

Fiscalitat internacional

Ana María Delgado García
Rafael Oliver Cuello

PID_00189981

Índex

1. Aspectes generals de fiscalitat internacional.....	5
1.1. Activitat 4.1.1.	5
1.2. Activitat 4.1.2.	7
2. Impost sobre la renda de no residents.....	9
2.1. Activitat 4.2.1	9
2.2. Activitat 4.2.2	11
2.3. Activitat 4.2.3	13
3. Impostos duaners.....	15
3.1. Activitat 4.3.1	15
3.2. Activitat 4.3.2	17
3.3. Activitat 4.3.3	19

1. Aspectes generals de fiscalitat internacional

1.1. Activitat 4.1.1.

ENUNCIAT

Determineu si les persones o entitats següents tenen la residència fiscal a Espanya, responent les qüestions que es plantegen en cada cas:

a) Un conegut tennista espanyol ha passat un total de nou mesos a l'estranger per motius professionals disputant diversos tornejos. La resta de l'any ha residit a Espanya a la casa que té a Barcelona. És resident fiscal a Espanya?

b) Una entitat es constitueix d'acord amb les lleis espanyoles, però té la seu de direcció efectiva en un altre estat. Un dels criteris que utilitza aquest estat per a determinar la residència de les entitats és precisament el de la seu de direcció efectiva. Entre aquest estat i Espanya hi ha un conveni per a evitar la doble imposició, en l'article 4 del qual s'indica que quan una persona que no sigui física sigui resident en tots dos estats, es considera resident, exclusivament, en l'estat contractant en què es trobi la seva seu de direcció efectiva. Tindria aquesta entitat la residència fiscal a Espanya?

c) El senyor Alvarado, de nacionalitat mexicana i resident fiscal a Espanya, ha traslladat la residència a Gibraltar per motius exclusivament professionals. Hauria de tributar a Espanya per l'IRPF, encara que resideixi fiscalment a Gibraltar? I si tingués nacionalitat espanyola?

d) Belize és un territori de baixa o nul·la tributació situat a la costa del Carib de l'Amèrica Central. L'empresa Secure Transactions, Investment Holding té la residència fiscal a Belize. És una empresa de banca *off-shore* que s'encarrega de la gestió i administració de valors d'empreses espanyoles. Aquesta empresa, està subjecta als impostos espanyols sobre la renda?

RECURSOS

- Mòdul 4 dels Materials docents de Dret Financer i Tributari II.
- Guia d'Estudis 4 de Dret Financer i Tributari II.
- Normativa:
 - Reial Decret Legislatiu 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.



Capacitat d'anàlisi



Comunicació escrita



Habilitats bàsiques d'informàtica tributària



Cerca d'informació



Resolució de problemes



Treball autònom

- Reial Decret 1776/2004, de 30 de juliol, pel que s'aprova el Reglament de l'Impost sobre la Renda de No Residents.
- Vincles d'interès:
 - Agència Estatal d'Administració Tributària (www.aeat.es): Normativa, informació tributària, Contestacions a consultes tributàries i Resolucions del TEAC.
 - Tribunal Constitucional (www.tribunalconstitucional.es): Jurisprudència constitucional.
 - Consell General del Poder Judicial (www.poderjudicial.es): Jurisprudència del Tribunal Suprem i dels Tribunals Superiors de Justícia.

Podeu consultar a continuació la solució i el procediment de resolució de l'activitat.

SOLUCIÓ¹

⁽¹⁾a) Per a determinar el còmput de la permanència (183 + 1), s'han de considerar també les absències esporàdiques. Si considerem com a absència esporàdica el període de temps que el tennista ha estat fora (9 mesos), seria llavors resident fiscal a Espanya. Ara bé, si el tennista aporta un certificat de residència fiscal d'un altre país, no se'l consideraria resident a Espanya, ja que no caldria incloure en el còmput de la permanència les absències esporàdiques i, per tant, ja no compliria la regla dels 183 dies.

b) L'entitat no tindria la residència fiscal a Espanya, malgrat que s'hagi constituït d'acord amb les lleis espanyoles i aquest sigui, precisament, un dels criteris previstos en la llei interna per a determinar la residència de les entitats. Com que, per aplicació dels criteris de la llei interna, l'entitat seria resident en tots dos estats, s'hi hauria d'aplicar la norma que utilitza el CDI per a dirimir el conflicte, que atorga preferència al criteri de la seu de direcció efectiva.

c) Gibraltar té la consideració de paradís fiscal per a Espanya (art. 1 RD 1080/1991). No obstant això, el senyor Alvarado no té nacionalitat espanyola, per la qual cosa no se li podria aplicar la quarantena fiscal. Des del moment en què adquireix la residència fiscal a Gibraltar, ja no hauria de presentar a Espanya la declaració de l'IRPF, ja que no seria resident al nostre país. Ara bé, si el senyor Alvarado tingués nacionalitat espanyola, encara que el canvi de residència sigui per motius exclusivament professionals, hauria de continuar tributant a Espanya durant l'exercici en què es produeixi aquest canvi i els quatre següents. Tot això malgrat que el canvi de residència no sigui per a aconseguir una menor tributació i encara que es demostrés mitjançant un certificat de residència fiscal de les autoritats de l'altre estat que efectivament s'ha adquirit una nova residència i que no es tracta de cap simulació.

d) Belize no és un paradís fiscal, però podria ser considerat un territori de nul·la tributació (DA 1a. Llei 36/2006, de 29 de novembre, de mesures per a la prevenció del frau fiscal). En aquest cas, com que els actius principals de l'empresa es troben a Espanya, hi ha la possibilitat que l'Administració espanyola consideri que aquesta entitat té la residència fiscal al nostre país, tret que l'entitat demostrï que la direcció i la gestió efectiva dels seus negocis té lloc a Belize, i que la constitució i l'operativa de l'entitat responen a motius econòmics vàlids i raons empresarials substantives diferents de la simple gestió de valors o altres actius (art. 8 *in fine* TRLIS). Es tracta d'una presumpció de residència que l'entitat només pot destruir provant que hi concorren aquests motius.

PROCEDIMENT DE RESOLUCIÓ²

(2) 1) Lectura tant de la Guia d'Estudi com del mòdul del material docent corresponents a la matèria i consulta de la normativa aplicable.

2) Lectura detallada del supòsit de fet: identificació dels fets, delimitació de les dates a efectes de determinar la meritació dels possibles impostos i determinació de les qüestions jurídiques que es plantegen.

3) Qualificació tributària dels fets.

4) Determinació de la normativa aplicable.

5) Cerca, en el seu cas, de jurisprudència i doctrina administrativa aplicables al supòsit de fet plantejat.

6) Aplicació de la normativa als fets per respondre a les qüestions jurídiques plantejades en l'enunciat.

1.2. Activitat 4.1.2.

ENUNCIAT

Assenyaleu quins països o territoris inclosos en la llista negra espanyola de paradisos fiscals han deixat de tenir aquest caràcter per a les autoritats espanyoles. Heu d'indicar per quin motiu, a partir de quin moment i durant quant de temps han perdut la seva condició de paradisos fiscals.

RECURSOS

- Mòdul 4 dels Materials docents de Dret Financer i Tributari II.
- Guia d'Estudis 4 de Dret Financer i Tributari II.
- Normativa:
 - Reial Decret Legislatiu 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.
 - Reial Decret 1776/2004, de 30 de juliol, pel qual s'aprova el Reglament de l'Impost sobre la Renda de No Residents.
- Vincles d'interès:
 - Agència Estatal d'Administració Tributària (www.aeat.es): Normativa, informació tributària, Contestacions a consultes tributàries i Resolucions del TEAC.
 - Tribunal Constitucional (www.tribunalconstitucional.es): Jurisprudència constitucional.
 - Consell General del Poder Judicial (www.poderjudicial.es): Jurisprudència del Tribunal Suprem i dels Tribunals Superiors de Justícia.



Capacitat de síntesi



Raonament crític



Comunicació escrita



Habilitats bàsiques d'informàtica tributària



Cerca d'informació



Treball autònom

Podeu consultar a continuació la solució i el procediment de resolució de l'activitat.

SOLUCIÓ³

⁽³⁾Els paradisos fiscals són els que figuren en la llista negra del RD 1080/1991, de 5 de juliol. No obstant això, poden abandonar la condició de paradís fiscal si signen amb Espanya algun d'aquests dos instruments: a) un acord d'intercanvi d'informació en matèria tributària o b) un conveni per a evitar la doble imposició amb una clàusula d'intercanvi d'informació (art. 2 RD 1080/1991 i DA 1a. Llei 36/2006, de 29 de novembre). D'acord amb aquests criteris, deixaran de tenir el caràcter de paradís fiscal des del moment en què aquests convenis o acords s'apliquin i podran tornar a ser paradisos fiscals si aquests instruments es deixen d'aplicar.

Són diversos els paradisos fiscals que han signat amb Espanya aquest tipus d'acords o convenis i que, per tant, des de la seva entrada en vigor, ja no tindrien la condició de paradisos fiscals. Indiquem a continuació els països o territoris de la llista negra que han signat aquests tractats i assenyalarem entre parèntesis la data de la seva entrada en vigor.

Convenis per a evitar la doble imposició amb una clàusula d'intercanvi d'informació: Barbados (14-10-11), Unió dels Emirats Àrabs (02-04-07), Jamaica (16-05-09), Luxemburg (16-07-10), Malta (12-09-06), Panamà (25-07-11), Singapur (02-02-12), Trinitat i Tobago (28-12-09).

Acords d'intercanvi d'informació en matèria tributària en què expressament s'indica que deixen de tenir el caràcter de paradís fiscal: Andorra (10-2-11), Antilles Holandeses (27-01-10), Aruba (27-01-10), Bahames (17-08-11) i San Marino (02-08-11).

PROCEDIMENT DE RESOLUCIÓ⁴

⁽⁴⁾1) Lectura tant de la Guia d'Estudi com del mòdul del material docent corresponents a la matèria i consulta de la normativa aplicable.

2) Lectura detallada de l'enunciat i de les qüestions que es plantegen.

3) Cerca de la normativa aplicable i d'altres recursos jurídics (jurisprudència o doctrina administrativa) en els principals vincles d'interès en matèria tributària o en bases de dades jurídiques.

4) Interpretació de la normativa aplicable.

5) Aplicació de la normativa i de la resta de recursos en matèria tributària, realitzant algun comentari personal sobre la matèria suscitada raonant-ho jurídicament.

2. Impost sobre la renda de no residents

2.1. Activitat 4.2.1

ENUNCIAT

La societat Arabic Decor Plus, Corp., que es dedica a la decoració d'hotels i restaurants, té la seva residència al Regne Hachemita de Jordània. A més, té a Madrid un establiment permanent. El 2011, l'establiment permanent d'aquesta empresa ha realitzat uns serveis de decoració de diversos restaurants de menjar àrab, pels quals ha percebut 600.000 euros. Entre les despeses que ha suportat, figuren 30.000 € de personal, 20.000 € de materials i 6.000 € de subministraments d'electricitat i telefonia. Els pagaments fraccionats realitzats durant l'exercici ascendeixen a 120.000 euros. Determineu la tributació de l'establiment permanent.

RECURSOS:

- Mòdul 4 dels Materials docents de Dret Financer i Tributari II.
- Guia d'Estudis 4 de Dret Financer i Tributari II.
- Normativa:
 - Reial Decret Legislatiu 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.
 - Reial Decret 1776/2004, de 30 de juliol, pel que s'aprova el Reglament de l'Impost sobre la Renda de No Residents.
- Vincles d'interès:
 - Agència Estatal d'Administració Tributària (www.aeat.es): Normativa, informació tributària, Contestacions a consultes tributàries i Resolucions del TEAC.
 - Tribunal Constitucional (www.tribunalconstitucional.es): Jurisprudència constitucional.
 - Consell General del Poder Judicial (www.poderjudicial.es): Jurisprudència del Tribunal Suprem i dels Tribunals Superiors de Justícia.

Podeu consultar a continuació la solució i el procediment de resolució de l'activitat.



Capacitat d'anàlisi



Comunicació escrita



Habilitats bàsiques d'informàtica tributària



Cerca d'informació



Resolució de problemes



Treball autònom

SOLUCIÓ⁵

⁽⁵⁾En primer lloc, cal tenir present que no existeix conveni per a evitar la doble imposició entre el Regne d'Espanya i el Regne Hachemita de Jordània. Per tant, caldrà aplicar la llei interna, és a dir, el Reial Decret Legislatiu 5/2004, de 5 de març, pel que s'aprova el text refós de la Llei de l'Impost sobre la Renda de No Residents.

L'empresa jordana estarà subjecta a gravamen per l'Impost sobre la Renda de No Residents en la modalitat de rendes obtingudes mitjançant establiment permanent. Així doncs, haurà de tributar per la percepció de rendiments de les activitats o explotacions econòmiques desenvolupades per l'establiment permanent: els 600.000 euros per la prestació dels serveis de decoració de diversos restaurants de menjar àrab (art. 16.1.a LIRNR).

La base imposable de l'IRNR serà la que resulti d'aplicar les normes previstes en la LIS, és a dir, partir del resultat comptable i aplicar els corresponents ajustaments fiscals, amb els matisos que contempla l'art. 18 LIRNR per a aquests casos. Així doncs, la base imposable serà de 544.000 € (600.000 - 30.000 - 20.000 - 6.000).

Sobre aquesta base imposable, hem d'aplicar el tipus de gravamen del 30 per 100, a fi de calcular la quota íntegra (art. 19.1 LIRNR): $544.000 \times 30\% = 163.200$ euros.

A continuació, cal aplicar a la quota resultant la deducció dels pagaments fraccionats efectuats durant l'exercici per l'establiment permanent. En conseqüència, la quota a pagar serà de 43.200 € (163.200 - 120.000).

Finalment, cal tenir en compte que, d'acord amb l'art. 17.2 LIS, i ja que el Regne Hachemita de Jordània actualment es troba qualificat com a paradís fiscal, les operacions es valoraran pel seu valor de mercat sempre que no determini una tributació a Espanya inferior a la que hagués correspost per aplicació del valor convingut o un diferiment d'aquesta tributació.

Així mateix, a efectes de la tributació de qui contracta amb l'establiment permanent de l'empresa jordana, haurà de tenir en compte que l'art. 14.1.g LIS estableix que les despeses de serveis corresponents a operacions realitzades amb persones o entitats residents en paradisos fiscals o que es paguin a través de residents en els mateixos no són deduïbles llevat que el subjecte passiu provi que la despesa meritada respon a una operació o transacció efectivament realitzada.

PROCEDIMENT DE RESOLUCIÓ⁶

⁽⁶⁾1) Lectura tant de la Guia d'Estudi com del mòdul del material docent corresponents a la matèria i consulta de la normativa aplicable.

2) Lectura detallada del supòsit de fet: identificació dels fets, delimitació de les dates a efectes de determinar la meritació dels possibles impostos i determinació de les qüestions jurídiques que es plantegen.

3) Qualificació tributària dels fets.

4) Determinació de la normativa aplicable.

5) Cerca, en el seu cas, de jurisprudència i doctrina administrativa aplicables al supòsit de fet plantejat.

6) Aplicació de la normativa als fets per respondre a les qüestions jurídiques plantejades en l'enunciat.

2.2. Activitat 4.2.2

ENUNCIAT

Amb l'ajut de la informació sobre Convenis per a evitar la doble imposició disponible al web de la Agència Estatal de l'Administració Tributària (www.aeat.es), a través de la secció de Preguntas frecuentes (INFORMA)", responeu breument a les següents preguntes:

- 1) John, resident a Nova York, rep dividends per unes accions d'una societat resident a Madrid. Pot Espanya gravar aquests dividends?
- 2) És aplicable el Conveni entre Espanya i Gran Bretanya a les persones i entitats residents a Gibraltar?
- 3) Si, d'acord amb la legislació interna de dos Estats, es considera resident en ambdós a una persona, como es resol el conflicte?
- 4) Lluís, resident a Espanya, obté uns interessos d'uns bons de l'Estat italià i aquest li practica una retenció del 15%. En Lluís podria deduir del seu impost espanyol sobre la renda la retenció practicada per l'Estat italià?
- 5) Tres germans residents a Londres formen una societat. L'únic actiu d'aquesta societat és un immoble situat a Barcelona que es lloga a l'estiu a clients anglesos, pagant-se la renda en lliures. Aquesta operació tributa a Espanya?

RECURSOS

- Mòdul 4 dels Materials docents de Dret Financer i Tributari II.
- Guia d'Estudis 4 de Dret Financer i Tributari II.
- Normativa:
 - Reial Decret Legislatiu 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.
 - Reial Decret 1776/2004, de 30 de juliol, pel que s'aprova el Reglament de l'Impost sobre la Renda de No Residents.
- Vincles d'interès:
 - Agència Estatal d'Administració Tributària (www.aeat.es): Normativa, informació tributària, Contestacions a consultes tributàries i Resolucions del TEAC.
 - Tribunal Constitucional (www.tribunalconstitucional.es): Jurisprudència constitucional.



Capacitat de síntesi



Raonament crític



Comunicació escrita



Habilitats bàsiques d'informàtica tributària



Cerca d'informació



Treball autònom

- Consell General del Poder Judicial (www.poderjudicial.es): Jurisprudència del Tribunal Suprem i dels Tribunals Superiors de Justícia.

Podeu consultar a continuació la solució i el procediment de resolució de l'activitat.

SOLUCIÓ⁷

⁽⁷⁾1. Per tal donar una resposta a aquesta qüestió cal aplicar el Conveni signat per Espanya amb els Estats Units, el 22 de desembre de 1990, per evitar la doble imposició i prevenir l'evasió fiscal en la imposició sobre la renda (art. 96 CE i 4 TRLIRNR). El Conveni estableix les regles que determinen quin dels dos Estats que intervenen, el de la residència d'en John (Estats Units) o el de la procedència de les rendes (Espanya), pot gravar la renda derivada dels dividendes rebuts per la titularitat d'unes accions d'una societat.

Segons l'art. 10 d'aquest Conveni, i els arts. 8.1 i 30 LIRNR, l'Estat on resideix la societat, Espanya, pot gravar els dividendes obtinguts, però ha de limitar el tipus impositiu al 15% (inferior, per tant, al previst a l'art. 25.1.f LIRNR, que, pels dividendes, és del 19%), sempre que en John acreditati la seva residència nord-americana mitjançant un certificat de les autoritats fiscals d'aquest país. A més, l'entitat pagadora dels dividendes haurà de retenir i ingressar la quota que resulti d'aquests dividendes.

Referència de la resposta a la secció INFORMA: 112732.

2. Segons el Conveni subscrit per Espanya i Gran Bretanya, amb data de 21 d'octubre de 1975, el seu àmbit d'aplicació no s'estén a persones o entitats residents a Gibraltar. Aquest territori, a més, es considera un paradís fiscal a la normativa interna espanyola (art. 1 del Reial Decret 1080/1991, de 5 de juliol).

Referència de la resposta a la secció INFORMA: 112705.

3. Quan ens trobem davant d'un cas d'aquestes característiques haurem de regir-nos per les regles contingudes al Conveni subscrit per ambdós Estats, per tal de determinar la residència d'un subjecte en un d'ells, encara que de forma general l'art. 4 del model de Conveni de la OCDE indica uns criteris successius per concretar la residència:

- 1) Una subjecte s'haurà de considerar resident de l'Estat on hi tingui l'habitatge habitual.
- 2) En el cas que el subjecte disposés de residència habitual en dos Estats, es considerarà resident de l'Estat amb el qual mantingui unes relacions personals i econòmiques més estretes.
- 3) Si amb els dos criteris anteriors no és possible determinar la residència, el subjecte es considerarà resident de l'Estat on visqui de forma habitual.
- 4) Si el subjecte viu en els dos Estats o en cap d'ells, es considerarà que és resident de l'Estat del que sigui nacional.
- 5) Per últim, si el subjecte té la nacionalitat en els dos Estats o en cap d'ells, les autoritats dels dos Estats resoldran el cas de comú acord.

Referència de la resposta a la secció INFORMA: 112471.

4. Segons l'art. 11.3 A) del Conveni subscrit per Espanya i Itàlia, el 8 de setembre de 1977, els interessos procedents d'un dels Estats contractants es troben exempts de gravamen en aquest Estat quan el deutor dels interessos és el Govern d'aquest Estat contractant o alguna de les seves entitats locals. Així, la retenció practicada per l'Estat italià del 15% als interessos obtinguts pels bons italians no és procedent, i s'haurà d'efectuar la devolució de la mateixa al Lluís, sense que aquest subjecte pugui, per tant, aplicar-se en el seu IRPF espanyol la deducció per evitar la doble imposició prevista a la normativa interna espanyola que regula els impostos sobre la renda (IRPF i IS).

Referència de la resposta a la secció INFORMA: 112741.

5. En aplicació dels arts. 6.1 i 4 del Conveni signat per Espanya y Gran Bretanya, les rendes derivades dels béns immobles (inclosos els immobles propietat d'una empresa) es poden sotmetre a imposició a l'Estat contractant on estiguin situats aquests béns.

Referència de la resposta a la secció INFORMA: 112716.

PROCEDIMENT DE RESOLUCIÓ⁸

⁽⁸⁾1) Lectura tant de la Guia d'Estudi com del mòdul del material docent corresponents a la matèria i consulta de la normativa aplicable.

2) Lectura detallada de l'enunciat i de les qüestions que es plantegen.

3) Cerca de la normativa aplicable i d'altres recursos jurídics (jurisprudència o doctrina administrativa) en els principals vincles d'interès en matèria tributària o en bases de dades jurídiques.

4) Interpretació de la normativa aplicable.

5) Aplicació de la normativa i de la resta de recursos en matèria tributària, realitzant algun comentari personal sobre la matèria suscitada raonant-ho jurídicament.

2.3. Activitat 4.2.3

ENUNCIAT

El senyor Zhang té la residència fiscal a la Xina i ha obtingut durant l'exercici 2011 les rendes següents al nostre país: dividendes per la seva participació en una entitat bancària espanyola (3.000 euros), interessos de bons i obligacions de l'Estat (2.500 euros), interessos de diversos comptes bancaris a Espanya (500 euros) i rendiments derivats de la transmissió de participacions en un fons d'inversió feta en un mercat secundari oficial de valors espanyol (1.500 euros).

Determineu la fiscalitat de les rendes obtingudes a Espanya pel senyor Zhang, assenyalant els preceptes de la LIRNR que hi siguin aplicables.

RECURSOS:

- Mòdul 4 dels Materials docents de Dret Financer i Tributari II.
- Guia d'Estudis 4 de Dret Financer i Tributari II.
- Normativa:
 - Reial Decret Legislatiu 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.
 - Reial Decret 1776/2004, de 30 de juliol, pel que s'aprova el Reglament de l'Impost sobre la Renda de No Residents.
- Vincles d'interès:



Capacitat de síntesi



Raonament crític



Comunicació escrita



Habilitats bàsiques d'informàtica tributària



Cerca d'informació



Treball autònom

- Agència Estatal d'Administració Tributària (www.aeat.es): Normativa, informació tributària, Contestacions a consultes tributàries i Resolucions del TEAC.
- Tribunal Constitucional (www.tribunalconstitucional.es): Jurisprudència constitucional.
- Consell General del Poder Judicial (www.poderjudicial.es): Jurisprudència del Tribunal Suprem i dels Tribunals Superiors de Justícia.

Podeu consultar a continuació la solució i el procediment de resolució de l'activitat.

SOLUCIÓ⁹

⁽⁹⁾Els dividendes es consideren obtinguts a Espanya, ja que es tracta de rendiments derivats de la participació en els fons propis d'entitats residents a Espanya (art. 13.1.f LIRNR). No obstant això, 1.500 euros n'estan exempts, perquè el Sr. Zhang és resident en un país amb el qual hi ha un efectiu intercanvi d'informació tributària, d'acord amb l'article 14.1.j LIRNR. Els dividendes que no n'estiguin exempts tributen sobre el seu import íntegre (art. 24.1 LIRNR). L'import del tribut és del 10% (art. 10 CDI Espanya-Xina), és a dir, $1.500 \times 10\% = 150$ euros. Per tant, l'entitat bancària espanyola haurà de retenir aquest import en concepte d'IRNR (art. 31.2 LIRNR) i, en aquest cas, el senyor Zhang no estarà obligat a presentar cap declaració per aquest tribut (art. 28.3 LIRNR).

Els interessos derivats dels bons i les obligacions de l'Estat són rendiments del deute públic espanyol obtinguts sense mediació d'un establiment permanent. N'estan exempts a Espanya (art. 14.1.d LIRNR).

Els interessos derivats de comptes bancaris espanyols n'estan exempts, ja que es tracta de rendiments dels comptes de no residents (art. 14.1.f LIRNR).

Les rendes derivades de les transmissions de participacions en un fons d'inversió n'estan exemptes quan el no resident és resident en un país amb el qual Espanya té un conveni per a evitar la doble imposició amb una clàusula d'intercanvi d'informació, com passa en aquest cas amb la Xina (art. 14.1.i LIRNR).

PROCEDIMENT DE RESOLUCIÓ¹⁰

⁽¹⁰⁾1) Lectura tant de la Guia d'Estudi com del mòdul del material docent corresponents a la matèria i consulta de la normativa aplicable.

2) Lectura detallada del supòsit de fet: identificació dels fets, delimitació de les dates a efectes de determinar la meritació dels possibles impostos i determinació de les qüestions jurídiques que es plantegen.

3) Qualificació tributària dels fets.

4) Determinació de la normativa aplicable.

5) Cerca, en el seu cas, de jurisprudència i doctrina administrativa aplicables al supòsit de fet plantejat.

6) Aplicació de la normativa als fets per respondre a les qüestions jurídiques plantejades en l'enunciat.

3. Impostos duaners

3.1. Activitat 4.3.1

ENUNCIAT

Realitzeu un resum de la doctrina del Tribunal Econòmic-Administratiu Central en la Resolució de 2 de febrer de 2005, que versa sobre el valor en Duana. Podeu trobar l'esmentada Resolució en la base de dades de doctrina del Tribunal Econòmic-Administratiu Central, disponible a través de la web de l'Agència Tributària (www.aeat.es).

RECURSOS:

- Mòdul 4 dels Materials docents de Dret Financer i Tributari II.
- Guia d'Estudis 4 de Dret Financer i Tributari II.
- Normativa:
 - Reglament CEE 450/2008, de 23 d'abril, del Parlament Europeu i el Consell, pel qual s'aprova el Codi duaner modernitzat.
- Vincles d'interès:
 - Agència Estatal d'Administració Tributària (www.aeat.es): Normativa, informació tributària, Contestacions a consultes tributàries i Resolucions del TEAC.
 - Tribunal Constitucional (www.tribunalconstitucional.es): Jurisprudència constitucional.
 - Consell General del Poder Judicial (www.poderjudicial.es): Jurisprudència del Tribunal Suprem i dels Tribunals Superiors de Justícia.

Podeu consultar a continuació la solució i el procediment de resolució de l'activitat.

SOLUCIÓ¹¹

⁽¹¹⁾En el supòsit de fet plantejat, el Tribunal examina la procedència d'incloure els cànons relatius a les mercaderies objecte de valoració en el valor de duana, atenent a si existeix o no vinculació entre els subjectes i si l'interessat té o no llibertat per adquirir la mercaderies.

Com és sabut, el valor en duana constitueix la base imposable en els Drets de Duana, d'allà la importància de la seva correcta determinació. A aquests efectes, l'art. 30 del Codi



Capacitat de síntesi



Raonament crític



Comunicació escrita



Habilitats bàsiques d'informàtica tributària



Cerca d'informació



Treball autònom

Duaner Comunitari estableix com a criteri principal el valor de transacció de les mercaderies. Criteri que consisteix en el preu efectivament pagat o per pagar, quan aquestes es vinguin a un comprador ubicat al territori duaner de la Comunitat, sempre i quan es compleixin determinades circumstàncies, entre elles, que no existeixi vinculació entre comprador i venedor o, en cas d'existir, que el valor de transacció sigui acceptable a efectes duaners.

Ara bé, d'acord amb l'estipulat a l'art. 32 del Codi Duaner, s'ha de sumar al valor de transacció l'import dels cànon i drets de llicència relatius a les mercaderies objecte de valoració que estigui obligada a pagar el comprador, directament o indirectament, com a condició de venda de les esmentades mercaderies, sempre que no estiguin inclosos en el preu efectivament pagat o per pagar.

Així mateix, precisa l'art. 159 del Reglament d'Aplicació del Codi Duaner que "el cànon o dret de llicència relatiu al dret d'utilització d'una marca de fàbrica o comercial se sumarà al preu efectivament pagat o per pagar per la mercaderia importada únicament si: el cànon o el dret de llicència afecten les mercaderies revenudes en el mateix estat que es van importar o que hagin estat objecte d'una operació senzilla després de la seva importació; aquestes mercaderies es van comercialitzar amb la marca posada abans o després de la importació per la qual es paga el cànon o el dret de llicència; i el comprador no gaudeix de llibertat per adquirir aquestes mercaderies a altres proveïdors no vinculats al venedor".

Així mateix, s'ha de tenir en compte també que, d'acord amb l'art. 160 del Reglament d'Aplicació del Codi Duaner, quan el comprador pagui un cànon o un dret de llicència a un tercer, únicament se n'entendran complerts els requisits de l'art. 32 del Codi Duaner quan el venedor o una persona vinculada al mateix demani el comprador que efectui l'esmentat pagament.

El Tribunal, en vista del contracte de llicència, conclou encertadament que existeix vinculació entre els subjectes i que el pagament del cànon és una condició de venda necessària que es pugui comprar i importar les mercaderies dels seus fabricants autoritzats. Pel Qual, resultava procedent la inclusió del cànon en el valor de duana.

PROCEDIMENT DE RESOLUCIÓ¹²

⁽¹²⁾1) Lectura tant de la Guia d'Estudi com del mòdul del material docent corresponents a la matèria i consulta de la normativa aplicable.

2) Lectura detallada de l'enunciat i de les qüestions que es plantegen.

3) Cerca de la normativa aplicable i d'altres recursos jurídics (jurisprudència o doctrina administrativa) en els principals vincles d'interès en matèria tributària o en bases de dades jurídiques.

4) Interpretació de la normativa aplicable.

5) Aplicació de la normativa i de la resta de recursos en matèria tributària, realitzant algun comentari personal sobre la matèria suscitada raonant-ho jurídicament.

3.2. Activitat 4.3.2

ENUNCIAT

La normativa duanera contempla la possibilitat d'una condonació dels drets d'importació o exportació en determinades circumstàncies (arts. 79 a 85 del Codi Duaner Modernitzat -antics arts. 220 i 239-). Existeix un abundant nombre de sentències del Tribunal de Justícia de la Comunitats Europees (TJCE) en les quals s'ha de determinar si es presenten tals circumstàncies per procedir a la condonació o devolució dels drets de duana. Assenyalau les causes de condonació de drets que contempla el Codi Duaner Modernitzat i indiqueu breument si en les següents sentències el Tribunal estima que es presenta alguna d'aquestes causes (www.curia.europa.eu):

1) CAS és una societat italiana l'activitat fonamental de la qual és la transformació de suc concentrats de fruites importats. Entre 1995 i 1997 CAS va importar i va despatxar a lliure pràctica en la Comunitat suc concentrats de poma i pera. Les mercaderies es van beneficiar d'una exempció de drets de duana en declarar que les mateixes procedien de Turquia. Posteriorment, les autoritats duaneres van comprovar que els certificats utilitzats eren falsos, ja que les mercaderies no eren originàries d'aquell país. En conseqüència, es va procedir a una recaptació *a posteriori* els drets de duana. CAS al·lega una condonació de drets per presentar-se una situació especial (Sentència del TJCE de 25 de juliol de 2008, Assumpte C-204/07 P).

2) H & S és una empresa holandesa que proveeix restauradors de productes orientals i, a tal finalitat, es dedica a la importació de paper d'arròs de Vietnam. En les seves importacions, H & S va declarar el paper d'arròs en una determinada partida duanera que, fins a la data de l'aprovació d'un nou Reglament de classificació, era la correcta. Aquest Reglament assigna una partida diferent del paper d'arròs, no obstant això, l'empresa continua incloent les seves importacions a la partida anterior i les autoritats duaneres admeten aquesta classificació en diverses importacions. Una vegada que aquestes aprecien l'error, exigeixen a H & S una recaptació *a posteriori* dels drets d'importació. L'empresa sol·licita una condonació de tals drets amb base a l'art. 239 del Codi duaner, al·legant una situació especial i absència de negligència manifesta (actual art. 83 CAM). (Sentència del TJCE de 20 de novembre de 2008, Assumpte C-38/07 P).

RECURSOS:

- Mòdul 4 dels Materials docents de Dret Financer i Tributari II.
- Guia d'Estudis 4 de Dret Financer i Tributari II.
- Normativa:



Capacitat de síntesi



Raonament crític



Comunicació escrita



Habilitats bàsiques d'informàtica tributària



Cerca d'informació



Treball autònom

- Reglament CEE 450/2008, de 23 d'abril, del Parlament Europeu i el Consell, pel qual s'aprova el Codi duaner modernitzat.
- Vincles d'interès:
 - Agència Estatal d'Administració Tributària (www.aeat.es): Normativa, informació tributària, Contestacions a consultes tributàries i Resolucions del TEAC.
 - Tribunal Constitucional (www.tribunalconstitucional.es): Jurisprudència constitucional.
 - Consell General del Poder Judicial (www.poderjudicial.es): Jurisprudència del Tribunal Suprem i dels Tribunals Superiors de Justícia.

Podeu consultar a continuació la solució i el procediment de resolució de l'activitat.

SOLUCIÓ¹³

⁽¹³⁾Les causes de devolució o condonació dels drets de duana són les que figuren a l'art. 79 del Codi Duaner Modernitzat:

- Cobrament excessiu d'imports de drets d'importació o d'exportació.
- Mercaderies defectuoses o que incompleixen els termes del contracte.
- Error de les autoritats competents.
- Equitat.

En la Sentència de 25 de juliol de 2008, Assumpte C-204/07 P, el Tribunal considera que la Comissió ha incomplert greument les obligacions que deriven de la seva condició de guardiana del Tractat i dels acords d'associació, en aquest cas de l'Acord d'Associació amb Turquia. El Tribunal de Justícia afirma que CAS es troba en una situació especial que dóna lloc, per motius d'equitat, a la condonació o devolució dels drets d'importació. El Tribunal de Justícia anul·la la sentència del Tribunal de Primera Instància de les Comunitats Europees i la Decisió de la Comissió en la qual no s'estimava l'existència d'una situació especial. A més, condemna la Comissió al pagament de les costes de les dues instàncies. Per tant, el Tribunal estima que es presenta una causa de condonació.

En la Sentència de 20 de novembre de 2008, Assumpte C-38/07 P, el Tribunal desestima les pretensions de la recurrent amb base en jurisprudència reiterada. En primer lloc, recorda que l'operador que recorre a un comissionista de duanes -com va fer H & S-, no pot alliberar-se de la responsabilitat invocant errors comesos pel seu comissionista. En segon lloc, respecte dels errors comesos per les autoritats duaneres en acceptar la classificació incorrecta declarada per l'empresa, el Tribunal assenyala que un operador diligent ha de conèixer l'existència del nou Reglament de classificació i no pot limitar-se a continuar important la seva mercaderia sota un codi només perquè l'administració ho accepta. El Tribunal afirma que admetre aquesta negligència equivaldria a incitar els operadors que es beneficiessin dels errors de les seves autoritats duaneres. El TJCE conclou que ha existit una negligència manifesta que impedeix la condonació. La present sentència se situa en la mateixa línia restrictiva d'interpretació que manté el Tribunal en matèria de condonació de drets d'importació. Per tant, el Tribunal considera que no es presenta una causa de condonació.

PROCEDIMENT DE RESOLUCIÓ¹⁴

⁽¹⁴⁾1) Lectura tant de la Guia d'Estudi com del mòdul del material docent corresponents a la matèria i consulta de la normativa aplicable.

2) Lectura detallada de l'enunciat i de les qüestions que es plantegen.

3) Cerca de la normativa aplicable i d'altres recursos jurídics (jurisprudència o doctrina administrativa) en els principals vincles d'interès en matèria tributària o en bases de dades jurídiques.

4) Interpretació de la normativa aplicable.

5) Aplicació de la normativa i de la resta de recursos en matèria tributària, realitzant algun comentari personal sobre la matèria suscitada raonant-ho jurídicament.

3.3. Activitat 4.3.3

ENUNCIAT

Entreu a la secció de Duanes i Impostos Especials de la web de l'Agència Tributària i busqueu els dos esquemes d'una importació i d'una exportació de béns sotmesos a l'IVA, els II.EE. i els II.DD. que apareixen dintre de l'apartat de procediments duaners. Amb la informació que allà està disponible, responeu breument les següents qüestions:

- 1) Què succeeix si es produeix la pèrdua de les mercaderies?
- 2) Què és una declaració sumària?
- 3) Què és el despatx a lliure pràctica?
- 4) Qui presenta la declaració?
- 5) Què és el pagament del deute "amb facilitats" o "sense facilitats"?

RECURSOS:

- Mòdul 4 dels Materials docents de Dret Financer i Tributari II.
- Guia d'Estudis 4 de Dret Financer i Tributari II.
- Normativa:
 - Reglament CEE 450/2008, de 23 d'abril, del Parlament Europeu i el Consell, pel qual s'aprova el Codi duaner modernitzat.
- Vincles d'interès:
 - Agència Estatal d'Administració Tributària (www.aeat.es): Normativa, informació tributària, Contestacions a consultes tributàries i Resolucions del TEAC.



Capacitat de síntesi



Raonament crític



Comunicació escrita



Habilitats bàsiques d'informàtica tributària



Cerca d'informació



Treball autònom

- Tribunal Constitucional (www.tribunalconstitucional.es): Jurisprudència constitucional.
- Consell General del Poder Judicial (www.poderjudicial.es): Jurisprudència del Tribunal Suprem i dels Tribunals Superiors de Justícia.

Podeu consultar a continuació la solució i el procediment de resolució de l'activitat.

SOLUCIÓ¹⁵

⁽¹⁵⁾Un cop dins de la web de l'Agència Tributària (www.aeat.es), utilitzem el buscador "Ir al portal de", i podem trobar a l'apartat "Procedimientos Aduaneros" una icona amb el nom "Esquema de importación", i si seleccionem l'opció "Ver más", també trobarem una icona "Esquema de exportación". Podem accedir a tots dos esquemes, i dintre d'ells apareixen, en les diferents parts de l'esquema en forma d'arbre, els links que ens interessin per contestar les preguntes ("pérdida de las mercancías. Art. 39 CA"; "Declaración sumaria (1). Arts. 43 y 44 CA"; "Despacho a libre práctica. Art. 79 CA. Despacho a consumo"; "¿Quién presenta la declaración? (3)"; "Con facilidades: hasta 30 días (art. 227 CA) y más de 30 días (art. 229 CA)"; i "Sin facilidades: Art. 222 CA").

1) Què succeeix si es produeix la pèrdua de les mercaderies?

En cas de pèrdua de les mercaderies per cas fortuit o de força major, l'art. 39 del Codi Duaner Comunitari disposa que el contribuïent o qualsevol altre persona que actuï en el seu lloc informará sense demora a les autoritats duaneres que no es pot complir amb l'obligació tributària, i que quan la pèrdua de les mercaderies no hagi estat total, la informació inclourà també el lloc en el qual es trobin aquestes mercaderies.

2) Què és una declaració sumària?

L'art. 43 del Codi Duaner indiquen que les mercaderies presentades a duana hauran de ser objecte d'una declaració sumària, que haurà de dipositar-se en el moment que es presentin a duana les mercaderies, llevat que les autoritats duaneres concedeixin un termini que finalitza com a màxim el primer dia laborable següent al de la presentació en duana de les mercaderies. Per la seva banda, l'art. 44 del Codi Duaner diu que la declaració sumària haurà de redactar-se en un imprès conforme al model establert per les autoritats duaneres, tot i que l'autoritat podrà acceptar que s'utilitzi com a declaració sumària qualsevol document comercial o administratiu que contingui la informació necessària per a la identificació de la mercaderia, i que l'haurà de presentar la persona que hagi introduït les mercaderies en el territori duaner de la Comunitat o, en el seu cas, la persona que s'hagi fet càrrec del transport de les mercaderies després de la seva introducció i abans de la presentació de les mercaderies, o bé la persona al nom del qual actuïn les persones mencionades.

El contingut de la declaració sumària es regula a les següents normes:

- Orden de 7 de abril de 1988, sobre procedimiento de despacho de mercancías.
- Orden de 27 de julio de 1995, por la que se establece el modelo de declaración sumaria para el tráfico marítimo.
- Orden de 3 de febrero de 1998, por la que se modifica la Orden de 27 de julio de 1995 por la que se establece el modelo de declaración sumaria para el tráfico marítimo.
- Orden de 18 de junio de 1998, por la que se modifica la Orden de 27 de julio de 1995 por la que se establece el modelo de declaración sumaria para el tráfico marítimo.
- Orden de 21 de noviembre de 2000, por la que se regula la formulación de declaraciones sumarias por vía aérea.

3) Què és el despatx a lliure pràctica?

L'art. 79 del Codi Duaner disposa que el despatx a lliure pràctica confereix l'estatut de mercaderia comunitària a una mercaderia no comunitària i que implica l'aplicació de

les mesures de política comercial, el compliment de la resta de tràmits previstos per a la importació d'unes mercaderies i l'aplicació dels drets (impostos) legalment meritats.

4) Qui presenta la declaració?

D'acord amb l'art. 5 del Codi Duaner, la declaració de duanes es pot efectuar pel propi consignatari de les mercaderies o per mitjà de representant, ja sigui en representació directa, sempre a través d'agent de duanes, o bé en representació indirecta, a través d'altres intermediaris habilitats.

La declaració a duana es regula a les següents normes:

- Real Decreto 1.889/1999, de 13 de diciembre, por el que se regula el derecho a efectuar declaraciones de aduana.
- Orden de 9 de julio de 2000, por la que se regula el derecho a efectuar declaraciones de aduana.

5) Què és el pagament del deute "amb facilitats" o "sense facilitats"?

El pagament "amb facilitats" es contempla als arts. 227 i 229 del Codi Duaner (ajornament del pagament en un termini màxim de 30 dies, així com també altres facilitats de pagament en terminis superiors si es presta garantia, llevat d'excepcions, i amb interès de crèdit a favor de la duana), i el pagament "sense facilitats" a l'art. 222 de la mateixa norma (terminis ordinaris de pagament, que no poden excedir de 10 dies a partir de la data de la comunicació al deutor de l'import dels drets que es deuen).

PROCEDIMENT DE RESOLUCIÓ¹⁶

⁽¹⁶⁾1) Lectura tant de la Guia d'Estudi com del mòdul del material docent corresponents a la matèria i consulta de la normativa aplicable.

2) Lectura detallada de l'enunciat i de les qüestions que es plantegen.

3) Cerca de la normativa aplicable i d'altres recursos jurídics (jurisprudència o doctrina administrativa) en els principals vincles d'interès en matèria tributària o en bases de dades jurídiques.

4) Interpretació de la normativa aplicable.

5) Aplicació de la normativa i de la resta de recursos en matèria tributària, realitzant algun comentari personal sobre la matèria suscitada raonant-ho jurídicament.

