
Fiscalitat internacional

PID_00256484

Ana María Delgado García
Rafael Oliver Cuello

Temps mínim de dedicació recomanat: 4 hores





Ana María Delgado García

Doctora en Dret. Catedràtica de Dret Financer i Tributari. Universitat Oberta de Catalunya.



Rafael Oliver Cuello

Doctor en Dret. Catedràtic de Dret Financer i Tributari. *ESERP Business & Law School*.

Índex

Introducció	5
Objectius	6
1. Aspectes generals de fiscalitat internacional	7
1.1. La residència fiscal	8
1.2. La doble imposició internacional	11
1.3. Els convenis per a evitar la doble imposició	12
1.4. La planificació fiscal internacional	15
1.5. Els preus de transferència	16
1.6. Els paradisos fiscals	18
2. Impost sobre la renda de no residents	21
2.1. Rendes obtingudes a Espanya i exempcions	21
2.2. Contribuent i responsable	25
2.3. Representant, domicili fiscal i retenidor	29
2.4. Rendes obtingudes mitjançant establiment permanent	32
2.5. Rendes obtingudes sense mediació d'establiment permanent ...	35
2.6. Gravamen especial sobre béns immobles d'entitats no residents	38
3. Impostos duaners	40
3.1. Naturalesa i classes	40
3.2. Fet imposable	41
3.3. Exempcions	43
3.4. Subjectes passius i quantificació	44
3.5. Gestió dels impostos	46
Activitats	47
Exercicis d'autoavaluació	47
Solucionari	49

Introducció

Després d'analitzar la fiscalitat directa i indirecta del sistema tributari estatal, i també la fiscalitat autonòmica i local, aquest quart i últim mòdul de l'assignatura de *Dret financer i tributari II* el dediquem a la fiscalitat internacional, un àmbit d'una transcendència especial en l'actualitat, a causa de la internacionalització creixent de les relacions comercials.

En primer lloc, analitzarem els aspectes generals de la fiscalitat internacional. Resulta de gran importància conèixer el concepte de *residència fiscal*, ja que es tracta d'un element clau per a entendre els diversos sistemes de repartiment de la sobirania fiscal entre els països i els problemes de doble imposició internacional que poden sorgir. També són unes eines decisives en aquest terreny els convenis per a evitar la doble imposició. I, a més, hi ha dos assumptes que tenen una rellevància considerable en relació amb la fiscalitat internacional, que són els paradisos fiscals i els preus de transferència.

En segon lloc, estudiarem el tribut que grava l'obtenció de renda per part de les persones físiques i jurídiques que no tenen la residència en territori espanyol, és a dir, l'impost sobre la renda de no residents. Dedicarem una atenció especial a les normes relatives a les rendes que s'entenen obtingudes en territori espanyol. Igualment, és molt important diferenciar clarament les dues modalitats existents en aquest territori: la modalitat que grava l'obtenció de renda mitjançant establiment permanent i la que grava l'obtenció de renda sense mediació d'establiment permanent.

Finalment, dedicarem l'últim apartat d'aquest mòdul de fiscalitat internacional als impostos que graven el tràfic internacional de mercaderies, és a dir, els impostos duaners. En aquests tributs, altament harmonitzats en l'àmbit de la Unió Europea, tenen una gran importància les normes relatives a la determinació del valor en duana. Igualment, és convenient estudiar les regles relatives a les fases d'introducció de les mercaderies en el territori comunitari, a l'efecte de comprendre les normes sobre gestió dels impostos duaners.

Objectius

Els objectius principals que cal assolir són els següents:

1. Identificar els criteris per a determinar la residència fiscal en l'àmbit internacional, i també reconèixer els elements personals que intervenen en la imposició de no residents.
2. Dominar els problemes de la doble imposició internacional i els mecanismes per a combatre-la, especialment mitjançant els convenis per a evitar la doble imposició.
3. Assimilar les conseqüències tributàries de l'existència de paradisos fiscals i de les mesures que estableixen els països per a evitar l'evasió fiscal, i també comprendre el règim dels preus de transferència en l'àmbit de la fiscalitat internacional.
4. Entendre la tributació dels no residents que operen mitjançant establiment permanent, la manera de determinar l'import de l'impost i les obligacions formals corresponents.
5. Comprendre la tributació dels no residents, quan no operen mitjançant establiment permanent, les diferències amb la modalitat que grava l'obtenció de renda mitjançant establiment permanent i les regles de quantificació.
6. Distingir els principals caràcters del gravamen especial sobre béns immobles d'entitats no residents.
7. Identificar la naturalesa i les classes de tributs que, en l'àmbit de la Unió Europea, graven el tràfic internacional de mercaderies.
8. Comprendre quin és el fet imposable dels impostos duaners, i també els principals supòsits de no-subjecció i d'exempció.
9. Assimilar el concepte de *subjecte passiu* dels impostos duaners i entendre les normes principals relatives a la quantificació d'aquests tributs, especialment les relatives al valor en duana.
10. Conèixer les normes més importants relatives a la gestió dels impostos duaners.

1. Aspectes generals de fiscalitat internacional

Avui dia el fenomen de la globalització de l'economia està en auge, afavorida per la **internacionalització de les operacions comercials**, i això provoca, d'una banda, una presència més gran d'empreses estrangeres a Espanya, al mateix temps que una activitat creixent d'empreses espanyoles a l'estranger, i d'altra banda, que les relacions econòmiques i socials de les persones depassin les fronteres nacionals.

En conseqüència, cada vegada són més freqüents supòsits d'obtenció de rendes per part de les persones, físiques o jurídiques, en estats diferents de l'estat on tenen la residència, de manera que cadascuna d'aquestes situacions està afectada per les legislacions fiscals dels diferents estats. I això repercuteix en la fiscalitat d'aquestes operacions, caracteritzada per la complexitat i la sofisticació.

Davant aquestes circumstàncies, l'Estat espanyol ha reaccionat augmentant la subscripció de **convenis internacionals per a evitar la doble imposició**, i també elaborant una regulació detallada a escala interna de les qüestions de fiscalitat internacional.

En efecte, depenent de si una persona, física o jurídica (entitat, societat, etc.), es considera resident en territori espanyol o no, la seva tributació és diferent. En el primer cas, l'impost que han de pagar les persones físiques és l'impost sobre la renda de les persones físiques, mentre que les persones jurídiques estan sotmeses a gravamen per l'impost sobre societats. En canvi, en el segon cas, això és, quan som en presència de no residents en el territori espanyol, han de tributar per l'impost sobre la renda de no residents, tant si són persones físiques com jurídiques. Es tracta d'un impost directe que grava, per tant, la renda obtinguda per les persones que no resideixen en territori espanyol. Per aquest motiu resulta decisiva la determinació de la **residència fiscal** d'unes persones i altres.

Generalment, l'estat de residència grava, per mitjà de l'impost corresponent, totes les rendes obtingudes amb independència de l'estat d'on procedeixin, al mateix temps que l'estat on es generen les rendes sotmet a gravamen totes les rendes produïdes en el seu territori, la qual cosa pot provocar situacions de **doble imposició internacional**¹ per una mateixa renda i per un mateix període impositiu, especialment en relació amb la renda, que es poden pal·liar o eliminar amb mecanismes com els convenis per a evitar la doble imposició o amb mesures que adopta l'estat de residència (com en el cas del nostre IRPF o IS). En aquests impostos es permet als residents deduir els impostos satisfets

⁽¹⁾Articles 80 LIRPF i 31 i 32 LIS.

a l'estranger, de manera que aquesta deducció no superi la quantia de l'impost que hauria correspost pagar en l'estat de residència del perceptor si la renda procedia d'aquest estat.

1.1. La residència fiscal

La **residència** es converteix en peça clau en la tributació de les persones, físiques i jurídiques, mentre que constitueix un element essencial en la concreció de la sobirania fiscal d'un estat. Així, doncs, el primer pas per a saber si som en presència d'un supòsit de fiscalitat internacional és determinar la residència de la persona.

La qualificació d'una persona, tant física com jurídica, com a resident a Espanya a efectes fiscals, en determina de manera decisiva la tributació. Així, els contribuents residents a Espanya, persones físiques o jurídiques, han de tributar per totes les seves rendes (tant les obtingudes a Espanya com a l'estranger) per l'IRPF o l'IS, respectivament. En canvi, els contribuents no residents a Espanya, persones físiques o jurídiques, han de tributar per l'IRNR per les rendes obtingudes a Espanya, a falta de conveni internacional aplicable.

El TRLIRNR no conté una definició de la no-residència a efectes fiscals. En efecte, l'article 5, relatiu al concepte de *contribuent* (això és, el no resident), remet a l'article 6, que, quan regula la residència en territori espanyol, assenyala que s'ha de determinar de conformitat amb el que estableixen els articles 9 de la LIRPF i 8.1 de la LIS.

El territori espanyol

En relació amb el concepte de *territori espanyol*, l'article 2 del TRLIRNR, com a element espacial en què es generen obligacions fiscals per als no residents, assenyala el següent:

"El territori espanyol comprèn el territori de l'Estat espanyol, incloent-hi l'espai aeri, les aigües interiors així com el mar territorial i les àrees exteriors al mar en les quals, conformement al dret internacional i en virtut de la seva legislació interna, l'Estat espanyol exerceixi o pugui exercir la seva jurisdicció o els seus drets de sobirania respecte del fons marí, el seu subsòl i aigües suprajacents i els seus recursos naturals."

Així, doncs, els criteris de determinació de la residència² són diferents dependent de si es tracta d'una persona física o d'una persona jurídica.

Residència a efectes fiscals exclusivament

Les normes reguladores de la residència que examinem ho són a efectes exclusivament fiscals, de manera que no se'n pot estendre l'efecte a altres àmbits ni al revés.

⁽²⁾ Articles 6 TRLIRNR i 9 LIRPF.

Una **persona física** té la residència habitual a Espanya quan concorri qualsevol de les circumstàncies següents:

- Que s'estigui a Espanya més de cent vuitanta-tres dies durant l'any natural; per tant, més de la meitat de l'any natural. A l'efecte de computar aquest període de permanència, es tenen en compte les seves absències esporàdiques, tret que acrediti la residència fiscal en un altre país.
- Que radiqui a Espanya el nucli principal o la base de les seves activitats o dels seus interessos econòmics (fonamentalment béns i rendes), tant de manera directa com indirecta.

Per contra, una persona física té la consideració de no resident a Espanya quan no compleixi cap dels requisits anteriors.

En relació amb la primera de les circumstàncies, s'ha d'assenyalar que, en principi, en la mesura que la persona s'estigui més de la meitat de l'any a Espanya, és considerada automàticament resident fiscal. Ara bé, com que no és fàcil la prova de la permanència efectiva en el territori, s'estableix el criteri que per al còmput d'aquest període no es tenen en compte les absències esporàdiques, tret que es provi la residència fiscal en un altre país.

Acreditació de la residència fiscal

La residència fiscal s'acredita mitjançant certificat expedit per l'autoritat fiscal competent del país de què es tracti, que té una validesa d'un any.

Per tant, una vegada es constata una presència significativa en territori espanyol, s'obre el **període de còmput de permanència**, que no es paralitza per les absències esporàdiques, tret que s'acrediti la residència fiscal en un altre país. Dit d'una altra manera, no n'hi ha prou que el subjecte al·legui que no ha residit a Espanya durant més de cent vuitanta-tres dies en el transcurs de l'any, sinó que ha de certificar la residència fiscal en un altre estat.

Còmput del període de permanència

Per al còmput del període de permanència no es tenen en compte les estades temporals a Espanya fruit de les obligacions concretes amb les administracions públiques espanyoles en acords de col·laboració, cultural o humanitàries, a títol gratuït.

D'altra banda, es **presumeix**, excepte prova en contra, que un contribuent té la residència habitual a Espanya quan, d'acord amb els criteris anteriors, resideixin habitualment a Espanya el cònjuge no separat legalment i els fills menors d'edat que en depenguin.

En el cas de països o territoris qualificats reglamentàriament com a **paradís fiscal**, l'Administració tributària pot exigir, addicionalment, que es provi la permanència en aquest paradís fiscal durant cent vuitanta-tres dies en l'any natural. En cas que el subjecte no pugui provar la permanència efectiva durant més de cent vuitanta-tres dies en el paradís fiscal, les absències esporàdiques són considerades com a temps de presència en territori espanyol, juntament amb les estades provades a Espanya.

D'altra banda, s'ha d'assenyalar que les persones físiques de nacionalitat espanyola que acreditin la nova residència en un paradís fiscal mantenen la condició de contribuents per l'IRPF³ (tributen, doncs, a Espanya per tota la seva renda mundial), en el període impositiu que tinguin lloc el canvi de residència i en els quatre següents. Aquesta previsió, que consisteix en una presumpció *iuris et de iure* que no admet prova en contra, constitueix una disposició contra la deslocalització de la residència fiscal cap a territoris amb una tributació privilegiada.

⁽³⁾Article 8.2 LIRPF

Així mateix, per a definir una persona resident d'un estat, els **convenis per a evitar la doble imposició** subscrits per Espanya fan una remissió a la legislació interna de cada estat. No obstant això, els convenis influeixen en la determinació de la residència fiscal en un doble sentit: d'una banda, perquè limiten els efectes del tractat a les persones o entitats residents a efectes fiscals en cadascun dels estats contractants i de l'altra, perquè estableixen regles específiques per a solucionar els possibles conflictes de doble residència.

Com que cada estat pot establir criteris diferents, una persona pot ser considerada resident per dos estats. Amb caràcter general, els criteris que estableixen els convenis per a evitar que una persona sigui considerada resident en els dos estats⁴ són els següents:

⁽⁴⁾Article 4 del model de conveni de l'OCDE.

- És resident de l'estat on tingui un habitatge permanent a disposició seva.
- Si té un habitatge permanent a disposició seva en tots dos estats, es considera resident de l'estat amb el qual mantingui relacions personals i econòmiques més estretes (centre d'interessos vitals).
- Si no és possible determinar-ho d'aquesta manera, es considera resident de l'estat on visqui habitualment.
- Si viu habitualment en tots dos estats, o en cap, es considera resident de l'estat del qual sigui nacional.
- Si, finalment, és nacional de tots dos estats, o de cap, les autoritats competents han de resoldre el cas de comú acord.

⁽⁵⁾Articles 6 TRLIRNR i 8 LIS.

La residència a Espanya d'una persona jurídica⁵ s'adquireix quan concorri algun dels criteris següents:

- S'ha constituït d'acord amb la llei espanyola.
- Té el domicili social en territori espanyol.
- Té la seu de direcció efectiva en territori espanyol. A aquest efecte, es considera que una entitat té la seu de direcció efectiva en territori espanyol quan en aquest territori radiqui la direcció i el control del conjunt de les seves activitats.

Per contra, una persona jurídica té la consideració de no resident a Espanya quan no compleixi cap dels requisits anteriors.

Per mitjà del criteri de **seu de direcció efectiva**, es pretén evitar la deslocalització de les rendes relatives a activitats gestionades efectivament en territori espanyol, amb independència de l'aparença formal utilitzada a fi d'aconseguir la deslocalització d'aquestes rendes.

L'Administració tributària pot presumir que una entitat radicada en algun país o territori de tributació nul·la té la residència en territori espanyol quan els seus actius principals, directament o indirectament, consisteixin en béns situats en territori espanyol o drets que s'hi compleixin o s'hi exercitin, o quan la seva activitat principal s'hi dugui a terme, tret que aquesta entitat acrediti que la direcció i gestió efectiva tenen lloc en aquell país o territori, i també que la constitució i operativa de l'entitat respon a motius econòmics vàlids i raons empresarials substantives diferents de la simple gestió de valors o altres actius.

Igual que en el cas de les persones físiques, la residència fiscal de les persones jurídiques en un determinat estat s'ha d'acreditar mitjançant un certificat emès per l'autoritat fiscal, que té un període de validesa d'un any.

1.2. La doble imposició internacional

Quan som en presència del factor internacional, es poden produir fenòmens de **doble imposició** per una falta de coordinació dels sistemes fiscals dels estats que hi estan implicats, especialment en matèria de renda i patrimoni.

Es produeix aquesta situació quan dos estats (el de la font i el de la residència) miren de gravar una mateixa renda o un mateix patrimoni obtinguts per un mateix subjecte en un determinat període, a l'empara de la seva sobirania fiscal. D'una banda, l'estat de la font, en atenció al principi de territorialitat, sotmet a tributació les rendes obtingudes en el seu territori, amb independència de l'estat d'on procedeixin, mitjançant l'impost corresponent. D'altra banda, l'estat de residència, en aplicació del principi de residència efectiva, sotmet a tributació el subjecte per tota la seva renda mundial.

El fenomen de la doble imposició internacional es produeix especialment quan es perceben rendes o es tenen patrimonis en territoris diferents d'aquell en què es resideix. Si tots els estats apliquessin el **principi de residència** (les persones només tributen en l'estat en què resideixen) o el de **territorialitat** (els subjectes només queden subjectes al territori en què obtenen la renda), es reduirien les possibilitats que es produís una doble imposició. No obstant això, s'ha de tenir present que també apareixen supòsits de doble imposició perquè dos estats consideren que una persona és resident en tots dos.

Els **efectes de la doble imposició internacional** es produeixen no solament per als subjectes intervinents en les operacions gravades, sinó que també afecten les relacions econòmiques entre els estats i el bon funcionament del mercat interior. Algunes d'aquestes conseqüències són la disminució de la rendibilitat de les inversions, la deslocalització de les inversions i dels patrimonis i el desviament de rendes cap a llocs on el cost fiscal és més petit.

Aquests conflictes es poden pal·liar o eliminar amb mecanismes com els convenis per a evitar la doble imposició o amb mesures internes que adopti l'estat de residència.

1.3. Els convenis per a evitar la doble imposició

Els **convenis per a evitar la doble imposició** estableixen normes de repartiment de poder tributari entre els estats que hi estan implicats (l'estat de la font o estat on s'origina la renda i l'estat de residència del percepcor de la renda), segons el grau de connexió econòmica que hi hagi entre l'un i l'altre i les rendes o el patrimoni objecte de gravamen, i també atenent la mateixa naturalesa de la renda.

En conseqüència, la finalitat principal d'aquest tipus de convenis és evitar la doble imposició internacional. No obstant això, també responen a altres finalitats, com la de facilitar i atreure inversions estrangeres, la neutralitat del tracte fiscal perquè no influeixi en la deslocalització de rendes i patrimonis,

Estat de la font i de residència

S'anomena *estat de la font* aquell en què s'origina la renda, i *estat de residència* aquell en què el percepcor de la renda té la residència.

Exemple de doble imposició

El senyor Martínez té la residència fiscal a Espanya. Al maig, repara uns ordinadors al Camerun, operació per la qual percep 3.000 euros. Es produeix una situació de doble imposició si l'estat de residència (Espanya) grava en l'IRPF totes les rendes obtingudes pel senyor Martínez, amb independència de l'estat d'on procedeixin, al mateix temps que l'estat on s'han generat les rendes (Camerun) sotmet a gravamen totes les rendes produïdes en el seu territori.

La bilateralitat dels convenis

Aquests convenis, que generalment són bilaterals, només obliguen els estats contractants, no tercers estats, amb la qual cosa el problema no se soluciona globalment.

l'efecte d'harmonització entre els sistemes fiscals dels estats signataris, la facilitació de l'intercanvi d'informació tributària i l'aplicació del principi de no-discriminació entre residents i no residents.

Hi ha diverses institucions i diversos organismes internacionals que tenen, des de fa temps, un **model de conveni** per a evitar la doble imposició i prevenir l'evasió fiscal (Organització de Nacions Unides, Organització d'Estats Americans, Pacte Andí, etc.), entre els quals destaca el de l'Organització de Cooperació i Desenvolupament Econòmic. Aquestes organitzacions s'encarreguen d'anar actualitzant aquests models per acomodar-los a les noves necessitats de l'economia globalitzada.

Els convenis signats per Espanya

Els convenis per a evitar la doble imposició recauen sobre tres matèries ben diferenciades: la imposició sobre la renda i sobre el patrimoni, la imposició sobre les herències i la imposició sobre les rendes de la navegació marítima o aèria internacional.

Ara bé, quantitativament i qualitativament (per l'amplitud de les disposicions) destaquen entre aquests convenis els relatius a la imposició sobre la renda i el patrimoni.

Espanya té signats convenis amb els països amb els quals té més relacions comercials. La majoria dels convenis subscrits per Espanya responen al model de conveni de l'OCDE. No obstant això, s'ha d'assenyalar que hi ha variacions en els diversos convenis respecte del model mateix de conveni, en atenció a les circumstàncies de l'estat amb el qual es pacta el conveni i la situació econòmica espanyola en el moment de negociar-lo. D'altra banda, s'ha de tenir present que dels convenis d'aquest tipus subscrits per Espanya n'hi ha que corresponen a dates molt distants entre si.

Quan el contribuent sigui resident en un país amb el qual Espanya té subscrit un conveni per a evitar la doble imposició, **s'apliquen les disposicions previstes en el conveni**, ja que el tractat internacional és una font del dret jeràrquicament superior a la llei ordinària. A tot allò que no contravingui el que disposa el conveni s'hi aplica la normativa tributària espanyola sobre l'IRNR.

Quan el contribuent sigui resident en un país amb el qual Espanya no té subscrit un conveni, s'apliquen les disposicions de la normativa tributària espanyola sobre l'IRNR.

Com a conseqüència de l'aplicació d'aquestes disposicions dels convenis, en uns casos, la tributació és inferior a la que resultaria d'aplicar la normativa tributària espanyola sobre l'IRNR, i en uns altres, les rendes no es poden sotmetre a imposició a Espanya, si concorren certes circumstàncies. Quan les rendes es graven a un tipus de gravamen inferioro, simplement, no es graven a Espanya, a l'hora de presentar la declaració, el contribuent ha d'**acreditar la residència** al país amb el qual Espanya té subscrit el conveni, mitjançant el certificat de residència corresponent emès per les autoritats fiscals del seu país.

Lectura recomanada

Consulteu els convenis de doble imposició signats per Espanya en el web de l'Agència Estatal d'Administració Tributària.

Tractament de les rendes en els convenis

Sense perjudici de les especialitats contingudes en els convenis, el tractament que generalment reben els diferents tipus de renda és el següent:

1) Beneficis empresarials. Els beneficis empresarials només poden ser sotmesos a imposició en el país de residència del contribuïent, tret que s'obtinguin per mitjà d'un EP, cas en què es graven a Espanya.

2) Activitats professionals. Aquest tipus de rendiments es graven en el país en què resideix el contribuïent, a excepció dels obtinguts per mitjà d'una base fixa, cas en què tributen a Espanya.

3) Activitats artístiques i esportives. Normalment, els rendiments per actuacions artístiques i esportives fetes en territori espanyol tributen a Espanya. No obstant això, en els convenis es preveuen peculiaritats en relació amb aquest tipus de rendes.

4) Consellers. Totes les rendes que es percebin en qualitat de membre d'un consell d'administració d'una societat resident a Espanya (participacions, dietes d'assistència, etc.) tributen a Espanya.

5) Rendes immobiliàries. En els convenis es disposa que les rendes dels béns immobles tributen en l'estat on hi ha els béns immobles. En conseqüència, les rendes derivades de béns immobles situats a Espanya són gravades per la normativa espanyola.

6) Dividends, interessos i cànon. El criteri aplicable en aquests casos és el de tributació compartida entre l'estat de la font i l'estat on resideix el contribuïent; per tant, si l'estat de la font és Espanya, tributen a Espanya aquests rendiments, però limitat al tipus impositiu assenyalat en el conveni.

7) Rendiments del treball dependent. Amb caràcter general, els rendiments percebuts per una ocupació exercida a Espanya els grava l'Estat espanyol, excepte si concorren les tres circumstàncies següents:

a) que el no resident no s'estigui a Espanya més de cent vuitanta-tres dies durant l'any;

b) que les remuneracions les pagui un ocupador no resident; i

c) que aquestes remuneracions no les suporti un establiment permanent que l'ocupador tingui a Espanya.

8) Pensions. Tenen un tractament diferent depenent de si són percebudes per raó d'una ocupació pública o privada. En el primer cas, se sotmeten a gravamen, generalment, en l'estat on s'abonen les pensions, no en el de residència del contribuïent (no obstant això, en alguns convenis si es té la nacionalitat de l'estat de residència, és aquest estat el que grava les pensions). En el segon cas (en el qual, generalment, s'inclouen les pensions satisfetes per la Seguretat Social), solen tributar en l'estat de residència del contribuïent.

9) Beques d'estudis. Amb caràcter general, les quantitats percebudes pels estudiants per a despeses de manutenció, estudis i formació n'estan exemptes, sempre que procedeixin de fonts situades a l'estranger.

10) Guanys patrimonials. Generalment, és l'estat de residència el que grava els guanys patrimonials, a excepció dels derivats de l'alienació de béns immobles situats en territori espanyol, que tributen a Espanya.

1.4. La planificació fiscal internacional

La **planificació fiscal internacional** busca aconseguir un menor gravamen o una remissió d'aquest (tant des del punt de vista de la fiscalitat directa com de la indirecta) en el cas de les inversions estrangeres o de les inversions dels residents a l'exterior a partir de la utilització conjunta dels sistemes fiscals de diversos estats i dels mateixos CDI.

Generalment, les estratègies que s'utilitzen, encara que són innumbrables, solen utilitzar societats amb diferent forma (hòlding, societat financera, societat d'inversió o societat de prestació de serveis) situades en territoris amb un règim fiscal atractiu i amb una important xarxa de CDI que possibilita interactuar amb altres estats.

En ocasions, se serveixen de les **llacunes** dels ordenaments tributaris o dels mateixos CDI (qüestions no regulades expressament), ja que en la majoria d'estats es prohibeix la utilització de l'analogia per a satisfer aquestes llacunes en relació amb el fet imposable, les exempcions i altres beneficis o incentius fiscals (així es preveu en l'article 14 de la Llei general tributària).

No obstant això, existeixen algunes pràctiques de planificació fiscal internacional o enginyeria fiscal (quan es tracta d'estratègies molt sofisticades) que freguen la legalitat i que se situen en l'àmbit de l'**evasió fiscal** (delicte fiscal). Es tracta de supòsits en els quals s'eludeix l'impost intern a l'Estat de residència (no es declara ni es paga) i no es proporciona informació a l'Administració tributària competent mitjançant la deslocalització de l'operació, de manera que s'entén efectuada en un territori qualificat com a paradís fiscal o en el qual existeix secret bancari. En ocasions, s'aconsegueix, mitjançant artificis, que en l'operació resulti d'aplicació un conveni que altrament no seria aplicable; o bé s'utilitzen operacions amb muntatges artificials, com una activitat «pantalla» o bé sense presència real.

Les clàusules antiabús

Per a lluitar contra aquestes situacions, tant convencionalment com unilateralment, els estats adopten clàusules antiabús generals o relatives a determinades operacions que disminueixen la càrrega fiscal (en les quals el legislador, a partir de cert límit, requalifica l'operació per tal d'evitar l'elusió, com passa, per exemple, amb la limitació de la deduïbilitat de les despeses financeres de l'art. 16 LIS).

La Llei general tributària, en el seu art. 15, preveu una clàusula general antiabús, el conflicte en l'aplicació de la norma (l'anteriorment denominat «fraud a la llei tributària»). Aquesta figura té lloc quan s'evita, totalment o parcialment, la realització del fet imposable o bé quan es redueix la base o el deute tributari per mitjà d'actes o negocis que, considerats individualment o en el seu conjunt, siguin notòriament artificiosos o impropis per a l'obtenció del resultat aconseguit i de la utilització dels quals no se segueixin efectes jurídics o econòmics rellevants diferents de l'estalvi fiscal i dels efectes que s'haurien obtingut amb els actes o negocis usuals o propis.

En aquests casos, l'Administració pot liquidar el tribut prescindint dels avantatges fiscals obtinguts i aplicant la norma tributària que hagués correspost als actes o negocis usuals o propis. Seran exigibles a l'obligat tributari els interessos de demora oportuns, però no les sancions tributàries.

En aquest context, s'ha posat de manifest la necessitat que hi hagi més cooperació internacional per a lluitar contra l'erosió de la base imposable i el trasllat de beneficis. És el que s'ha denominat **BEPS (*base erosion and profit shifting*)**. El pla d'acció BEPS, que van iniciar el G20 i l'OCDE, pretén l'establiment de mecanismes i eines perquè els països puguin avaluar i combatre aquestes estratègies i les estructures empresarials internacionals dirigides a la reducció de la tributació i a la deslocalització d'impostos cap a territoris de tributació baixa o nul·la.

El pla d'acció contra l'erosió de la base imposable i el trasllat de beneficis

BEPS fan referència a l'erosió de la base imposable i al trasllat de beneficis propiciats per l'existència de llacunes o mecanismes no desitjats entre els diferents sistemes impositius nacionals dels quals poden servir-se les multinacionals amb la finalitat de fer desaparèixer beneficis a efectes fiscals, o bé de traslladar beneficis cap a ubicacions on hi ha una activitat real escassa o nul·la, si bé gaudeix d'una baixa imposició, que deriva en una renda sobre societats escassa o nul·la.

A causa de la creixent mobilitat del capital i d'actius com ara la propietat intel·lectual, i també dels nous models de negoci del segle XXI, l'erosió de la base imposable i el trasllat de beneficis han esdevingut un important problema tributari. Per això, els països del G20 i de l'OCDE, juntament amb altres països desenvolupats, emergents i en desenvolupament, han decidit col·laborar conjuntament amb la finalitat de modernitzar les normes impositives internacionals per a limitar els problemes esmentats.

El pla d'acció BEPS de l'OCDE i el G20, publicat l'octubre de 2015, conté mesures per a millorar la coherència dels estàndards impositius internacionals, reforçar-ne la focalització en la substància econòmica i garantir un entorn fiscal de més transparència. Això implica canvis en matèria de convenis tributaris bilaterals, que inclouen un estàndard mínim amb la finalitat de prevenir la cerca del tractat més favorable o *treaty shopping*; la revisió de les normes sobre el trasllat de beneficis, que determinen el tractament fiscal de les transaccions intragrup; l'enfocament sobre el substrat de les transaccions i no sobre la seva forma legal; l'actualització del marc d'avaluació dels efectes potencialment perniciosos dels règims preferencials introduïts pels governs, posant l'accent principalment en el règim i estàndards impositius aplicats a la propietat intel·lectual.

1.5. Els preus de transferència

De vegades, per a valorar la renda derivada de determinades operacions, la normativa espanyola ordena acudir al valor de mercat, com ocorre en el cas de les **operacions vinculades entre societats**, en les quals es poden alterar els preus entre aquestes societats vinculades, que s'exterioritzen en preus que no reflecteixen la realitat del mercat.

Els ordenaments tributaris dels diferents països reaccionen davant les operacions entre societats vinculades establint mecanismes per a evitar elusions i transferències de beneficis d'unes societats a unes altres, encobertes amb l'aparença d'un altre tipus de negocis. Aquest fenomen que es converteix en molt preocupant per a l'administració tributària, tenint en compte que, precisament, el volum més gran de transaccions internacionals, fruit de la globalització de l'economia, es produeix entre empreses vinculades.

Exemple

Aquest efecte s'aconsegueix sobrefacturant el producte o el servei exportat des d'un país de fiscalitat baixa fins a un país de fiscalitat més elevada.

En efecte, les administracions tributàries desconfien d'aquestes operacions entre societats vinculades, perquè són perilloses per als interessos de la Hisenda pública, ja que per mitjà de les operacions esmentades les societats poden disminuir el benefici gravable en perjudici dels interessos recaptadors perquè fan vertaderes transferències de beneficis. Aquests artificis, que evidentment representen unes pèrdues considerables d'ingressos per a les hisendes dels estats, resulten ben sovint molt difícils de controlar per a les administracions tributàries.

Preus de transferència

Les contraprestacions pactades per les parts s'anomenen també sovint *preus de transferència*.

Les operacions vinculades es caracteritzen per tres notes:

- 1) Les fan subjectes especialment relacionats entre si.
- 2) Es pacten contraprestacions diferents de les que acordarien dos subjectes independents en situació normal de mercat.
- 3) El pacte es fa en virtut, precisament, de la relació que els uneix, de manera que no es pactaria així amb un tercer.

Pel que fa a la reacció dels ordenaments davant els preus de transferència, en les operacions entre empreses vinculades, les legislacions tributàries solen establir el **principi del tracte en igualtat de condicions** (anomenat també *principi d'arm's length*, *regla de l'operador independent* o *regla del preu normal de mercat obert*). És a dir, com si les transaccions es fessin entre ens independents.

L'Organització de Cooperació i Desenvolupament Econòmic (OCDE), a l'efecte de controlar el principi d'*arm's length*, ha proposat una sèrie de **mètodes** que tendeixen en cada cas a crear regles clares comparatives, tenint en consideració aspectes com les característiques o naturalesa dels béns, els serveis transferits, els béns usats i riscos assumits, les bases contractuals, les estratègies dels negocis o les circumstàncies econòmiques de les parts.

És molt difícil demostrar que un preu de transferència és un preu artificial, ja que potser no hi ha un preu de mercat corresponent a transaccions anàlogues, i, en conseqüència, resulti discutible determinar si s'ha violat la norma de la independència.

Respecte a la normativa espanyola, l'article 18.2 de la LIS enumera els supòsits en què, a efectes tributaris, s'entén que hi ha **vinculació**. Intenta recollir així totes les possibilitats de domini d'una societat per una altra, sia per mitjà de vincles personals, de participació en el capital o per altres vies.

Lectura recomanada

En relació amb les operacions vinculades, consulteu l'article 18 de la LIS.

Per a evitar el possible perjudici recaptador que es pot originar en les operacions vinculades, l'article 18 de la LIS ordena atribuir a l'operació el **valor normal de mercat** només en els casos en què l'operació vinculada comporti una recaptació o un retard inferiors en el gravamen de les rendes.

El problema principal que planteja l'aplicació d'aquesta norma és, precisament, determinar el valor normal de mercat, ja que aquestes operacions se solen fer entre societats d'un mateix grup per a productes i situacions per als quals no hi ha un mercat comparable, o per als quals no es pot trobar un valor normal de mercat ja que no existeix aquest mercat.

Amb la finalitat d'intentar solucionar aquest problema, la LIS⁶ acudeix als **mètodes recomanats internacionalment** per a aquest fi.

⁽⁶⁾Article 18.4 LIS.

Així mateix, la LIS⁷ permet que els contribuents sol·licitin a l'administració tributària que determini la valoració de les operacions fetes entre persones o entitats vinculades amb caràcter previ a haver-les dut a terme. Aquesta sol·licitud s'ha d'acompanyar d'una proposta que s'ha de fonamentar en el valor normal de mercat, per a resoldre les possibles discrepàncies sobre el valor normal de mercat d'una determinada operació. Es tracta dels anomenats *acords de preus avançats* o **acords de valoració previs sobre operacions vinculades**. L'acord de valoració s'aplica a les operacions vinculades futures i tenen una validesa que no pot excedir els quatre períodes impositius següents al de la data en què s'aprovi.

⁽⁷⁾Article 18.9 LIS.

1.6. Els paradisos fiscals

Un dels problemes tributaris lligats a la globalització és la proliferació d'operacions comercials amb persones residents o per persones residents en territoris qualificats com a *paradisos fiscals*. El problema té una incidència especial en relació amb l'evasió fiscal, i també amb el blanqueig de capitals, al qual, moltes vegades, sol anar lligat.

Com veurem a continuació, hi ha una sèrie de mesures tributàries encaminades a la lluita contra aquest tipus d'evasió fiscal, que els països desenvolupats han incorporat en els seus ordenaments.

L'existència dels **paradisos fiscals** tributaris està motivada per raons històriques, de competència fiscal o fins i tot per raons merament territorials. El règim fiscal de tots aquests països o territoris està caracteritzat per un tractament fiscal favorable a determinades operacions, de manera que atreu el capital estranger. Aquesta situació ha motivat, al seu torn, que els països industrialitzats despleguin legislacions antiparadisos fiscals.

L'evasió fiscal internacional

Consisteix en la utilització de mitjans fraudulents amb la voluntat d'evitar la realització del fet generador de l'obligació tributària en un territori amb una fiscalitat elevada, traslladant-ne la localització a territoris de càrrega tributària escassa o nul·la, com succeeix en els paradisos fiscals.

Les principals característiques d'un paradís fiscal són les següents:

- Una baixa o nul·la fiscalitat directa, que es pot materialitzar de diferents maneres:
 - inexistència de gravamen sobre la renda,
 - incentius fiscals especials per a les empreses estrangeres que s'estableixin en el seu territori o
 - sistemes de tributació territorial que exoneren de gravamen totes les rendes de font estrangera.
- L'existència d'una legislació mercantil i financera bastant flexible.
- La protecció del secret bancari i comercial.
- L'absència de controls de canvis.
- L'escassa o inexistent xarxa de convenis de doble imposició.

Els paradisos fiscals són utilitzats no solament per les persones jurídiques (que és el supòsit més freqüent ja que, a més, gaudeixen d'una gran flexibilitat per a l'estructuració, planificació i desenvolupament de les seves activitats econòmiques), sinó també per les **persones físiques**. En el cas de les físiques, l'objectiu que persegueixen és obtenir una imposició nul·la o escassa en matèria de renda, successions i patrimoni o bé, per mitjà del principi de territorialitat, limitar la subjecció de les seves rendes a les obtingudes en els paradisos fiscals, que, generalment, són marginals o inexistents. En el cas de les **jurídiques**, les finalitats que persegueixen són l'exoneració de les seves rendes, l'endarreriment impositiu, la requalificació de rendes i la disminució de les bases imposables de les entitats residents.

Ara bé, tant els organismes i institucions internacionals com els ordenaments interns dels estats reaccionen davant aquesta situació adoptant una sèrie de **mesures antiparadís fiscal**, cada vegada més nombroses. De manera que cada vegada resulta menys atractiu per a les empreses la utilització dels paradisos fiscals.

En aquest context, l'OCDE dona a conèixer periòdicament una llista de paradisos fiscals als quals posa un ultimàtum per a reformar els seus sistemes fiscals, amb el risc d'aplicar-los sancions si no el compleixen. L'OCDE acusa els paradisos fiscals de practicar una **competència fiscal perjudicial**, perquè atreuen particulars i societats amb l'objectiu d'evadir impostos en el seu propi país.

En relació amb les **mesures tributàries espanyoles antiparadisos fiscals**, s'ha d'assenyalar que també Espanya ha anat recollint en la seva legislació interna una sèrie de mesures enfront d'aquests paradisos fiscals. Entre aquestes mesures destaca l'aprovació del RD 1080/1991, de 5 de juliol, en el qual s'inclou una enumeració dels països o territoris que són considerats com a paradisos fiscals.

En cas que aquests paradisos fiscals signin amb Espanya un acord d'intercanvi d'informació en matèria tributària o un conveni per a evitar la doble imposició amb clàusula d'intercanvi d'informació, deixen de tenir aquesta consideració.

Lectura recomanada

La DA primera de la Llei 36/2006, de 29 de novembre, de mesures per a la prevenció del frau fiscal, conté una definició de *paradís fiscal*, de *tributació nul·la* i d'*intercanvi efectiu d'informació tributària*.

Lectura recomanada

Consulteu la llista dels països o territoris que són considerats per Espanya com a paradisos fiscals en el web de l'AEAT.

2. Impost sobre la renda de no residents

L'impost sobre la renda de no residents⁸ és un tribut de caràcter directe que té per objecte la renda obtinguda en territori espanyol per les persones físiques i entitats no residents en aquest territori.

⁽⁸⁾Article 1 TRLIRNR.

L'àmbit d'aplicació⁹ de l'impost és tot el territori espanyol, sense perjudici dels règims tributaris forals de concert i conveni econòmic amb el País Basc i la Comunitat de Navarra. D'altra banda, tant a les Canàries com a Ceuta i Melilla es tenen en compte les especialitats aplicables.

⁽⁹⁾Article 2 TRLIRNR.

La norma que regula la fiscalitat dels no residents a Espanya és el **RDLeg 5/2004, de 5 de març**, pel qual s'aprova el Text refós de la llei de l'impost sobre la renda de no residents. Aquesta norma s'aplica a falta de conveni per a evitar la doble imposició entre Espanya i l'estat de residència del subjecte o d'una altra norma convencional aplicable, i que estableix un règim diferent de tributació dels no residents depenent de si actuen per mitjà d'establiment permanent o no.

2.1. Rendes obtingudes a Espanya i exempcions

L'IRNR¹⁰ subjecta a gravamen totes les rendes, dineràries o en espècie, obtingudes per un no resident en el territori espanyol. En efecte, el fet **imposable** d'aquest impost consisteix en l'obtenció de rendes, dineràries o en espècie, en territori espanyol pels contribuents d'aquest impost.

⁽¹⁰⁾Article 12 TRLIRNR.

Per tant, la necessitat d'establir quines rendes s'obtenen a Espanya resulta crítica, ja que determina la subjecció a l'impost per la realització del fet imposable. La normativa reguladora de l'IRNR¹¹ no estableix una norma general sobre la determinació de les rendes obtingudes a Espanya, sinó que conté una enumeració de supòsits de rendes per als quals determina el criteri aplicable. En aquest context, es diferencia, de vegades, entre rendes obtingudes mitjançant establiment permanent (EP) o no, i es limita, de vegades també, l'aplicació d'alguns supòsits als no residents persones físiques.

⁽¹¹⁾Article 13 TRLIRNR.

Els supòsits de rendes obtingudes a Espanya, segons el TRLIRNR, són els següents:

1) **Rendes d'activitats o explotacions econòmiques.** Es consideren obtingudes a Espanya les fetes mitjançant EP situat en territori espanyol. Igualment, les fetes sense mediació d'EP en els supòsits següents:

a) Quan siguin conseqüència d'activitats econòmiques dutes a terme en territori espanyol, excepte els rendiments derivats de la instal·lació o el muntatge de maquinària o instal·lacions procedents de l'estranger, sempre que aquestes operacions les dugui a terme el proveïdor i l'import sigui inferior al 20% del preu d'adquisició. No obstant això, no es consideren obtinguts en territori espanyol els rendiments satisfets per raó de compravendes internacionals de mercaderies, incloses les despeses accessòries i comissions de mediació.

b) Quan es tracti de prestacions de serveis utilitzades en territori espanyol; no obstant això, si aquestes prestacions serveixen parcialment a activitats econòmiques dutes a terme en territori espanyol, es consideren obtingudes a Espanya només per la part que serveixi a l'activitat duta a terme a Espanya.

c) Quan derivin de l'actuació personal en territori espanyol d'artistes i esportistes, fins i tot quan les percebi una persona o entitat diferent.

2) Rendiments del treball. Es consideren obtinguts a Espanya els rendiments del treball següents:

a) Com a norma general, els derivats d'una activitat personal duta a terme en territori espanyol.

b) Les retribucions públiques abonades per l'Administració espanyola, tret que el treball es presti íntegrament a l'estranger i aquests rendiments estiguin subjectes a un impost de naturalesa personal a l'estranger.

c) Les retribucions de treballadors de bucs i aeronaus en tràfic internacional pagades per empresaris o entitats residents o per establiments permanents situats en territori espanyol, amb excepció dels supòsits en què el treball es presti íntegrament a l'estranger i aquests rendiments estiguin subjectes a un impost de naturalesa personal a l'estranger.

3) Pensions i altres prestacions similars. Es consideren obtingudes a Espanya aquestes prestacions:

a) Quan derivin d'una ocupació prestada en territori espanyol.

b) Quan les satisfaci una persona o entitat resident en territori espanyol o un establiment permanent situat a Espanya.

4) Retribucions dels administradors. Es consideren obtingudes a Espanya les retribucions dels administradors i membres dels consells d'administració, de les juntes que actuïn en lloc seu o d'òrgans representatius, quan siguin pagades per una entitat resident en territori espanyol.

5) Rendiments del capital mobiliari. Es consideren obtinguts en territori espanyol els rendiments del capital mobiliari següents:

a) Els dividendes i altres rendiments derivats de la participació en fons propis d'entitats residents a Espanya.

b) Els interessos i altres rendiments obtinguts per la cessió a tercers de capitals propis abonats per residents en territori espanyol o per establiments permanents que hi estan situats o que retribueixen prestacions de capital utilitzades en territori espanyol.

c) Els cànons pagats per residents en territori espanyol o per establiments permanents que hi estan situats, o que s'utilitzin en territori espanyol, per l'ús o concessió d'ús, entre altres, de drets de programes informàtics; drets sobre obres literàries, artístiques o científiques.

fiques; patents; drets d'imatge; i informacions sobre experiències industrials, comercials o científiques.

d) Altres rendiments no enumerats anteriorment sempre que hagin estat satisfets per persones físiques que duguin a terme activitats econòmiques, en l'exercici de les seves activitats, o entitats residents en territori espanyol o per establiments permanents que hi estan situats.

6) **Rendiments del capital immobiliari.** Tenen la consideració de rendes obtingudes en territori espanyol els rendiments del capital immobiliari derivats, directament o indirectament, de béns immobles radicats en territori espanyol o de drets relatius a aquests béns.

7) **Rendes imputades.** Tenen la consideració de rendes obtingudes en territori espanyol les rendes imputades als contribuents persones físiques titulars de béns immobles urbans situats en territori espanyol no afectes a activitats econòmiques.

8) **Guanyos patrimonials.** Es consideren obtinguts en territori espanyol els guanyos patrimonials en els casos següents:

a) Quan derivin de valors emesos per residents.

b) Quan derivin d'altres béns mobles situats en territori espanyol o de drets que s'hagin de complir en aquest territori.

c) Quan procedeixin de béns immobles situats en territori espanyol.

d) Quan s'incorporin al patrimoni del contribuent béns situats en territori espanyol o drets que s'hi hagin de complir o exercir, fins i tot encara que no derivin d'una transmissió prèvia, com els guanyos en el joc.

D'altra banda, la normativa reguladora de l'IRNR recull alguns **supòsits de no-subjecció** a l'impost, entre els quals s'inclouen tant les rendes en què es declara expressament la no-subjecció com les que es consideren no obtingudes en territori espanyol.

Supòsits de no-subjecció

L'article 12.3 del TRLIRNR assenyalava que no estan subjectes les rendes que estan subjectes a l'impost sobre successions i donacions. Aquesta disposició és aplicable exclusivament als contribuents que tinguin la condició de persones físiques, atès que són els únics que poden ser, al seu torn, contribuents de l'impost sobre successions i donacions.

Així mateix, algunes lleis com la LIS recullen supòsits de no-subjecció, com els que preveuen els articles 108 i 50. El primer dels preceptes fa referència als beneficis distribuïts i la transmissió de la participació d'una entitat de tinença de valors estrangers quan el receptor sigui una entitat o persona física no resident en territori espanyol, excepte si s'obté per mitjà d'un territori qualificat com a *paradís fiscal*. El segon dels preceptes, al seu torn, es refereix als dividendes i la participació en beneficis i a les rendes positives posades de manifest en la transmissió o el reemborsament d'accions i participacions representatives dels fons propis de les societats i fons de capital de risc en cas que siguin obtingudes per una persona física o entitat contribuent de l'IRNR sense EP, tret que s'obtinguin per mitjà d'un paradís fiscal.

A més, com hem assenyalat, hi ha determinats **rendiments que no es consideren obtinguts a Espanya**¹².

⁽¹²⁾Articles 13.1.c i 13.2 TRLIRNR.

Rendiments no considerats obtinguts a Espanya

Així succeeix, per exemple, en els supòsits següents:

- Els rendiments d'activitats econòmiques abonats amb motiu de compravendes internacionals de mercaderies, incloses les comissions de mediació en aquestes compravendes, i també les despeses accessòries i connexes.
- Els rendiments abonats a persones o entitats no residents per establiments permanents situats a l'estranger, a càrrec d'aquests, quan les prestacions corresponents estiguin directament vinculades amb l'activitat de l'EP a l'estranger.
- Els rendiments de treball, quan el treball es faci íntegrament a l'estranger i el treballador estigui subjecte a un impost de naturalesa personal a l'estranger.

Així mateix, en l'IRNR es preveuen diferents **supòsits d'exempció** de rendes, quan són obtingudes per no residents en territori espanyol, de tipologia molt variada, la raó de ser dels quals obeeix, en la major part, a raons de política econòmica (bàsicament, a la necessitat i a la voluntat d'atreure capitals d'inversió a Espanya).

Generalment, les exempcions reconegudes en el TRLIRNR¹³ afecten contribuents que operen sense mediació d'EP i es caracteritzen perquè afecten determinades rendes obtingudes per contribuents residents en altres estats membres de la Unió Europea.

⁽¹³⁾Article 14 TRLIRNR.

Estan exemptes de l'IRNR les rendes següents, obtingudes per no residents:

1) Les rendes que n'estiguin exemptes en aplicació de la normativa de l'IRPF i que siguin percebudes per persones físiques, com és el cas de la loteria, les pensions per incapacitat permanent absoluta o gran invalidesa o les beques públiques i les concedides per entitats sense finalitats lucratives.

2) Les beques i altres quantitats percebudes per persones físiques satisfetes per les administracions públiques, en virtut d'acords i convenis internacionals de cooperació cultural, educativa i científica o en virtut del pla anual de cooperació internacional aprovat en consell de ministres.

3) També n'estan exemptes les pensions assistencials per vellesa reconegudes a l'empara del que disposa el RD 728/1993, de 14 de maig, a favor d'emigrants espanyols.

4) Amb caràcter general, els interessos i guanys patrimonials derivats de béns mobles obtinguts per residents en un altre estat membre de la Unió Europea, com és el cas de valors mobiliaris de renda fixa o variable o de préstecs representats en valors o no. No obstant això, es preveuen tres excepcions en l'aplicació d'aquesta exempció: que l'actiu de l'entitat consisteixi principalment, directament o indirectament, en béns immobles situats en territori espanyol; en el cas de contribuents persones físiques, que en algun moment anterior, durant el període de 12 mesos precedent a la transmissió, el contribuent hagi participat, directament o indirectament, en almenys el 25% del capital o patrimoni de l'entitat, i en el cas d'entitats no residents, que la transmissió no compleixi els requisits per a l'aplicació de l'exempció que preveu l'art. 21 LIS (exempció per a evitar la doble imposició sobre dividendes i rendes derivades de la transmissió de valors representatius dels fons propis).

5) Els rendiments derivats del deute públic.

6) Els rendiments i guanys patrimonials generats per valors emesos a Espanya per no residents (bons, obligacions, etc.), amb independència del lloc de residència de les institucions financeres que actuen com a agent de pagament o mediadors en l'emissió o transmissió de valors.

7) Els rendiments de comptes de no residents, tret que el pagament el facin a un EP situat a Espanya el Banc d'Espanya, bancs, caixes d'estalvi i altres entitats registrades.

8) Les rendes obtingudes en territori espanyol sense mediació d'EP en aquest territori, que procedixin de l'arrendament, cessió o transmissió de contenidors o de bucs i aeronaus sense dotació, utilitzats en la navegació marítima o aèria internacional.

9) Els beneficis distribuïts per les societats filials residents a Espanya a les seves societats matrius residents en un altre estat membre de la Unió Europea o als EP d'aquestes societats últimes situats en altres estats membres, sempre que compleixin determinades condicions, tret que les societats matrius tinguin la residència en un país o territori qualificat com a *paradís fiscal*.

10) Les rendes derivades de les transmissions de valors o el reemborsament de participacions en fons d'inversió fetes en mercats secundaris oficials de valors espanyols, obtingudes per persones o entitats residents en un país amb el qual Espanya tingui subscrit un conveni per a evitar la doble imposició amb clàusula d'intercanvi d'informació, tret que s'obtinguin per mitjà d'un paradís fiscal.

11) Els cànon o regalies satisfets per una societat resident en territori espanyol o un EP que hi estigui situat d'una societat resident en un altre estat membre de la UE a una societat resident en un altre estat membre o a un EP situat en un altre estat membre d'una societat resident d'un estat membre, sempre que es compleixin determinades condicions.

12) El Ministeri d'Economia i Hisenda pot declarar exempts, a condició de reciprocitat, els rendiments de les entitats de navegació marítima o aèria residents a l'estranger els bucs o aeronaus de les quals toquin territori espanyol.

2.2. Contribuent i responsable

És **contribuent** de l'IRNR¹⁴ la persona física o jurídica no resident que obtingui rendes a Espanya.

⁽¹⁴⁾Article 5 TRLIRNR.

Així mateix, tenen aquesta consideració de contribuent les entitats en règim d'**atribució de rendes**¹⁵ que tinguin un règim fiscal diferenciat depenent de si estan constituïdes a Espanya o a l'estranger. A aquest efecte, aquest tipus d'entitats només es consideren contribuents si estan constituïdes a l'estranger amb presència a Espanya.

⁽¹⁵⁾Article 38 TRLIRNR.

A més, es consideren contribuents de l'IRNR, per aplicació de normes derivades de tractats internacionals¹⁶, a títol de reciprocitat, determinades persones físiques estrangeres residents a Espanya, el seu cònjuge no separat legalment i els fills menors d'edat que resideixen a Espanya.

⁽¹⁶⁾Articles 9.2 i 10 LIRPF.

Contribuents de l'IRNR

Concretament, amb motiu d'alguna de les circumstàncies següents:

- Membres de missions diplomàtiques d'altres estats (comprèn tant el cap de la missió com els membres del personal diplomàtic, administratiu, tècnic o de serveis de la missió).
- Membres de les oficines consulars d'altres estats (comprèn tant el cap d'aquestes oficines com el funcionari o personal de serveis que hi estan adscrits, amb excepció dels vicecònsols honoraris o agents consulars honoraris i del personal que en depèn).
- Titulars de càrrec o ocupació oficial d'altres estats (com membres de les delegacions i representacions permanents acreditades davant organismes internacionals o que formin part de delegacions o missions d'observadors a l'estranger).
- Funcionaris en actiu que exerceixin càrrec o ocupació oficial que no tingui caràcter diplomàtic o consular.

Ara bé, aquests supòsits s'exceptuen de la qualificació com a contribuents de l'IRNR, en primer lloc, quan aquestes persones no siguin funcionaris en actiu o titulars de càrrec o ocupació oficial i tinguin la residència habitual a Espanya amb anterioritat a l'adquisició de qualsevol de les circumstàncies enumerades anteriorment, i en segon lloc, en el cas dels cònjuges no separats legalment o fills menors d'edat, quan tinguin la residència habitual a Espanya amb anterioritat a l'adquisició pel cònjuge, pare o mare, de les condicions enumerades amb anterioritat.

En canvi, es consideren contribuents de l'IRPF les persones físiques de nacionalitat espanyola, el seu cònjuge no separat legalment i els fills menors d'edat que resideixin a l'estranger, per la seva condició de membres de missions diplomàtiques o d'oficines consulars d'Espanya a l'estranger, titulars de càrrec o ocupació oficial de l'Estat espanyol i funcionaris en actiu que exerceixin càrrec o ocupació oficial que no tingui caràcter diplomàtic o consular.

D'altra banda, s'ha d'esmentar que hi ha un règim opcional per a persones físiques que adquireixin la residència fiscal a Espanya com a conseqüència del seu desplaçament amb motiu d'un contracte de treball¹⁷.

⁽¹⁷⁾Article 93 LIRPF.

Règim especial per a treballadors desplaçats

Les persones físiques que adquireixin la residència fiscal a Espanya com a conseqüència del seu desplaçament amb motiu d'un contracte de treball tenen l'opció de tributar per l'IRPF espanyol o per l'IRNR durant el període impositiu en què es produeixi el canvi de residència i durant els cinc períodes impositius següents.

Per a això, s'han de complir les condicions següents:

- a) Que no hagin estat residents a Espanya durant els deu períodes impositius anteriors a aquell en què es produeixi el seu desplaçament a territori espanyol.
- b) Que el desplaçament a territori espanyol es produeixi com a conseqüència d'alguna de les circumstàncies següents:

1r. Com a conseqüència d'un contracte de treball, a excepció de la relació laboral especial dels esportistes professionals que regula el RD 1006/1985, de 26 de juny. S'entén acomplerta aquesta condició quan s'iniciï una relació laboral, ordinària o especial diferent de la indicada anteriorment, o estatutària amb un ocupador a Espanya, o quan el desplaçament sigui ordenat per l'ocupador i hi hagi una carta de desplaçament d'aquest.

2n. Com a conseqüència de l'adquisició de la condició d'administrador d'una entitat en el capital de la qual no participi o, en cas contrari, quan la participació no determini la consideració d'entitat vinculada en els termes que preveu l'art. 18 LIS.

c) Que no obtingui rendes que es qualificarien com a obtingudes mitjançant un establiment permanent situat en territori espanyol.

Així mateix, cal tenir en compte que hi ha l'opció per a contribuents residents en altres estats membres de la UE de tributar per l'IRPF¹⁸.

(18) Art. 46 TRLIRNR

El règim opcional per a residents comunitaris

El contribuent per l'IRNR que sigui una persona física resident d'un estat membre de la UE pot optar per tributar com a contribuent per l'IRPF quan concorri alguna de les circumstàncies següents:

a) Que hagi obtingut durant l'exercici a Espanya per rendiments del treball i per rendiments d'activitats econòmiques, com a mínim, el 75% de la totalitat de la seva renda sempre que aquestes rendes hagin tributat efectivament durant el període per l'IRNR.

b) Que la renda obtinguda durant l'exercici a Espanya hagi estat inferior al 90% del mínim personal i familiar que li hauria correspost d'acord amb les seves circumstàncies personals i familiars si hagués estat resident a Espanya, sempre que aquesta renda hagi tributat efectivament durant el període per l'IRNR i que la renda obtinguda fora d'Espanya hagi estat, així mateix, inferior a aquest mínim.

La renda gravable està constituïda per la totalitat de les rendes obtingudes a Espanya pel contribuent que s'acull al règim opcional. Les rendes es computen pels seus imports nets, determinats d'acord amb el que disposa la LIRPF.

El tipus de gravamen aplicable és el tipus mitjà resultant d'aplicar les normes de l'IRPF a la totalitat de les rendes obtingudes pel contribuent durant el període, independentment del lloc on s'hagin produït i sigui quina sigui la residència del pagador, tenint en compte les circumstàncies personals i familiars que hagin estat degudament acreditades. Aquest tipus mitjà de gravamen s'expressa amb dos decimals.

La quota tributària és el resultat d'aplicar el tipus mitjà de gravamen a la part de base liquidable, calculada d'acord amb les normes de l'IRPF, corresponent a les rendes obtingudes pel contribuent no resident en territori espanyol durant el període impositiu que es liquida. Així mateix, per a determinar el període impositiu i la meritació de l'impost, cal atènyer-se al que disposa la LIRPF per als contribuents per aquest impost.

Les persones físiques a les quals sigui aplicable aquest règim opcional no perden la condició de contribuents per l'IRNR. El règim opcional no és aplicable en cap cas als contribuents residents en països o territoris qualificats reglamentàriament com a paradisos fiscals.

Els contribuents que formin part d'alguna unitat familiar de les que estableix la LIRPF poden sol·licitar que se'ls apliqui el règim opcional tenint en compte les normes sobre tributació conjunta.

Finalment, cal tenir en compte que aquest règim opcional s'aplica igualment als contribuents residents en un estat membre de l'Espai Econòmic Europeu amb el qual hi hagi un efectiu intercanvi d'informació tributària.

Igualment, cal assenyalar que, a partir de 2015, es regula en l'IRPF un nou **impost de sortida (exit tax)**, que s'aplica en els casos de trasllats de residència fiscal de persones que siguin titulars d'accions o participacions significatives en entitats. Es tracta d'un impost antielusió de capitals que grava la sortida de grans patrimonis del territori espanyol, si bé només s'aplica a un conjunt de béns reduït: accions i participacions¹⁹.

(19) Art. 95 bis LIRPF.

L'impost de sortida o *exit tax*

Es configura mitjançant el gravamen dels guanys patrimonials determinats per les diferències positives entre el valor de mercat de les accions o participacions en qualsevol tipus d'entitat, incloses institucions d'inversió col·lectiva, i el valor d'adquisició, quan un contribuent perd la seva residència fiscal a Espanya (encara que no hagi transmès les accions o participacions).

Aquests guanys (plusvàlues latents) formaran part de la renda de l'estalvi i s'imputaran a l'últim període impositiu que hagi de declarar-se per IRPF, i es practicarà, si escau, autoliquidació complementària, sense sanció ni interessos de demora ni cap recàrrec.

Els requisits subjectius d'aplicació del règim són bàsicament dos. El primer, que el contribuent hagi tingut aquesta condició durant almenys deu dels últims quinze períodes impositius anteriors a l'últim que hagi de declarar-se. I el segon, que tingui una participació significativa en una entitat.

En aquest sentit, s'entén complert aquest segon requisit quan es doni qualsevol de les circumstàncies següents: a) que el valor de mercat de les accions o participacions excedeixi, conjuntament, de 4.000.000 d'euros; i b) si no s'arriba a aquest import, que el percentatge de participació a l'entitat sigui superior al 25%, sempre que el valor de mercat de les accions o participacions en l'esmentada entitat excedeixi d'1.000.000 d'euros.

El **responsable**²⁰ té un paper important en aquest impost, ja que no solament compleix la funció de garantir el pagament, sinó que serveix també per a controlar i sotmetre a gravamen efectiu les rendes obtingudes pels no residents.

⁽²⁰⁾Article 9 TRLIRNR.

Responsabilitat solidària

En l'IRNR es preveuen els supòsits de responsabilitat solidària següents:

1) En primer lloc, tenen la condició de responsables solidaris del pagament dels deutes tributaris del no resident corresponents als rendiments que hagi satisfet o a les rendes dels béns o drets el dipòsit o gestió dels quals tingui encomanat, respectivament:

a) El pagador dels rendiments meritats sense mediació d'EP. En aquests casos, l'Administració pot prescindir del procediment legalment establert per a exigir el pagament al responsable. Un exemple freqüent d'això és el de l'arrendament de béns immobles situats a Espanya que són de titularitat de no residents, en què els rendiments són abonats per particulars.

b) El dipositari o gestor dels béns o drets no afectes a un EP.

No obstant això, la responsabilitat no és procedent quan hi hagi obligació de retenir i ingressar a compte (sense perjudici de les responsabilitats que es puguin derivar de la retenció), cosa que evidencia la funció de garantia i control que compleix aquesta figura.

2) En segon lloc, també es qualifiquen com a responsables solidaris del pagament dels deutes tributaris corresponents als establiments permanents de contribuents no residents i a les entitats en règim d'atribució de rendes constituïdes a l'estranger que tinguin presència en territori espanyol les persones que en tinguin la representació.

2.3. Representant, domicili fiscal i retenidor

En les seves relacions amb l'Administració tributària, el contribuïent no resident ha de nomenar un **representant**²¹ que tingui residència a Espanya, en els casos establerts legalment. Així mateix, té l'obligació de comunicar el nomenament del representant a l'Administració tributària. L'incompliment d'aquestes obligacions és sancionable.

⁽²¹⁾Article 10 TRLIRNR.

Nomenament de representant

L'obligació de nomenar representant opera només en els supòsits següents:

- 1) Quan actui mitjançant establiment permanent. En aquest cas, com acabem de veure, el representant respon solidàriament del pagament dels deutes tributaris que li corresponen.
- 2) Quan es tracti d'una entitat en règim d'atribució de rendes constituïda a l'estranger amb presència en territori espanyol. Així mateix, el representant de l'entitat es considera responsable solidari del pagament dels deutes tributaris corresponents a aquesta entitat.
- 3) Quan faci prestacions de serveis, assistència tècnica, obres d'instal·lació o muntatge derivades de contractes d'enginyeria i, amb caràcter general, d'activitats o explotacions econòmiques a Espanya sense mediació d'EP.
- 4) En els casos en què ho requereixi l'Administració tributària mateixa, a causa de la quantia i de les característiques de la renda obtinguda en territori espanyol pel contribuïent.
- 5) Igualment, s'ha de nomenar representant en els casos de residents en països o territoris amb els quals no hi hagi un intercanvi efectiu d'informació tributària, quan siguin titulars de béns situats en territori espanyol o de drets que s'hi compleixin o s'hi exercitin, exclosos els valors negociats en mercats secundaris oficials.

L'obligació de nomenar representant

Obeeix, en els tres primers supòsits, a l'existència d'una activitat econòmica en què es poden deduir despeses i en què hi pot haver certes obligacions formals. Per això hi ha la necessitat d'un representant resident que es relacioni amb l'Administració tributària i amb el no resident.

Ara bé, no s'ha de passar per alt que, de manera voluntària, els contribuïents poden nomenar, en tot cas, un representant que els assisteixi en la seva comunicació i actuació davant l'Administració tributària.

L'incompliment de l'obligació de nomenar representant

L'incompliment de l'obligació de nomenar representant es qualifica com una infracció greu, sancionable amb una multa de 2.000 euros (si bé se'n pot reduir l'import en un 25%, en els termes de l'article 188.3 de la LGT). Aquesta multa és de 6.000 euros quan es tracti de contribuïents residents en països o territoris en què no hi hagi un intercanvi efectiu d'informació.

Així mateix, quan es produeix aquest incompliment, l'Administració tributària pot considerar representant de l'establiment permanent o del contribuïent qui figuri com a tal en el registre mercantil. Si no hi ha representant nomenat o inscrit, o és una persona diferent de qui estigui facultat per a contractar en nom d'aquells, l'Administració tributària pot considerar com a tal aquest últim. I en els casos de contribuïents residents en països o territoris en què no hi hagi un intercanvi efectiu d'informació, l'Administració tributària pot considerar que el seu representant és el dipositari o gestor dels béns o drets.

La normativa de l'IRNR²² determina un **domicili fiscal** a Espanya per als no residents, a fi de facilitar el compliment de les seves obligacions tributàries.

⁽²²⁾Article 11 TRLIRNR.

La normativa distingeix diversos supòsits:

1) Quan operin a Espanya mitjançant un EP, es considera domicili fiscal el lloc on radiqui l'efectiva gestió administrativa i la direcció dels seus negocis a Espanya. Si no és possible determinar el domicili aplicant aquest criteri, s'ha d'atendre el lloc on radiqui el valor més gran de l'immobilitzat.

2) Quan operin a Espanya sense EP i obtinguin rendes (rendiments o guanys patrimonials) derivades de béns immobles, el domicili fiscal coincideix amb el del seu representant i, si no n'hi ha, es considera com a tal el lloc de situació de l'immoble corresponent.

3) En els altres supòsits en què operin sense EP, el domicili fiscal coincideix amb el del representant i, si no n'hi ha, amb el del responsable solidari.

Finalment, quan no s'hagi designat representant, les notificacions practicades al domicili fiscal del responsable solidari tenen el mateix valor i produeixen el mateix efecte que si s'haguessin practicat directament al contribuïent. Així mateix, quan no hagin designat representant els contribuïents que resideixin en països o territoris amb els quals no hi hagi un intercanvi efectiu d'informació tributària, tenen la mateixa validesa les notificacions practicades en el lloc de situació de qualsevol dels béns immobles de titularitat seva.

D'altra banda, quan la residència fiscal d'un contribuïent se situa fora del territori espanyol i no es té un EP en territori espanyol, l'exacció efectiva de l'IRNR es fa recaure sobre el **retenidor** de l'impost, com a mesura de garantia de cobrament del tribut.

Amb caràcter general, les persones que satisfacin rendiments als **no residents sense EP**²³ estan obligades a retenir i ingressar una quantitat que sol coincidir amb l'import de l'impost definitiu que ha de pagar el no resident. En aquests casos, el contribuïent queda exonerat del deure d'autoliquidar l'impost.

⁽²³⁾Articles 31 i 28.3 TRLIRNR.

Fonamentalment, estan **obligats a retenir** o ingressar a compte, respecte de les rendes subjectes a l'IRNR, abonades a no residents sense EP, que satisfacin les entitats residents a Espanya (incloses les entitats en règim d'atribució de rendes) i les persones físiques residents a Espanya que duguin a terme activitats econòmiques (empresaris i professionals). Així mateix, el TRLIRNR²⁴ assenyala altres subjectes obligats a retenir o ingressar a compte.

⁽²⁴⁾Article 31.1 TRLIRNR.

Les **rendes subjectes a retenció**, amb caràcter general, són les rendes subjectes a l'impost (tant rendiments com guanys). Ara bé, la normativa preveu una sèrie d'excepcions²⁵ a l'obligació de retenir.

(25) Article 31.4 TRLIRNR.

No hi ha obligació de retenir, entre altres, respecte de les rendes següents:

1) Rendes exemptes segons allò que fixa l'article 14 del TRLIRNR. En aquests casos, com que les rendes n'estan exemptes, no té sentit practicar una retenció que posteriorment pot ser objecte d'una sol·licitud de devolució. No obstant això, sí que hi ha obligació de practicar retenció o ingress a compte en els casos dels dividendes i participacions en beneficis a què es refereix l'article 14.1.j del TRLIRNR.

2) Rendes exemptes en virtut de conveni per a evitar la doble imposició. Igual que en el supòsit anterior, no té sentit practicar una retenció que posteriorment pot ser objecte d'una sol·licitud de devolució.

3) Rendes abonades a contribuents sense EP quan s'acrediti el pagament de l'impost o la procedència d'exempció. És a dir, el contribuent no resident té dret a declarar i pagar el seu impost. Si s'acredita aquesta circumstància, no hi ha obligació de retenir.

Respecte al naixement de l'obligació de retenir²⁶, s'ha d'assenyalar que és coincident, en termes generals, amb el moment de la meritació de l'impost, regulat en l'article 27 del TRLIRNR.

(26) Article 12 RIRNR.

En relació amb l'**import de la retenció**²⁷, ha de ser una quantitat equivalent al deute tributari que es derivi de l'impost mateix. En aquests casos, el no resident queda eximit de l'obligació de declarar l'impost. No obstant això, el retenidor no pot tenir en compte les despeses o deduccions següents (que sí que són aplicables en calcular l'impost): les despeses de personal, aprovisionament i subministrament en els casos d'activitats econòmiques sense EP, la quota del gravamen especial sobre béns immobles d'entitats no residents i la deducció per donatius.

(27) Article 31.2 TRLIRNR.

Supòsits que presenten especialitats en matèria de retencions:

(28) Article 25.2 TRLIRNR.

1) El primer d'aquests supòsits té lloc en les transmissions de béns immobles situats a Espanya²⁸, fetes per no residents que no duen a terme en territori espanyol cap activitat econòmica per mitjà d'un EP. L'adquirent està obligat a retenir i ingressar el 3% del preu acordat, a títol de pagament a compte de l'impost que correspon pagar al transmissor, com a conseqüència de l'existència d'un guany patrimonial.

(29) Article 32 TRLIRNR.

2) El segon cas especial afecta els treballadors per compte d'altri en cas de canvi de residència²⁹. Es tracta d'un procediment voluntari que poden utilitzar els treballadors, amb motiu de la prestació de treball en un altre país, a fi d'anticipar els efectes d'un canvi de residència a l'estranger en les retencions sobre els rendiments del treball quan el pagador és un resident o un no resident amb EP en territori espanyol.

2.4. Rendes obtingudes mitjançant establiment permanent

L'obtenció de rendes pel **no resident mitjançant establiment permanent** està subjecte a gravamen en l'IRNR per totes les obtingudes a Espanya, amb independència del lloc on s'hagin generat (sempre que es puguin imputar a l'EP). Amb això, el règim s'assembla al de les entitats residents en territori espanyol, encara que també presenta diferències notables en determinats aspectes. En canvi, si s'actua sense mediació d'EP, es tributa de manera separada per cada meritació total o parcial de renda subjecta a gravamen.

Així, doncs, resulta decisiu determinar el concepte d'*establiment permanent*, que equival, tal com preveuen els convenis per a evitar la doble imposició, a un lloc fix de negoci mitjançant el qual una empresa duu a terme tota o part de l'activitat.

Concepte d'establiment permanent, segons el TRLIRNR

⁽³⁰⁾Article 13.1.a TRLIRNR.

La normativa espanyola³⁰ ofereix un concepte més ampli que el que recullen els convenis per a evitar la doble imposició, ja que entén que el no resident actua a Espanya per mitjà d'establiment permanent:

1) Quan el no resident disposi a Espanya, per qualsevol títol, de manera continuada o habitual d'instal·lacions o llocs de treball de qualsevol índole en què dugui a terme tota o part de l'activitat. En concret, es considera que constitueixen establiment permanent les seus de direcció, les sucursals, les oficines, les fàbriques, els tallers, els magatzems, botigues o altres establiments, les mines, els pous de petroli o de gas, les pedreres, les explotacions agrícoles, forestals o pecuàries o qualsevol altre lloc d'exploració o d'extracció de recursos naturals i les obres de construcció, instal·lació o muntatge la durada de les quals excedeixi en sis mesos.

2) Quan actuï a Espanya per mitjà d'un agent autoritzat per a contractar en nom i per compte de la persona o entitat no resident, sempre que exerceixi amb habitualitat aquests poders.

En tot cas, és important destacar, en relació amb l'establiment permanent, que es tracta d'un concepte exclusivament a efectes fiscals. A més, cal tenir en compte que l'establiment permanent no té personalitat jurídica diferenciada, que, en canvi, està atribuïda a la persona o entitat resident. En cas contrari, es tracta d'una filial radicada a Espanya i, com a tal, està subjecta a gravamen per l'impost sobre societats.

Rendes imputables a l'establiment permanent

⁽³¹⁾Article 16 TRLIRNR.

Les rendes imputables a l'establiment permanent³¹ són les següents:

1) Rendiments de les activitats o explotacions econòmiques dutes a terme per l'establiment permanent.

2) Rendiments derivats d'elements patrimonials afectes a l'establiment permanent.

3) Guanys o pèrdues patrimonials derivats dels elements patrimonials afectes a l'establiment permanent.

En particular, es consideren elements patrimonials afectes a l'establiment permanent:

1) Els vinculats fonamentalment al desenvolupament de l'activitat que en constitueix l'objecte.

2) Els transmesos dins dels tres períodes impositius següents al de la desafectació.

3) Els actius representatius de la participació en fons propis d'una entitat quan l'establiment permanent sigui una sucursal registrada en el registre mercantil i es compleixin una sèrie de requisits, això és, que els actius es reflecteixin en els estats comptables de l'EP i que, tractant-se d'un EP que es pugui considerar societat dominant, disposi de l'organització de mitjans materials i personals per a dirigir i gestionar aquestes participacions.

La **base imposable** de l'EP està formada per tota la renda que hi és imputable, amb independència del lloc on s'hagi generat o obtingut. Es preveuen tres règims per a la determinació de la base imposable³²: el general, el dels establiments permanents que no tanquin un cycle mercantil complet i el dels establiments permanents amb activitat de durada limitada.

⁽³²⁾Article 18 TRLIRNR.

D'acord amb el règim general de determinació de la base imposable, aquesta base es determina conforme a les disposicions del règim general de la Llei de l'impost sobre societats.

Especialitats de la base imposable de l'EP

Resulten destacables les especialitats següents:

1) No són deduïbles, generalment, els pagaments que l'EP faci a la casa central o a un altre dels seus establiments permanents en concepte de cànon, interessos, comissions, serveis d'assistència tècnica i per l'ús o cessió de béns o drets.

2) Són deduïbles la part de les despeses de direcció i generals d'administració imputades per la casa central a l'EP, sempre que tinguin reflex en els estats comptables de l'EP i s'imputin de manera continuada i racional.

3) És aplicable el règim de compensació de bases imposables negatives amb les positives de l'EP mateix. No obstant això, en aplicació del principi de comptabilitat separada, no es poden compensar les bases imposables negatives d'un EP amb les positives d'un altre EP del mateix no resident.

4) No és deduïble el cost dels capitals propis (interessos i altres càrregues financeres) del no resident afectes a l'EP.

Pel que fa als altres dos règims de determinació de la base imposable, el TRLIRNR³³ estableix algunes especialitats per a la quantificació de l'impost en relació amb els establiments permanents que no tanquin un cycle mercantil complet i els establiments permanents amb activitat de durada limitada.

⁽³³⁾Articles 18.3 i 4 TRLIRNR.

Supòsits especials de determinació de la base imposable

En primer lloc, hi ha els EP que no tanquen un període mercantil complet, això és, els EP que destinen al seu propi ús productes o serveis obtinguts en la instal·lació que tenen a Espanya, sense que hi hagi cap contraprestació (no treballen per a tercers, sinó per a la casa central o altres EP d'aquesta casa central). La base imposable es calcula d'acord amb les normes sobre operacions vinculades als ingressos i a les despeses, de manera que la base imposable és la diferència entre els ingressos i despeses determinats com a tals. No obstant això, hi ha un règim subsidiari per a calcular la base imposable consistent en l'aplicació d'un percentatge fixat pel Ministeri d'Economia i Hisenda sobre totes les despeses, en el qual no es poden aplicar deduccions i bonificacions.

En segon lloc, hi ha els EP l'activitat dels quals consisteix en obres de construcció, instal·lació o muntatge d'una durada superior a sis mesos; en activitats o explotacions econòmiques de temporada o estacionals; i en activitats d'explotació de recursos naturals. Aquests tipus d'EP poden optar entre determinar la seva base imposable conforme al règim general establert pels EP o bé al règim de tributació de les entitats no residents sense EP.

Amb caràcter general, el **tipus de gravamen** és el que correspongui d'entre els previstos en la normativa de l'impost de societats³⁴.

(34) Art. 19 TRLIRNR

Gravamen complementari

D'altra banda, es preveu un gravamen complementari del 19% sobre les rendes dels EP transferides a l'estranger, amb la finalitat d'igualar la tributació dels EP a les filials de societats estrangeres (príncipi de neutralitat). El termini de declaració d'aquest gravamen és d'un mes a partir de la data en què va tenir lloc la transferència de les rendes a l'estranger.

Aquest gravamen complementari no s'aplica a les rendes obtingudes en territori espanyol per mitjà d'EP per entitats que tinguin la residència fiscal en un altre estat membre de la Unió Europea (tret que es tracti d'un país o territori considerat com a paradís fiscal) o que tinguin la residència en estats amb els quals Espanya ha subscrit un conveni per a evitar la doble imposició (tret que en aquest conveni s'estableixi el contrari), sempre a títol de reciprocitat.

Pel que fa a les **deduccions**³⁵, els EP poden aplicar a la seva quota íntegra les mateixes deduccions i bonificacions que els contribuents per l'impost sobre societats.

(35) Article 19 TRLIRNR.

El **període impositiu**³⁶ coincideix amb l'exercici econòmic que declari, sense que pugui excedir en dotze mesos. L'impost es merita l'últim dia del període impositiu.

(36) Article 20 TRLIRNR.

Els EP estan sotmesos al mateix règim de **retencions**³⁷ que les entitats subjectes a l'IS per les rendes que percebin. Així mateix, els EP estan obligats a fer **pagaments fraccionats** a compte de l'impost en els mateixos termes que les entitats subjectes a l'IS (s'han de fer els vint primers dies naturals d'abril, octubre i desembre). En conseqüència, els EP poden deduir els pagaments a compte de l'impost satisfets.

(37) Article 23 TRLIRNR.

Els EP ha de presentar **declaració**³⁸ per l'impost en els mateixos models i en els mateixos terminis que les entitats residents subjectes a l'impost sobre societats. És a dir, han de presentar la declaració en els vint-i-cinc dies naturals següents als sis mesos posteriors a la conclusió del període impositiu.

⁽³⁸⁾Article 21 TRLIRNR.

Finalment, cal destacar que els EP han de complir una sèrie d'**obligacions comptables, registrals i formals**³⁹. Han de portar comptabilitat separada per les operacions que duguin a terme i dels elements patrimonials afectes a l'activitat que tinguin. Així mateix, han de complir la resta de les obligacions comptables, registrals i formals exigibles a les entitats residents. I, com acabem d'assenyalar, estan obligats a practicar pagaments fraccionats i retencions i ingressos a compte, igual que les entitats residents.

⁽³⁹⁾Article 22 TRLIRNR.

2.5. Rendes obtingudes sense mediació d'establiment permanent

Les rendes obtingudes pels **no residents sense mediació d'EP**, tant per persones físiques com jurídiques, han de tributar de manera separada per cada meritació total o parcial de la renda sotmesa a gravamen, i s'ha d'aplicar un tipus impositiu sobre l'import íntegre percebut pel no resident.

Així, doncs, es tracta de rendes de meritació instantània en les quals la tributació ha de ser **operació per operació**, de manera que s'han de fer tantes declaracions de l'impost com meritacions de rendes hi hagi (encara que, si escau, es poden presentar declaracions col·lectives).

Diferències més destacables amb la tributació dels no residents amb EP

En primer lloc, no hi ha un càlcul previ de la renda del període impositiu ni tampoc de la base liquidable, i en segon lloc, no és possible la compensació entre les diverses rendes (guanys i pèrdues de patrimoni). D'altra banda, per a la determinació de la base imposable, del tipus de gravamen i de la meritació, hi ha una sèrie de regles diferenciades segons el tipus de renda obtinguda.

Per a la determinació de la **base imposable** s'han d'atendre les normes de l'IRPF quan es tracta de rendiments i guanys de patrimoni i de conformitat amb regles específiques de l'IRNR en els casos de rendes derivades de prestacions de serveis, assistència tècnica, obres d'instal·lació o muntatge o, en general, d'explotacions econòmiques i operacions de reasserança. Amb caràcter general, la base imposable està constituïda per la quantia íntegra meritada, és a dir, sense cap deducció de despesa, calculada d'acord amb les normes de l'IRPF⁴⁰.

⁽⁴⁰⁾Article 24 TRLIRNR.

En els casos de prestacions de serveis, assistència tècnica, obres d'instal·lació o muntatge derivats de contractes d'enginyeria i, en general, d'activitats o explotacions econòmiques efectuades a Espanya sense la mediació d'un establi-

ment permanent, la base imposable és igual a la diferència entre els ingressos íntegres i les despeses de personal, d'aprovisionament de materials incorporats a les obres o treballs i de subministraments.

Contribuents residents en un altre estat membre de la Unió Europea

Per a determinar la base imposable corresponent als rendiments que obtinguin sense la mediació d'un establiment permanent, es poden deduir:

a) En cas de persones físiques, les despeses que preveu la LIRPF, sempre que el contribuïent acreditat que estan relacionades directament amb els rendiments obtinguts a Espanya i que tenen un vincle econòmic directe i indissociable amb l'activitat efectuada a Espanya.

b) En cas d'entitats, les despeses deduïbles d'acord amb el que preveu la LIS, sempre que el contribuïent acreditat que estan relacionades directament amb els rendiments obtinguts a Espanya i que tenen un vincle econòmic directe i indissociable amb l'activitat efectuada a Espanya.

La base imposable corresponent als guanys patrimonials es determina aplicant, a cada alteració patrimonial que es produeixi, les normes que preveuen la secció 4a. del capítol II del títol III i la secció 6a. del títol X (excepte l'art. 94.1.a), segon paràgraf, de la LIRPF.

Aquest règim tributari s'aplica igualment als contribuïents residents en un estat membre de l'Espai Econòmic Europeu amb el qual hi hagi un intercanvi d'informació tributària efectiu.

Respecte als **tipus impositius**⁴¹ aplicables, amb caràcter general, el tipus impositiu és del 24%. No obstant això, el tipus de gravamen és el 19% si es tracta de contribuïents residents en un altre estat membre de la UE o de l'Espai Econòmic Europeu amb el qual hi hagi un intercanvi d'informació tributària efectiu.

⁽⁴¹⁾Article 25 TRLIRNR.

Es preveuen determinats tipus reduïts per a certes classes de rendes:

- Dividends i altres rendiments derivats de la participació en fons propis d'una entitat, el 19%.
- Interessos i altres rendiments obtinguts per la cessió a tercers de capitals propis, el 19%.
- Les pensions i havers passius percebuts per persones físiques no residents són gravades d'acord amb una escala (que va del 8% al 40%).
- Els rendiments del treball de persones físiques no residents en territori espanyol, sempre que no siguin contribuïents de l'IRPF, que prestin els serveis en missions diplomàtiques i representacions consulars d'Espanya a l'estranger, quan no sigui procedent l'aplicació de normes específiques derivades de tractats internacionals, el 8%.
- Rendiments del treball percebuts per persones físiques no residents a Espanya en virtut d'un contracte de durada determinada per a treballadors de temporada, el 2%.
- Els rendiments derivats d'operacions de reassegurança, l'1,5%.
- Les entitats de navegació marítima o aèria residents a l'estranger, els bucs o aeronaus de les quals toquin territori espanyol, el 4%.
- Els guanys patrimonials posats de manifest en ocasió de transmissions d'elements patrimonials, el 19%.

Les **deduccions**⁴² aplicables a la quota tributària són únicament, d'una banda, les deduccions per donatius que preveu l'article 68.3 de la LIRPF (deduccions que preveu la Llei 49/2002, de 23 de desembre, de règim fiscal de les entitats sense finalitats lucratives i dels incentius fiscals al mecenatge, del 25% de la quantitat donada; i la deducció del 10% de les quantitats donades tant a les fundacions legalment reconegudes que retin comptes a l'òrgan del protectorat corresponent com a les associacions declarades d'utilitat pública), i d'altra banda, la deducció dels pagaments a compte (retencions i ingressos a compte) que efectivament s'hagin practicat sobre les rendes del contribuent.

(42) Article 26 TRLIRNR.

Com que es tracta de rendes de **meritació**⁴³ instantània, no hi ha un període impositiu com a element temporal per a computar les rendes obtingudes en aquest període, a diferència del que ocorre amb les rendes obtingudes mitjançant EP. Així, doncs, el contribuent queda sotmès a gravamen a mesura que obté, sense mediació d'EP en territori espanyol, les rendes subjectes a l'impost.

(43) Article 27 TRLIRNR.

Els contribuents que actuen a Espanya sense mediació d'EP estan obligades a practicar **retencions**⁴⁴ i ingressos a compte sobre els rendiments del treball que satisfacin, i també respecte d'uns altres rendiments sotmesos a retenció que constitueixin despesa deduïble per a l'obtenció de les rendes derivades de prestacions de serveis, assistència tècnica, obres d'instal·lació o muntatge derivats de contractes d'enginyeria i, en general, d'activitats o explotacions econòmiques.

(44) Article 30 TRLIRNR.

No hi ha obligació de presentar la **declaració**⁴⁵ corresponent a les rendes obtingudes respecte de les quals s'hagi practicat retenció, ni en el cas de rendes subjectes a retenció però exemptes de conformitat amb les previsions del TRLIRNR o d'un conveni per a evitar la doble imposició.

(45) Article 28 TRLIRNR.

El termini de presentació de les declaracions

Tractant-se de declaracions amb quota a ingressar o quota zero, amb caràcter general, el termini de presentació de la declaració de l'impost és d'un mes a partir de la data de meritació de la renda declarada (excepte en el cas de rendes imputades de béns immobles que s'han de declarar entre l'1 de gener i el 30 de juny següents a la data de la meritació). Quan es tracta de declaracions amb sol·licitud de devolució, es poden presentar des del final del període de declaració i ingrés de les retencions o els ingressos a compte que motiven la devolució fins a un termini de quatre anys. No obstant això, en el cas de sol·licituds de devolució derivades de l'aplicació d'un conveni per a evitar la doble imposició, es poden establir terminis diferents.

Ara bé, s'ha d'assenyalar que hi ha una declaració col·lectiva, que permet agrupar en una mateixa declaració diverses rendes generades en un mateix trimestre natural per un contribuent o per diversos contribuents. El termini de presentació d'aquesta declaració col·lectiva, si la quota és a ingressar o zero, és dels vint primers dies naturals dels mesos d'abril, juliol, octubre i gener. En canvi, si la quota és a retornar, el termini és el previst per a les declaracions no col·lectives.

S'estableix la possibilitat que l'Administració tributària posi a disposició del contribuent, a efectes merament informatius i amb la sol·licitud prèvia per part d'aquest, un **esborrany de declaració**. El poden sol·licitar exclusivament els contribuents que obtinguin rendes immobiliàries imputades i per cada im-

(46) Art. 28 bis TRLIRNR

moble que les origini. Així mateix, es matisa que la falta de posada a disposició d'aquest no exonera el contribuent de la seva obligació de presentar la declaració de l'impost⁴⁶.

Finalment, cal assenyalar que els contribuents estan obligats a complir determinades **obligacions formals**⁴⁷. D'una banda, quan obtinguin rendes derivades de prestacions de serveis, assistència tècnica, obres d'instal·lació o muntatge derivats de contractes d'enginyeria i, en general, d'activitats o explotacions econòmiques fetes a Espanya sense mediació d'EP, estan obligats a portar els registres d'ingressos i despeses. D'altra banda, quan hagin de practicar retencions i ingressos a compte, han de presentar la declaració censal i portar els registres d'ingressos i despeses.

⁽⁴⁷⁾Article 29 TRLIRNR.

2.6. Gravamen especial sobre béns immobles d'entitats no residents

Les entitats residents en un paradís fiscal propietàries o posseïdores, per qualsevol títol, de tot tipus de béns immobles o drets reals d'ús o gaudi sobre aquests béns estan sotmeses a tributació per l'IRNR mitjançant un **gravamen especial**⁴⁸.

⁽⁴⁸⁾Article 40 TRLIRNR.

Es tracta d'un impost patrimonial que afecta exclusivament els immobles i que només és exigible a les persones jurídiques (entitats) residents en un paradís fiscal. Es **merita** el 31 de desembre de cada any.

Finalitat del gravamen

És el control de la titularitat dels béns gravats, ja que la tinença d'immobles a Espanya per mitjà de societats instrumentals des de paradisos fiscals dificulta el control de les rendes derivades de l'ús, explotació o alienació d'aquests béns.

L'article 42 del TRLIRNR preveu nombroses **exempcions** de caràcter subjectiu o mixt.

Aquest gravamen no és exigible a les entitats següents:

- 1) Els estats i institucions públiques estrangers i els organismes internacionals. En aquest cas, no estan obligats a presentar la declaració corresponent.
- 2) Les entitats que exerceixin a Espanya, de manera continuada o habitual, activitats empresarials diferenciables de la simple tinença o del simple arrendament d'immobles.
- 3) Les societats que cotitzin en mercats secundaris reconeguts oficialment.

Pel que fa a la **quantificació**⁴⁹ de l'impost, la base imposable d'aquest gravamen especial és el valor cadastral dels béns immobles gravats o, si no, el valor que hi correspondria segons les disposicions de l'impost sobre el patrimoni. El tipus de gravamen és del 3%.

⁽⁴⁹⁾Articles 41 i 43 TRLIRNR.

Quan una entitat participi en la titularitat dels béns o drets juntament amb una altra persona o entitat o amb unes altres, l'impost és exigible per la part del valor dels béns o drets que correspongui proporcionalment a la seva participació en la titularitat.

El deute tributari està garantit per un **dret d'afecció**⁵⁰ sobre el bé gravat en cas que se'n produeixi la transmissió i constitueix una despesa deduïble a l'efecte de determinar la base imposable de l'IRNR que, si escau, correspongui. El gravamen especial s'ha de declarar i ingressar el gener de cada any.

⁽⁵⁰⁾Articles 44 i 45 TRLIRNR.

3. Impostos duaners

De tots els tributs harmonitzats en l'àmbit comunitari, els **impostos duaners** són, sens dubte, els que han aconseguit un grau d'harmonització més alt en tots els sentits. De fet, es tracta d'impostos regulats directament per la Unió Europea i la recaptació que se'n fa enriqueix les arques comunitàries per a finançar l'execució dels pressupostos comunitaris, és a dir, constitueixen un **recurs comunitari propi**.

Després que les comunitats europees, a partir de 1993, aconseguissin l'establiment d'un mercat interior únic, i la unió duanera consegüent, aquesta imposició va tenir per objecte regular el tràfic comercial de mercaderies que hi havia entre la Unió Europea i tercers països.

Aquests impostos no solament són regulats per la **normativa comunitària**, sinó que també formen part del sistema d'ingressos de la Unió Europea. Ara bé, cal tenir present que les tasques de gestió en sentit ampli es continuen fent en cadascun dels estats membres de la Unió Europea, ja que, de moment, no hi ha una administració tributària comunitària.

Normativa reguladora

La regulació duanera està encapçalada pel Codi Duaner de la Unió (refosa) (CDU), aprovat pel Reglament (UE) 952/2013, del Parlament Europeu i del Consell (DOCE de 10 d'octubre del 2013) [que deroga l'anterior Codi Duaner Modernitzat (CDM), aprovat pel Reglament (CEE) 450/2008, de 23 d'abril, del Parlament Europeu i del Consell], i l'aranzel duaner integrat (en terminologia duanera, TARIC), regulat en el Reglament 2658/1987 del Consell, de 23 de juliol, que conté els tipus de gravamen dels impostos duaners. Els reglaments comunitaris són objecte de modificacions contínues amb la finalitat d'adequar-los a una realitat canviant.

Dins de la regulació espanyola, cal tenir en compte el que disposa el RD 335/2010, de 19 de març, pel qual es regula el dret a fer declaracions en duana i la figura del representant duaner.

3.1. Naturalesa i classes

Els **impostos duaners** són impostos comunitaris, indirectes, objectius, reals i amb una doble finalitat: d'una banda, recaptadora i, de l'altra, proteccionista de les mercaderies fabricades o produïdes en el territori duaner comunitari.

Pel que fa a les diferents classes d'impostos duaners, enumerarem les següents:

1) Els **drets d'importació**⁵¹, que són els més importants i estan constituïts pels drets i exaccions següents:

⁽⁵¹⁾Articles 77-80 CDU.

a) Els drets d'aranzel duaner comú i les exaccions d'efecte equivalent establertes per a la importació de les mercaderies.

b) Les exaccions reguladores agrícoles i altres gravàmens a la importació establerts en el marc de la política agrícola comuna (PAC).

2) Els **drets d'exportació**⁵², d'aplicació molt escassa, formats per aquests drets i exaccions:

⁽⁵²⁾Articles 81-82 CDU.

a) Els drets de duana i les exaccions d'efecte equivalent establertes per a l'exportació de les mercaderies.

b) Les exaccions reguladores agrícoles i altres gravàmens a l'exportació establerts en el marc de la PAC.

3.2. Fet imposable

Els impostos duaners considerats globalment tenen un **pressupòsit de fet múltiple**, en el sentit que agrupen dins de la regulació normativa que tenen una sèrie de supòsits en què es tracta de sotmetre a gravamen la importació i l'exportació de mercaderies que són objecte del tràfic comercial.

1) Importació

Amb caràcter general, consisteix en la introducció d'una mercaderia en el territori subjecte a gravamen.

Supòsits d'importació

Comprèn tot un seguit de supòsits que van des de l'entrada legal d'una mercaderia al territori duaner comunitari per incorporar-la al mercat interior (coneguda també com a *despatx de lliure pràctica* i *destinació duanera per excel·lència*) fins a la inclusió d'una mercaderia en règim d'importació temporal amb exempció parcial dels drets d'importació, passant per supòsits d'entrades irregulars de mercaderies, l'evitació de la vigilància duanera i l'incompliment d'una sèrie de formalitats i condicions indicades per la normativa duanera, per als casos en què les mercaderies tinguin un règim duaner suspensiu, com ara el dipòsit duaner i el trànsit extern.

Supòsit d'entrada irregular de mercaderia

Per exemple, l'entrada d'una mercaderia sense declarar-la.

Entre els **supòsits de no-subjecció** esmentarem, per exemple, l'entrada de mercaderies des d'un altre estat membre de la Unió Europea o la introducció de mercaderies amb destinació a àrees no subjectes a gravamen, com els dipòsits duaners i les zones i dipòsits francs, sempre que no s'incorporin de manera definitiva al mercat interior.

2) Exportació

Es configura com la sortida d'una mercaderia comunitària, amb declaració a la duana o no, fora del territori duaner comunitari, com també l'incompliment de les condicions que hagin permès aquesta sortida amb una exempció total o parcial dels drets d'exportació.

El gravamen de l'exportació és marginal i s'aplica molt poques vegades. Amb tot, pot tenir una transcendència especial, ja que hi ha determinades mesures adoptades, per exemple, en el marc de la PAC (restitucions agrícoles a l'exportació), que es compleixen si efectivament les mercaderies s'exporten.

3) Aspecte temporal

Els impostos duaners tenen un fet imposable complex, que solament es perfecciona amb la meritació. Per a conèixer més bé aquest moment, cal fer una referència breu a les diverses etapes per què passen les mercaderies en el supòsit típic de l'entrada legal al territori duaner comunitari per incorporar-les al mercat interior (l'anomenat *despatx de lliure pràctica*⁵³).

⁽⁵³⁾Articles 22-32 i 153-198 CDU.

Etales per què passen les mercaderies

- 1) En primer lloc, és necessari que es verifiqui l'entrada en la duana designada.
- 2) En segon lloc, s'ha de presentar una declaració sumària de les mercaderies introduïdes de les quals se sol·licita la importació (sol·licitud de destinació duanera) i el reconeixement per part de l'Administració de duanes.
- 3) En tercer lloc, s'ha de liquidar i pagar el deute duaner en la importació i, finalment, s'ha d'atorgar a la mercaderia l'estatut comunitari i autoritzar-ne l'aixecament. Ara bé, perquè es converteixi en despatx de consum cal satisfer la resta d'impostos indirectes d'aplicació, com l'IVA i, si escau, els impostos especials.

Doncs bé, la **meritació dels drets d'importació**, amb caràcter general, en el despatx de lliure pràctica, es produeix quan s'admet la declaració en la duana, i en els altres pressupòsits de fet (importació temporal, introducció irregular de mercaderies, règims duaners suspensius), quan es produeixen les situacions que els originen.

Quan es tracta de **drets d'exportació**, la **meritació** té lloc en el moment en què es duu a terme l'admissió de la declaració en la duana de la mercaderia subjecta a l'exportació, o bé en el moment de la sortida efectiva de la mercaderia que no hagi estat declarada.

4) Aspecte espacial

Com ja hem apuntat, els impostos duaners graven el tràfic de mercaderies entre el **territori duaner comunitari** i tercers països, i en el cas d'Espanya aquest territori exclou Ceuta i Melilla, que no són considerats, com altres territoris europeus de característiques especials, espai duaner comú.

A cada moment cal tenir en compte la **destinació duanera assignada a les mercaderies**, ja que aquestes mercaderies es poden haver inclòs en un dels règims econòmics i de suspensió de drets i d'aquesta manera poden circular per l'espai duaner o emmagatzemar-se en un dipòsit duaner sense que es consideri que s'han meritat drets a la importació fins que no s'acabi el trànsit o surtin del dipòsit per al despatx lliure, l'exportació, etc.

El mateix succeeix quan les mercaderies no comunitàries entren en un dipòsit o una zona franca (parts del territori duaner bloquejades respecte a la resta). Ara bé, la sortida de mercaderies comunitàries d'aquestes instal·lacions s'equipara a l'exportació, i se sotmet, si escau, al gravamen corresponent.

3.3. Exempcions

No s'han de confondre les exempcions amb els règims suspensius i econòmics (trànsit extern, importació temporal, etc.), ja que en aquests últims no arriba a perfeccionar-se el fet imposable.

Les exempcions⁵⁴ fan referència a una sèrie de situacions en què es produeixen tots els elements integrants del fet imposable (introducció de mercaderies al territori duaner), però s'eximeix de gravamen i no es liquiden els impostos duaners corresponents.

⁽⁵⁴⁾Articles 203-209 CDU.

Entre les **situacions** que originen una exempció, diferenciarem les següents:

1) Les **franquícies** dels drets d'importació i exportació quan es compleixen determinades condicions. Són d'aquesta mena:

- **De caràcter objectiu:** productes de naturalesa educativa, científica o cultural, béns de valor escàs, material d'estudi, etc.
- **De caràcter subjectiu:** béns personals quan es traslladi una persona física d'un tercer país a la Unió Europea, els importats amb motiu del matrimoni, els béns destinats a l'ús de caps d'estat, etc.

2) Els **contingents aranzelaris**, que és la quantitat màxima d'importació d'un producte no comunitari amb exempció total de drets a la importació, per a evitar un encariment dels productes o el sorgiment de problemes de submi-

nistrament d'aquests productes en el territori duaner comunitari, normalment per un temps determinat. Superada la quantitat que constitueix el contingent, l'importador ha d'abonar els drets d'importació que es meritin.

3) Les **destinacions especials**. De vegades, segons la destinació que tinguin les mercaderies que entrin a l'espai duaner, s'hi concedeix una suspensió o reducció dels gravàmens meritats. Aquesta suspensió pot afectar alguns productes industrials, agropecuaris, etc. La concessió d'aquest tipus d'exempcions és sotmesa a controls estrictes per a evitar el frau.

3.4. Subjectes passius i quantificació

El legislador comunitari, en el supòsit general de despatx de lliure pràctica d'una mercaderia o d'importació temporal, situa com a subjecte passiu la persona que fa la declaració en la duana, és a dir, el **declarant**⁵⁵.

⁽⁵⁵⁾Articles 99-114 CDU.

Actuació mitjançant un representant

Quan l'importador actua mitjançant un representant o agent de duanes, tal com succeeix en la majoria dels casos, cal veure si aquest representant o agent té una representació directa o indirecta. Si és directa, és a dir, si actua en nom i per compte d'altri, el subjecte passiu és la persona en nom de la qual s'ha fet la declaració (el titular de la mercaderia o poderdant). En canvi, quan és indirecta, és a dir, quan es presenta en nom propi i per compte d'altri, l'agent de duanes té la condició de subjecte passiu i l'amo de la mercaderia és el seu responsable solidari.

Lectura recomanada

Pel que fa al dret a fer declaracions en la duana en nom propi o per mitjà d'un representant duaner, vegeu el RD 335/2010, de 19 de març.

Juntament amb aquest supòsit general, cal tenir en compte una altra sèrie de situacions que originen la importació, com la introducció irregular de la mercaderia, l'evitació de la vigilància o l'incompliment d'un règim suspensiu. En termes generals, es pot dir que en aquestes situacions el subjecte passiu és el que duu a terme aquestes actuacions (el que ha introduït la mercaderia de manera il·legal, el que ha incomplert un règim suspensiu, etc.).

En l'exportació també és subjecte passiu el declarant i, en cas que no hi hagi hagut cap declaració, la persona que hagi participat en la sortida irregular de la mercaderia.

D'altra banda, la **base imposable** dels drets d'importació pot ser de dos tipus: **monetària**, que és la més utilitzada, està formada pels drets *ad valorem* o valor en duana de la mercaderia i **no monetària**, pels drets específics, calculats per la quantitat de tones, pes, unitats, etc.

Respecte a la base imposable, el problema principal que es planteja és el relatiu a allò que s'entén per **valor en duana**. El Codi duaner recull les directrius fixades per l'Acord general d'aranzels i comerç (GATT).

Així mateix, el Codi duaner indica diversos criteris i **mètodes** per a determinar aquest valor, com els següents:

- El valor de transacció
- El valor de transacció de mercaderies idèntiques
- El valor de transacció de mercaderies similars
- El mètode sostractiu
- El mètode basat en el cost de producció

Quan no es pugui determinar la base per cap dels mètodes anteriors, s'han d'aplicar criteris raonables de valoració compatibles amb els principis i les disposicions generals del GATT; així mateix, en alguna ocasió, cal observar alguna limitació, com, per exemple, que el preu de venda no sigui idèntic a l'indicat en el mercat del país d'exportació.

L'aplicació dels mètodes

L'aplicació dels mètodes no és aleatòria, sinó que s'ha de seguir l'ordre indicat; per això, la valoració de les mercaderies és el més utilitzat i consisteix en el pagament total que el comprador hagi de fer al venedor per les mercaderies, sempre que es compleixin una sèrie de condicions i una vegada sumades les despeses corresponents (envasos i embalatges, transports, manipulació, etc.), i restats, quan sigui oportú, els costos originats després de la importació o exportació.

Pel que fa al **tipus de gravamen** aplicable a la base imposable, en el supòsit de drets d'importació està contingut en l'Arancel de duanes comunitari, que recull sistemàticament els diferents tipus impositius que graven les diverses mercaderies en el comerç exterior que són objecte d'importació o, si escau, d'exportació.

Tipus de gravamen

En la mesura que hi ha dues modalitats de base imposable, el tipus de gravamen és diferent per a cadascuna. Així, quan la base és el valor en duana (drets *ad valorem*), el tipus és una alíquota o percentatge; mentre que si es tracta d'una base no monetària (drets específics, com unitats o tones), el tipus és una quantitat per unitat no monetària. També hi ha tipus de gravamen que conjuguen totes dues modalitats.

En el supòsit dels productes agrícoles i en el marc de la PAC, s'han establert determinats gravàmens que recauen en les importacions i exportacions, com els impostos compensatoris i suplementaris, o els drets addicionals sobre el sucre.

Pel que fa a les exportacions, cal dir que s'apliquen els tipus impositius solament en circumstàncies molt concretes, per a evitar situacions d'escassetat de certs productes a l'interior de l'espai duaner.

Per acabar, s'ha de tenir en compte la importància especial de la **classificació aranzelària de les mercaderies**, a efectes no solament fiscals, sinó també comercials. Per a facilitar aquesta tasca i atorgar informació als operadors econòmics davant la diversitat d'acords comercials i polítiques aranzelàries que hi ha entre la Unió Europea i tercers països, els estats membres remetent a l'Arancel duaner comunitari integrat. S'hi inclou la relació de totes les mesures, fiscals o no, de caràcter comunitari que incideixen en el tràfic exterior de mercaderies.

3.5. Gestió dels impostos

El procediment de **gestió dels impostos duaners** es caracteritza per una legislació aplicable que és extensa i canviant, i també per l'existència de nombrosos tràmits i exhaustius controls als quals s'han de sotmetre les mercaderies. Tampoc no convé passar per alt la regulació nacional vigent, que adquireix un cert protagonisme precisament en aquest tema, la qual cosa no impedeix que el Codi duaner també dediqui una part del text a aquesta matèria.

Com ja hem indicat en parlar de la meritació, la introducció d'una mercaderia requereix, d'entrada, la presentació davant les autoritats nacionals d'una **declaració sumària** de les mercaderies i la sol·licitud a l'Administració de l'assignació d'una destinació duanera. A partir d'aquesta declaració i després de reconèixer la mercaderia, es practica la liquidació i la notificació corresponents del deute duaner, el qual, una vegada pagat o, si és el cas, garantit, determina l'autorització per a l'aixecament o la sortida de la mercaderia.

Admesa en duana, la declaració pot ser objecte de **comprovació** per les autoritats duaneres, que poden dur a terme diversos controls (documental, físic de les mercaderies o *a posteriori*).

En cas que no se satisfaci el deute en els terminis de pagament indicats, la **recaptació** forçosa del deute s'ha de dur a terme d'acord amb la regulació nacional de cada estat membre de la Unió Europea.

Per acabar, cal dir que els ordenaments nacionals dels diversos estats membres de la Unió Europea han de preveure, en compliment del que estableix el Codi duaner, la possibilitat que els subjectes passius puguin **impugnar** jurisdiccionalment els actes de l'Administració duanera.

Lectura recomanada

Respecte a les normes de gestió relatives a la presentació de declaracions, consulteu el RD 335/2010, de 19 de març.

Activitats

Casos pràctics

1. L'empresa A, Ltd., amb residència a Mongòlia, té a Sevilla un EP. En aquest exercici, l'EP ha fet uns serveis de condicionament interior d'un taller, pels quals ha percebut 500.000 euros. Entre les despeses que ha suportat, figuren 20.000 euros de personal, 10.000 euros de materials i 5.000 euros de subministraments d'electricitat i telefonia. Els pagaments fraccionats fets durant l'exercici ascendeixen a 100.000 euros.

Determineu la tributació de l'EP en l'IRNR.

2. El senyor Martín és de nacionalitat espanyola, però té la residència habitual a França des de sis anys. És enginyer informàtic i es dedica a la reparació d'ordinadors. En aquest exercici, obté les rendes següents a Espanya:

- Per haver arreglat els ordinadors d'una empresa situada a Salamanca, percep 24.000 euros.
- Percep 1.000 euros en concepte de dividends d'unes accions que té.
- Percep 3.400 euros en concepte d'interessos d'un compte a termini fix que té obert en una entitat bancària espanyola.

Determineu la tributació de cadascuna de les operacions en l'IRNR.

3. Una empresa espanyola es dedica a la venda majorista i importa els béns següents, que posteriorment destina a comercialitzar a Espanya:

- Compra farina d'orades de mar apta per a l'alimentació humana al Perú, per valor de 100.000 euros.
- Compra pianos de cua a Bielorússia, per valor de 50.000 euros.

Per mitjà de la informació disponible a Internet, heu de donar a aquesta empresa la informació següent, en relació amb aquestes operacions:

a) Nomenclatura d'aquests productes en l'arancel integrat (TARIC).

b) Arancel aplicable.

Exercicis d'autoavaluació

De selecció

1. La doble imposició internacional es produeix quan...

- a) un mateix estat grava una mateixa renda dues vegades per conceptes diferents.
- b) una mateixa renda resulta gravada per dos estats diferents.
- c) dos subjectes tributen de manera diferent per l'obtenció d'una renda similar.

2. A l'efecte de l'impost sobre la renda de no residents, els interessos satisfets per un banc amb domicili fiscal en territori espanyol a persones físiques no residents...

- a) no tenen la consideració de rendes exemptes en cas que els interessos corresponguin a comptes corrents de no residents.
- b) tenen la consideració de rendes exemptes si es tracta de comptes de no residents i el receptor dels interessos resideix en un altre país de la Unió Europea.
- c) no tenen la consideració de rendes exemptes quan no hi hagi conveni per a evitar la doble imposició entre Espanya i el país de residència del receptor i tributen al tipus del 24%.

3. Si una societat amb domicili fiscal en un estat extracomunitari ven accions d'una societat resident a Espanya i té una pèrdua patrimonial...

- a) tributa en l'impost sobre la renda de no residents en cas que la societat actuï sense establiment permanent a Espanya, i la pèrdua patrimonial es pot compensar amb altres guanys patrimonials obtinguts en territori espanyol.
- b) tributa en l'impost sobre la renda de no residents en cas que la societat actuï sense establiment permanent a Espanya, sense que pugui compensar la pèrdua patrimonial amb altres guanys obtinguts en territori espanyol.

c) tributa en l'impost sobre la renda de no residents en cas que la societat actuï sense establiment permanent a Espanya, i la pèrdua patrimonial es pot compensar amb altres rendiments i guanys patrimonials obtinguts en territori espanyol.

4. A l'efecte de l'impost sobre la renda de no residents, els establiments permanents...

- a) no estan obligats a portar comptabilitat, però sí que han de complir les altres obligacions registrals o formals.
- b) estan obligats a portar comptabilitat i a complir les altres obligacions comptables, registrals o formals, sempre que obtinguin unes rendes anuals superiors a 60.000 euros.
- c) estan obligats a portar comptabilitat i a complir les altres obligacions comptables, registrals o formals.

5. La falta de nomenament de representant, en l'àmbit de l'impost sobre la renda de no residents, quan és exigit legalment...

- a) no es considera una infracció tributària i, per tant, no és sancionable.
- b) es considera una infracció sancionable.
- c) no es considera una infracció tributària si hi ha un responsable.

6. Estan exempts de l'impost sobre la renda de no residents...

- a) els beneficis de les societats filials residents en territori espanyol distribuïts a les seves societats matrius residents en altres estats membres de la Unió Europea, sempre que es compleixin certs requisits.
- b) els beneficis de les societats matrius residents a Espanya a les seves societats filials residents en altres estats membres de la Unió Europea, sempre que es compleixin certs requisits.
- c) els beneficis de les societats filials residents en territori espanyol distribuïts a les seves societats matrius residents fora de la Unió Europea, sempre que es compleixin certs requisits.

7. En l'IRNR, els rendiments del treball percebuts per persones físiques no residents en territori espanyol en virtut d'un contracte de durada determinada per a treballadors estrangers de temporada...

- a) n'estan exempts.
- b) tributen al tipus de gravamen del 2%.
- c) tributen pel règim d'atribució de rendes.

8. Es meriten els impostos duaners, amb caràcter general...

- a) en el moment en què arriben els béns a la duana.
- b) quan s'admet la declaració en la duana.
- c) quan s'autoritza l'aixecament dels béns de la duana.

9. El subjecte passiu dels impostos duaners és...

- a) l'adquirent dels béns exportats.
- b) l'adquirent dels béns importats.
- c) qui fa la declaració en la duana.

10. La recaptació executiva dels impostos duaners és practicada...

- a) d'acord amb la normativa comunitària, continguda en el Codi duaner.
- b) d'acord amb les disposicions nacionals.
- c) per l'Administració tributària comunitària.

Solucionari

Casos pràctics

1. La societat mongola està subjecta a gravamen a Espanya per l'IRNR, en la modalitat de rendes obtingudes mitjançant EP. Així, doncs, ha de tributar per la percepció de rendiments de les activitats o explotacions econòmiques dutes a terme per l'EP: els 500.000 euros per la prestació dels serveis de condicionament interior d'un taller (art. 16.1.a TRLIRNR).

La base imposable de l'IRNR és la que resulta d'aplicar les normes previstes en la LIS, és a dir, partir del resultat comptable i aplicar els ajustos fiscals corresponents, amb els matisos que preveu l'article 18 del TRLIRNR per a aquests casos. Així, doncs, la base imposable és de 465.000 euros (500.000 – 20.000 – 10.000 – 5.000).

A aquesta base imposable hi hem d'aplicar el tipus de gravamen del 25%, amb la finalitat de calcular la quota íntegra (art. 19.1 TRLIRNR): $465.000 \times 25\% = 116.250$ euros.

Finalment, cal aplicar a la quota resultant la deducció dels pagaments fraccionats fets durant l'exercici per l'EP. En conseqüència, la quota a pagar és de 16.250 euros (116.250 – 100.000).

2. El senyor Martín és un no resident, que actua a Espanya sense mediació d'EP, per la qual cosa s'ha de calcular l'impost operació per operació.

Per haver arreglat els ordinadors d'una empresa situada a Salamanca, percep 24.000 euros. El rendiment de l'activitat professional que duu a terme es troba exempt de tributació a Espanya, ja que tributarà a França, segons l'art. 14 del CDI amb França.

Percep 1.000 euros en concepte de dividends d'unes accions que té. En aquest cas, la renda es troba subjecta i ha de tributar al tipus del 19%, segons l'art. 25.1.f TRLIRNR. No obstant això, l'art. 10 del CDI amb França limita la tributació dels dividends a un 15% ($1.000 \times 15\% = 150$ €).

Finalment, percep 3.400 euros en concepte d'interessos d'un compte a termini fix que té obert en una entitat bancària espanyola, el saldo del qual el 31 de desembre és de 50.000 euros. Els interessos percebuts pel senyor Martín estan exempts de tributació de l'IRNR (art. 14.1.c TRLIRNR).

3. En la compra de farina d'orades de mar apta per a l'alimentació humana al Perú, per valor de 100.000 euros la informació és la següent: zona geogràfica (Perú), secció I (animals vius i productes del regne animal), capítol 03 (peixos i crustacis, mol·luscos i altres invertebrats aquàtics), codi de les mercaderies (0305100030), aranzel duaner (dret tercers països: 13%), aranzel que s'ha de pagar en el supòsit ($100.000 \times 13\% = 13.000$ euros). No obstant això, en virtut de l'acord comercial entre la Unió Europea i els seus estats membres amb Colòmbia i Perú, de 26 juny de 2012 (DOCE de 21 desembre 2012), en aquest cas existeix una preferència aranzelària (recollida en el mateix TARIC) que exonera de tributació aquesta importació, per la qual cosa el gravamen serà finalment inexistent.

En la compra de pianos de cua a Bielorússia, per valor de 50.000 euros, la informació és la següent: zona geogràfica (Bielorússia), secció XVIII (instruments i aparells d'òptica, fotografia o cinematografia, de mesura control o de precisió; instruments i aparells medicoquirúrgics; rellotgeria; instruments de música; parts i accessoris d'aquests instruments o aparells), capítol 92 (instruments musicals; les parts i els accessoris d'aquests instruments), codi de les mercaderies (9201200000), aranzel duaner (dret tercers països: 4%), aranzel que s'ha de pagar en el supòsit ($50.000 \times 4\% = 2.000$ euros).

Exercicis d'autoavaluació

1. b

2. b

3. b

4. c

5. b

6. a

7. b

8. b

9. c

10. b