

2 ¿Es posible un equiparable “non dom” para los deportistas desplazados en España?

JORGE J. MILLA IBÁÑEZ

Doctor en Derecho. Profesor de la Universidad Católica de Valencia

Revista Jurídica del Deporte 44
Julio - Septiembre 2014

Sumario:

Introducción

1. Origen

2. Situación actual del residente no domiciliado en Reino Unido

3. Implantación en España

4. Consideraciones finales

RESUMEN: El régimen especial para trabajadores desplazados (conocida como “Ley Beckham”), drásticamente limitado en 2010, permitió a éstos poder optar por tributar en el Impuesto de la Renta para los No Residentes, durante los primeros 6 años, a un tipo máximo del 24%. En la actualidad, la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario aboga por la recuperación de este régimen a su estado primitivo, con el objetivo de que quede integrado en un “régimen fiscal para extranjeros residentes no habituales”, a fin de atraer a inversores de alto nivel adquisitivo, administradores, directivos y artistas o deportistas de élite para que establezcan su residencia no habitual en España.

ABSTRACT: The special regime for displaced workers (commonly known as ‘Beckham Law’), drastically limited in 2010, allowed such workers to opt to pay the Income Tax for Non-Residents for the first 6 years after arrival, at a maximum rate of 24%. At present, the Commission of Experts on Reform of Tax System advocates the amendment of this system to its original state, with the objective that is integrated into a "tax regime for non-habitual residents" in order to attract investors with high purchasing power, directors, artists and athletes to establish their non-habitual residence in Spain.

PALABRAS CLAVE: no domiciliado, no habitual, residencia, desplazado, Ley Beckham, reforma fiscal.

KEY WORDS: non dom, non-habitual, residence, displaced, Beckham Law, tax reform.

INTRODUCCIÓN

El estudio de los regímenes fiscales para los extranjeros residentes no habituales, como el caso del aplicable a los residentes no domiciliados o *non-doms* de Reino Unido, ha sido un tema de recurrente análisis por la doctrina científica¹). Ello, no obstante, el legislador español no estableció hasta que la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, un régimen especial para trabajadores desplazados que adquieren su condición de residentes en España, como consecuencia de su desplazamiento a territorio español, para cumplir un contrato de trabajo presuntamente de carácter temporal. Este régimen, comúnmente conocido como «Ley Beckham»²) –drásticamente limitado en 2010– permitió a los contribuyentes que tuvieran su residencia habitual en España y que cumplieran determinados requisitos, que, manteniendo su condición de contribuyentes en el IRPF, pudieran optar por tributar en el Impuesto de la Renta para los No Residentes, durante los primeros 6 años, a un tipo máximo del 24%.

Ha sido la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario, la que en su Informe de febrero de 2014 aboga por la recuperación del régimen especial para trabajadores desplazados a su estado primitivo, con el objetivo de que quede integrado en un «régimen fiscal para extranjeros residentes no habituales» a implantar, tal y como ha hecho Portugal, con el objetivo final de acercar el tratamiento fiscal español al existente en otros países que compiten muy directa y próximamente con España a la hora de atraer inversores inmobiliarios³).

1. ORIGEN

Los no familiarizados con la normativa relativa a residentes extranjeros observan con cierta extrañeza que una persona física pueda residir habitualmente en un Estado y no ser considerada residente habitual o ser residente en un Estado y no estar domiciliada en él. Esta situación no es nada extraña para los contribuyentes británicos, ya que el domicilio⁴) es un concepto de gran arraigo en Reino Unido –basado en el fuero civil personal del individuo– y que es de suma importancia en la regulación de su régimen económico matrimonial y de su sucesión hereditaria.

El concepto de no domiciliado se encuentra íntimamente ligado al régimen de remisión. Comenzaremos, en primer lugar, analizado éste régimen, para continuar con el de no domiciliado. El régimen de remisión supone que los tributos derivados de los rendimientos o las ganancias patrimoniales no se devengan hasta que son «remitidos», es decir son transferidos, a Reino Unido, proporcionando a los contribuyentes, que pueden (residentes no ordinarios –hasta la reforma de 2013– y residentes no domiciliados) y deciden optar al mismo, lo que la doctrina denomina un «aplazamiento» de la deuda tributaria. En el caso de los residentes no ordinarios el régimen sólo se aplicaba a los rendimientos, mientras que en el caso de los no domiciliados se aplica tanto a rendimientos, como a ganancias patrimoniales, lo que constituía la diferencia fundamental entre los residentes no ordinarios y los no domiciliados⁵).

Este régimen ha sido siempre defendido con base en la competitividad, la idiosincrasia de la economía británica y el mantenimiento de conexiones en el exterior, compuesta, entre otras, por las dependencias de la Corona, los territorios de ultramar y la Commonwealth⁶). Para los políticos de la época suponía una forma dar cabida tanto a los nacionales británicos que vivían en esos y otros territorios por diferentes períodos, como a los visitantes que pasaban largas temporadas en Reino Unido por cuestiones empresariales en su sistema tributario, haciendo de éste un sistema justo, claro y fácil de administrar⁷).

Aunque tiende a pensarse que la razón de ser del «régimen de remisión» fue la creación de los *non-domiciles*, esta no era la intención de los redactores del *Finance Bill 1914*, que no los tuvieron en cuenta en la primera redacción del Proyecto. Fue tras la fase denominada «Committee stage»⁸), en la Cámara de los Comunes cuando se modificó la redacción original, que incluía una categoría de contribuyente denominado *subjects ordinarily resident in a British Possession* (sujetos residentes con carácter ordinario en una posesión británica). Esta categoría se reemplazó por la de *non-domicile* al observar que esta acepción era demasiado amplia, ya que permitía considerar como sujeto pasivo del impuesto sobre la renta a un ciudadano canadiense residente en Canadá. Finalmente, se decidió que el régimen de remisión fuera aplicable tanto a los residentes con carácter no ordinario, como a los *non-domiciles*.

La creación de esta categoría de contribuyentes supuso la introducción, por vez primera, del concepto de domicilio como factor relevante a efectos del impuesto sobre la renta. Entre los efectos que produjo la creación de los *non-domiciles* debemos destacar la desaparición de los contribuyentes denominados «sujetos pasivos no Británicos» que pasaban a engrosar esta categoría.

2. SITUACIÓN ACTUAL DEL RESIDENTE NO DOMICILIADO EN REINO UNIDO

Para determinar el concepto de residente no domiciliado debemos remitirnos, en primer lugar, al concepto de domicilio en materia tributaria. Lamentablemente, la normativa tributaria británica, como en el caso de la residencia, no define en ningún

momento el concepto de domicilio. Ha sido la jurisprudencia la que a través de sus Sentencias ha ido definiendo el concepto, que a su vez ha sido sintetizado por la doctrina científica en cinco principios básicos⁹). Estos principios son:

En *primer lugar*, que ninguna persona física puede carecer de domicilio; en *segundo lugar*, que nadie puede tener, de forma simultánea, más de un domicilio; en *tercer lugar*, que el domicilio debe radicar en un territorio sujeto a un sistema legal, sin importar que éste coincida con un Estado; en *cuarto lugar*, que un cambio de domicilio nunca puede presumirse, debe probarse; y, *por último*, que el domicilio debe estar determinado de acuerdo con el concepto británico de domicilio.

Los residentes no domiciliados son definidos por algunos autores como residentes no plenamente asentados¹⁰) porque únicamente tributan por las rentas obtenidas en Reino Unido o remitidas a Reino Unido, lo que se denomina en el ordenamiento jurídico británico *remittance basis*; o, como los define la OCDE, residentes que no tienen lo que se considera un vínculo permanente con el Estado y que tributan únicamente por los rendimientos derivados de fuentes fuera del Estado siempre y cuando este ingreso sea efectivamente repatriado o remitido. Cualquiera de las dos definiciones, en nuestra opinión, define perfectamente a los *non-domiciles*, pero no el porqué de su existencia en la actualidad. La respuesta a esta pregunta puede incluir infinidad de razones –la mayoría de ellas, como hemos analizado, históricas–, pero lo cierto es que, fundamentalmente, hoy existen por su aportación a la economía británica, tal y como se admite abiertamente por el *HM Treasury* en la introducción de la consulta popular sobre *non-domiciles* del día 17 de junio de 2011¹¹).

La HMRC ofreció el 14 de febrero de 2011 una serie de datos, de los ejercicios 2004-05 a 2008-09, que –en su opinión– siguen justificando la existencia de este régimen. La tabla de resultados ofrecida es la siguiente¹²):

Ejercicio	Nº de Non-domiciles	Impuestos pagados (billones de libras)	Media por persona (en libras)
2004-05	110.000	3	30.000
2005-06	111.000	4	36.036
2006-07	117.000	5	42.735
2007-08	140.000	7	49.286
2008-09	123.000	6	47.967

En cuanto a las principales características de los *non-domiciles*, podemos citar dos, como las principales y que mejor los definen:

En primer lugar, que son sujetos pasivos del impuesto sobre la renta por sus rendimientos y ganancias patrimoniales generadas en Reino Unido, de las que tributan en Reino Unido; y, en segundo lugar, que únicamente están sujetos al impuesto sobre la renta por sus rendimientos y ganancias patrimoniales generadas en el exterior que remitan a Reino Unido –es decir trasladen a Reino Unido, ya sea a sus cuentas corrientes, en metálico o a través de pago mediante sus tarjetas de crédito, entre otras formas– las cuales deben declarar.

Junto a estas características, la legislación –concretamente la *Income Tax Act 2007 (ITA 2007)*– establece una serie de obligaciones, modificadas recientemente por la *Finance Act 2012*, endureciendo en cierta medida las condiciones para ser o seguir siendo considerados *non domiciles*. Estas obligaciones son:

En *primer lugar*, de acuerdo con la sección 809H de la *ITA 2007*, los *non-domiciles* que decidan tributar conforme al sistema de remisión en un ejercicio fiscal y no por su renta mundial, y que hayan sido residentes al menos siete de los nueve ejercicios fiscales precedentes deberán abonar una cantidad anual de 30.000 libras y de 50.000 libras si han sido residentes al menos doce de los catorce ejercicios fiscales anteriores¹³). Esta obligación no se aplica ni a los menores de 18 años ni a los que únicamente reciban del exterior por sus rendimientos y ganancias una cantidad inferior a 2.000 libras en el ejercicio fiscal.

En *segundo lugar*, de acuerdo con la sección 809L de la *ITA 2007*, los *non-domiciles* podrán recibir del exterior rendimientos y ganancias que no serán objeto de imposición, siempre y cuando las utilicen para realizar una inversión cualificada¹⁴) en Reino Unido. Esta previsión de inversión cualificada es una novedad incluida en la *Finance Act 2012* para asegurar que la inversión produzca los beneficios esperados.

En *tercer lugar*, de acuerdo con la sección 809C de la *ITA 2007*, los *non-domiciles* que decidan tributar conforme al sistema de remisión en un ejercicio fiscal y, por tanto, abonen la cantidad anual requerida al efecto, deberán indicar una cantidad de sus rendimientos y ganancias en el exterior que esté sujeta a imposición que gravada como si se le gravara por su renta mundial, ésta diera lugar al pago de la cantidad de 30.000 ó 50.000 libras (según el caso). Esto asegura que este pago se corresponda con un impuesto sobre sus rendimientos y ganancias.

Y, *por último*, los activos comprados en el exterior usando rendimientos y ganancias del exterior estarán sujetos, si éstos son remitidos a Reino Unido. No obstante, la sección 809X de la *ITA 2007* enumera una serie de exenciones para los *non-domiciles*.

Como hemos analizado, los *non-domiciles* son una *rara avis* para nuestra forma de analizar el Derecho tributario y la sujeción al impuesto sobre la renta.

Debemos aquí constatar, que un gran sector de la doctrina científica, entre los que se encuentran Whiteman, Saunders y Rohatgi, es de la opinión de que este tipo de contribuyente debería desaparecer o, al menos, ser objeto de una profunda revisión conducente a una futura desaparición. Varios son los motivos que se han señalado para considerar esta desaparición, la mayoría de ellos derivados de la complejidad de funcionamiento del régimen, entre los que cabe destacar dos: *el primero*, que el concepto de *remittance* (remisión), no resulta nada claro, como lo prueba la larga lista de pronunciamientos de los Tribunales británicos; y, *el segundo*, que el régimen de remisión plantea problemas en el marco del Derecho de la Unión, como, por ejemplo, el que resulta de hacer abstracción de las bases imponibles extranjeras¹⁵).

A pesar de la opinión de este sector de la doctrina, este régimen sigue siendo de vital importancia para Reino Unido. Sirva de ejemplo la inclusión del mismo en el apartado 4 del artículo 4 del nuevo Convenio para evitar la doble imposición, suscrito el 14 de marzo de 2013, entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, que sustituirá al formulado en Londres el 21 de octubre de 1975¹⁶).

3. IMPLANTACIÓN EN ESPAÑA

La Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario fundamenta la implantación en España del régimen de residentes no domiciliados, principalmente, en la atracción de inversores (esencialmente, inmobiliarios), talentos (recuperación de profesionales o científicos emigrados y extranjeros) y pensionistas del centro y norte de Europa (a fin de reducir la estacionalidad de la actividad turística). Además advierte de la posibilidad de perder «el tren» de esa atracción por la competencia de otros Estados con un clima similar, como Portugal¹⁷), de reciente implantación, o Francia, Italia y Malta, donde ya existía.

Así mismo, la Comisión centra la problemática existente entre los extranjeros residentes en España –motivada por la inexistencia de un régimen fiscal específico, dirigido a residentes no domiciliados– en cinco desventajas: *la primera*, que España tiene uno de los mayores tipos impositivos sobre la renta y somete a imposición la renta y el patrimonio mundial, tributo este último que ha sido eliminado en casi todos los demás países de la Unión; *la segunda*, la imputación de rentas inmobiliarias por la vivienda que no constituya la vivienda habitual del contribuyente, con lo que la vivienda se encuentra gravada por el IBI, el IRNR o IRPF y, en su caso, por el Impuesto sobre el Patrimonio; *la tercera*, la tributación del ISD por parte del cónyuge¹⁸); *la cuarta*, la complejidad en la obtención del NIE¹⁹); y, *por último*, la exigencia establecida en la reciente Ley 7/2012 de comunicar a la Agencia Tributaria todas las propiedades, cuentas, depósitos, acciones y cualesquiera otros bienes que los contribuyentes posean en el extranjero. Es una medida lógica y necesaria dado el fin que persigue, aunque para los extranjeros familiarizados con los regímenes de residentes no domiciliados resulta sorprendente que la Administración española les requiera más información que su propio país.

A estas cinco desventajas analizadas se les une la relativa a la obtención del permiso de residencia del art. 63 y siguientes de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización. El cumplimiento de las condiciones de esta norma convierte al inversor extranjero en residente fiscal, quedando por ello sometido al régimen general de tributación por obligación personal en IRPF, IP e ISD, obligándole a tributar por su renta, patrimonio y herencia mundial, a diferencia de lo que ocurre en otros países competidores, que han establecido un régimen especial para los residentes no domiciliados.

Por todo ello, la Comisión considera conveniente establecer un régimen de residentes no domiciliados que cumpla con las siguientes funciones: *en primer lugar*, que facilite o, al menos no impida, tanto el desplazamiento a España de administradores y directivos de empresas multinacionales como su salida²⁰); *en segundo lugar*, que atraiga a inversores de alto nivel adquisitivo, administradores, directivos y artistas o deportistas de élite para que establezcan su residencia no habitual en España, lo que redundaría en una mayor recaudación y en la atracción de talento y, potencialmente, poder de decisión de empresas multinacionales; y, *en tercer lugar*, que se eliminen las incertidumbres acerca del tratamiento fiscal de las personas sometidas al actual régimen especial de tributación sobre la renta²¹). En definitiva, la Comisión aboga por la eliminación de todos los desincentivos actuales, que impiden localizar la residencia en España de inversores y pensionistas. Esta eliminación, para la Comisión, pasa por la creación de un régimen fiscal dirigido a residentes no domiciliados, de acuerdo con sus Propuestas número 32 y 33²²).

4. CONSIDERACIONES FINALES

Estamos convencidos de que la propuesta de la Comisión para establecer un «régimen fiscal para los extranjeros residentes no habituales (o no domiciliados)», comparable al portugués, es decir, que aúne el régimen tributario especial en el IRPF de los trabajadores desplazados a España –aumentando sus límites– y el régimen anglosajón de los no domiciliados –que únicamente tributan en el Estado de residencia por las rentas obtenidas en él o remitidas a él–, puede suponer tanto un gran incentivo que facilite la atracción de inversores de alto nivel adquisitivo, administradores, directivos, pensionistas y artistas o deportistas de élite, como la eliminación de todas las incertidumbres que aseguren el mantenimiento de los que ya residen en España.

No obstante, en nuestra opinión, esta propuesta, debe promover no sólo el aumento de las ventajas actuales (al menos, hasta su estado primitivo) del régimen tributario especial en el IRPF de los trabajadores desplazados a España, sino que debería –siguiendo el método británico– eliminar la ventaja de la que gozan los sujetos de este régimen a tributar únicamente por las rentas obtenidas en territorio español, pasando a tributar también por las rentas remitidas (con el consiguiente abono de una exacción similar a la *Remittance Basis Charge*).

Entendemos que la creación de un régimen específico, razonable y proporcionado a los fines a alcanzar, debe solucionar las dudas sobre la constitucionalidad de la actual «ley Beckham», que tanta polémica han suscitado entre la doctrina científica, derivada de las modificaciones operadas tanto por la Ley 62/2003 de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, como por la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010.

En definitiva, un régimen en el que se tenga en cuenta la internacionalización del mercado, que elimine todas las incertidumbres actuales, que sea aplicable en la práctica y que esté encaminado a la consecución de los fines perseguidos.

1 Véase en este sentido: AA.VV.: Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala, ISBN: 9788498490305, Dykinson, Madrid, 2007, página 155; AA.VV.: Impacto fiscal en la integración económica, ISBN 9972-787-07-9, Secretaría General de la Comunidad Andina, Perú, 2003, página 55; Chico de la Cámara, P.: «Los regímenes tributarios especiales que concede nuestro sistema tributario a los deportistas para favorecer la generación de renta en nuestro país», *Revista jurídica de deporte y entretenimiento: deportes, juegos de azar, entretenimiento y música*, ISSN 1575-8923, N° 17, 2006, págs. 159-168; Fernández Junquera, Manuela, M.: «Domicilio fiscal de los trabajadores comunitarios y residencia efectiva», en *La constitución española en el ordenamiento comunitario europeo (III) : XVIII jornadas de estudio*, 1999, ISBN 84-7787-920-6, págs. 1093-1106; Magraner Moreno, F.J.: «Régimen fiscal del traslado transfronterizo del domicilio social», *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, ISSN 1130-4901, N° 234, 2010, págs. 27-36; y Magraner Moreno, F. J.: *La imposición sobre las rentas obtenidas en España por artistas y deportistas*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2012; Serena Puig, J.M.: «Residencia habitual y domicilio fiscal comentarios al artículo 36 de la Ley 38/1997, de 4 de agosto, por la que se aprueba el Concerto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco», *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, ISSN 0213-0548, Año n° 14, N° 1, 1998, págs. 519-534.

2 La denominada «Ley Beckham» es, en realidad, el artículo 93 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. En concreto, permitía a los residentes fiscales en España tributar como no residentes al tipo general del 24% en lugar del 43% al que se aplicaban a los contribuyentes residentes con rentas superiores a los 120.000 euros. No obstante, mediante la nueva redacción dada al artículo 93 por la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010, se estableció que las retribuciones previsibles derivadas del contrato de trabajo en cada uno de los periodos impositivos en los que se aplique este régimen especial no podrán superar la cuantía de 600.000 euros anuales, lo que redujo drásticamente su atractivo. No obstante, la modificación no se aplicó con carácter retroactivo, por lo que quienes se estén beneficiando actualmente de la misma podrán seguir haciéndolo en las mismas condiciones.

3 Vid a este respecto, las páginas 174 y siguientes de este Informe. Enlace: <http://www.minhap.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf>

4 En el ordenamiento jurídico británico existen tres tipos de domicilio: el de origen, el de elección y el de dependencia. El domicilio de origen es el domicilio paterno de nacimiento, salvo que en el momento del nacimiento los padres no estén casados. En este último caso, se adquirirá el domicilio de origen de la madre. Este domicilio de origen cambiará por razón de adopción. El domicilio de elección será el domicilio elegido por la persona a partir de tener capacidad legal para ello. Finalmente, el domicilio de dependencia es el domicilio que tiene la persona mientras es legalmente dependiente hasta que tiene la capacidad vista anteriormente para elegir domicilio. Si el domicilio de la persona de la que se depende cambia, cambia automáticamente el del dependiente. En Reino Unido existen tres posibles domicilios para los contribuyentes: Inglaterra y Gales, Escocia e Irlanda del Norte.

5 Vid. a este respecto el manual RDRM31000 alojado en la página web del HMRC (www.hmrc.gov.uk)

6 Las dependencias de la Corona Británica son territorios semi-independientes que están bajo la soberanía del Monarca del Reino Unido, pero que no forman parte del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte y por tanto, tampoco pertenecen a la Unión Europea. El Reino Unido se encarga de la defensa, la representación internacional, y éstos se relacionan a través del Monarca del Reino Unido. El Parlamento británico se reserva el derecho a legislar sobre asuntos comunes y lo hace en nombre del Monarca del Reino Unido. Este derecho se puede ejercer incluso en contra de la voluntad de los territorios, aunque si bien se procura llegar a un acuerdo con las instituciones de los territorios, se puede proceder a través de los órganos jurídicos del Reino Unido. Hasta 2001, los asuntos referentes a las Dependencias en el Gobierno Británico los llevaba el Home Office (Ministerio del Interior); ahora se realizan a través del Lord's Chancellor

Office (Departamento de la Cancillería). El grado de autonomía es mayor que el que pueda tener un Estado dentro de una federación. Las Dependencias de la Corona tienen monedas, matrículas, servicios postales, etc., propios. Alderney, Guernsey, Jersey, Sark y Herm, forman parte de las Islas del Canal de la Mancha y la Isla de Man, que se encuentra en el mar de Irlanda entre Gran Bretaña e Irlanda. Por el contrario, los territorios británicos de ultramar son, en la actualidad, catorce territorios reclamados por Reino Unido que no forman parte integrante del mismo. Se trata de antiguas colonias que no se independizaron ni votaron para seguir siendo territorios británicos. Hoy en día los territorios dependientes no son administrados directamente por el Reino Unido, sino que tienen su propio gobierno que las administra, y el Reino Unido se encarga de su protección, de las relaciones exteriores y asuntos comerciales. Los Estados miembros de la Commonwealth son Estados independientes, algunos de ellos monarquías constitucionales en las que monarca del Reino Unido ejerce como su propio jefe de Estado simbólico. Aunque el jefe de Estado es compartido, los países y sus gobiernos están totalmente separados y son independientes. En cada nación (a excepción del Reino Unido), el monarca es representado por un Gobernador General. Un ciudadano que tiene un historial distinguido de servicio público a la nación es nominado al puesto por el Primer Ministro del país y el nombramiento formal es hecho por el monarca. El poder político verdadero en cada país es llevado a cabo enteramente por el Primer Ministro, pero el Gobernador General y el Monarca realizan muchas actividades simbólicas, formales, culturales, y ceremoniales y promueven la cultura y la identidad de cada país. El Gobernador General firma todas las leyes federales también, pero hace esto solamente con el consejo de los miembros del gobierno elegido y rara vez actúa de manera independiente.

7 Vid.: Tiley, J.: *Studies in the History of Tax Law, Volume 2*, Hart Publishing, Oxford, 2007, página 47

8 Los proyectos de ley que comienzan en la Cámara de los Comunes (*Commons*) siguen 5 pasos antes de pasar a la Cámara de los Lores: una primera lectura, una segunda lectura, la fase del *Committee*, la fase del informe y la tercera lectura. Los *Comités* son una serie de comisiones parlamentarias que cuentan con un mínimo de 16 miembros y un máximo de 50, con una composición proporcional a la de la Cámara.

9 La mayoría de autores suele nombrar únicamente tres principios (los tres primeros) pero dado que cierta parte de la doctrina nombraba los cinco, hemos decidido enumerarlos.

10 Así los definen Calderón Carrero, Carmona Fernández, Martín Jiménez y Trapé Viladomat, en nuestra opinión de forma muy acertada. Ya que, para nosotros, la expresión «no domiciliados» podría carecer de sentido en el ámbito tributario. (Vid. Calderón Carrero, J. M., Carmona Fernández, N., Martín Jiménez, A. J. y Trapé Viladomat, M.: *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, CIIS, Valencia, 2008, página 94).

11 En el primer párrafo de la página 3 de la Consulta se afirma, textualmente, que *el Gobierno reconoce que las personas físicas no-domiciliadas («non-domiciles») pueden realizar una valiosa contribución a la economía de Reino Unido – a través del dinero que gastan aquí, de los fondos en los que invierten, de su cualificación como empleados y de los impuestos que pagan*. La contribución de los no-domiciliados al impuesto sobre la renta supera los cuatro billones de libras según la HMRC.

12 Vid. a este respecto: <http://www.publications.parliament.uk/pa/cm201011/cmhansrd/cm110214/text/110214w0002.htm>

13 Esta cantidad anual se denomina *Remittance Basis Charge*, que podríamos traducir como «exacción por remisión».

14 Esta «inversión cualificada» se define en la Consulta como *una inversión en empresas no reguladas, o reguladas en un mercado de valores que lleven a cabo una actividad comercial o se dediquen al desarrollo o alquiler de oficinas y locales comerciales*.

15 Vid.: Whiteman, P.: *Income Tax*, Sweet and Maxwell, Londres, 1994, página 1.112 y siguientes; Saunders, G. y Smailers, D.: *Income Tax*, Trolley's, Avon, 1995, página 548 y siguientes; Rohatgi, R.: *Basic International Taxation*, Kluwer, La Haya, 2002, página 135.

16 Este Convenio y su Protocolo entrarán en vigor el 12 de junio de 2014, una vez transcurrido el plazo de tres meses desde la fecha de recepción de la última de las notificaciones comunicando el cumplimiento de los procedimientos necesarios para su entrada en vigor, según se establece en su artículo 28.

17 Este régimen, implantado en Portugal mediante el Decreto-Ley nº 249/2009, de 23 de septiembre y modificado por la Ley 20/2012, de 14 de mayo, incluye dos conjuntos separados de reglas: las que se aplican a los ingresos de fuente extranjera (comparable al régimen de remisión británico) y a los ingresos de fuente portuguesa (comparable a nuestra «ley Beckham»).

18 Conviene aquí recordar que la Comisión Europea demandó a España mediante un recurso por incumplimiento interpuesto el 7 marzo 2012 (Asunto C-127/12), solicitando que se declare que España ha infringido los artículos 21 y 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) y los artículos 28 y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo (EEE) por la introducción de normas discriminatorias en materia de Impuesto Sucesiones y Donaciones que disponen que los no residentes paguen impuestos más altos que los residentes. Este recurso se fundamentaba, *en primer lugar*, que en España, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un impuesto estatal cuya regulación básica se encuentra en la Ley 29/87 de 18 de diciembre de 1987, así como en el Reglamento aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre. La gestión y el rendimiento del impuesto han sido cedidos a las CCAA, si bien la normativa estatal será aplicable en los casos que la misma determina, principalmente en los casos en los que no hay punto de conexión personal o real con una Comunidad Autónoma; y, *en segundo lugar*, que en todas las CCAA que han ejercido su competencia normativa sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, la carga fiscal soportada por el contribuyente es considerablemente menor a la impuesta por la legislación estatal, lo cual provoca diferencia en el trato fiscal dispensado a las donaciones y sucesiones entre los causahabientes y donatarios residentes en España y los no residentes; entre los causantes residentes en España y los no residentes; y entre las donaciones y disposiciones similares de bienes inmuebles situados dentro y fuera de España.

19 De acuerdo con la Orden de 7 de febrero de 1997 por la que se regula la tarjeta de extranjero, los ciudadanos de un Estado miembro de la Unión Europea o de otro Estado parte en el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, que deseen residir en territorio español por un período superior a tres meses, están obligados a solicitar personalmente ante la Oficina de Extranjeros de la provincia donde pretendan permanecer o fijar su residencia o, en su defecto, ante la Comisaría de Policía correspondiente, su inscripción en el Registro Central de Extranjero. Dicha solicitud deberá presentarse en el plazo de tres meses contados desde la fecha de entrada en España, siéndole expedido de forma inmediata un certificado de registro en el que constará el nombre, nacionalidad y domicilio de la persona registrada, su número de identidad de extranjero, y la fecha de registro. Junto con la solicitud de inscripción, deberá presentarse el pasaporte o documento nacional de identidad válido y en vigor del solicitante. En el supuesto de que dicho documento esté caducado, deberá aportarse copia de éste y de la solicitud de renovación. Salvo en los casos de no tener asignado NIE con carácter previo a la solicitud, documento acreditativo del abono de

la tasa por expedición del certificado (en el resto de los casos, el órgano administrativo ante el que se presente la solicitud, previa asignación de NIE, hará entrega del impreso para el abono de la tasa, a efectos de que éste sea efectuado con carácter previo a la expedición del certificado).

20 Es de sobre conocida la Sentencia del asunto del «exit tax» español (C-269/09), de 12 de julio de 2012. Este asunto se inició mediante el recurso de la Comisión de las Comunidades Europeas, solicitando al Tribunal de Justicia que declare que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 18 CE, 39 CE y 43 CE, así como de los artículos 28 y 31 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992, al adoptar y mantener, en el artículo 14 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, una disposición por la que los contribuyentes, que trasladan su residencia al extranjero, están obligados a incluir cualquier renta no imputada en la base imponible del último ejercicio fiscal en el que hayan sido considerados contribuyentes residentes. El Tribunal dictaminó que esta normativa, que implica para el contribuyente la obligación de pagar los correspondientes impuestos con anterioridad al momento en que deben hacerlo los contribuyentes que continúan residiendo en España, supone sin duda una diferencia de trato que puede resultar desfavorable, en el aspecto financiero, para aquellas personas que trasladan su residencia al extranjero, al obligar a incluir rentas pendientes de imputación en la base imponible del último ejercicio en el que tales personas eran residentes en ese país.

21 Nos referimos aquí a la incertidumbre que genera el régimen español de residentes no habituales cuando el trabajador pueda encontrarse en la situación de poder obtener más de un 15% de sus rentas del trabajo fuera de España.

22 Esta Propuesta puede consultarse en las páginas 177 y 178 del Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español.