responsabilidad, en el caso de responsabilidad subsidiaria; y el vencimiento del periodo voluntario del deudor principal y la notificación del acto administrativo de declaración de responsabilidad al responsable solidario. En ambos plazos se concede plazo en periodo voluntario para el pago⁴¹.

Por declaración de fallido se entiende el acto administrativo dictado por el órgano de Recaudación competente tras la oportuna investigación patrimonial del deudor, pudiéndole declarar total o parcialmente insolvente.

La derivación de responsabilidad presenta una doble faceta, por un lado es declarativa en cuanto a la existencia y constitutiva en cuanto a la exigencia, y los actos relacionados con ella son actos de gestión recaudatoria.

Destacamos algunas sentencias en relación a lo que acabamos de apuntar.

Sentencia de la Audiencia Nacional⁴², en ella se expone claramente el doble efecto de la derivación de responsabilidad, declarativo en cuanto a la existencia y constitutivo en cuanto a la exigencia, existe diferencia entre el momento en que existe la obligación y el momento en que ésta resulta exigible, hecho que se producirá en el caso de responsabilidad subsidiaria una vez declarado fallido el deudor principal y notificado el acto de derivación.

Otra sentencia⁴³ que se pronuncia en relación al doble efecto de la derivación de responsabilidad, en su fundamento de derecho quinto establece que, aunque el responsable se convierte en obligado al pago con la realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad, esta obligación aún no se puede hacer efectiva. Por consiguiente, el acto de derivación de responsabilidad va a tener un doble efecto, declarativo respecto a la existencia de la obligación, y constitutivo respecto a la exigencia de la misma.

También hacemos mención en este apartado a otra sentencia⁴⁴ en la que nos indica que la Administración no puede actuar contra el deudor principal ni ante el responsable solidario antes de que finalice el periodo voluntario de pago, aunque sí se puede derivar

⁴¹ Art. 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

⁴² SAN 898/2003, de 7 de julio de 2003

⁴³ SAN 1039/2014, de 17 de marzo de 2014

⁴⁴ SAN 239/2013, de 12 de mayo de 2014

responsabilidad antes de que finalice dicho periodo en el deudor principal, pero aún no se podrá exigir el pago.

8.4 JURISPRUDENCIA REITERADA DEL TS Y CRITERIO DEL TEAC

EL criterio del TEAC respaldado por la jurisprudencia del TS se puede resumir:

La figura del responsable viene establecida por ley, reafirmandose el carácter legal de los distintos responsables, tiene que existir un presupuesto de hecho;

Lo que atribuye a los responsables la condición de obligados secundarios es el específico presupuesto de hecho fijado por ley, no la realización del presupuesto de hecho. Para que nazca la responsabilidad tributaria tiene que producirse el hecho imponible y además el presupuesto de hecho que determina la responsabilidad;

Los requisitos de exigibilidad son los que nos permiten exigir la deuda, pero es con la realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad determinado por ley cuando nace la obligación del responsable.

Destacamos algunas sentencias en relación al presupuesto de hecho como origen y causa de la relación.

La primera⁴⁵ nos indica que el responsable adquiere la condición de obligado secundario respecto al deudor principal, que es quien realiza el hecho imponible. Para el responsable la obligación tributaria nace cuando por un lado se ha producido el hecho imponible y por otro lado el presupuesto de hecho fijado en la ley que determina la responsabilidad.

También en sentencia del Tribunal Supremo⁴⁶ se reitera lo expuesto en la anterior, en lo relativo a que la obligación ex lege del responsable surge con la realización del presupuesto de hecho establecido en la ley.

8.5 TIPOS DE RESPONSABILIDAD

El legislador con la figura del responsable ampliamente desarrollada en la LGT, pretende garantizar la obligación tributaria cuando el deudor principal la incumple.

Los responsables van a ser las personas físicas o jurídicas que designa la ley y que se colocan junto a los deudores principales. La Administración no podrá dirigirse a ellos hasta que haya

⁴⁵ SAN 1848/2013, de 22 de abril

⁴⁶ STS 6479/2012 de 27 de septiembre de 2012

transcurrido el periodo voluntario de pago de la deuda por el deudor principal o haya sido declarado fallido una vez concluido el procedimiento de apremio frente a él.

Vamos a diferenciar dos tipos de responsabilidad tributaria: la responsabilidad solidaria y la responsabilidad subsidiaria⁴⁷.

8.5.1 RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA

La principal diferencia entre los dos tipos de responsabilidad reside en el momento en que se va a poder dirigir la Administración contra el responsable para exigirle el cobro de la deuda tributaria. Salvo que la ley disponga otra cosa, la responsabilidad será subsidiaria. Esto implica que para iniciar el procedimiento de derivación de responsabilidad subsidiaria se tiene que haber finalizado la gestión de cobro con el deudor principal, es decir se tiene que haber ultimado el procedimiento ejecutivo contra el deudor principal, con la consiguiente declaración de fallido.

Sólo, en el supuesto de responsabilidad subsidiaria, el responsable obliga a la Administración a agotar todas las actuaciones tendentes al cobro dirigidas al contribuyente, deudor principal, antes de poder reclamar el pago al responsable subsidiario⁴⁸.

Para que la Administración pueda exigir el pago al responsable es necesario que dicte un acto administrativo en el que se da trámite de audiencia al responsable y además de declarar la responsabilidad se determina su alcance.

En determinadas circunstancias, una norma con rango de ley podrá dispensar de dictar el acto administrativo de derivación, tal y como sucede en el art. 9 del TRLIRNR, aprobado por el RDL 5/2004, de 5 de marzo, que más adelante analizaremos.

Los dos tipos de responsabilidad se recogen en el artículo 41 de la Ley 58/2003, General Tributaria. En el apartado 1 del citado artículo se establece que se pueden configurar mediante la ley a otras personas o entidades como responsables de la deuda tributaria, tanto solidarios como subsidiarios. Y por su parte el apartado 2 del artículo 41 de la Ley 58/2003, General

⁴⁷Merino Jara, Lucas Duran, Fernández Amor, (2016). *Derecho Financiero y tributario, parte general*. “Sujetos de la relación jurídico tributaria” Madrid. 5. Tecnos, pp. 349-351.

⁴⁸ Pérez Jordá, I. (2016) Los supuestos de responsabilidad tributaria subsidiaria en el pago de las sanciones tributarias previstos en el artículo 43 de la ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria. 18, UNED, p.255.

Tributaria indica que la responsabilidad será subsidiaria, salvo precepto expreso por ley en sentido contrario.

La responsabilidad subsidiaria está regulada en el art. 43 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), y lo relativo al procedimiento en el art. 176 de la citada ley.

Tratándose de responsabilidad subsidiaria, y atendiendo a las tres fases del procedimiento señaladas antes, los requisitos son: Declaración de fallido del deudor principal y también de los responsables solidarios en caso de existir. Se introduce de este modo el Beneficio de excusión en la responsabilidad subsidiaria; y al igual que en la responsabilidad solidaria, aquí también hay que dictar el acto declarativo de responsabilidad y proceder a su notificación concediendo el plazo de ingreso en periodo voluntario.

Entre la jurisprudencia y doctrina del TEAC relativa a los requisitos de exigibilidad destacamos:

La resolución del TEAC⁴⁹ que establece como conditio iuris de exigibilidad la falencia y la declaración. En su fundamento segundo nos indica, que la obligación del responsable nace con la realización del presupuesto de hecho fijado en la ley, pero es la declaración de fallido del deudor principal y de los posibles responsables solidarios, así como el acto de derivación los que permiten su exigencia.

Y la sentencia del Tribunal Supremo⁵⁰ que nos habla de la naturaleza jurídica de la responsabilidad y de su tratamiento.

En esta sentencia se pone de manifiesto que la declaración de fallido del deudor principal es imprescindible para exigir la responsabilidad subsidiaria, y además que el acto administrativo de derivación es un requisito de procedimiento, y con el mismo el responsable va a adquirir todos los derechos propios del deudor principal, pudiendo impugnar la derivación de responsabilidad y las liquidaciones que han sido objeto de derivación de responsabilidad.

8.5.2 RESPONSABILIDAD SOLIDARIA

La responsabilidad solidaria está regulada en el art. 42 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), y lo relativo al procedimiento en el art. 175 de la citada ley.

En la responsabilidad solidaria la Administración podrá iniciar la derivación al responsable una vez que haya transcurrido el periodo de pago voluntario del deudor principal, se anticipa el momento en que se puede exigir la obligación tributaria al responsable.

⁴⁹ RTEAC 3128/2005, de 14 de febrero de 2007

⁵⁰ STS 384/2014, de 10 de febrero de 2014

Esto supone una ventaja siempre que una vez incumplido el pago por el deudor principal se actúe con prontitud contra el responsable solidario.

Para que la Administración pueda exigir el pago al responsable es necesario que dicte un acto administrativo en el que se da trámite de audiencia al responsable y además de declarar la responsabilidad se determina su alcance, aunque como ya se ha indicado, en ocasiones se prescinde de este procedimiento, tal y como se establece en la LIRNR.⁵¹

Este tipo de responsabilidad solidaria se recoge en el artículo 41 de la Ley 58/2003, General Tributaria, y lo relativo a su regulación se encuentra en el artículo 42 de la citada ley.

Al igual, que hemos analizado antes, se van a diferenciar tres momentos en el procedimiento de derivación: el nacimiento, es decir cuando se produce el presupuesto de hecho que establece la ley y que configura los distintos tipos de responsabilidad; la declaración; y la exigencia de la responsabilidad que se produce con la notificación del acto administrativo de la derivación.

A modo de resumen, los requisitos para poder exigir la responsabilidad solidaria son: que para el deudor principal haya vencido el periodo voluntario de pago, dictar el acto declarativo de responsabilidad y proceder a su notificación concediendo el plazo de ingreso en periodo voluntario.

Destacamos la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central ⁵² que se refiere a las condiciones de exigibilidad de la responsabilidad solidaria.

En ella nos señala que para exigir la responsabilidad solidaria es requisito dictar acto de declaración de la misma y requerir el pago al responsable.

9 RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN EL IRNR

Debido a la complejidad existente por la falta de conexión del contribuyente del IRNR con el territorio español se hace necesario establecer medios que permitan garantizar el pago, y mecanismos diferentes a los que resultan aplicables a los contribuyentes residentes, de este modo surge el responsable solidario, que se convierte en la figura que permite conectar al “no residente” con la Administración Tributaria, además de garantizar el pago controlan la tributación de las rentas obtenidas en España, y de ahí la gran importancia de esta figura.

⁵¹ Art. 9.3 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 los No Residentes.

⁵² RTEAC 3222/2006, de 14 de marzo de 2008

Cuando el contribuyente, el retenedor o el sustituto no ingresan la deuda, será al responsable a quién se le exigirá el pago, aunque luego él se podrá resarcir en la esfera privada de la cantidad ingresada.

Van a ser responsables solidarios: el pagador, el depositario o gestor y el representante.

El art. 9 del RDLIRNR trata de los responsables solidarios de la deuda tributaria para el caso de los “no residentes” que actúan sin establecimiento permanente, refiriéndose al pagador de rendimientos devengados sin Establecimiento Permanente, y al depositario o gestor de bienes o derechos, que no estén afectos a un EP respecto de las rentas de los bienes o derechos cuya gestión o depósito tenga encomendados. También en su apartado cuarto se refiere a la responsabilidad solidaria del representante de entidades no residentes que operan a través de Establecimiento Permanente o de entidades en atribución de rentas.

No existirá responsabilidad solidaria cuando haya obligación de retener. El retenedor tendrá obligación de retener y de ingresar la cantidad retenida, que coincide con el importe del impuesto, y deberá presentar las declaraciones correspondientes en la Administración Tributaria, pero nunca será responsable solidario.

A continuación, vamos a analizar cada uno de los supuestos, que constituyen presupuesto de hecho de responsabilidad y el procedimiento para exigir la responsabilidad.

10 RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE CONTRIBUYENTES NO RESIDENTES SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.

10.1 RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DEL PAGADOR

Será responsable solidario el pagador de los rendimientos satisfechos que se devenguen sin EP, pero no de rentas que dan lugar a ganancias de capital. La diferencia entre la calificación de una renta como rendimiento o como ganancia de capital, la encontramos en el artículo 13 del TRLIRNR en el que enumera los distintos tipos de rentas obtenidos en territorio español.

Cuando el pagador actúa como mediador del pago, es decir por cuenta y orden de un tercero no se considera que esté satisfaciendo un rendimiento. Así lo señala la DGT en resolución de 27 de diciembre de 1996, considerando el caso de una entidad bancaria que transfiere una cantidad de dinero a un “no residente” por cuenta de un cliente con cargo a la cuenta de éste, no será responsable solidario la entidad bancaria sino simplemente mediador. Sin embargo, la entidad bancaria será responsable solidario si actúa como depositario de bienes o derechos del

no residente, en cuyo caso estaríamos ante la figura del Depositario o Gestor de bienes o derechos de un “no residente”.

El pagador de rendimientos a personas no residentes sin establecimiento permanente puede actuar como responsable solidario o como retenedor. En el caso de que el pagador sea retenedor no existirá responsabilidad como tal. Solo cuando el rendimiento satisfecho a un “no residente” esté al margen de una actividad económica, y en consecuencia no haya obligación de retener subsistirá la responsabilidad solidaria. Por lo tanto, no será responsable solidario el pagador de rendimientos a un no residente cuando resulte aplicable la obligación de retener.

Esto nos permite afirmar que en este supuesto de responsabilidad, el responsable solidario va a desempeñar un papel secundario, ya que sólo lo será en pocos casos debido a que la mayoría de los pagadores se ven obligados a retener, y esta retención va a coincidir con la cantidad resultante a pagar por el IRNR, convirtiéndose, de este modo, la retención en el mejor mecanismo para el pago del impuesto.

En lo referente a la exigencia de las sanciones al responsable, aunque la LIRNR no se pronuncia a este respecto, sí que se refiere a la deuda tributaria, y en consecuencia atendiendo a la LGT⁵³, las sanciones no forman parte del alcance de este tipo de responsabilidad.⁵⁴

Se incluirán, por tanto, dentro de la deuda exigible al responsable en periodo voluntario el interés de demora regulado en el art. 26 de la LGT, se refiere a los intereses de demora incluidos en la deuda tributaria liquidada al deudor principal, y también se incluyen los recargos por declaración extemporánea (por presentación fuera de plazo), art. 27 de la LGT.

No se incluirán en el alcance exigible al responsable los recargos del periodo ejecutivo, art. 28 de la LGT., salvo en los supuestos de responsabilidad del art. 42.2 de la LGT.

Una vez derivada la responsabilidad y transcurrido el plazo de ingreso del periodo voluntario para el responsable, sí se le exigirá el recargo de apremio y los intereses de demora que correspondan; y en relación a las sanciones tributarias, en el art. 41.4 de la LGT se establece que como regla general no se incluyen en el alcance de la derivación, salvo que la ley así lo determine.

⁵³ Art. 58.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

⁵⁴ Campos Ferrer, M. *Los responsables tributarios*, p. 26

10.2 RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DEL DEPOSITARIO O GESTOR DE BIENES O DERECHOS.

El depositario o gestor de bienes o derechos que no están afectos a un EP y que generen rentas es también responsable solidario de las deudas tributarias derivadas de las rentas generadas por estos bienes o derechos.

Al igual que en el supuesto anterior no se especifica nada sobre la exigencia de las sanciones, por lo que de nuevo nos remitimos al art. 58.3 de la LGT. Tampoco será responsable cuando exista obligación de retener e ingresar a cuenta, de acuerdo a lo establecido en el TRLIRNR.⁵⁵

La figura del depositario viene regulada en el Código Civil. Así, el art- 1758 CC define cuándo se constituye un depósito, y de ahí deducimos que el depositario es aquella persona que recibe un bien ajeno con el deber de custodiarlo y devolverlo.

En cuanto al depósito mercantil, éste se regula en el art.303 y ss. del Código de Comercio. Concretamente, el art. 388 señala la obligatoriedad de los depositarios de cobrar los intereses que generen los títulos, valores u otros documentos que tienen depositados.

Por lo que respecta al gestor, está regulado en el art. 1709 y ss. del Código Civil y del art. 244 al 302 del Código de Comercio, lo relativo a la comisión mercantil.

En estos artículos nos hablan de lo que significa el contrato de mandato, consistiendo éste en obligar a una persona a realizar alguna prestación por encargo de otra.⁵⁶

Al igual que cuando se trata de pagadores de rendimientos a no residentes sin establecimiento permanente, aquí también va a ser responsable solidario el depositario o gestor de los bienes no afectos al establecimiento permanente, pero en este último supuesto, sí es necesario el acto administrativo de derivación para poder exigir la responsabilidad, salvo que se trate de depositarios o gestores de bienes de residentes en un territorio considerado paraíso fiscal. Esta novedad ha sido introducida por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.⁵⁷

Más adelante analizaremos el procedimiento para exigir la responsabilidad, diferenciando, en primer lugar, el supuesto de pagadores de rendimientos devengados sin EP y el del depositario o gestor de bienes o derechos, no afectos a un EP, pertenecientes a contribuyentes

⁵⁵ Art. 31 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 los No Residentes.

⁵⁶ Campos Ferrer, M. *Los responsables tributarios*, p. 27.

⁵⁷ Art. Segundo de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal. Modificación del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

que residen en territorios o países considerados paraísos fiscales; y en segundo lugar, el resto de supuestos.

11 RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE CONTRIBUYENTES NO RESIDENTES CON ESTABLECIMIENTO PERMANENTE: RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DEL REPRESENTANTE LEGAL

Van a ser responsables solidarios del pago de la deuda tributaria los representantes legales de contribuyentes no residentes que operan mediante establecimiento permanente y de entidades en atribución de rentas constituidas en el extranjero y que tengan presencia en territorio español.⁵⁸

Tiene mucha importancia la determinación de cuando se opera a través de EP, ya que esto nos permite derivar la acción de cobro al representante legal como responsable solidario. El responsable solidario puede ser el representante legal debidamente designado y comunicado a la administración Tributaria o la persona que figure como tal en el Registro Mercantil en el caso de que se haya incumplido con la obligación de nombrar la representación. Esto es complicado en el caso de entidades no residentes con establecimiento permanente que no sea una sucursal, es decir el establecimiento permanente puede ser un taller, oficina, por ejemplo, y éstos últimos no tienen acceso al Registro mercantil, al igual que ocurre con las entidades en atribución de rentas no residentes extranjeras con presencia en España y que al no tener personalidad jurídica, tampoco acceden al Registro Mercantil.

Conviene matizar en este apartado que el mero representante de un establecimiento permanente no siempre se convierte en responsable solidario del pago de las deudas del “no residente”. Un ejemplo, puede ser el supuesto en que un establecimiento permanente nombra a una entidad española que no tiene relación con la actividad económica del establecimiento permanente, para que le represente exclusivamente a efectos fiscales, y la Administración conoce de la existencia de otra persona con facultades para contratar. No se considerará responsable solidario al mero representante, aunque puede incurrir en la responsabilidad solidaria regulada en el art. 42.1 a) de la LGT, si este representante ha sido colaborador activo en la comisión de una infracción.

⁵⁸ Departament d' empresa d' ocupació (2012). *Impuesto sobre la renta de los no residente*. Generalitat de Catalunya., p. 3

En relación a la exigencia de las sanciones al responsable, tampoco en este supuesto van a formar parte del alcance de la derivación de responsabilidad, salvo que la ley así lo determine. Una vez derivada la responsabilidad y transcurrido el plazo de ingreso del periodo voluntario para el responsable sí se le exigirá el recargo de apremio y los intereses de demora que correspondan;

No existirá responsabilidad cuando exista la obligación de retener recogida en el art. 31 del TRLIRNR, aunque en ningún caso se habla de retención efectiva, por lo que se puede concluir que serán pocos los supuestos de este tipo de responsabilidad solidaria, ya que no será exigible cuando haya obligación de retener, independientemente de que la retención se haya hecho efectiva.⁵⁹

12 PROCEDIMIENTO PARA EXIGIR LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA

12.1 PROCEDIMIENTO DE DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN QUE SE PRESCINDE DEL PROCEDIMIENTO GENERAL REGULADO EN EL ART. 41.5 Y 174 Y SS DE LA LGT

Este procedimiento de derivación de responsabilidad solidaria en el que se prescinde del acto administrativo de derivación contemplado en el art. 41.5 y 174 y ss. de la LGT se aplicará al pagador de rendimientos a los no residentes, que se devenguen sin establecimiento permanente,⁶⁰ y a los depositarios o gestores de bienes no afectos al establecimiento permanente de contribuyentes por este impuesto que residan en un territorio catalogado como paraíso fiscal.

Resaltamos a continuación algunas notas características de este procedimiento.

Nos podemos plantear que se está exigiendo la deuda tributaria a una persona que no es la que realiza el hecho imponible, al que se le requiere el pago y se le concede un plazo de ingreso. Al ser el responsable obligado tributario no se le puede privar de los derechos y garantías contemplados en el art.34 de la LGT, y en consecuencia habrá que darle trámite de audiencia y alegaciones.

Otra de las características es que se trata, en definitiva, de notificar al responsable solidario la existencia de la deuda y exigírsela. No es necesario esperar a que transcurra el periodo

⁵⁹ Campos Ferrer, M. *Los responsables tributarios*, p. 27 y ss.

⁶⁰Gil Pecharromán, X..(2013). El abono a un no residente hace al pagador responsable. *elEconomista.es*. Ecoley.

voluntario de pago que se concede al deudor principal, tal y como establece el art. 175 de la LGT.

En relación a la prescripción para exigir la deuda al responsable solidario nos remitimos al art. 67.2 de la LGT, en el que el punto de partida para el cómputo de la prescripción es el periodo voluntario de pago del deudor principal. Pero puede ocurrir que el plazo de pago voluntario del deudor principal no exista, y esto se produce en el caso de que la Administración se entienda directamente con el responsable solidario, amparándose en el art. 28 del RDL en el que se concede la posibilidad de presentar declaraciones en el supuesto de rentas sin establecimiento permanente a los responsables solidarios, estaríamos refiriéndonos como periodo voluntario al plazo de declaración e ingreso.

Al no existir acto administrativo de derivación de responsabilidad en el que se tiene que motivar el presupuesto de hecho que da lugar a la exigencia de responsabilidad hará que sea necesario motivar perfectamente el acto por el que se exige la deuda tributaria al responsable. Y es en este acto de exigencia de la deuda donde se pone de manifiesto el alcance de la deuda tributaria que estará formado como hemos expuesto reiteradamente, en primer lugar, por los intereses de demora, que no tienen carácter punitivo tal y como establece la sentencia del Tribunal Constitucional⁶¹. En ella nos dice que los intereses no tienen carácter sancionador, sino que constituyen compensación por el retraso en el pago de la deuda. El hecho de no tener carácter punitivo, ser prestación accesoria según lo dispone la LGT en su art. 26 nos permite afirmar que son exigibles al responsable solidario.

Otro de los elementos a tener en cuenta en el alcance de la deuda tributaria son los recargos por declaración extemporánea, debido a que el responsable solidario puede presentar la declaración e ingresar se le podrán exigir. Estos recargos no constituyen sanción en sentido estricto, tal y como se manifiesta el Tribunal Constitucional⁶².

No van a formar parte del alcance exigible al responsable solidario los recargos del periodo ejecutivo ni las sanciones tributarias.

En relación a los recargos del periodo ejecutivo, si el artículo 41 de la LGT, en su punto 3 modificado por la ley 36/2006 establece que el alcance para el responsable será la totalidad de la deuda en periodo voluntario, no sería lógico que si el deudor principal incurre en el recargo de apremio se le tenga que exigir al responsable la deuda incrementada con el recargo, ya que

⁶¹ STC de 26 de abril de 1990.

⁶² STC de 13 de noviembre de 1995.

se le haría de peor condición que al deudor principal, al no darle la posibilidad de ingresar en periodo voluntario.

Una vez que el responsable solidario incumple el pago en periodo voluntario de la deuda tributaria será cuando nace para él el recargo ejecutivo. Y respecto a las sanciones tributarias, el propio artículo 41.4 de la LGT determina que no forman parte de la deuda tributaria salvo excepciones fijadas en esta u otra ley.

Otra cuestión a tratar es el momento en que se le exige al responsable. Según dispone el artículo 174 de la LGT, con carácter general la responsabilidad se puede exigir en cualquier momento posterior a la práctica de la liquidación o a la presentación de la autoliquidación. Pero en el caso de este tipo de responsabilidad en que no se sigue el procedimiento del artículo 41.5 de la LGT se plantea la duda de en qué momento se puede exigir al responsable. Se concluye, que si la Administración se dirige primero al contribuyente, habrá que esperar a que finalice el periodo voluntario concedido a éste, sin olvidar que en este mismo periodo puede el responsable declarar y pagar según dispone el artículo 28 del RDL.

El responsable solidario tiene posición muy similar a la del sustituto ya que se le puede exigir la responsabilidad solidaria sin que exista acto administrativo de derivación. Incluso puede presentar la declaración e ingresar, sustituyendo de esta forma al contribuyente.

Otra de las consecuencias de este procedimiento de derivación es que al no existir acto administrativo de derivación de responsabilidad, es decir al no aplicar el art. 174 de la LGT el responsable no podrá impugnar el presupuesto de hecho habilitante de la derivación ni las liquidaciones. Esto implica que el responsable solidario se encontraría en una situación más desfavorecida, porque aunque las liquidaciones derivadas son firmes en sede del deudor principal, el responsable no podrá recurrir el alcance de la derivación ni el presupuesto legal por el que se le deriva la responsabilidad.

12.2 PROCEDIMIENTO DE DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN QUE SE SIGUE EL PROCEDIMIENTO GENERAL REGULADO EN EL ART. 41.5 Y 174 Y SS DE LA LGT

En este apartado vamos a tratar la figura del representante como responsable solidario.

También son responsables solidarios de las deudas tributarias los representantes de los establecimientos permanentes de contribuyentes no residentes y de las entidades a las que hace referencia el art. 38 del RDL. Añadimos que esta responsabilidad no se exigirá si existe obligación de retener.

El art. 47 de la LGT y el art. 10 del RDL establecen la obligación de nombrar un representante a toda persona no residente que tenga que tributar por el IRNR. Este representante tendrá domicilio en España para poder representar al contribuyente ante la Administración. Si esto no se cumple, la Administración puede considerar representante a la persona que figura en el Registro Mercantil. Aunque puede suceder que, como en el caso de las entidades en régimen de atribución de rentas nunca podrán inscribirse en el Registro Mercantil. En estos casos se puede considerar como representante a la persona que tenga facultad para contratar en nombre del contribuyente no residente.

La responsabilidad que se va a exigir al representante será previo acto administrativo de derivación y seguirá el procedimiento fijado en el art. 174 de la LGT.

En cuanto al alcance nos remitimos a lo expuesto antes, pero respecto a las sanciones por cometer una infracción al no cumplir con sus obligaciones, en este supuesto sí será exigible la responsabilidad pero no por el presupuesto de hecho contemplado en el art. 9 del RDL, sino por el presupuesto de hecho fijado en la LGT, concretamente en su art. 42. 1 apartado a), es decir por ser causante o colaborador activo en la comisión de la infracción tributaria, supuesto que se analizará más adelante.

13 OTROS SUPUESTOS DE RESPONSABILIDAD CONTEMPLADOS EN LA LGT

En el procedimiento de recaudación cada vez adquiere mayor relevancia la responsabilidad tributaria, y esto se debe a que los contribuyentes además de eludir en la fase de liquidación las obligaciones tributarias, luego en la fase recaudatoria intentan eludir el pago de las deudas que se han liquidado. Con los distintos supuestos de derivación lo que se pretende es facilitar la satisfacción del crédito tributario.⁶³ Analizamos a continuación los supuestos más significativos.

13.1 RESPONSABILIDAD SOLIDARIA CONTEMPLADA EN EL ART. 42 DE LA LGT.

Los presupuestos de responsabilidad solidaria que vamos a tratar a continuación son los recogidos en el art. 42 de la LGT, y que son los causantes o colaboradores en la realización

⁶³Bas Soria, J (2013). “Socios y Administradores Responsables y Sucesores de las deudas sociales”. Revista tributaria Oficinas Liquidadores,

de las infracciones, los cotitulares de entidades sin personalidad jurídica, la responsabilidad del adquirente y los causantes o colaboradores en ocultación de bienes o derechos.⁶⁴

13.1.1 CAUSANTES O COLABORADORES EN LA COMISIÓN DE LAS INFRACCIONES.

Este supuesto de responsabilidad se contempla en el art. 42.1 a) de la Ley 58/2003, General Tributaria, nos referimos en este primer presupuesto contemplado en el citado artículo a aquellas personas o entidades que colaboren activamente en la comisión de la infracción, y en este caso se incluirán en el alcance de la derivación de responsabilidad las sanciones tributarias impuestas por las infracciones cometidas.

Es muy importante probar la colaboración o participación activa del administrador en la comisión de la infracción, ya que es esta conducta en el momento en que se produce el presupuesto de hecho de la responsabilidad, la que constituye el elemento subjetivo que va a determinar este tipo de responsabilidad solidaria, que se diferenciará de la responsabilidad subsidiaria contemplada en el art. 43.1 a) de la LGT y que trataremos más adelante.

Por lo tanto, es fundamental el análisis de la conducta del administrador y la capacidad de la Administración para acreditar dicho comportamiento. Esto nos permitirá determinar el tipo de responsabilidad aplicable. Así la responsabilidad del administrador infractor será solidaria, regulada en el art. 42.1 a) de la LGT cuando se pueda acreditar la conducta activa, consciente, voluntaria y dolosa; y si la conducta que se puede acreditar es solo negligente, es decir pasiva, culpa in vigilando, la responsabilidad será subsidiaria, según lo dispuesto en el art. 43.1 a) de la LGT.

El alcance de la responsabilidad solidaria prevista en el art. 42.1 a) de la LGT será la totalidad de la deuda tributaria exigida al deudor principal en periodo voluntario. Al responsable sólo se le exigirán los recargos del periodo ejecutivo y los intereses de demora que él mismo origine si no ingresa en el periodo voluntario la deuda que le ha sido exigida como consecuencia del acuerdo de derivación de responsabilidad.

En este tipo de responsabilidad solidaria lo que se consigue es anticipar el momento del cobro frente al responsable, ya que no es requisito la declaración de fallido del deudor principal, tan sólo hay que esperar a que finalice el plazo del periodo voluntario en el deudor principal para poder declarar este tipo de responsabilidad.

⁶⁴ Martin Queralt, Lozano Serrano, Tejerizo López, Casado Ollero, “Sujetos tributarios”. p. 257 y ss.

Este presupuesto de responsabilidad es perfectamente aplicable a los sujetos enumerados en el art. 9 del RDL 5/2004. Puede suceder que un mismo sujeto pueda ser responsable solidario, de acuerdo a lo dispuesto en el citado artículo 9 del RDL 5/2004 por concurrir algunos de los presupuestos contemplados en relación a la tributación de los no residentes, y por otra parte ser responsable por causante o colaborador de una infracción tributaria, según lo dispuesto en el art. 42.1 a) de la LGT.

En consecuencia, se podrá exigir a los pagadores o depositarios o representantes, la responsabilidad solidaria prevista en el RDL 5/2004, en algunos casos sin necesidad de dictar acto de declaración, y a continuación o simultáneamente exigir la responsabilidad contemplada en la LGT, pero después de dictar el acto administrativo de derivación, tras conceder el previo trámite de audiencia.

También puede ocurrir que después de exigir la responsabilidad solidaria por los supuestos del RDL en relación a la tributación de los no residentes, se pueda exigir también por el presupuesto de la LGT a otras personas distintas por ser causantes o colaboradoras en la comisión de la infracción.

13.1.2 COTITULARES DE ENTIDADES SIN PERSONALIDAD JURÍDICA ART. 42.1 B)

El artículo 42.1 b) de la Ley 58/2003, General Tributaria dispone que en el caso de las entidades reguladas en el art. 35.4 de la LGT, refiriéndose a las entidades sin personalidad jurídica, serán responsables solidarios de las deudas tributarias en proporción a su participación los partícipes y cotitulares.

En este tipo de responsabilidad se puede producir confusión entre los bienes y derechos que son propios de las entidades sin personalidad jurídica y sus partícipes o cotitulares. Esto es debido a la ausencia de independencia jurídica que se atribuye a estas entidades.

Estamos ante el único supuesto de responsabilidad en el que el alcance se reduce a la cuota de participación de cada titular, comunero o partícipe de la entidad en relación a la deuda pendiente en periodo voluntario del deudor principal, en este caso la entidad sin personalidad jurídica.

El art. 35.6 de la LGT establece con carácter general la solidaridad en materia tributaria cuando concurren varias personas en un mismo presupuesto de responsabilidad, constituyendo la excepción a la regla general de la mancomunidad que sostiene el artículo 1137 del Código Civil, sin embargo en la LGT también se prevé la posibilidad de aplicar la regla de la mancomunidad si así lo dispone la ley.

Esto es, precisamente lo que sucede en el presupuesto de responsabilidad contemplado en el art. 42.1 b) de la LGT, en el que la responsabilidad se limita a las respectivas participaciones de los partícipes o comuneros de las entidades carentes de personalidad jurídica.

El alcance de la responsabilidad solidaria prevista en el art. 42.1 b) de la LGT para los partícipes o cotitulares será la totalidad de la deuda tributaria exigida al deudor principal en periodo voluntario, pero en proporción a sus respectivas participaciones, es decir atendiendo a la regla de la mancomunidad. Y esta participación será la que realmente se pruebe y en su defecto será la parte alícuota, tal y como establece el artículo 393 del Código Civil. No se exigirán las sanciones al no estar previsto en el artículo 42.1 b) de la LGT.

No obstante, puede suceder que, existiendo el presente presupuesto de responsabilidad del art. 42.1 b) de la LGT, pueda concurrir el presupuesto tipificado en el artículo 42. 1 a) de la LGT, respecto de aquellos partícipes o cotitulares que hayan causado o colaborado activamente en la realización de las infracciones tributarias de la entidad, especialmente del partícipe gestor. Y en este caso se deberá exigir al partícipe gestor la totalidad de la cuota y las sanciones y no la parte proporcional contemplada en el artículo 42. 1 b) de la LGT.

Al responsable sólo se le exigirán los recargos del periodo ejecutivo y los intereses de demora que él mismo origine si no ingresa en el periodo voluntario la deuda que le ha sido exigida como consecuencia del acuerdo de derivación de responsabilidad.

Este supuesto puede aplicarse también a las entidades en régimen de atribución de rentas que son contribuyentes por el IRNR, tal y como dispone el art. 35 del RDL 5/2004, de 5 de marzo. La tributación de este tipo de entidades está regulada en el art. 34 y siguientes del RDL, y en primer lugar tenemos que analizar de las entidades en régimen de atribución de rentas cuales son consideradas contribuyentes en el IRNR.

Por su parte, el art. 38, apartado 1 nos delimita cuando la entidad en régimen de atribución de rentas es contribuyente por IRNR, siendo las constituidas en el extranjero y con presencia en territorio español las únicas que van a tener la consideración de contribuyentes .y por lo tanto es en este tipo de entidades en régimen de atribución de rentas donde puede surgir la responsabilidad solidaria del art. 42. 1 b) de la LGT de los partícipes.

El importe exigible a cada partícipe será proporcional a su participación en la entidad, y no se incluirán las sanciones, sin perjuicio de que se pueda incurrir en el presupuesto de responsabilidad contemplado en el art. 42.1 a) de la LGT por ser causante o colaborador en la comisión de la infracción, en cuyo caso se le exigirá la totalidad de la cuota y sanción.

Se presenta el problema de determinar quiénes son los partícipes en este tipo de entidades, y cuál es la participación de cada uno de ellos en la entidad.

13.1.3 RESPONSABILIDAD DEL ADQUIRENTE ART. 42.1 C)

Se encuentra regulada en el art- 42.1 c) de la Ley 58/2003, General Tributaria, que establece que van a ser responsables solidarios los que por cualquier título sucedan en la titularidad o ejercicio de explotaciones económicas, por las obligaciones del titular anterior derivadas de su ejercicio⁶⁵. El adquirente de una empresa va a responder en calidad de responsable de deudas ajenas, no es sujeto pasivo sino que se sitúa junto a él.⁶⁶

Es doctrina mantenida por el TEAC que pueden darse tres situaciones diferentes para poder exigir este tipo de responsabilidad por sucesión en la actividad.

La primera de ellas, se refiere a la existencia de un título de transmisión que esté documentado. No obsta la posibilidad de que exista certificación de la Administración a instancia de parte de las deudas pendientes de la entidad sucedida, lo que limitará la responsabilidad del adquirente; la segunda es la sucesión “de facto”, aquí no va a existir título jurídico de transmisión, pero es continuada mediante apariencia distinta, y la finalidad es eludir el pago de las obligaciones tributarias de la primera, y la tercera, cuando lo que se transmite son elementos aislados que permiten que se suceda en la actividad.

Por lo tanto este art. 42. 1 c) de la LGT no sólo será aplicable cuando se produzca un cambio en la titularidad de la actividad de naturaleza jurídico-formal⁶⁷.

No se aplicará en los supuestos de sucesión mortis causa, éstos se regulan en el art. 39 de la LGT.

El alcance de la responsabilidad será la totalidad de las deudas contraídas por el titular anterior relativas a su actividad, así como las derivadas de las retenciones e ingresos a cuenta practicadas o que se hubieran debido practicar, y cuando no se haya solicitado el certificado previsto en el art. 175.2 de la LGT esta responsabilidad se hará extensiva a las sanciones tanto a las impuestas como a las que en un futuro se puedan imponer.

Este tipo de responsabilidad también es aplicable a los sujetos no residentes que cesan en su actividad dejando deudas pendientes y es continuada por otras personas residentes o no residentes. En ambos casos se puede incurrir en el presupuesto de hecho fijado en el citado art. 42 de la LGT.

⁶⁵ Merino Jara, Lucas Duran, Fernández Amor “Sujetos de la relación”, p. 355

⁶⁶ Arribas León, M. (2004) *Sucesión de empresas y responsabilidad tributaria*. Universidad Pablo De Olavide Sevilla.1, Marcial Pons, pp. 124-125.

⁶⁷ Campos Ferrer. *Los responsables tributarios*, p. 32.

La dificultad estriba en que hay que probar que se trata de la misma actividad y al tratarse de operaciones realizadas por un no residente puede resultar bastante complicado.

Posiblemente sería más fácil demostrar que ha existido sucesión de empresa cuando se trata de “no residentes que actúan a través de EP, ya que hay una serie de indicios que se tienen que producir para demostrar la sucesión, como por ejemplo el mismo domicilio fiscal, trabajadores que pasan a formar parte de la plantilla de la nueva empresa, clientes y proveedores que eran de la entidad sucedida y pasan a la nueva, mismo epígrafe en el Impuesto de actividades económicas, etc., y todo esto en caso de existir EP se puede constatar, ya que la actividad se está realizando en España.

En el supuesto de residentes que actúan sin establecimiento permanente es prácticamente imposible aplicar este presupuesto de responsabilidad, ya que se producen devengos aislados y no tenemos datos suficientes de la actividad que se desarrolla.

13.1.4 RESPONSABLES SOLIDARIOS LOS CONTEMPLADOS EN EL APARTADO 2 DEL ART. 42 LGT

Nos referimos a los siguientes:

- Los causantes o colaboradores en ocultación de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración sobre los mismos y evitar de esta manera el cobro de la deuda.
- Los que incumplan las órdenes de embargo por culpa o negligencia.
- Aquellas personas que, conociendo el embargo, la constitución de garantía o la medida cautelar consientan el levantamiento de los bienes objeto de embargo o medida cautelar o sobre los que se haya constituido la garantía⁶⁸.
- También los depositarios de bienes embargados que consientan o colaboren con el levantamiento de los mismos.

En este presupuesto de responsabilidad el alcance será toda la deuda pendiente, también las sanciones y el recargo e intereses del periodo ejecutivo. Tiene como límite el valor de los bienes que de no producirse el presupuesto de la derivación se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración para la consecución del cobro de las deudas.

⁶⁸ Martin Queralt, Lozano Serrano, Tejerizo López, Casado Ollero, “Sujetos tributarios”. p. 259

13.2 RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA REGULADA EN EL ART. 43 DE LA LGT

13.2.1 ADMINISTRADOR NO RESIDENTE ART 43.1 A) DE LA LGT

Otro supuesto de responsabilidad subsidiaria contemplado en la LGT en su art. 43 se refiere a los administradores tanto de hecho como de derecho de personas jurídicas, que habiendo éstas cometido infracciones, no han realizado los actos propios para cumplir con las obligaciones tributarias y evitar la comisión de las infracciones.

En relación a este tipo de administrador infractor, para que éste sea responsable en base a este supuesto de responsabilidad, es necesario que exista un componente subjetivo que se refleja en tres tipos de comportamiento.

El primer comportamiento, cuando de la naturaleza de la infracción cometida se pueda deducir que, aun no existiendo malicia en la conducta del administrador ha existido “dejación de funciones” y no se ha vigilado el cumplimiento de las obligaciones fiscales de la sociedad, esto constituiría el componente objetivo.

El segundo comportamiento, se refiere al caso de que las infracciones cometidas se deban a una conducta maliciosa o negligente de los administradores.

Por último, destacar que el mero desuso o la dejación de funciones no implica que el administrador pierda su condición como tal.

El alcance de la responsabilidad será toda la deuda que se le ha exigido al deudor principal en plazo voluntario de pago. Este tipo de responsabilidad se extiende a las sanciones y solo se le exigirán los recargos de apremio y los intereses de demora ejecutivos que él mismo genere.

La ley 58/2003, General tributaria ha introducido la figura del administrador de hecho como posible responsable subsidiario de las deudas tributarias, suponiendo una de las mejoras más relevantes para la lucha contra el fraude.

En toda entidad jurídica se pueden distinguir dos tipos de representación. Por un lado, la representación orgánica que corresponde al administrador nombrado como tal, y que se regirá por la norma propia correspondiente al tipo de sociedad de que se trate; y por otra parte, la representación voluntaria que es otorgada a otras personas y se regirá por las normas del Código Civil y el Código de Comercio. En esta última podemos encuadrar la figura del apoderado.

Para delimitar cuando existe administrador de hecho, habrá que analizar los elementos fácticos que concurran en cada supuesto, y poder demostrar que éste será el que ejerce realmente el poder de decisión en la gestión de la sociedad, y sin embargo no es formalmente el administrador.

Lo más importante en este tipo de responsabilidad es probar quienes son los administradores de hecho o de derecho de las entidades, y esto en el caso de no residentes resulta complicado si atendemos a que en cada país de origen existen unos requisitos determinados para nombrar a estos administradores de acuerdo a su normativa mercantil⁶⁹.

Esta problemática desaparece al poder considerar responsable de una entidad no residente con actividad en territorio español al administrador de hecho, pudiendo ser la persona que ejerce la función de administrador en España.

Hay que destacar en este apartado que el representante de un establecimiento permanente, ya sea representante legal efectivo o representante legal inscrito se encuentra en situación más desfavorable que el administrador del “no residente” debido a que al representante se le puede exigir la responsabilidad solidaria contemplada en el TRLIRNR.⁷⁰

13.2.2 ADMINISTRADOR EN EL MOMENTO DEL CESE, ART 43.1 B) DE LA LGT

El objetivo principal de este supuesto de hecho es impedir que las empresas dejen de ejercer su actividad de hecho dejando deudas pendientes de pago.

Este supuesto de responsabilidad se aplicará a empresas que cesan en su actividad, que no se disuelven ni liquidan de acuerdo a la norma mercantil, y tampoco declaran el concurso de acreedores.

Se tienen que cumplir cuatro presupuestos para delimitar este supuesto de responsabilidad: una persona jurídica que cesa en el ejercicio de su actividad; que a la persona que se va a derivar responsabilidad sea administrador de hecho o de derecho en el momento en que se produce el cese de la actividad de la sociedad; que existan obligaciones devengadas y pendientes en el momento en que se produce el cese; y que no hubiera realizado el administrador todo lo necesario para el pago de la deuda o hubiera adoptado acuerdos que impidieran el pago. Este constituye el elemento subjetivo.

El alcance de la responsabilidad será toda la deuda que se le ha exigido al deudor principal en plazo voluntario de pago. Este tipo de responsabilidad no se extiende a las sanciones, a diferencia de lo que sucede cuando se trata del supuesto del administrador infractor del art.

⁶⁹Campos Ferrer, Los responsables tributarios, p.31.

⁷⁰ Enrech Francés, C (2003) *Fiscal y tributario*. “Responsabilidad tributaria de los administradores” 15. TOGAS XXVIII.

43.1 a) de la LGT. Al responsable solo se le exigirán los recargos de apremio y los intereses de demora ejecutivos que él mismo genere.

13.2.3 ADQUIRENTES DE BIENES AFECTOS POR LEY AL PAGO DE LA DEUDA TRIBUTARIA. ART. 43.1 D) DE LA LGT

El presupuesto de la responsabilidad lo determina la condición de adquirente de un bien que se encuentra afecto por ley al pago de una deuda, tal y como se indica en el art. 79 de la LGT, en la que la “afección de bienes” constituye una de las garantías de la deuda.

Del pago de la deuda se responderá con los bienes afectos, no va a responder el responsable con sus bienes presentes y futuros.

El procedimiento a seguir para hacer efectivo este derecho de afección será de acuerdo a lo establecido en el Reglamento General de Recaudación (RGR), en principio, dictar acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria, una vez declarado fallido el deudor principal. Si no se realiza el ingreso en el plazo señalado en el art. 62.2 de la LGT, se devengará el recargo de apremio y los intereses del periodo ejecutivo en sede del responsable, y a partir de este momento se procederá a ejecutar la garantía, en este caso el bien afecto. El bien garantiza el pago, no es necesario proceder al embargo del mismo.

Es importante destacar en este supuesto de responsabilidad la transmisión de bienes inmuebles realizadas por “no residentes” sin establecimiento permanente, en las que existe obligación de retener, y en el caso en que se incumpla con esta obligación el bien estará afecto al pago de la deuda del “no residente”

En este supuesto legal serán los órganos de recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria los que tendrán competencia para declarar la responsabilidad subsidiaria. No ocurre esto, por ejemplo, en los supuestos de afección que se contemplan en el Texto refundido de la Ley del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídico Documentados o en la Ley Reguladora de Haciendas Locales donde la competencia para derivar reside en la Comunidad Autónoma y en la Entidad local respectivamente.

En este supuesto de responsabilidad van a ser requisitos que quede perfectamente acreditada la afección del bien en cuestión al pago de la deuda y la práctica de la nota marginal en el Registro correspondiente.

El Alcance de la derivación será la deuda tributaria de la que tiene que responder el bien afecto, que se exigirá en plazo voluntario al deudor principal.

No se derivan las sanciones tributarias, tal y como se establecen los arts. 41.4 de la LGT y el 182.2 de la LGT.

14 RESPONSABILIDAD DE LOS SUCESORES

La figura de los sucesores viene regulada en los artículos 39 y 40 de la LGT, para personas físicas y personas jurídicas respectivamente. Su regulación está separada de propia de los responsables de las obligaciones tributarias que ya hemos analizado.

14.1 SUCESORES DE PERSONAS FÍSICAS

En el presupuesto del art. 39 de la LGT las obligaciones tributarias que se encuentren pendientes de pago a la muerte del obligado tributario se van a transmitir a los herederos, sin perjuicio de que éstos hayan aceptado la herencia a beneficio de inventario. Al igual que lo establecido para los herederos se va a aplicar para los legatarios cuando la herencia se distribuya a través de legados o se formen legados de parte alícuota.

Aunque la deuda no esté liquidada a la fecha de la muerte del obligado tributario se podrá transmitir a los sucesores, entendiéndose la Administración con cualquiera de ellos, y notificando el resultado de la liquidación a todos ellos.

Durante el tiempo en que se encuentra la herencia yacente, será al representante de la herencia yacente al que corresponde cumplir con las obligaciones tributarias del causante y quien se entenderá con la Administración tributaria para la determinación y liquidación de las deudas tributarias.

Al tratarse de deudas pendientes causadas por no residentes existe gran complejidad ya que se plantean problemas de difícil solución puesto que el presupuesto de hecho se produce en otro país y solo se solventaría con un perfecto intercambio de información.

También hay que destacar que nunca se van a transmitir las sanciones ni tampoco la obligación del responsable, salvo en el caso de que se haya notificado la derivación antes del fallecimiento.

Aquí surgiría otro problema en relación a los “no residentes”, cuando nos referimos a los casos de responsabilidad previstos en el RDL 5/2004, de 5 de marzo, que no requieren el procedimiento de dictar el acto administrativo de derivación contemplado en el artículo 174 y ss de la LGT. No podríamos, por lo tanto exigir a los sucesores estas obligaciones tributarias del causante, salvo que el acto de exigencia al responsable lo asimilemos al acto de derivación de responsabilidad.

14.2 SUCESORES DE PERSONAS JURÍDICAS

Al igual que ocurre con las personas físicas, cuando una persona jurídica se extingue se van a transmitir a sus socios las obligaciones tributarias pendientes.⁷¹

Se van a producir distintas situaciones.

La primera de ellas, Sociedades de responsabilidad limitada disueltas y liquidadas. La responsabilidad de los socios quedará limitada a la cuota de liquidación que les corresponda.

La segunda, se trata de Sociedades disueltas y liquidadas que no limitan la responsabilidad de los socios. Los socios responderán solidariamente de todas las obligaciones pendientes.

El procedimiento frente a los sucesores se regula en el artículo 177 de la LGT, y en él se dispone que una vez que se ha disuelto y liquidado la sociedad, el procedimiento continúa con los socios pero hay que constatar la extinción de la sociedad, y esto implica la cancelación de los asientos registrales. Esto, tratándose de “no residentes” supone un problema adicional, debido a la dificultad que existe para averiguar si realmente se ha extinguido una entidad que reside en otro Estado.

Además, también será imposible conocer el valor de liquidación que corresponde a cada socio o partícipe cuando la exigencia se ha limitado al valor de su cuota de liquidación en el caso de entidades disueltas y liquidadas.

La tercera, se refiere a Sociedades que se extinguen o disuelven pero no se liquidan. Las obligaciones devengadas se transmitirán a los sucesores o a las personas que se beneficien de la correspondiente operación. También se aplica esto cuando existe cesión global del activo y del pasivo.

Por último, cuando se trata de disolución de entidades sin personalidad jurídica, reguladas en el art. 35.4 de la LGT, se van a transmitir las obligaciones tributarias sin limitación a los partícipes o cotitulares. A diferencia de lo que ocurre cuando estas entidades no se disuelven y en aplicación del art. 42.1 b) de la LGT se va a derivar responsabilidad a los partícipes o cotitulares en proporción a su participación.

Respecto a la exigencia de las sanciones a los sucesores contemplados en el art. 40 de la LGT, éstas tendrán la limitación de la cuota de liquidación, y en caso de no existir liquidación no habrá límite.

⁷¹ Martin Queralt, Lozano Serrano, Tejerizo López, Casado Ollero, " Sujetos tributarios". pp. 263-266.

La problemática se plantea cuando tratamos la sucesión de las deudas de una sociedad “no residente” y esto se debe a que en el TRLIRNR solo hace mención en su art. 47 al fallecimiento del contribuyente, y cabe la duda de si se puede equiparar el supuesto de las sociedades que se disuelven o liquidan; por otro lado, es prácticamente imposible exigir el pago de las deudas del causante a los sucesores cuando éstos son “no residentes”.

15 CONCLUSIONES.

La tributación de los “no residentes” presenta gran dificultad si la comparamos con la gestión de otros impuestos de naturaleza personal.

En este trabajo, he querido, en primer lugar determinar la condición del “no residente” como sujeto pasivo, conclusión a la que llego después de analizar dónde reside habitualmente, y cuáles son las rentas obtenidas en España.

Otra cuestión importante es la modalidad de tributación, dependiendo de si actúan con o sin establecimiento permanente, lo que condicionará su tributación por la renta global del establecimiento permanente o por cada operación aislada que realicen los “no residentes” sin establecimiento permanente.

Debido a que los sujetos pasivos por el IRNR son personas físicas o jurídicas que no residen en nuestro país, se dificulta mucho la relación que puedan tener con la Administración tributaria, especialmente cuando se trata de no residentes que operan sin establecimiento permanente y se hace necesario implantar mecanismos adicionales distintos a los que se aplican a los residentes en nuestro país, y todo ello para garantizar el pago de la deuda.

Entre estas medidas, destaco el mecanismo de la retención y la responsabilidad solidaria, ambos son esenciales, ya que permiten que sean otras personas que residen en nuestro país las que deben responder del pago de las deudas generadas por los “no residentes”.

He analizado las figuras del contribuyente, representante y del retenedor, haciendo especial hincapié en la importancia que tienen las retenciones ya que coinciden con el importe del impuesto, de esta manera se asegura el cobro, y existiendo éstas desaparece la obligación de declarar del contribuyente y la figura del responsable solidario.

Cuando estamos ante “no residentes” sin establecimiento permanente, la mayoría de las rentas que obtienen están sometidas a retención y van a ser pocos los casos en que sea necesario acudir al procedimiento de derivación de responsabilidad solidaria. En el supuesto de los no residentes con establecimiento permanente y entidades en atribución de rentas con presencia

en territorio español y constituidas en el extranjero, serán los representantes los que van a responder siempre que no haya retención, y éstos son designados legalmente con residencia en nuestro país. En definitiva, considero que existe bastante control sobre la gestión de cobro de la deuda del “no residente”, o es el retenedor el que ingresa mediante la retención que practica o se sigue el procedimiento de cobro contra el pagador, el depositario o contra el representante, que sí son residentes.

Este trabajo me ha permitido estudiar la aplicación que pueden tener los supuestos de responsabilidad de la LGT en relación a los “no residentes”, ampliando las posibilidades de cobro. Entre las distintas responsabilidades se pueden exigir de manera más sencilla las siguientes:

La responsabilidad contemplada en el art. 43.1 a) de la LGT, ya que se puede asemejar la figura del administrador de hecho con el representante de los no residentes.

También, la sucesión de empresa regulada en el art. 42.1 c) de la LGT ya que el presupuesto de hecho se realiza también en España, pero me refiero a la responsabilidad por las obligaciones tributarias de los no residentes que actúan a través de establecimiento permanente.

El supuesto de la responsabilidad de bienes afectos al pago de las deudas es el más eficaz ya que se puede exigir el pago al adquirente de bienes inmuebles, se trata del caso específico del Gravamen especial de bienes inmuebles de “no residentes”.

Lo más relevante es que en algunos de los supuestos de la LGT nos permite exigir las sanciones, que de otra forma, aplicando la responsabilidad del RDL 5/2004, no sería posible.

Como conclusión a todo lo expuesto, es de vital importancia el mecanismo de la retención, también la responsabilidad solidaria regulada en el TRLIRNR y van a ser pocos los presupuestos contemplados en la LGT cuya aplicación resulte efectiva debido a la necesidad de prueba que tendrá que realizarse en el país de residencia en la mayoría de los presupuestos. Me gustaría terminar sugiriendo la necesidad de controlar el ingreso real de las retenciones practicadas, ya que el simple hecho de que exista obligación de retener impide la aplicación de la responsabilidad solidaria contemplada en el TRLIRNR.

16 BIBLIOGRAFÍA Y FUENTES DE INFORMACIÓN

16.1 BIBLIOGRAFÍA

[CAPITULO] Agencia Tributaria (2016) “Tributación de no residentes”. Madrid, 9, Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

[LIBRO] Albi Ibañez, E (2009) *Sistema fiscal español I*. Barcelona. 24. Ariel Economía.

[ARTICULO] Arbona Mas, V. Análisis práctico de la tributación de los no residentes sin establecimiento permanente. 3º. Col-laboració.

[LIBRO] Arribas León, M. (2004) *Sucesión de empresas y responsabilidad tributaria*. Universidad Pablo De Olavide Sevilla. Marcial Pons.

[ARTICULO] Azcona asociados (2016) “El representante fiscal en España de personas y entidades no residentes”

[CAPITULO] Bas Soria, J (2013). “Socios y Administradores Responsables y Sucesores de las deudas sociales”. Revista tributaria Oficinas Liquidadores.

[ARTICULO] Borrajo, J *¿Cómo tributa mi inmueble si no resido en España?* Laduda.net

[LIBRO] Calvo Salinero, Cazorla Prieto, Chico de la Cámara. (2016) *Introducción al Sistema Tributario español*. “Impuesto sobre la Renta de los No Residentes y Convenios de Doble Imposición”. Navarra, 4, Aranzadi, Thomson, Reuters.

[CAPITULO] Campos Ferrer, M. (2007) “Los responsables tributarios en el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes”, AEAT.

[ARTICULO] Carmona Fernández, N.(2006) “Convenio sobre doble imposición con Egipto” Carta tributaria 2ª Quincena de junio, 12. CISS grupo Wolters Kluwer.

[ARTICULO] Carmona Fernández, N. (2006) “Convenio entre el reino de España y la República de Croacia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Imposición sobre la Renta y sobre el Patrimonio” Carta tributaria 2ª Quincena de septiembre, 16. CISS grupo Wolters Kluwer.

[ARTICULO] Carmona Fernández, N (2006) “Convenio sobre doble imposición con Malta” Carta tributaria 1ª Quincena de octubre, 17. CISS grupo Wolters Kluwer.

[ARTICULO] Carmona Fernández, N (2006) “Convenio sobre doble imposición con Irán” Carta tributaria 1ª Quincena de noviembre, 19. CISS grupo Wolters Kluwer.

[ARTICULO] Carmona Fernández, N (2007) “Ley de modificación parcial del IRNR” Carta tributaria 2ª Quincena de enero. CISS grupo Wolters Kluwer.

[ARTICULO] Carmona Fernández, N (2007) “Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal” Carta tributaria 2ª Quincena de enero. CISS grupo Wolters Kluwer.

[LIBRO] Checa González, C. (2003). *Los responsables tributarios*. Pamplona. 28, Aranzadi, Thomson, Reuters.

[ARTICULO] Departament d’ empresa d’ ocupació (2012). *Impuesto sobre la renta de los no residente*. Generalitat de Catalunya.

[ARTICULO] Enrech Francés, C (2003) *Fiscal y tributario*. “Responsabilidad tributaria de los administradores” 15. TOGAS XXVIII.

[ARTICULO] Gil Pecharromán, X (2013) *El abono a un no residente hace al pagador responsable*. elEconomista.es. Ecoley.

[CAPITULO] Gómez Arellano, A. (2016) *Introducción al Sistema Tributario español*. “Los convenios para evitar la doble imposición suscritos por España”, Navarra, 4, Aranzadi, Thomson Reuters.

[LIBRO] González Martín, González García. (2016). *Los paraísos fiscales*. Universidad la Laguna.

[LIBRO] González Ortiz, D. (2003) *La figura del responsable tributario en el Derecho español*. Univesitat de Valencia, Servei de Publicacions.

[ARTICULO] López Espadafor, C. *Materiales de asesoría fiscal en la Unión Europea*.

[LIBRO] Martín Queralt, Tejerizo López, Cayón Galiardo. (2015) *Manual de Derecho Tributario (Parte Especial)* Navarra. 12. Aranzadi Thomson Reuters.

[CAPITULO] Martín Queralt, J. Lozano Serrano, C. Tejerizo López, J. Casado Ollero, G. (2010) *Curso de derecho financiero y tributario*. “Sujetos tributarios”. Madrid, 21, Tecnos

[CAPITULO] Merino Jara, Lucas Duran, Fernández Amor, (2015). *Derecho Financiero y tributario, parte general*. “Sujetos de la relación jurídico tributaria”, Madrid. 5. Tecnos.

[LIBRO] Pérez Bustamante Y. (2016) *Introducción al Sistema Tributario español*. “Los convenios para evitar la doble imposición suscritos por España” Navarra, 4, Aranzadi, Thomson Reuters,

[ARTICULO] Pérez Jordá, I. (2016) Los supuestos de responsabilidad tributaria subsidiaria en el pago de las sanciones tributarias previstos en el artículo 43 de la ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria. 18, UNED.

[CAPITULO] San Román Plaza, J. “La gestión tributaria de los no residentes”. Agencia Estatal de Administración Tributaria. Instituto de Estudios Fiscales.

[CAPITULO] Tejerizo López, J.M. (2013). “La discriminación entre la tributación de las rentas de los residentes y no residentes” Revista tributaria Oficinas Liquidadores.

[CAPITULO] Tejerizo López, J. (2015) *Manual de derecho Tributario Parte Especial*, “Impuesto sobre la Renta de los no Residentes”, Navarra, 12. Aranzadi Thomson Reuters.

[ARTICULO] Vega García, A. (2013). La obligación de nombrar un representante fiscal y las libertades de la Unión Europea, la STJUE de 5 de mayo de 2011, Comisión/Portugal, C-267/09, y su influencia en la normativa española. Barcelona, 4, InDret.

[ARTICULO] William Escobar, L “El presupuesto de hecho y el hecho generador del tributo” TAIIA.

16.2 NORMATIVA.

-Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

-Real Decreto 939/2005, de 29 de julio por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación.

-Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes.

-Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Personas Físicas y de modificación parcial del Impuesto sobre Sociedades, sobre la Renta de los No Residentes y sobre el Patrimonio.

-Ley 36/2006, de 29 de noviembre de medidas para la prevención del fraude fiscal

-Ley 16/2012 de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica.

-Ley 2/2010, de 1 de marzo por la que se trasponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria.

-Ley 35/2003, de 4 de noviembre de Instituciones de inversión colectiva.

-Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

16.3 JURISPRUDENCIA

Sentencia Audiencia Nacional de 26 de septiembre de 2013

Sentencia del Tribunal Supremo 737/1993, de 18 de febrero

Sentencia del Tribunal Supremo 6479/2012 de 27 de septiembre de 2012

Sentencia Audiencia Nacional 898/2003, de 7 de julio de 2003,

Sentencia Audiencia Nacional 1039/2014, de 17 de marzo de 2014

Sentencia Audiencia Nacional 239/2013, de 12 de mayo de 2014

Sentencia Audiencia Nacional 1848/2013, de 22 de abril

Sentencia del Tribunal Supremo 384/2014, de 10 de febrero de 2014

Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990

Sentencia del Tribunal Constitucional de 13 de noviembre de 1995.

16.4 RESOLUCIONES DEL TEAC.

RTEAC 3222/2006, de 14 de marzo de 2008

RTEAC 3128/2005, de 14 de febrero de 2007.

16.5 PÁGINAS WEB CONSULTADAS.

-López, J.L. (2009). *¿Qué es el IRNR? ¿dónde se aplica? ¿quién está obligado a tributar?*
Asesorfin.

<https://asesorfin.wordpress.com/2009/03/26/1-%C2%BFque-es-el-irnr-%C2%BFdonde-se-aplica-%C2%BFquien-esta-obligado-a-tributar/>

-Tramitex. El responsable solidario en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes

<https://www.tramitex.es/el-responsable-solidario-en-el-impuesto-sobre-la-renta-de-no-residentes/>

-Agencia Tributaria. *¿Qué se entiende por responsabilidad solidaria en la tributación de los no residentes que obtienen rentas sin mediación de establecimiento permanente en España?*

http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Campanas/No_residentes/Impuesto_sobre_la_Renta_de_No_Residentes/No_residentes_sin_establecimiento_permanente/Gestion_del_impuesto_modelos_representacion_y_retenedor/Responsabilidad_solidaria.shtml

-Arco, abogados y asesores tributarios (2 Abril 2015) *Tributario*. “Impuesto sobre la renta de los no residentes. Rendimientos de la propiedad”.

<http://www.arcoabogados.es/es/articulo-legal/impuesto-sobre-la-renta-de-no-residentes-rendimientos-de-la-propiedad-inmobiliaria>

-María A.C. (7 Enero 2015) *¿Qué es un convenio de doble imposición?* La Gaceta

<http://gaceta.es/noticias/convenio-doble-imposicion-07012015-0839>

-Agencia Tributaria. *Acuerdos de intercambio de información*.

<http://www.minhfp.gob.es/es-ES/Normativa%20y%20doctrina/Normativa/AcuerdosII/Paginas/acuerdosii.aspx>

-Fiscal y tributario general (9 de Mayo 2016). *Fiscalidad no residentes*. “Impuesto Renta No Residentes (IRNR)”’. Garón.

<http://www.garonabogados.es/impuesto-renta-no-residentes-espana/>

-Impuesto sobre la renta no residentes.

www.senor.com/es/wp-content/uploads/2011/11/IRNR.pdf