

# Fiscalidad internacional

Ana María Delgado García  
Rafael Oliver Cuello

PID\_00154174



Universitat Oberta  
de Catalunya

[www.uoc.edu](http://www.uoc.edu)



# Índice

<b>Introducción.....</b>	5
<b>Objetivos.....</b>	7
<b>1. Cuestiones generales sobre la imposición de no residentes.....</b>	9
1.1. Residencia .....	10
1.2. Contribuyente y sustituto .....	16
1.3. Responsable .....	19
1.4. Representante .....	21
1.5. Domicilio fiscal .....	23
1.6. Retenedor .....	23
<b>2. Rentas obtenidas en España y exenciones.....</b>	29
2.1. Rentas obtenidas en España .....	29
2.2. Supuestos de no sujeción .....	33
2.3. Exenciones .....	35
<b>3. Rentas obtenidas mediante establecimiento permanente.....</b>	39
<b>4. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.....</b>	47
<b>5. Régimen opcional para residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea.....</b>	61
<b>6. Convenios para evitar la doble imposición.....</b>	63
<b>7. Otros aspectos de la tributación de los no residentes.....</b>	76
7.1. Operaciones vinculadas .....	76
7.2. Paraísos fiscales .....	80
7.3. Gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes .....	85
<b>Actividades.....</b>	89
<b>Ejercicios de autoevaluación.....</b>	89
<b>Solucionario.....</b>	91
<b>Glosario.....</b>	97

---

<b>Bibliografía.....</b>	<b>99</b>
--------------------------	-----------

## Introducción

Hoy en día el fenómeno de la globalización de la economía está en auge, favorecida por la internacionalización de las operaciones comerciales y la expansión de los mercados financieros. Lo cual provoca, de un lado, una mayor presencia de empresas extranjeras en España, al tiempo que una creciente actividad de empresas españolas en el extranjero. Y, de otro, las relaciones económicas y sociales de las personas rebasan las fronteras nacionales.

En consecuencia, cada vez son más frecuentes supuestos de obtención de rentas por parte de las personas, físicas o jurídicas, en Estados distintos al Estado donde tienen su residencia, de forma que cada una de estas situaciones está afectada por las legislaciones fiscales de los diferentes Estados. Lo cual repercute en la fiscalidad de tales operaciones, caracterizada por su complejidad y sofisticación.

Ante estas circunstancias, el Estado español ha reaccionado aumentando la suscripción de convenios internacionales para evitar la doble imposición, así como con una regulación detallada a nivel interno de las cuestiones de fiscalidad internacional.

En efecto, en función de si una persona, física o jurídica (entidad, sociedad...), se considera residente o no en territorio español, su tributación será diferente. En el primer caso, el impuesto que deben pagar las personas físicas es el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF); mientras que las personas jurídicas están sometidas a gravamen por el impuesto sobre sociedades (IS). En cambio, en el segundo caso, esto es, cuando estamos en presencia de no residentes en el territorio español, deben tributar por el impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR), tanto si son personas físicas como jurídicas. Se trata de un impuesto directo que grava, por lo tanto, la renta obtenida por las personas que no residen en territorio español. De ahí que resulte decisiva la determinación de la residencia fiscal de unas y otras personas.

Generalmente, el Estado de residencia grava, a través de su impuesto correspondiente, todas las rentas obtenidas con independencia del Estado de donde procedan, al tiempo que el Estado donde se generan las rentas somete a gravamen todas las rentas producidas en su territorio. Lo cual puede provocar situaciones de doble tributación por una misma renta y por un mismo período impositivo, especialmente en relación con la renta, que se pueden paliar o eliminar con mecanismos como los convenios para evitar la doble imposición o con medidas que adopta el Estado de residencia (como en el caso de nuestro IRPF o IS). En estos impuestos se permite a los residentes deducir los

impuestos satisfechos en el extranjero, de manera que dicha deducción no supere la cuantía del impuesto que hubiera correspondido pagar en el Estado de residencia del perceptor si la renta procediera de dicho Estado.

La norma que regula la fiscalidad de los no residentes en España es el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (TRLIRNR). Norma que se aplica en defecto de convenio para evitar la doble imposición entre España y el Estado de residencia del sujeto o de otra norma convencional aplicable, y que establece un régimen diferente de tributación de los no residentes, dependiendo de si actúan o no por medio de establecimiento permanente (EP).

Por su parte, las normas que regulan la fiscalidad de las rentas obtenidas por los residentes, personas físicas y jurídicas, son, en el primer caso, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF); y en el segundo, el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS).

## Objetivos

Esta materia pretende ofrecer al estudiante una visión actualizada y global de los principales problemas relativos a la fiscalidad internacional. En particular, los objetivos que se pretenden alcanzar son los siguientes:

- Identificar los criterios para determinar la residencia y el domicilio fiscal.
- Reconocer los elementos personales que intervienen en la imposición de los no residentes.
- Entender la tributación de los no residentes que operan con establecimiento permanente.
- Comprender la tributación de los no residentes cuando no operan mediante establecimiento permanente.
- Delimitar el régimen opcional de tributación para los residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea.
- Dominar la problemática de la doble imposición internacional y los mecanismos para evitarla.
- Comprender el régimen tributario de las operaciones vinculadas.
- Asimilar las consecuencias tributarias de los paraísos fiscales.
- Distinguir los principales caracteres del gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes.



## 1. Cuestiones generales sobre la imposición de no residentes

La **residencia** se convierte en pieza clave en la tributación de las personas, físicas y jurídicas, en tanto que constituye un elemento esencial en la concreción de la soberanía fiscal de un Estado. Así pues, el primer paso para saber si estamos en presencia de un supuesto de fiscalidad internacional es determinar la residencia de la persona.

La calificación de una persona, tanto física como jurídica, como residente en España a efectos fiscales, determina de forma decisiva su tributación:

- Así, los contribuyentes residentes en España, personas físicas o jurídicas, deben tributar por la totalidad de sus rentas (tanto las obtenidas en España como en el extranjero) por el IRPF o el IS, respectivamente.
- En cambio, los contribuyentes no residentes en España, personas físicas o jurídicas, deben tributar por el IRNR por las rentas obtenidas en España, en defecto de convenio internacional aplicable.

Una vez que se puede considerar a una persona como no residente en territorio español, en el caso de que quede sujeta al IRNR, en defecto de convenio aplicable, conviene detenerse en el examen de ciertos elementos personales del impuesto, al margen del propio contribuyente del mismo, como el responsable o el representante, que adquieren una especial relevancia por las dificultades que presenta el control y recaudación efectiva de las rentas obtenidas por los no residentes.

Asimismo, resulta necesario abordar el tema del domicilio fiscal en España de los no residentes a efectos de la tributación española.

El impuesto sobre la renta de no residentes es un tributo de carácter directo que tiene por objeto "la renta obtenida en territorio español por las personas físicas y entidades no residentes en el mismo"<sup>1</sup>.

<sup>(1)</sup>Art. 1 TRLIRNR

Dicho impuesto se aplica en todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico con el País Vasco y la Comunidad de Navarra. Por otra parte, tanto en Canarias como en Ceuta y Melilla se tendrán en cuenta las especialidades aplicables<sup>2</sup>.

<sup>(2)</sup>Art. 2 TRLIRNR

## 1.1. Residencia

El TRLIRNR no contiene una definición de la "no residencia" a efectos fiscales. En efecto, su artículo 5, relativo al concepto de contribuyente (esto es, el no residente), se remite al artículo 6 que, al regular la residencia en territorio español, señala que se determinará de conformidad con lo establecido en los artículos 9 LIRPF y 8.1 TRLIS.

En relación con el concepto de territorio español, el art. 2 TRLIRNR, como elemento espacial en el que se generan obligaciones fiscales para los no residentes, señala que:

"El territorio español comprende el territorio del Estado español, incluyendo el espacio aéreo, las aguas interiores así como el mar territorial y las áreas exteriores a él en las que, con arreglo al Derecho internacional y en virtud de su legislación interna, el Estado español ejerza o pueda ejercer su jurisdicción o derechos de soberanía respecto del fondo marino, su subsuelo y aguas suprayacentes y sus recursos naturales."

Así pues, los criterios de determinación de la residencia son diferentes en función de si se trata de una persona física o de una persona jurídica<sup>3</sup>.

Una **persona física** tiene su residencia habitual en España cuando concurra cualquiera de las siguientes circunstancias:

- Que permanezca en España más de 183 días durante el año natural; por lo tanto, más de la mitad del año natural. A efectos del cómputo de este período de permanencia, se tienen en cuenta sus ausencias esporádicas, a no ser que acredite su residencia fiscal en otro país.
- Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos (fundamentalmente bienes y rentas), tanto de forma directa como indirecta.

Por el contrario, una persona física tendrá la consideración de no residente en España cuando no cumpla ninguno de los anteriores requisitos.

En relación con la primera de las circunstancias, debe señalarse que, en principio, en tanto la persona permanezca más de la mitad del año en España, se le considera automáticamente residente fiscal. Ahora bien, como no es fácil la prueba de la efectiva permanencia en el territorio, se establece el criterio de que para el cómputo de dicho período no se tienen en cuenta las ausencias esporádicas, a no ser que se pruebe la residencia fiscal en otro país.

Por consiguiente, una vez que se constata una presencia significativa en territorio español, se abre el **de período cómputo de permanencia**, que no se paraliza por las ausencias esporádicas, a menos que se acredite la residencia fiscal

### Residencia a efectos fiscales exclusivamente

Las normas reguladoras de la residencia que se examinan lo son a efectos exclusivamente fiscales, no pudiendo extenderse sus efectos a otros ámbitos ni a la inversa.

<sup>(3)</sup> Art. 6 TRLIRNR y art. 9 LIRPF

### Acreditación de la residencia fiscal

La residencia fiscal se acredita mediante certificado expedido por la autoridad fiscal competente del país de que se trate, que tiene una validez de un año.

en otro país. En otras palabras, no es suficiente con que el sujeto alegue que no ha residido en España durante más de 183 días en el transcurso del año, sino que debe certificar su residencia fiscal en otro Estado.

En el caso de países o territorios calificados reglamentariamente como **paraíso fiscal**, la Administración tributaria puede exigir, adicionalmente, que se pruebe la permanencia en dicho paraíso fiscal durante 183 días en el año natural. En caso de que el sujeto no pueda probar su efectiva permanencia durante más de 183 días en el paraíso fiscal, las ausencias esporádicas serán consideradas como tiempo de presencia en territorio español, junto con las estancias probadas en España.

Por otra parte, se presume, salvo prueba en contrario, que un contribuyente tiene su residencia habitual en España cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, residan habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de él.

De la redacción literal de este criterio, se observa, en primer lugar, que no contempla las situaciones de separación de hecho o las parejas de hecho, tan habituales hoy en día. En segundo lugar, se trata de una presunción de residencia fiscal española, de forma que si el contribuyente aporta una prueba que justifique su residencia en el extranjero, se destruye dicha presunción. Y, en tercer lugar, no se establecen cuáles son los medios de prueba mediante los cuales el contribuyente puede destruir dicha presunción de residencia en España.

Ante esta falta de concreción de los medios de prueba para desvirtuar dicha presunción, hay quienes opinan que debe aportarse un certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades tributarias de un país donde se exija un impuesto similar al español; en tanto que para otro sector doctrinal, no es necesario que la acreditación tenga carácter fiscal mientras sea demostrativa de la residencia en otro país.

### Ejemplo

**El Sr. Gutiérrez, de nacionalidad francesa, está casado con una española y posee un piso en Valencia. En dicho piso reside habitualmente su mujer, en tanto que él sólo lo utiliza el fin de semana por motivos de trabajo, ya que durante los restantes días se desplaza hasta Francia y Alemania. El Sr. Gutiérrez no posee ninguna certificación administrativa de residencia.**

Dada la inexistencia de pruebas de residencia habitual en otro país, el Sr. Gutiérrez será considerado residente en España, ya que su cónyuge, no separado legalmente, vive en España y él no ha desvirtuado los efectos de la presunción del artículo 9.1 LIRPF ni ha acreditado su residencia fiscal en otro país.

De otro lado, debe señalarse que las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia en un paraíso fiscal mantendrán su condición de contribuyentes por el IRPF (tributando, pues, en España por toda su renta mundial), en el período impositivo en que tengan lugar el cambio de residencia y en los cuatro siguientes<sup>4</sup>. Esta previsión, que consiste en una pre-

### Nota

Véase la Resolución de la DGT de 4 de junio de 1992.

### Cómputo del período de permanencia

Para el cómputo del período de permanencia no se tienen en cuenta las estancias temporales en España fruto de las obligaciones contraídas con las administraciones públicas españolas en acuerdos de colaboración, cultural o humanitarias, a título gratuito.

<sup>(4)</sup>Art. 8.2 LIRPF

sunción *iuris et de iure* que no admite prueba en contrario, constituye una disposición contra la deslocalización de la residencia fiscal hacia territorios con una tributación privilegiada.

Las críticas que se efectúan a esta norma es que no excluye de su ámbito de aplicación a los trabajadores expatriados temporalmente, así como que afecta de manera exclusiva a los contribuyentes nacionales.

Ahora bien, no se aplica esta previsión a las personas físicas residentes en Andorra que acrediten su condición de trabajadores asalariados, siempre y cuando cumplan ciertos requisitos<sup>5</sup>.

<sup>(5)</sup> Disposición adicional vigésimo primera de la LIRPF.

### Ejemplo

**El Sr. Pérez, cantante de ópera española de reconocido prestigio internacional, ha trasladado su residencia a Las Bahamas en el año 2005.**

Como Las Bahamas tienen la consideración de paraíso fiscal (RD 1080/1991, de 5 de julio, en el que se incluye una enumeración de los países o territorios que son considerados como tales paraísos fiscales), el Sr. Pérez mantendrá su condición de contribuyente por el IRPF en 2005 y durante los cuatro años siguientes (art. 8.2 LIRPF).

Una persona física será residente o no residente durante todo el año natural, a efectos del IRPF y del IRNR, ya que el cambio de residencia no supone la interrupción del período impositivo, salvo en los supuestos de fallecimiento. Así pues, la normativa española no admite fragmentaciones del período impositivo por el cambio de residencia.

<sup>(6)</sup> Arts. 14.3 LIRPF y 63 RIRPF

En el caso de cambio de residencia del contribuyente, en el ámbito del IRPF, todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible del último período que se ha de declarar por el IRPF, de forma que se efectúe la correspondiente declaración complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni ningún recargo, dentro del plazo de tres meses desde que el contribuyente pierde su condición por cambio de residencia<sup>6</sup>.

Asimismo, tanto en el IRPF como en el IRNR se prevé la posibilidad de deducir de la cuota tributaria debida por uno u otro tributo el importe de las retenciones y pagos a cuenta practicados por ambos impuestos.

A pesar de que una persona tenga permiso de residencia o residencia administrativa en un Estado, es posible que no sea considerada residente fiscal en el mismo. Para ser residente fiscal en un determinado Estado, la persona debe estar sometida a imposición en él por su renta mundial.

### La residencia en los convenios para evitar la doble imposición

Para definir a una persona residente de un Estado, los convenios para evitar la doble imposición suscritos por España efectúan una remisión a la legislación interna de cada Estado. No obstante, los convenios influyen en la determinación de la residencia fiscal en un doble sentido: de un lado, porque limitan los efectos del tratado a aquellas personas o entidades residentes a efectos fiscales en cada uno de los Estados contratantes; y, de otro, porque establecen reglas específicas para solventar los posibles conflictos de doble residencia.

Como cada Estado puede establecer criterios distintos, una persona puede ser considerada residente por dos Estados. Con carácter general, los criterios que, para evitar que una persona sea considerada residente en los dos Estados, establecen los convenios son los siguientes<sup>7</sup>:

<sup>(7)</sup> Art. 4 del Modelo de convenio de la OCDE

- Será residente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición.

- Si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales).
- Si no es posible su determinación de esta manera, se considerará residente del Estado donde viva habitualmente.
- Si vive habitualmente en ambos Estados o en ninguno de ellos, se considerará residente del Estado del que sea nacional.
- Si, por último, fuera nacional de ambos Estados, o de ninguno, las autoridades competentes resolverán el caso de común acuerdo.

A título de ejemplo, a continuación se transcribe el artículo 5 del convenio hispano-estadounidense para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, firmado el 22 de febrero de 1990, relativo a la residencia:

"1. A los efectos de este convenio, la expresión «residente de un Estado contratante» significa toda persona que en virtud de la legislación de ese Estado esté sometida a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. Sin embargo, esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por las rentas que obtengan procedentes de fuentes situadas en ese Estado.

2. Cuando en virtud de las disposiciones del apartado 1 una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:

a. Esta persona será considerada residente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales).

b. Si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente del Estado donde viva habitualmente.

c. Si viviera habitualmente en ambos Estados o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente del Estado del que sea nacional.

d. Si fuera nacional de ambos Estados o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso mediante acuerdo amistoso.

3. Cuando en virtud de las disposiciones del apartado 1, una persona que no sea persona física sea residente de ambos Estados contratantes, las autoridades competentes de los Estados contratantes harán lo posible por resolver la cuestión mediante acuerdo amistoso y determinar el modo de aplicación del convenio a esa persona. Si las autoridades competentes no pudieran alcanzar un acuerdo, dicha persona no se considerará residente de ninguno de los Estados contratantes, excepto respecto de los pagos a que se refieren los apartados 1 a 4 del artículo 10 (dividendos), el artículo 11 (intereses) y el artículo 12 (cánones), efectuados por esa persona."

Para finalizar con el tema de la residencia de las personas físicas, a continuación se incluye una tabla en la que se ofrece un ejemplo de cada uno de los supuestos contemplados en los artículos 8.2, 9, 10 y 93 LIRPF.

<b>Residencia habitual en territorio español</b>	
<b>Supuestos</b>	<b>Ejemplos</b>
9. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, residan habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.	Un representante de nacionalidad francesa viaja constantemente por toda Europa para realizar sus operaciones comerciales, pasando sólo las vacaciones de verano en España, donde reside su mujer y sus hijos menores de edad.

<b>Residencia habitual en territorio español</b>	
<b>Supuestos</b>	<b>Ejemplos</b>
<p><b>10.1.</b> A los efectos de esta ley, se considerarán contribuyentes las personas de nacionalidad española, su cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad que tuviesen su residencia habitual en el extranjero, por su condición de: a) Miembros de misiones diplomáticas españolas, comprendiendo tanto al jefe de la misión como a los miembros del personal diplomático, administrativo, técnico o de servicios de la misión.</p>	<p>El embajador español en Berlín, que ejerce las funciones de jefe de la misión diplomática española en Alemania, fue nombrado para ocupar el cargo hace dos años. En aquel momento, se desplazó a ese país llevando consigo a su mujer. Tanto el embajador como su mujer son considerados contribuyentes del impuesto sobre la renta de las personas físicas español.</p>
<p>b) Miembros de las oficinas consulares españolas, comprendiendo tanto al jefe de éstas como al funcionario o personal de servicios a ellas adscritos, con excepción de los vicecónsules honorarios o agentes consulares honorarios y del personal dependiente de ellos.</p>	<p>El cónsul español en Milán ejerce las funciones de jefe de la oficina consular española en esa ciudad. Cuando fue nombrado para ocupar el cargo, hace cuatro años, se desplazó a esa ciudad, junto con su mujer. Tanto el cónsul como su mujer son considerados contribuyentes del IRPF español.</p>
<p>c) Titulares de cargo o empleo oficial del Estado español como miembros de las delegaciones y representaciones permanentes acreditadas ante organismos internacionales o que formen parte de delegaciones o misiones de observadores en el extranjero.</p>	<p>El embajador español ante las Naciones Unidas en Nueva York fue nombrado para ocupar el cargo hace tres años. El embajador es considerado contribuyente del impuesto sobre la renta de las personas físicas español.</p>
<p>d) Funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular.</p>	<p>Un miembro de las Fuerzas Armadas destinado en la embajada española en Bruselas es considerado contribuyente del impuesto sobre la renta de las personas físicas español.</p>
<p><b>10.2.</b> No será de aplicación lo dispuesto en el ordinal 1.º anterior: a) Cuando las personas a que se refiere el ordinal 1.º de este apartado no sean funcionarios públicos en activo o titulares de cargo o empleo oficial y tuvieran su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición de cualquiera de las condiciones enumeradas en aquél.</p>	<p>Un responsable de seguridad de la embajada española en Pekín forma parte del personal laboral de dicha misión diplomática en China. Cuando empezó a trabajar para la embajada ya residía en Pekín. Tenga o no nacionalidad española, el responsable de seguridad no será considerado contribuyente del IRPF español.</p>
<p>b) En el caso de los cónyuges no separados legalmente o hijos menores de edad, cuando tuvieran su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición por el cónyuge, el padre o la madre, de las condiciones enumeradas en el ordinal 1.º de este apartado.</p>	<p>El embajador español en Rabat se casa con una médica de nacionalidad española que ya residía con anterioridad en Marruecos. El embajador es considerado contribuyente del IRPF español, pero su mujer no, por tener su residencia habitual en ese país antes de que su marido fuera nombrado embajador.</p>
<p><b>8.2.</b> No perderán la condición de contribuyentes por este impuesto las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. Esta regla se aplicará en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes.</p>	<p>Una famosa tenista de nacionalidad española, agobiada por los cuantiosos impuestos que debe pagar en su país, decide trasladar su residencia habitual a Andorra. Dado que es de nacionalidad española y se traslada a un paraíso fiscal, seguirá siendo considerada como contribuyente del IRPF español en el período en que se efectúe el cambio y durante los cuatro siguientes.</p>

Residencia habitual en territorio español	
Supuestos	Ejemplos
<p><b>9.2.</b> No se considerarán contribuyentes, a título de reciprocidad, los nacionales extranjeros que tengan su residencia habitual en España, cuando esta circunstancia fuera consecuencia de alguno de los supuestos establecidos en el apartado 1 del artículo 10 de esta ley y no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de los tratados internacionales en los que España sea parte.</p>	<p>El embajador francés en Madrid, que ejerce las funciones de jefe de la misión diplomática francesa en España, fue nombrado para ocupar el cargo hace tres años. En aquel momento, se desplazó a nuestro país, llevando consigo a su mujer. Tanto el embajador francés como su mujer no son considerados contribuyentes del impuesto sobre la renta de las personas físicas español, a título de reciprocidad.</p>
<p><b>9.3.</b> Las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español podrán optar por tributar por el IRPF o por el IRNR, manteniendo su condición de contribuyentes por el IRPF, durante el periodo impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco periodos impositivos siguientes, cuando concurren una serie de circunstancias.</p>	<p>Un informático de nacionalidad norteamericana trabaja, con contrato laboral, desde enero a agosto del 2004 en la filial española de la empresa norteamericana de ordenadores en la que presta sus servicios. Ha permanecido durante todo el periodo de tiempo en territorio español, sin realizar ninguna salida al extranjero. Y nunca había estado en España, antes de venir a trabajar para la filial española. Dado que permanece en nuestro territorio por más de 183 días durante el año natural, queda sujeto al impuesto sobre la renta de las personas físicas español, pero puede optar por tributar por el impuesto sobre la renta de no residentes, con unos tipos impositivos proporcionales, no progresivos.</p>

La residencia en España de una **persona jurídica** se adquiere cuando concorra alguno de los siguientes criterios<sup>8</sup>:

- Se haya constituido de acuerdo con la ley española.
- Tenga su domicilio social en territorio español.
- Tenga su sede de dirección efectiva en territorio español. A estos efectos, se considera que una entidad tiene su sede de dirección efectiva en territorio español cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades.

<sup>(8)</sup> Arts. 6 TRLIRNR y 8 TRLIS

Por el contrario, una persona jurídica tendrá la consideración de no residente en España cuando no cumpla ninguno de los anteriores requisitos.

A través del criterio de **sede de dirección efectiva**, se pretende evitar la deslocalización de las rentas relativas a actividades efectivamente gestionadas en territorio español, con independencia de la apariencia formal empleada a fin de conseguir la deslocalización de tales rentas.

La OCDE considera como sede de dirección efectiva el lugar donde radica el centro de decisión ejecutivo de la entidad. Por lo que, en defecto de una localización clara del consejo directivo o de administración, la sede de dirección efectiva se situará en el lugar donde se encuentre la gestión clave y la toma de las decisiones empresariales sustanciales de la sociedad que, generalmente, coincidirá con el lugar donde se halle el personal más cualificado. Si bien, en el marco de una economía globalizada y dado el grado de virtualización de las entidades, la importancia de la ubicación física del consejo de administración

está en tela de juicio. Razón por la cual, este criterio de la OCDE se encuentra en fase de estudio de su reforma.

La Administración tributaria podrá presumir que una entidad radicada en algún país o territorio de nula tributación, tiene su residencia en territorio español cuando sus activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, o cuando su actividad principal se desarrolle en éste, salvo que dicha entidad acredite que su dirección y efectiva gestión tienen lugar en aquel país o territorio, así como que la constitución y operativa de la entidad responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la simple gestión de valores u otros activos.

Si tiene lugar un cambio de residencia, el período impositivo finaliza cuando se produce dicho cambio (art. 26.2.b TRLIS), a diferencia de lo que hemos visto que ocurre en el caso de las personas físicas; sin esperar, por tanto, a que finalice el año natural o el ejercicio económico.

Por otro lado, el art. 17 TRLIS establece una regla de valoración especial en estos casos, según la cual debe integrarse como renta gravable la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor contable de los elementos patrimoniales propiedad de una entidad residente en territorio español que traslada su residencia fuera del mismo, a menos que dichos bienes queden afectados a un EP en España.

Y, al igual que en el caso de las personas físicas, la residencia fiscal de las personas jurídicas en un determinado Estado debe acreditarse mediante un certificado emitido por la autoridad fiscal, que tiene un período de validez de un año.

## 1.2. Contribuyente y sustituto

Es **contribuyente** del IRNR la persona física o jurídica no residente que obtenga rentas en España<sup>9</sup>.

Asimismo, tienen esta consideración de contribuyente las entidades en régimen de **atribución de rentas**, que poseen un régimen fiscal diferenciado en función de si están constituidas en España o en el extranjero. A estos efectos, este tipo de entidades sólo se consideran contribuyentes si están constituidas en el extranjero con presencia en España (art. 38 TRLIRNR).

Y, finalmente, se consideran contribuyentes del IRNR, por aplicación de normas derivadas de tratados internacionales, a título de reciprocidad, las personas físicas extranjeras residentes en España, su cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad que residan en España, con motivo de alguna de las circunstancias siguientes:

### Lectura recomendada

M.<sup>a</sup> M. Castillo Solsona (2003). *Imposición sobre la renta de no residentes en la legislación española*.

Lérida: Universidad de Lérida.

<sup>(9)</sup>Art. 5 TRLIRNR

### Aclaración

Las entidades en régimen de atribución de rentas no son exactamente contribuyentes no residentes, sino constituidos en el extranjero, que tributan parcialmente por sus rentas obtenidas en España.

- Miembros de misiones diplomáticas de otros Estados (comprendiendo tanto al jefe de la misión como a los miembros del personal diplomático, administrativo, técnico o de servicios de la misión).
- Miembros de las oficinas consulares de otros Estados (comprendiendo tanto al jefe de éstas como al funcionario o personal de servicios adscritos a ellas, con excepción de los vicecónsules honorarios o agentes consulares honorarios y del personal dependiente de ellos).
- Titulares de cargo o empleo oficial de otros Estados (como miembros de las delegaciones y representaciones permanentes acreditadas ante organismos internacionales o que formen parte de delegaciones o misiones de observadores en el extranjero).
- Funcionarios en activo que ejerzan cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular.

Ahora bien, estos supuestos se exceptúan de la calificación como contribuyentes del IRNR, en primer lugar, cuando dichas personas no sean funcionarios en activo o titulares de cargo o empleo oficial y tuvieran su residencia habitual en España con anterioridad a la adquisición de cualquiera de las circunstancias anteriormente enumeradas. Y, en segundo lugar, en el caso de los cónyuges no separados legalmente o hijos menores de edad, cuando tengan su residencia habitual en España con anterioridad a la adquisición por el cónyuge, padre o madre, de las condiciones enumeradas con anterioridad.

En cambio, se consideran contribuyentes del IRPF, las personas físicas de nacionalidad española, su cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad que residan en el extranjero, por su condición de miembros de misiones diplomáticas o de oficinas consulares de España en el extranjero, titulares de cargo o empleo oficial del Estado español y funcionarios en activo que ejerzan cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular.

Por otra parte, debe mencionarse la existencia de un **régimen opcional para personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento con motivo de un contrato de trabajo**. En efecto, las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento con motivo de un contrato de trabajo, tienen la opción de tributar por el IRPF español o por el IRNR durante el periodo impositivo en que se produzca el cambio de residencia y durante los cinco periodos impositivos siguientes. Constituye, por tanto, un régimen transitorio<sup>10</sup>. Se trata de la regulación de la denominada Ley Beckham, que ha sido objeto de modificación por la disposición final 13.<sup>a</sup> de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el 2010.

#### Lectura recomendada

N. Carmona Fernández (1999). *Todo sobre el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes*. Barcelona: Praxis.

<sup>(10)</sup>Art. 93 LIRPF

Para ello, deben cumplirse las siguientes condiciones: que no hayan sido residentes en España durante los diez años anteriores a su nuevo desplazamiento a territorio español; que el desplazamiento se produzca como consecuencia de un contrato de trabajo; que el trabajo se realice efectivamente en España; que el trabajo se realice para una empresa o entidad residente en España o bien para un EP situado en España de una entidad no residente en territorio español; que los rendimientos del trabajo generados de la relación laboral no estén exentos de gravamen por el IRNR; y, por último, que las tributaciones previsibles derivadas del contrato de trabajo en cada período impositivo no supere los 600.000 euros anuales.

Los contribuyentes que optan por este régimen no tienen la consideración de residentes a efectos de la aplicación de un CDI, puesto que están sujetos a gravamen únicamente por las rentas obtenidas de fuentes situadas en territorio español.

En particular, el procedimiento establecido para ejercitar esta opción se encuentra regulado en los arts. 113 a 120 RIRPF.

### **Ejemplo**

**El Sr. Smith reside habitualmente en Estados Unidos, donde trabaja para una empresa norteamericana. Desde enero a agosto del 2003, el Sr. Smith ha estado trabajando en una filial española de dicha empresa, percibiendo un total de 60.000 euros.**

El convenio hispano-norteamericano para evitar la doble imposición se remite, en este punto, a la normativa interna de cada Estado (art. 4.1). Independientemente de que el Sr. Smith sea considerado o no como residente en Estados Unidos (cuestión que no es objeto de esta pregunta), lo que sí es cierto es que se trata de un residente a efectos del IRPF español, pues el art. 9.1.a) LIRPF así lo establece para quienes permanezcan en nuestro territorio por más de 183 días durante el año natural. Suponemos, a estos efectos, que el Sr. Smith ha permanecido en territorio español durante todo el tiempo que ha estado trabajando para la filial española.

En consecuencia, las rentas obtenidas en nuestro país (en este caso, los 60.000 euros) deben tributar por el IRPF español y no por el IRNR.

**En el año 2005, el Sr. Smith ha vuelto a trabajar en la mencionada filial española durante los meses de febrero a septiembre, percibiendo un total de 71.000 euros.**

De conformidad con el art. 93 LIRPF, quienes adquieran la residencia fiscal española como consecuencia de su desplazamiento por motivos de trabajo en territorio español, puedan optar entre tributar por el IRPF español o por el IRNR, en el período de cambio de residencia y durante los cinco siguientes, cumpliendo determinados requisitos.

Por lo tanto, dado que el Sr. Smith nuevamente permanece en nuestro territorio por más de 183 días durante el año natural, queda sujeto al IRPF español (suponiendo nuevamente que ha permanecido en territorio español durante todo el tiempo que ha estado trabajando para la filial española), pero, en principio, podría optar por tributar por el IRNR, con unos tipos impositivos proporcionales, no progresivos. Ahora bien, dado que uno de los requisitos establecidos por el art. 93 LIRPF para ejercer dicha opción consiste en no haber sido residente en España durante los diez años anteriores, el Sr. Smith quedará sujeto necesariamente al IRPF español.

Por último, debe señalarse que los contribuyentes del IRNR no tienen una vinculación mínimamente duradera con el territorio español, incluso pueden obtener rentas sin haber estado nunca en el mismo. Por ello, como puede serles más fácil dejar de cumplir con sus obligaciones tributarias, el legislador español ha establecido otros elementos personales como el sustituto, el responsable o el retenedor, cuya finalidad es la de garantizar el cumplimiento de tales obligaciones. En esta línea se sitúa también la previsión del legislador de que los no residentes designen, en algunos casos de forma voluntaria, un representante que en su nombre presente las declaraciones, pague los impuestos o solicite las correspondientes devoluciones.

En este punto, debe tenerse presente la previsión de que las entidades gestoras del mercado de Deuda Pública en anotaciones en cuenta deben retener e ingresar en el Tesoro, como **sustitutos** del contribuyente del IRNR, el importe del impuesto correspondiente a los rendimientos de las letras del Tesoro y otros valores de Deuda Pública obtenidos por no residentes en España sin EP, en tanto que no sea aplicable la exención que sobre dichos rendimientos contempla la normativa reguladora del IRNR<sup>11</sup>. Por consiguiente, se trata de los rendimientos derivados de letras del Tesoro obtenidos por personas o entidades domiciliadas en un paraíso fiscal, ya que los rendimientos de la Deuda Pública (a excepción de este supuesto) están exentos de tributación para los no residentes.

<sup>(11)</sup>Art. 33 TRLIRNR

Técnicamente, también actúan como sustitutos los residentes que satisfacen rentas sometidas a gravamen, cuando el importe de la retención que practican coincide con la cuota del IRNR.

### 1.3. Responsable

El **responsable** juega en este impuesto un papel importante, ya que no sólo cumple la función de garantizar el pago, sino que sirve también para controlar y someter a gravamen efectivo las rentas obtenidas por los no residentes<sup>12</sup>.

<sup>(12)</sup>Art. 9 TRLIRNR

#### El responsable del tributo

El responsable es el sujeto que, por mandato legal, se coloca junto al obligado tributario para el pago de sus deudas tributarias (art. 41 LGT). Es decir, en el caso de que el obligado tributario (contribuyente, retenedor, sustituto...) no pague por el motivo que sea sus deudas tributarias, será el responsable quien deba hacerse cargo de dichas deudas a través del correspondiente procedimiento (artículos 174 a 176 LGT). Una vez que el responsable ha satisfecho la deuda, podrá reclamar, en la esfera privada, la cuantía correspondiente al obligado tributario inicial.

La responsabilidad puede ser solidaria o subsidiaria. En el primer caso, la Administración puede exigir el pago al obligado tributario o al responsable cuando ha finalizado el período de pago voluntario sin que se haya producido el ingreso de la deuda. En el segundo caso, para exigir el pago al responsable subsidiario, la Administración debe haber intentado cobrar sin éxito la deuda al obligado tributario inicial en el correspondiente procedimiento de apremio.

En el IRNR se contemplan los siguientes **supuestos** de responsabilidad solidaria:

a) En primer lugar, tienen la condición de responsables solidarios del pago de las deudas tributarias del no residente correspondientes a los rendimientos que haya satisfecho o a las rentas de los bienes o derechos cuyo depósito o gestión tenga encomendado, respectivamente:

- El pagador de los rendimientos devengados sin mediación de EP. En estos casos, la Administración puede prescindir del procedimiento legalmente establecido para exigir el pago al responsable. Un ejemplo frecuente es el del arrendamiento de bienes inmuebles situados en España que son de titularidad de no residentes, siendo los rendimientos abonados por particulares.
- El depositario o gestor de los bienes o derechos no afectos a un EP.

#### La simple mediación de pago

El abono de una cantidad por cuenta y orden de un tercero no se considera satisfacción de un rendimiento a estos efectos.

#### Ejemplo

El Sr. Menéndez es un inversor con residencia en Paraguay, titular de unas acciones de una sociedad residente en España que están depositadas en una entidad financiera española. El Sr. Menéndez percibe los dividendos que generan dichas acciones, siendo anotados en la cuenta que tiene abierta en la mencionada entidad financiera.

En este supuesto, el pagador del dividendo no tiene la consideración de responsable solidario, sino de retenedor del impuesto. Por el contrario, la entidad financiera, en calidad de depositaria de los dividendos, tiene la consideración de responsable solidario (art. 9.1 TRLIRNR).

No obstante, la responsabilidad no procederá cuando exista obligación de retener e ingresar a cuenta (sin perjuicio de las responsabilidades que puedan derivarse de la retención). Lo cual evidencia la función de garantía y control que cumple esta figura, tal como se ha señalado anteriormente. Así pues, cuando el pagador, depositario o gestor tengan la condición de retenedor, no existirá la responsabilidad solidaria, sino que deberán practicar e ingresar las retenciones o presentar la declaración negativa de retenciones cuando no proceda practicarlas.

b) Y, en segundo lugar, también se califican como responsables solidarios del pago de las deudas tributarias correspondientes a los establecimientos permanentes de contribuyentes no residentes y a las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero que tenga presencia en territorio español, a las personas que ostenten su representación.

Cuando se trata tanto del pagador de rendimientos devengados sin mediación de establecimiento permanente como del depositario o gestor de bienes o derechos no afectos a un establecimiento permanente y pertenecientes a personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, las actuaciones de la Administración tributaria podrán entenderse directamente con el responsable, al que será exigible la deuda tributaria, sin que sea necesario el acto administrativo previo de derivación de responsabilidad. En los restantes casos, sí que será preceptiva la emisión de dicho acto de derivación de responsabilidad.

#### 1.4. Representante

Otro de los elementos personales del IRNR es el representante, quien a pesar de que con el tiempo ha perdido importancia, en algunos supuestos es de obligado nombramiento.

En sus relaciones con la Administración Tributaria, el contribuyente no residente debe nombrar un **representante** que tenga residencia en España. Asimismo, tiene la obligación de comunicar el nombramiento del representante a la Administración Tributaria<sup>13</sup>. El incumplimiento de dichas obligaciones es sancionable.

El representante puede ser tanto una persona física como una persona jurídica, que tenga su residencia fiscal en España.

La mencionada obligación de nombrar representante opera solamente en los siguientes **supuestos**:

- Cuando actúe mediante establecimiento permanente. En este caso, como se acaba de ver, el representante responde solidariamente del pago de las deudas tributarias correspondientes al mismo.
- Cuando se trate de una entidad en régimen de atribución de rentas constituida en el extranjero con presencia en territorio español. Asimismo, el representante de la misma se considera responsable solidario del pago de las deudas tributarias correspondientes a dicha entidad.
- Cuando efectúe prestaciones de servicios, asistencia técnica, obras de instalación o montaje derivadas de contratos de ingeniería y, con carácter general, de actividades o explotaciones económicas en España sin mediación de EP.

#### Obligación de practicar retención

Existe obligación de practicar retención como norma general, cuando las rentas estén sujetas al impuesto, por lo tanto, las entidades, empresarios y profesionales que satisfagan o abonen rentas a no residentes sin EP tienen la obligación de retener. Así pues, en el caso de los pagadores de rentas, la figura que adquiere hoy en día el protagonismo es la del retenedor, dejando en un segundo plano al responsable solidario. Por ello, donde mayor trascendencia tiene la responsabilidad es en el caso del depositario o gestor.

<sup>(13)</sup>Art. 10 TRLIRNR

#### La obligación de nombrar representante

La obligación de nombrar representante obedece, en los tres primeros supuestos, a la existencia de una actividad económica en la que se pueden deducir gastos y en la que pueden existir ciertas obligaciones formales. De ahí la necesidad de que haya un representante residente que se relacione con la Administración Tributaria y con el no residente.

- En los casos en que lo requiera la propia Administración Tributaria, debido a la cuantía y características de la renta obtenida en territorio español por el contribuyente.

En este contexto, el art. 47 LGT impone el nombramiento de representante a los no residentes "cuando operen en España por medio de un establecimiento permanente, cuando lo establezca expresamente la normativa tributaria o cuando, por las características de la operación o actividad realizada o por la cuantía de la renta obtenida, así lo requiera la Administración tributaria".

- Igualmente, debe nombrarse representante en los casos de residentes en países o territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria, cuando sean titulares de bienes ubicados o de derechos que se cumplan o se ejerciten en territorio español, excluidos los valores negociados en mercados secundarios oficiales.

Ahora bien, no debe olvidarse que, de forma voluntaria, los contribuyentes pueden nombrar, en cualquier caso, un representante que les asista en su comunicación y actuación ante la Administración Tributaria.

La comunicación del nombramiento de representante debe realizarse en la delegación en la que haya de presentar la declaración del impuesto, acompañando a dicha comunicación la aceptación expresa del representante.

#### **La acreditación de la representación puede realizarse:**

- Por cualquier medio válido en Derecho que permita una constancia fehaciente (documento privado con firma legitimada notarialmente o documento público), siendo válidos a estos efectos los documentos normalizados aprobados por la AEAT, disponibles en Internet.
- Mediante comparecencia ante el órgano administrativo competente

El **incumplimiento** de la obligación de nombrar representante se califica como una infracción grave, sancionable con una multa de 2.000 euros (si bien podrá reducirse su importe un 25%, en los términos del art. 188.3 LGT). Si bien, dicha multa será de 6000 euros cuando se trate de contribuyentes residentes en países o territorios en los que no exista un efectivo intercambio de información.

Asimismo, cuando se produce dicho incumplimiento, la Administración Tributaria podrá considerar representante del establecimiento permanente o del contribuyente a quien figure como tal en el Registro Mercantil. Si no hubiese representante nombrado o inscrito, o fuera persona distinta de quien esté facultado para contratar en nombre de aquéllos, la Administración Tributaria podrá considerar como tal a este último. Y en los casos de contribuyentes residentes en países o territorios en los que no exista un efectivo intercambio de información, la Administración Tributaria puede considerar que su representante es el depositario o gestor de los bienes o derechos.

## 1.5. Domicilio fiscal

La normativa del IRNR determina un **domicilio fiscal** en España para los no residentes<sup>14</sup>, a fin de facilitar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

<sup>(14)</sup>Art. 11 TRLIRNR

La normativa distingue diversos **supuestos**:

- Cuando operen en España mediante un EP, se considera domicilio fiscal el lugar donde radique la efectiva gestión administrativa y la dirección de sus negocios en España. Si no es posible determinar el domicilio aplicando este criterio, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado.
- Cuando operen en España sin EP y obtengan rentas (rendimientos o ganancias patrimoniales) derivadas de bienes inmuebles, el domicilio fiscal coincide con el de su representante y, en su defecto, se considera como tal el lugar de situación del inmueble correspondiente.
- En los demás supuestos en los que operen sin EP, el domicilio fiscal coincide con el del representante y, en su defecto, con el del responsable solidario. Por lo tanto, en aquellos casos en que no se haya designado un representante, las notificaciones practicadas en el domicilio fiscal del responsable solidario producen los mismos efectos que si se hubieran practicado directamente al contribuyente.

### Lectura recomendada

C. M. López Espadafor (1995). *Fiscalidad internacional y territorialidad del tributo*. Madrid: McGraw-Hill.

Por último, según dispone el art. 11.2 TRLIRNR, cuando no se hubiese designado representante, las notificaciones practicadas en el domicilio fiscal del responsable solidario tendrán el mismo valor y producirán iguales efectos que si se hubieran practicado directamente al contribuyente. Asimismo, cuando no hayan designado representante los contribuyentes que residan en países o territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria, tienen la misma validez las notificaciones practicadas en el lugar de situación de cualquiera de los bienes inmuebles de su titularidad.

## 1.6. Retenedor

Cuando la residencia fiscal de un contribuyente se sitúa fuera del territorio español, la efectiva exacción del IRNR recae sobre el retenedor del impuesto.

Con carácter general, las personas que satisfagan rendimientos a los no residentes están obligadas a **retener** e ingresar una cantidad que suele coincidir con el importe del impuesto definitivo que debe pagar el no residente. En estos casos, el contribuyente queda exonerado del deber de autoliquidar el impuesto.

Por consiguiente, la detracción del impuesto en que consiste la retención tiene un carácter definitivo, ya que no se retiene una cantidad a cuenta de un tributo, sino que se retiene una cantidad generalmente coincidente con el impuesto definitivo. De esta forma, el legislador encuentra una garantía personal para el cobro efectivo del impuesto, dado que el contribuyente se encuentra lejos de su soberanía fiscal.

Están **obligados a retener** o ingresar a cuenta<sup>15</sup>, respecto de las rentas sujetas al IRNR (esto es, rentas abonadas a no residentes) que satisfagan o abonen:

- Las entidades residentes en España (incluidas las entidades en régimen de atribución de rentas).
- Las personas físicas residentes en España que realicen actividades económicas (empresarios y profesionales).
- Los contribuyentes del IRNR con EP.
- Los contribuyentes del IRNR sin EP, respecto de los rendimientos del trabajo que satisfagan, así como respecto de otros rendimientos sometidos a retención que constituyan gasto deducible para la obtención de rentas derivadas de prestaciones de servicios, asistencia técnica, obras de instalación o montaje derivadas de contratos de ingeniería y, en general, de actividades o explotaciones económicas realizadas en España.

Por consiguiente, los contribuyentes del IRNR sin EP deberán practicar siempre retención en relación con los rendimientos del trabajo que satisfagan con independencia de que tengan o no consideración de gasto deducible. En cambio, cuando se trata del resto de rendimientos que abonen, solamente deberán practicar la correspondiente retención cuando los mismos constituyan un gasto deducible.

- Las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero que tengan presencia en España.
- El representante que actúe en nombre de una entidad aseguradora que opere en régimen de libre prestación de servicios, respecto de las operaciones realizadas en territorio español.
- En las operaciones sobre activos financieros, las personas o entidades que deban efectuarla, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 76.2.b) RIRPF: en el caso de amortización o reembolso de activos, la entidad emisora; en

<sup>(15)</sup>Art. 31.1 TRLIRNR

#### Aclaración

Los empresarios y profesionales como es lógico, sólo practicarán retención respecto de las rentas que satisfagan en el ejercicio de sus actividades, no en las abonadas dentro de su ámbito particular.

#### Misiones diplomáticas

No están obligadas a practicar retención o ingreso a cuenta las misiones diplomáticas u oficinas consulares en España de Estados extranjeros.

la transmisión de activos, la entidad financiera que actúe por cuenta del transmitente; en cualquier otro caso, el fedatario público.

- En las transmisiones de valores de Deuda del Estado, la entidad gestora del mercado de Deuda Pública que intervenga en la operación.
- En los reembolsos de las participaciones de fondos de inversión, las sociedades gestoras.
- En los premios, la persona o entidad que los satisfaga.

Las **rentas sujetas a retención**, con carácter general, son las rentas sujetas al impuesto (tanto rendimientos como ganancias).

Ahora bien, la normativa contempla una serie de **excepciones** a la obligación de retener<sup>16</sup>. No existe obligación de retener respecto de, entre otras, las siguientes rentas:

<sup>(16)</sup>Arts. 31.4 TRLIRNR y 10 RIRNR

- Rentas exentas a tenor de lo establecido en el art. 14 TRLIRNR. En estos casos, como las rentas están exentas, no tiene sentido practicar una retención que posteriormente puede ser objeto de una solicitud de devolución. No obstante, sí que existe obligación de practicar retención o ingreso a cuenta en los casos de los dividendos y participaciones en beneficios a que se refiere el art. 14.1.j) TRLIRNR.
- Rentas exentas en virtud de convenio para evitar la doble imposición. Al igual que en el supuesto anterior, no tiene sentido practicar una retención que posteriormente puede ser objeto de una solicitud de devolución.
- Rentas abonadas a contribuyentes sin EP, cuando se acredite el pago del impuesto o la procedencia de exención. Es decir, el contribuyente no residente tiene derecho a declarar y pagar su impuesto. Si se acredita esta circunstancia, no existirá obligación de retener.
- Rentas percibidas por no residentes sin EP que no estén domiciliados en paraísos fiscales, cuando las mismas procedan de entidades residentes en España a las que sea aplicable el régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros. En estos casos, al tratarse de rentas no obtenidas en España, no pueden estar sujetas a retención.
- El rendimiento derivado de la distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones o de la reducción de capital.
- Ganancias patrimoniales. No obstante, sí que existirá obligación de retener, respecto de los premios derivados de la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias, la transmisión de bienes inmuebles situados en territorio español y las rentas derivadas de transmisiones

#### Nota

Ahora bien, en la práctica, no es fácil que el contribuyente pueda acreditar el pago del impuesto antes de que se le practique la retención.

o reembolsos de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de instituciones de inversión colectiva (salvo las procedentes de participaciones en los fondos de inversión colectiva, regulados en el artículo 49 del Reglamento de la Ley 35/2003, de Instituciones de Inversión Colectiva, aprobado por RD 1309/2005, de 4 de noviembre). En ambos casos, el importe de la retención es coincidente con el impuesto. Además, también están sujetas a retención las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de bienes inmuebles de los no residentes sin EP; en cuyo caso el importe de la retención es del 3% de la contraprestación acordada.

Respecto al **nacimiento de la obligación de retener**, debe señalarse que es coincidente, en términos generales, con el momento del devengo del impuesto, regulado en el art. 27 TRLIRNR<sup>17</sup>.

<sup>(17)</sup>Art. 12 RIRNR

En relación con el **importe de la retención**, debe ser una cantidad equivalente a la deuda tributaria que se derive del propio impuesto. En estos casos, el no residente queda eximido de la obligación de declarar el impuesto.

#### Peculiaridad del IRNR

A diferencia de otros impuestos, como el IRPF o el IS, en el IRNR la obligación de retener nace no en el momento en el que se abonan las rentas sujetas a retención, sino en el momento en que se devenga el impuesto. Ello puede obedecer a que el IRNR es un impuesto de devengo instantáneo, en tanto que el IRPF y el IS son impuestos de devengo periódico.

Sin embargo, el retenedor no podrá tener en cuenta los siguientes gastos o deducciones (que sí son aplicables al calcular el impuesto): los gastos de personal, aprovisionamiento y suministro en los casos de actividades económicas sin EP, la cuota del gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes y la deducción por donativos).

El retenedor está obligado a presentar el modelo correspondiente y a presentar un resumen anual.

Finalmente, hay que tener presente que se contemplan algunos supuestos que presentan **especialidades** en materia de retenciones:

a) El primero de ellos tiene lugar en las **transmisiones de bienes inmuebles situados en España**, realizadas por no residentes que no realizan en territorio español ninguna actividad económica a través de un EP. El adquirente está obligado a retener e ingresar el 3% del precio acordado, a título de pago a cuenta del impuesto que corresponde pagar al transmitente, como consecuencia de la existencia de una ganancia patrimonial<sup>18</sup>.

<sup>(18)</sup>Art. 25.2 TRLIRNR

### Transmisiones de bienes inmuebles por no residentes

El retenedor, que puede ser tanto persona física (empresario, profesional o un particular) como jurídica, deberá ingresar el importe retenido en el plazo de un mes a partir de la transmisión.

El no residente deberá declarar e ingresar el impuesto definitivo en un plazo de tres meses a partir de la finalización del plazo de ingreso de la retención.

El adquirente del bien queda liberado de su obligación de retener en los siguientes supuestos:

- cuando el transmitente acredite suficientemente su sujeción al IRPF mediante certificación expedida por el órgano competente de la Administración Tributaria;
- en los supuestos de aportaciones de bienes inmuebles, en la constitución o aumento de capitales de sociedades residentes en territorio español;
- en las transmisiones a título lucrativo, ya que en estos casos no existe contraprestación.

El bien inmueble transmitido queda afecto al pago del importe que resulte menor entre la retención y el impuesto correspondiente.

#### Ejemplo

El Sr. Méndez, residente en Suiza, posee un apartamento en Murcia. En el año 2008 lo trasmite al Sr. Fernández, que reside habitualmente en Madrid, por un importe de 150.000 euros. La ganancia patrimonial obtenida ha sido de 70.000 euros y el impuesto que debe pagar asciende a 12.600 euros.

El Sr. Fernández, como adquirente del apartamento, está obligado a practicar una retención del 3 por 100 de la contraprestación. Por consiguiente, el importe de la retención será de 4.500 euros (150.000 x 3%).

Si el Sr. Fernández no practicara la correspondiente retención, el bien inmueble quedaría afecto al pago del impuesto (12.600 euros), sin perjuicio de las sanciones que procedan por el incumplimiento de la obligación de retener.

b) El segundo caso especial afecta a los **trabajadores por cuenta ajena en caso de cambio de residencia**. Se trata de un procedimiento voluntario que pueden utilizar los trabajadores, con motivo de la prestación de trabajo en otro país, a fin de anticipar los efectos de un cambio de residencia al extranjero en las retenciones sobre los rendimientos del trabajo cuando el pagador es un residente o un no residente con EP en territorio español.

En efecto, aquellos trabajadores que vayan a adquirir la condición de contribuyentes del IRNR con motivo de su desplazamiento al extranjero, pueden comunicarlo a la Administración Tributaria mediante el modelo correspondiente, dejando constancia de la fecha de salida del territorio español. La Administración Tributaria expedirá a los trabajadores un documento para su entrega al empleador, para que el pagador de los rendimientos del trabajo pueda considerarles como contribuyentes de este impuesto y les aplique las retenciones por el IRNR a partir de la fecha indica en tal documento. Dicho documento extiende sus efectos, como máximo, a dos años naturales (el del desplazamiento y el siguiente; o, si no es posible computar el año del desplazamiento, los dos inmediatos siguientes).

El trabajador deberá acreditar la existencia de datos objetivos en la relación laboral que hagan previsible que permanecerá más de 183 días durante el año del desplazamiento o, en su defecto, en el siguiente, en el país extranjero como consecuencia de la prestación de trabajo. Dicha acreditación se realizará mediante un documento justificativo emitido por el pagador de los rendimientos del trabajo que reconozca la relación laboral con el trabajador, el país de desplazamiento, la duración del contrato, la fecha de comienzo de la prestación del trabajo en el extranjero, la duración del desplazamiento y la fecha previsible de finalización del mismo.

A pesar de la utilización de este procedimiento, el contribuyente está obligado a acreditar su nueva residencia fiscal ante la Administración Tributaria.

Por otra parte, debe mencionarse que se prevé un procedimiento similar para los trabajadores por cuenta ajena que, no siendo contribuyentes por el IRPE, vayan a adquirir dicha condición con motivo de su desplazamiento a territorio español.

En este caso, el contribuyente, junto a la comunicación a la Administración Tributaria española, debe presentar un documento justificativo del pagador de los rendimientos del trabajo donde conste expresamente: el reconocimiento de la relación laboral con el trabajador, la fecha de comienzo de la prestación del trabajo en territorio español, el centro de trabajo y dirección del mismo, la duración del contrato y la intención del pagador de que el trabajador preste su trabajo, como mínimo, durante un período de tiempo superior a 183 días durante el año natural en el que está comprendida la fecha de comienzo de la prestación del trabajo en territorio español o, en su defecto, que ese período mínimo de permanencia se producirá en el año natural siguiente.

## 2. Rentas obtenidas en España y exenciones

El IRNR sujeta a gravamen todas las rentas, dinerarias o en especie, obtenidas por un no residente en el territorio español. En efecto, de acuerdo con el artículo 12 TRLIRNR, el hecho imponible de este impuesto consiste en la "obtención de rentas, dinerarias en especie, en territorio español por los contribuyentes de este impuesto"<sup>19</sup>. En conexión con el objeto del impuesto, definido en el artículo 1 TRLIRNR, como "la renta obtenida en territorio español por las personas físicas y entidades no residentes en el mismo".

(19) Art. 12 TRLIRNR

En consecuencia, para proceder a la concreta delimitación del hecho imponible del IRNR, es preciso determinar cuándo una renta se considera obtenida en España.

Asimismo, es necesario identificar los supuestos de no sujeción y las exenciones establecidas en la normativa reguladora de dicho impuesto. En el primer caso, esto es, si las rentas no están sujetas, no se consideran obtenidas en el territorio español y no tributarán en el mismo. En tanto que en el segundo supuesto, cuando las rentas están exentas, las rentas se consideran obtenidas en España pero quedan exoneradas de tributación.

Por otro lado, si existe convenio internacional para evitar la doble imposición, la aplicación de la normativa reguladora del IRNR depende de si dicho convenio atribuye competencia para gravar las rentas objeto de exención al Estado de la fuente, tanto si es de forma exclusiva como compartida con el Estado de residencia.

### 2.1. Rentas obtenidas en España

Como se acaba de señalar, la necesidad de establecer qué rentas se obtienen en España resulta crítica, ya que determinará la sujeción al impuesto por la realización del hecho imponible.

La normativa reguladora del IRNR no establece una norma general sobre la determinación de las rentas obtenidas en España, sino que contiene una enumeración de supuestos de rentas para los que determina el criterio aplicable<sup>20</sup>. En este contexto, se diferencia, en ocasiones, entre rentas obtenidas mediante EP o no, limitando, a veces, la aplicación de algunos supuestos a los no residentes personas físicas.

(20) Art. 13 TRLIRNR

En cuanto a los concretos **criterios de sujeción** al IRNR, pueden distinguirse cuatro:

- El criterio de territorialidad, según el cual se somete a tributación en España los rendimientos e incrementos de patrimonio que se producen o se obtienen en territorio español por un no residente (lugar de situación de los bienes, derechos o explotaciones económicas generadores de las rentas).
- El criterio del pago (para el caso de las pensiones, retribuciones de los administradores...). Dicho criterio solo resulta aplicable respecto de las rentas para las que se establezca expresamente.
- El criterio del lugar de realización o utilización de las actividades empresariales (rentas de actividades o explotaciones económicas).
- El criterio de emisión del título (para los incrementos de patrimonio).

### Territorialidad

La territorialidad no sólo determina el ámbito espacial de aplicación de las normas tributarias, sino que es uno de los criterios de sujeción al poder tributario de un Estado.

La aplicación de tales criterios se realiza en función de la configuración analítica del impuesto, concretándose para cada tipo de renta cuándo la renta se considera obtenida en territorio español. La tipología de rentas que contiene el TRLIRNR es mucho más detallada que la recogida en la LIRPF, situándose en la misma línea que el modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición.

En relación con la calificación de los distintos conceptos de renta en función de su procedencia, el art. 13.3 TRLIRNR se remite a los criterios de interpretación establecidos en la LIRPF; si bien, también hay que tener presente los criterios contenidos en el TRLIS especialmente en relación con el régimen aplicable a los no residentes que operan mediante EP.

Si existe convenio de doble imposición este criterio interpretativo ya no será aplicable (pues lo serán los propios principios contenidos en el mismo), salvo que el propio convenio se remita a la normativa interna para delimitar qué conceptos se incluyen en un determinado tipo de renta.

Veamos a continuación los distintos supuestos de **rentas obtenidas en España** que prevé la normativa reguladora del IRNR.

#### 1) Rentas de actividades o explotaciones económicas

Se consideran obtenidas en España las realizadas mediante EP situado en territorio español. Igualmente, las realizadas sin mediación de EP en los siguientes supuestos:

- Cuando sean consecuencia de actividades económicas realizadas en territorio español, salvo los rendimientos derivados de la instalación o montaje de maquinaria o instalaciones procedentes del extranjero, siempre que dichas operaciones se realicen por el proveedor y su importe sea inferior al 20% del precio de adquisición. Sin embargo, se consideran obtenidos en territorio español los rendimientos satisfechos por razón de compraventas

internacionales de mercancías, incluidos los gastos accesorios y comisión de mediación.

- Cuando se trate de prestaciones de servicios utilizadas en territorio español; si bien, si dichas prestaciones sirven parcialmente a actividades económicas realizadas en territorio español, se consideran obtenidas en España sólo por la parte que sirva a la actividad desarrollada en España.
- Cuando deriven de la actuación personal en territorio español de artistas y deportistas, incluso cuando se perciban por persona o entidad distinta.

## 2) Rendimientos del trabajo

Se consideran obtenidos en España los siguientes rendimientos del trabajo:

- Como norma general, los derivados de una actividad personal desarrollada en territorio español.
- Las retribuciones públicas abonadas por la Administración española, a no ser que el trabajo se preste íntegramente en el extranjero y dichos rendimientos estén sujetos a un impuesto de naturaleza personal en el extranjero.
- Las retribuciones de empleados de buques y aeronaves en tráfico internacional pagadas por empresarios o entidades residentes o por establecimientos permanentes situados en territorio español, con excepción de los supuestos en que el trabajo se preste íntegramente en el extranjero y dichos rendimientos estén sujetos a un impuesto de naturaleza personal en el extranjero.

### **Ejemplo**

**El Sr. Núñez, residente en Pakistán, Estado con el que España no tiene suscrito ningún convenio para evitar la doble imposición, es contratado para trabajar en Pakistán por una empresa española.**

Como se trata de un rendimiento de trabajo que no deriva, directa o indirectamente, de una actividad desarrollada en el territorio español, se entiende que dicha renta, al no estar obtenida en territorio español, no está sujeta a gravamen por el IRNR.

**El Sr. Núñez, residente en Pakistán, es trasladado a España durante un mes por la empresa pakistani en la que trabaja para la construcción de un puente. Por dicho trabajo, ha cobrado de su empresa pakistani el doble de su salario habitual.**

Dado que el Sr. Núñez sigue siendo residente en Pakistán, tributa en España como contribuyente por el IRNR, aplicándosele un tipo del 25% sobre las cantidades íntegras que perciba, sin posibilidad de deducir gasto alguno.

En cambio, si el Sr. Núñez pasara a tener la consideración de residente en España, estaría sujeto a gravamen por el IRPE, debiendo tributar en España por la totalidad de sus rentas.

### 3) Pensiones y demás prestaciones similares

Se consideran obtenidas en España dichas prestaciones:

- Cuando deriven de un empleo prestado en territorio español.
- Cuando se satisfagan por una persona o entidad residente en territorio español o por un establecimiento permanente situado en España.

#### **Ejemplo**

El Sr. Peláez, residente en Mongolia, Estado con el que España no tiene suscrito ningún convenio para evitar la doble imposición, percibe una pensión satisfecha por la Seguridad Social española de 1.200 euros mensuales.

La pensión satisfecha por la Seguridad Social española al Sr. Peláez, en principio, está sujeta a gravamen por el IRNR, estando gravada de acuerdo con la escala correspondiente.

### 4) Retribuciones de los administradores

Se consideran obtenidas en España las retribuciones de los administradores y miembros de los consejos de administración, de las juntas que hagan sus veces o de órganos representativos, cuando sean pagadas por una entidad residente en territorio español.

### 5) Rendimientos del capital mobiliario

Se consideran obtenidos en territorio español los siguientes rendimientos del capital mobiliario:

- Los dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en fondos propios de entidades residentes en España.
- Los intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios abonados por residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en el mismo o que retribuyen prestaciones de capital utilizadas en territorio español.
- Los cánones pagados por residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en el mismo, o que se utilicen en territorio español, por el uso o concesión de uso, entre otros, de derechos de programas informáticos; derechos sobre obras literarias, artísticas o científicas; patentes; derechos de imagen, e informaciones sobre experiencias industriales, comerciales o científicas.
- Otros rendimientos no enumerados anteriormente siempre y cuando hayan sido satisfechos por personas físicas que desarrollen actividades eco-

#### **Lectura recomendada**

C. Checa González (1999).  
*Impuesto sobre la Renta de No Residentes.*

Pamplona: Aranzadi.

nómicas, en el ejercicio de sus actividades, o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en el mismo.

#### **6) Rendimientos del capital inmobiliario**

Tienen la consideración de rentas obtenidas en territorio español los rendimientos del capital inmobiliario derivados, directa o indirectamente, de bienes inmuebles radicados en territorio español o de derechos relativos a los mismos.

#### **7) Rentas imputadas**

Tienen la consideración de rentas obtenidas en territorio español las rentas imputadas a los contribuyentes personas físicas titulares de bienes inmuebles urbanos situados en territorio español no afectos a actividades económicas.

#### **8) Ganancias patrimoniales**

Se consideran obtenidas en territorio español las ganancias patrimoniales en los siguientes casos:

- Cuando deriven de valores emitidos por residentes.
- Cuando deriven de otros bienes muebles ubicados en territorio español o de derechos que deban cumplirse en tal territorio.
- Cuando procedan de bienes inmuebles ubicados en territorio español.
- Cuando se incorporen al patrimonio del contribuyente bienes situados en territorio español o derechos que deban cumplirse o se ejerciten en dicho territorio, incluso aunque no deriven de una transmisión previa, como las ganancias en el juego.

### **2.2. Supuestos de no sujeción**

La normativa reguladora del IRNR recoge algunos supuestos de no sujeción al impuesto, entre los que se incluyen aquellas rentas en las que expresamente se declara la no sujeción como aquellas que se consideran no obtenidas en territorio español.

Por un lado, el artículo 12.3 TRLIRNR señala que **no están sujetas** las rentas que se encuentran sujetas al impuesto sobre sucesiones y donaciones. Esta disposición es aplicable exclusivamente a aquellos contribuyentes que tengan la condición de personas físicas, dado que son los únicos que pueden ser, a su vez, contribuyentes del impuesto sobre sucesiones y donaciones.

De conformidad con el art. 7 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la sujeción al mismo por obligación real se produce por "la adquisición de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguro sobre la vida cuando el contrato haya sido realizado con entidades aseguradoras españolas o se haya celebrado en España con entidades que operen en ella".

Asimismo, otras leyes como el TRLIS recogen supuestos de no sujeción, como los previstos en los artículos 118 y 55. El primero de los preceptos hace referencia a los beneficios distribuidos y la transmisión de la participación de una entidad de tenencia de valores extranjeros cuando el perceptor sea una entidad o persona física no residente en territorio español, salvo si se obtiene a través de un territorio calificado como paraíso fiscal. A su vez, el segundo de los preceptos se refiere a los dividendos y la participación en beneficios y a las rentas positivas puestas de manifiesto en la transmisión o reembolso de acciones y participaciones representativas de los fondos propios de las sociedades y fondos de capital-riesgo en el caso de que sean obtenidas por una persona física o entidad contribuyente del IRNR sin EP, a no ser que se obtengan a través de un paraíso fiscal.

Por otro lado, como se ha señalado, determinados rendimientos **no se consideran obtenidos en España**. Así sucede, por ejemplo, en los siguientes supuestos:

- a) Los rendimientos de actividades económicas abonados con motivo de compraventas internacionales de mercancías, incluidas las comisiones de mediación en las mismas, así como los gastos accesorios y conexos.
- b) Los rendimientos abonados a personas o entidades no residentes por establecimientos permanentes situados en el extranjero, con cargo a los mismos, cuando las prestaciones correspondientes estén directamente vinculadas con la actividad del EP en el extranjero.
- c) Los rendimientos de trabajo, cuando el trabajo se realice íntegramente en el extranjero y el trabajador esté sujeto a un impuesto de naturaleza personal en el extranjero.

#### Contenido complementario

Otros supuestos de no sujeción que pueden existir, como el relativo a las ganancias patrimoniales obtenidas por un no residente sin mediación de EP, ya que el art. 24.4 TRLIRNR se remite al art. 36 LIRPF para la determinación de la base imponible de este tipo de rentas.

## 2.3. Exenciones

En el IRNR se prevén diferentes supuestos de exención de rentas, cuando son obtenidas por no residentes en territorio español, de muy variada tipología, cuya razón de ser obedece, en su mayor parte, a razones de política económica (básicamente, a la necesidad y a la voluntad de atraer capitales de inversión a España).

### Concepto de exención tributaria

Puede definirse la exención como aquel supuesto donde la ley establece que, a pesar de haberse realizado el hecho imponible de un tributo, no se produce su principal efecto, es decir, no existe obligación de pagar el tributo al evitarlo la norma de exención. Además, como ya se ha visto, en materia de no residentes, se exceptúa de la obligación de practicar retención sobre las rentas exentas.

Generalmente, las exenciones reconocidas en el artículo 14 TRLIRNR afectan a contribuyentes que operan sin mediación de EP y se caracterizan por afectar a determinadas rentas obtenidas por contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea.

Dado que el mencionado artículo 14 TRLIRNR no limita su aplicación a una categoría de contribuyentes, al igual que sucede en el caso de la determinación de las rentas obtenidas en territorio español efectuada por el artículo 13 TRLIRNR, parece que las exenciones que regula afectan tanto a los no residentes que actúan mediante EP como a los que no. No obstante, en la práctica, la mayoría de las exenciones previstas alcanzan a los no residentes que operan sin mediación de EP.

Las causas que justifican el establecimiento de exenciones difieren en los distintos supuestos, pudiéndose reconducir a las siguientes: la voluntad de concretar y limitar los hechos imponibles; favorecer la libertad de circulación; atraer la inversión extranjera, y respetar mandatos comunitarios derivados de la normativa o de la jurisprudencia (como es el caso de los intereses y cánones y los beneficios distribuidos por sociedades filiales a sus sociedades matrices).

En particular, están exentas del IRNR las siguientes rentas obtenidas por no residentes<sup>21</sup>:

<sup>(21)</sup>Art. 14 TRLIRNR

a) Las rentas que estén exentas en aplicación de la **normativa del IRPF** y que sean percibidas por personas físicas, como es el caso de la lotería, las pensiones por incapacidad permanente absoluta o gran invalidez o las becas públicas y las concedidas por entidades sin fines lucrativos, entre otras muchas. Se trata de un grupo heterogéneo de exenciones que pueden reconducirse a tres grandes categorías (rendimientos del trabajo, rendimientos de actividades económicas y ganancias patrimoniales) y que responden a finalidades diversas (indemnizaciones de daños personales, política educativa, capacidad económica, promoción de determinadas actividades,...). Se exceptúan los dividendos y participaciones en beneficios, que sí están exentos del IRPF según el art. 7.º y LIRPF.

## Rentas exentas en el IRPF

A título de ejemplo, están exentas del IRPF las **pensiones** reconocidas por la Seguridad Social o por las entidades que la sustituyan, como consecuencia de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez. Igual consideración tienen las prestaciones reconocidas a los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos por las mutualidades de previsión social que actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado (con el límite del importe de la prestación máxima reconocida por la Seguridad Social por el concepto correspondiente), siempre que se trate de prestaciones en situaciones idénticas a las previstas para la incapacidad permanente absoluta o gran invalidez de la Seguridad Social. También están exentas esta clase de pensiones cuando corresponden al régimen de clases pasivas.

Asimismo, están exentas del IRPF las **becas públicas** y las concedidas por las entidades sin fines lucrativos a quienes sea aplicable el régimen previsto en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, percibidas para cursar estudios reglados, en España y en el extranjero, en todos los niveles y grados del sistema educativo. Asimismo, las becas tanto públicas como las concedidas por las mencionadas entidades para la investigación (las concedidas en el ámbito del Estatuto del Becario de Investigación y las otorgadas a los funcionarios y demás personal al servicio de las administraciones públicas y al personal docente e investigador de las universidades).

Por otro lado, están exentos del IRPF determinados **premios de lotería, apuestas y sorteos**. En efecto, están exentos los premios de las Loterías y Apuestas del Estado y de las Comunidades Autónomas, así como también los sorteos organizados por la Cruz Roja Española y por la Organización Nacional de Ciegos.

- b) Las **becas** y otras cantidades percibidas por personas físicas satisfechas por las administraciones públicas, en virtud de acuerdos y convenios internacionales de cooperación cultural, educativa y científica o en virtud del plan anual de cooperación internacional aprobado en Consejo de Ministros.
- c) También están exentas las **pensiones asistenciales por ancianidad** reconocidas al amparo de lo dispuesto en el RD 728/1993, de 14 de mayo, a favor de emigrantes españoles.
- d) Con carácter general, los **intereses y ganancias patrimoniales** derivadas de bienes muebles obtenidos por residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, como es el caso de valores mobiliarios de renta fija o variable o de préstamos representados o no en valores.

No obstante, se contemplan tres excepciones en la aplicación de esta exención: intereses y ganancias obtenidos a través de un país o territorio calificado como paraíso fiscal; ganancias generadas por la transmisión de acciones, participaciones u otros derechos en una entidad cuyo activo consista principalmente en bienes inmuebles situados en España; y ganancias derivadas de la transmisión de acciones, participaciones u otros derechos en una entidad cuando el contribuyente haya participado directa o indirectamente en al menos el 25% del capital o patrimonio de dicha entidad en algún momento durante el período de 12 meses precedentes a la transmisión.

- e) Los rendimientos derivados de la **Deuda Pública**, salvo que se obtengan a través de un territorio o país calificado como paraíso fiscal.

### Lectura recomendada

F. Serrano Antón (dir.) (2005). *Fiscalidad internacional*. Madrid: Centro de Estudios Financieros.

f) Los rendimientos y ganancias patrimoniales generados por **valores** emitidos en España por no residentes (bonos, obligaciones...), con independencia del lugar de residencia de las instituciones financieras que actúen como agente de pago o mediadores en la emisión o transmisión de valores.

g) Los rendimientos de **cuentas** de no residentes, a no ser que el pago se realice a un EP situado en España por parte del Banco de España, bancos, cajas de ahorro y otras entidades registradas.

### **Ejemplo**

El Sr. Martínez, residente en Sudán, Estado con el que España no tiene suscrito ningún convenio para evitar la doble imposición, percibe 8.000 euros de intereses de una cuenta a plazo fijo que tiene abierta en una entidad financiera española.

Los intereses percibidos por el Sr. Martínez (8.000 euros) se encuentran exentos de tributación del IRNR (artículo 14.1.f) TRLIRNR).

A los efectos de aplicar la excepción a la obligación de retener, relativa a las cuentas de no residentes, la condición de contribuyente del IRNR puede acreditarse ante la entidad correspondiente tanto mediante certificación expedida por las autoridades fiscales del país de residencia, como a través de la aportación de una declaración (contenida en el modelo correspondiente) en la que manifiesten ser residentes fiscales en otro Estado.

Por otro lado, el Banco de España y las entidades registradas a que hace referencia la normativa sobre transacciones económicas con el exterior que tengan en España cuentas abiertas de no residentes deben presentar el modelo correspondiente a fin de facilitar a la Administración Tributaria la información relativa a las mismas.

h) Las rentas obtenidas en territorio español sin mediación de EP en éste, que procedan del arrendamiento, cesión o transmisión de contenedores o de **buques y aeronaves** a casco desnudo, utilizados en la navegación marítima o aérea internacional.

i) Los beneficios distribuidos por las sociedades **filiales residentes en España** a sus sociedades matrices residentes en otro Estado miembro de la UE o a los EP de estas últimas situadas en otros Estados miembros, siempre que cumplan determinadas condiciones, salvo que las sociedades matrices tengan su residencia en un país o territorio calificado como paraíso fiscal.

### **La exención de los beneficios distribuidos por las filiales residentes en España**

Tiene la consideración de sociedad matriz aquella que posea en el capital de otra sociedad una participación directa de, al menos, el 10%. La sociedad participada será la sociedad filial.

Para la aplicación de la exención, ambas sociedades deben estar sujetas y no exentas a alguno de los tributos que gravan los beneficios de las personas jurídicas en los Estados miembros de la UE. El beneficio debe obtenerse a título de socio y la participación de la matriz en la filial debe mantenerse, al menos, durante un año. Además, la sociedad matriz no debe tener su residencia, o el EP no debe estar situado en un país o territorio calificado como paraíso fiscal.

j) Las rentas derivadas de las transmisiones de valores o el reembolso de participaciones en fondos de inversión realizadas en mercados secundarios oficiales de valores españoles, obtenidas por personas o entidades residentes en un país con el que España tenga suscrito convenio para evitar la doble imposición con cláusula de **intercambio de información**, salvo que se obtengan a través de un paraíso fiscal.

k) Los **dividendos y participaciones en beneficios**, a que se refiere el art.7.y) LIRPE, obtenidos por personas físicas, sin mediación de establecimiento permanente, residentes en otro estado miembro de la Unión Europea o en países o territorios con los que exista un efectivo intercambio de información tributaria, con el límite de 1.500 euros, que será aplicable sobre la totalidad de los rendimientos obtenidos durante el año natural. No procede la aplicación de esta exención si los dividendos son obtenidos a través de un paraíso fiscal.

l) Por último, el ministro de Economía y Hacienda puede declarar exentos, a condición de reciprocidad, los rendimientos de las entidades de navegación marítima o aérea residentes en el extranjero cuyos **buques o aeronaves** toquen territorio español.

### 3. Rentas obtenidas mediante establecimiento permanente

El tratamiento fiscal de los no residentes en España se establece en atención a si actúan o no en territorio español mediante establecimiento permanente, existiendo notables diferencias en ambos casos que permiten afirmar que estamos en presencia de dos regímenes tributarios para la determinación de la base imponible del IRNR.

Cuando se actúa por medio de **establecimiento permanente**, quedan sujetas a gravamen en España todas las rentas obtenidas, con independencia del lugar donde se hayan generado (siempre y cuando puedan imputarse al EP). Con lo cual, el régimen se asemeja al de las entidades residentes en territorio español, aunque también presenta notables diferencias en determinados aspectos.

En cambio, si se actúa **sin mediación de EP**, se tributa de forma separada por cada devengo total o parcial de renta sujeta a gravamen.

Así pues, resulta decisivo determinar el **concepto de establecimiento permanente**.

El establecimiento permanente equivale, tal como lo contemplan los **convenios para evitar la doble imposición**, a un lugar fijo de negocio mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad

A título de ejemplo, a continuación se transcribe el artículo 5 del convenio hispano-alemán para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio, publicado en el *Boletín Oficial del Estado* de 8 de abril de 1968, relativo al EP:

"1. La expresión "establecimiento permanente" significa un lugar fijo de negocios en el que una empresa efectúe toda o parte de su actividad.

2. La expresión "establecimiento permanente" comprende, en especial:

- a) las sedes de dirección;
- b) las sucursales;
- c) las oficinas;
- d) las fábricas;
- e) los talleres;
- f) las minas, canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales;
- g) las obras de construcción o de montaje cuya duración exceda de doce meses.

3. El término "establecimiento permanente" no comprende:

- a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
- b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;

- c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;
- d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información por otra empresa;
- e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de hacer publicidad, suministrar información, realizar investigaciones científicas o desarrollar otras actividades similares que tengan carácter preparatorio o auxiliar, siempre que estas actividades se realicen para la propia empresa.

4. Una persona que actúe en un Estado contratante por cuenta de una empresa del otro Estado contratante, salvo que se trate de un agente independiente comprendido en el párrafo 5, se considera que constituye establecimiento permanente en el Estado primeramente mencionado si tiene y ejerce habitualmente en este Estado poderes para concluir contratos en nombre de la empresa, a menos que sus actividades se limiten a la compra de bienes o mercancías para la misma.

5. No se considera que una empresa de un Estado contratante tiene establecimiento permanente en el otro Estado contratante por el mero hecho de que realice actividades en este otro Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro mediador que goce de un estatuto independiente, siempre que estas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.

6. El hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante o que realice actividades en este otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra".

En cambio, la **normativa española** ofrece un concepto más amplio que el recogido en los convenios para evitar la doble imposición, al entender que el no residente actúa en España a través de establecimiento permanente<sup>22</sup>:

(22) Art. 13.1.a TRLIRNR

- Cuando el no residente disponga en España, por cualquier título, de forma continuada o habitual de instalaciones o **lugares de trabajo** de cualquier índole en las que se realice la totalidad o parte de su actividad.  
En concreto, se considera que constituyen establecimiento permanente las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses.
- Cuando actúe en España por medio de un **agente** autorizado para contratar en nombre y por cuenta de la persona o entidad no residente, siempre que ejerza con habitualidad dichos poderes.

### Ejemplo

El Sr. Téllez, residente en Namibia, Estado con el que España no tiene suscrito ningún convenio para evitar la doble imposición, es titular de un bien inmueble situado en Toledo que arrienda durante todo el año.

En este caso, no se considera que el Sr. Téllez opere en España mediante un establecimiento permanente, ya que el simple arrendamiento de bienes inmuebles no constituye ninguno de los supuestos conceptuados como establecimiento permanente por la normativa interna (artículo 13.1.a) TRLIRNR).

El Sr. Téllez, residente en Namibia, Estado con el que España no tiene suscrito ningún convenio para evitar la doble imposición, es titular de una explotación agraria en Toledo.

En cambio, en este supuesto, sí que se entiende que el Sr. Téllez opera en España mediante un establecimiento permanente, ya que las explotaciones agrícolas tienen tal consideración (art. 13.1.a) TRLIRNR).

Las principales **características** de un EP, tal como se desprende del IRNR, son las siguientes:

- Se trata de un concepto exclusivamente a efectos fiscales.
- Carece de personalidad jurídica diferenciada, que, en cambio, está atribuida a la persona o entidad residente. De lo contrario, se trataría de una filial radicada en España y, como tal, estaría sujeta a gravamen por el impuesto sobre sociedades.
- Es irrelevante la condición de persona física o jurídica del no residente.
- Se aplica el principio de atribución de rentas a los efectos de determinación de la base imponible, siguiendo las normas de empresa separada.
- Se produce una personalización del EP que origina una tributación parecida a la de los residentes.
- En los supuestos de existencia de una pluralidad de EP en el mismo Estado de una misma entidad se aplica el principio de tributación independiente.

### Pluralidad de establecimientos permanentes

Si una entidad dispone de más de un EP en España, cada uno de ellos tributa de forma independiente cuando concurren las siguientes circunstancias: que realicen actividades claramente diferenciadas y que su gestión se lleve de modo separado (por lo tanto, tendrán un NIF propio cada uno y una denominación diferente). No se permite, según el artículo 17 TRLIRNR, la compensación de rentas entre EP distintos.

- Existencia de regímenes especiales en atención a las características del EP.

En cuanto a las **rentas imputables** al establecimiento permanente, son las siguientes<sup>23</sup>:

### Lectura recomendada

E. Albi Ibáñez; J. A. Rodríguez Ondarza; J. J. Rubio Guerrero (1989). *Tributación de los no residentes en España*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

- Rendimientos de las actividades o explotaciones económicas desarrolladas por el establecimiento permanente.
- Rendimientos derivados de elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente.
- Ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos establecimiento permanente.

En particular, se consideran elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente:

- Los vinculados fundamentalmente al desarrollo de la actividad que constituye su objeto.
- Los transmitidos dentro de los tres períodos impositivos siguientes al de la desafectación.
- Los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad cuando el establecimiento permanente sea una sucursal registrada en el Registro Mercantil y se cumplan una serie de requisitos determinados reglamentariamente: que los activos se reflejen en los estados contables de EP y que, tratándose de un EP que pueda considerarse sociedad dominante, el mismo disponga de la organización de medios materiales y personales para dirigir y gestionar tales participaciones.

<sup>(23)</sup>Artículo 16 TRLIRNR

La **base imponible** del EP está formada por la totalidad de la renta imputable al mismo, con independencia del lugar donde se haya generado u obtenido. Se prevén tres regímenes para la determinación de la base imponible<sup>24</sup>: el general, el de los establecimientos permanentes que no cierren un ciclo mercantil completo y el de los establecimientos permanentes con actividad de duración limitada en el tiempo.

<sup>(24)</sup>Art. 18 TRLIRNR

De acuerdo con el régimen general de determinación de la base imponible, ésta se determina conforme a las disposiciones del régimen general del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, con las siguientes **especialidades**:

- a) No son deducibles, generalmente, los pagos que el EP efectúe a la casa central o a otro de sus establecimientos permanentes en concepto de cánones, intereses, comisiones, servicios de asistencia técnica y por el uso o cesión de bienes o derechos.
- b) Son deducibles la parte de los gastos de dirección y generales de administración imputados por la casa central al EP, siempre que tengan reflejo en los estados contables del EP y se imputen de forma continuada y racional.

### **Gastos de dirección y generales de administración imputados por la central**

El principal problema que plantea este tipo de gastos es determinar qué conceptos pueden incluirse en esta definición genérica. Al respecto, la Administración ha admitido un criterio amplio. Los requisitos que deben cumplir tales gastos para ser deducibles son los siguientes: deben estar reflejados en los estados contables del EP; deben constar, mediante memoria informativa presentada con la declaración, de los importes, criterios y módulos de reparto; y, finalmente, la racionalidad y continuidad de los criterios de imputación adoptados.

Por otra parte, es posible que los contribuyentes sometan a la Administración Tributaria propuestas de valoración de la parte de los gastos de dirección y generales de administración que sean deducibles.

c) Es aplicable el régimen de compensación de bases imponibles negativas con las positivas del propio EP (quince años). Sin embargo, en aplicación del principio de contabilidad separada, no se pueden compensar las bases imponibles negativas de un EP con las positivas de otro EP del mismo no residente.

d) No es deducible el coste de los capitales propios (intereses y otras cargas financieras) del no residente afectos al EP.

En cuanto a **los otros dos regímenes de determinación de la base imponible**, en primer lugar, se encuentran los EP que no cierran un período mercantil completo, esto es, los EP que destinan a su propio uso productos o servicios obtenidos en la instalación que poseen en España, sin que exista contraprestación alguna (no trabajan para terceros, sino para la casa central u otros EP de la misma). La base imponible se calcula de acuerdo con las normas sobre operaciones vinculadas a los ingresos y a los gastos, de manera que la base imponible será la diferencia entre ingresos y gastos así determinados. No obstante, existe un régimen subsidiario para calcular la base imponible consistente en la aplicación de un porcentaje fijado por el Ministerio de Economía y Hacienda sobre la totalidad de los gastos, no siendo posible aplicar deducciones y bonificaciones.

Y, en segundo lugar, los EP cuya actividad consiste en obras de construcción, instalación o montaje de duración superior a doce meses; en actividades o explotaciones económicas de temporada o estacionales, y en actividades de explotación de recursos naturales. Este tipo de EP pueden optar entre determinar su base imponible conforme el régimen general establecido para los EP o bien el régimen de tributación de las entidades no residentes sin EP.

Con carácter general, a partir del 1 de enero de 2008, el **tipo de gravamen** es del 30% (tipo que coincide con el general del IS). Ahora bien, si la actividad del EP consiste en la investigación y explotación de hidrocarburos, el tipo es del 35%<sup>25</sup>.

#### **Lectura recomendada**

F. Serrano Antón (dir.)  
(2005). *Fiscalidad internacional*. Madrid: Centro de Estudios Financieros

<sup>(25)</sup>Art. 19 y disposición adicional segunda TRLIRNR

### Gravamen complementario

Por otra parte, se prevé un gravamen complementario del 19% a las rentas de los EP transferidas al extranjero, con la finalidad de igualar la tributación de los EP a las filiales de sociedades extranjeras (principio de neutralidad). El plazo de declaración de este gravamen es de un mes a partir de la fecha en que tuvo lugar la transferencia de las rentas al extranjero.

Este gravamen complementario no se aplica sobre las rentas obtenidas en territorio español a través de EP por entidades que tengan su residencia fiscal en otro Estado miembro de la UE (salvo que se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal) o que tengan su residencia en Estados con los que España haya suscrito un convenio para evitar la doble imposición (a no ser que en el mismo se establezca lo contrario), siempre a título de reciprocidad.

En cuanto a las **deducciones**, los EP podrán aplicar a su cuota íntegra, en las mismas condiciones que los contribuyentes por el impuesto sobre sociedades, las siguientes deducciones y bonificaciones<sup>26</sup>:

(26) Art. 19 TRLIRNR

- Deducción para evitar la doble imposición: interna e internacional.
- Bonificaciones: de las rentas obtenidas en Ceuta y Melilla; por actividades exportadoras y de prestación de servicios públicos locales; por rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en Canarias...
- Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades: por la realización de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica; por el fomento de las tecnologías de la información y la comunicación; por inversión para la protección del medio ambiente; por actividades de exportación; por inversiones en bienes de interés cultural, producciones cinematográficas, edición de libros e inversiones medioambientales; por medidas de apoyo al sector del transporte; por gastos de formación profesional; por creación de empleo para trabajadores minusválidos; por inversión y gastos en locales dedicados al primer ciclo de educación infantil; por contribuciones empresariales a planes de pensiones de empleo o a mutualidades de previsión social; por inversiones en Canarias y por donaciones a entidades sin fines de lucro.

### Ejemplo

La empresa TIMO, S. A., con residencia en Mongolia, posee en Sevilla un establecimiento permanente. En el 2005, el EP ha realizado unos servicios de acondicionamiento interior de un taller por los que ha percibido 500.000 euros. Entre los gastos que ha soportado, figuran 20.000 euros de personal, 10.000 euros de materiales y 5.000 euros de suministros de electricidad y telefonía. Los pagos fraccionados realizados durante el ejercicio ascienden a 100.000 euros.

La sociedad mongolesa está sujeta a gravamen en España por el IRNR, en la modalidad de rentas obtenidas mediante EP. Así pues, deberá tributar por la percepción de rendimientos de las actividades o explotaciones económicas desarrolladas por el establecimiento permanente: los 500.000 euros por la prestación de los servicios de acondicionamiento interior de un taller (artículo 16.1.a) TRLIRNR).

La base imponible del IRNR será la que resulte de aplicar las normas previstas en el TRLIS, es decir, partir del resultado contable y aplicando los correspondientes ajustes fiscales, con los matices que contempla el artículo 18 TRLIRNR para estos casos. Así pues, la base imponible será de 465.000 euros (500.000 – 20.000 – 10.000 – 5.000).

Sobre esta base imponible, tenemos que aplicar el tipo de gravamen del 35 por 100, con el fin de calcular la cuota íntegra (artículo 19.1 TRLIRNR):  $465.000 * 35\% = 162.750$  euros.

Finalmente, hay que aplicar a la cuota resultante la deducción de los pagos fraccionados efectuados durante el ejercicio por el establecimiento permanente. En consecuencia, la cuota a pagar será de 62.750 euros (162.750 – 100.000).

El **período impositivo** coincide con el ejercicio económico que declare, sin que pueda exceder de doce meses. El impuesto se devenga el último día del período impositivo<sup>27</sup>.

(27) Art. 20 TRLIRNR

Los EP están sometidos al mismo régimen de **retenciones** que las entidades sujetas al IS por las rentas que perciban. Asimismo, los EP están obligados a efectuar **pagos fraccionados** a cuenta del impuesto en los mismos términos que las entidades sujetas al IS (deben efectuarse los primeros veinte días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre). En consecuencia, los EP podrán deducir los pagos a cuenta del impuesto satisfechos<sup>28</sup>.

(28) Art. 23 TRLIRNR

Los EP deberán presentar **declaración** por el impuesto en los mismos modelos y en los mismos plazos que las entidades residentes sujetas al impuesto sobre sociedades<sup>29</sup>. Es decir, deben presentar la declaración en los veinticinco días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo.

(29) Art. 21 TRLIRNR

Por último, cabe destacar que los EP deben cumplir una serie de **obligaciones contables, registrales y formales**<sup>30</sup>:

(30) Art. 22 TRLIRNR

- Deben llevar contabilidad separada por las operaciones que realicen y de los elementos patrimoniales afectos a la actividad que posean.
- Asimismo, deben cumplir el resto de las obligaciones contables, registrales y formales exigibles a las entidades residentes.

- Como se acaba de señalar, están obligados a practicar pagos fraccionados y retenciones e ingresos a cuenta, al igual que las entidades residentes.

Para finalizar, conviene realizar un **resumen de la tributación de no residentes con establecimiento permanente**:

- Los no residentes que actúan en España mediante establecimientos permanentes quedan sujetos a gravamen en nuestro territorio por todas las rentas que obtengan, con independencia del lugar del que provengan.
- Como regla general, la base imponible se determina según las reglas generales del impuesto sobre sociedades, pero con algunas particularidades.
- El tipo de gravamen general es del 30% (a las rentas de establecimientos permanentes transferidas al extranjero se aplica adicionalmente una imposición complementaria del 19%).
- Sobre la cuota íntegra se aplican deducciones (doble imposición, bonificaciones y deducciones para incentivar determinadas actividades previstas en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, pagos a cuenta).
- La gestión del impuesto es muy similar a la gestión del impuesto sobre sociedades.

## 4. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente

Cuando la entidad no residente actúa **sin mediación de EP**, ya no se calcula el IRNR en atención a las normas generales del impuesto aplicable a los residentes, puesto que las rentas obtenidas son de difícil control; situación que se acentúa en el caso de la determinación de los gastos realizados, ya que se producen fuera del territorio del Estado donde se genera la renta.

En este contexto, las rentas obtenidas **sin mediación de EP**, tanto por personas físicas como jurídicas, deben tributar de forma separada por cada devengo total o parcial de la renta sometida a gravamen, aplicándose un tipo impositivo sobre el importe íntegro percibido por el no residente.

Así pues, se trata de rentas de devengo instantáneo en las que la tributación debe ser **operación por operación**, de forma que se efectuarán tantas declaraciones del impuesto como devengos de rentas se produzcan (aunque, en su caso, se pueden presentar declaraciones colectivas).

En consecuencia, en primer lugar, no existe un cálculo previo de la renta del período impositivo ni tampoco de la base liquidable; y, en segundo lugar, no cabe la compensación entre las diversas rentas (ganancias y pérdidas de patrimonio). Por otra parte, para la determinación de la base imponible, del tipo de gravamen y del devengo, existen una serie de reglas diferenciadas en función del tipo de renta obtenida.

Las rentas sujetas a gravamen son tanto las dinerarias como las que son en especie; los supuestos de rentas por presunción de retribución, y las sujetas con delimitación negativa respecto al impuesto sobre sucesiones y donaciones, en los términos del artículo 12 TRLIRNR. Y en cuanto a la individualización de tales rentas, a las personas físicas no residentes les son aplicables los criterios contemplados en el artículo 11 LIRPF.

Para la determinación de la **base imponible** se atiende a las normas del IRPF cuando se trata de rendimientos y ganancias de patrimonio y de conformidad con reglas específicas del IRNR en los casos de rentas derivadas de prestaciones de servicios, asistencia técnica, obras de instalación o montaje o, en general, de explotaciones económicas y operaciones de reaseguro. Con carácter general, la base imponible estará constituida por la cuantía íntegra devengada, es decir, sin deducción de gasto alguno, calculada de acuerdo con las normas del IRPF<sup>31</sup>.

<sup>(31)</sup>Art. 24 TRLIRNR

### Especialidades en el cálculo de la base imponible

En el caso de los rendimientos derivados de prestaciones de servicios, asistencia técnica, obras de instalación o montaje derivados de contratos de ingeniería y, en general, de explotaciones económicas realizadas en España, son deducibles los gastos de personal (sueldos y cargas sociales del personal desplazado a territorio español o contratado en España) y de aprovisionamiento de materiales.

En el caso de rendimientos derivados de operaciones de reaseguro, la base imponible se compone de los importes de las primas cedidas, en reaseguro, al reasegurador no residente.

Cuando se trata de ganancias patrimoniales, la base imponible consiste en la diferencia entre el valor de transmisión del elemento correspondiente y su valor de adquisición, salvo que en el caso de adquisiciones a título lucrativo, en cuyo caso la base imponible es el valor normal de mercado del elemento así adquirido.

Y en el caso concreto de las ganancias patrimoniales a que se refiere el art. 13.1.i).3º TR-LIRNR (derivadas, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a éstos) procedentes de la transmisión de derechos o participaciones en entidades residentes en países o territorios con los que no existe un efectivo intercambio de información, el valor de transmisión se determina atendiendo proporcionalmente al valor de mercado, en el momento de la transmisión, de los inmuebles situados en España o de los derechos de disfrute sobre tales bienes. Dichos bienes están afectos al pago del impuesto.

Por último, en los supuestos de renta imputada de bienes inmuebles situados en territorio español, se determina, de acuerdo con las normas del IRPF, si se trata de personas físicas no residentes.

Respecto a los **tipos impositivos** aplicables<sup>32</sup>, con carácter general, el tipo impositivo es del 24%. Este tipo general se aplica a los rendimientos de actividades económicas, con excepción de aquellos rendimientos que tributan por los tipos especiales como es el caso de los derivados de operaciones de reaseguro y de entidades de navegación marítima; los rendimientos del trabajo, salvo a los que se aplican los tipos especiales; los cánones o regalías, salvo cuando deban tributar al 10 por 100; los rendimientos del capital inmobiliario; las ganancias de patrimonio, con excepción de las que tributan al tipo del 19 por 100, y los rendimientos del capital mobiliario, salvo los dividendos e intereses que tributan al 19 por 100.

Ahora bien, también se prevén determinados tipos reducidos para ciertas clases de rentas.

- a) Dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en fondos propios de una entidad, el 19%.
- b) Intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios, el 19%.
- c) Cánones pagados a una entidad residente en un Estado miembro de la UE o a un EP de dicha sociedad situado en otro Estado miembro de la UE, si concurren una serie de requisitos, el 10%.
- d) Las pensiones y haberes pasivos percibidos por personas físicas no residentes son gravadas de acuerdo con una escala (que va del 8% al 40%).

(32) Art. 25 TRLIRNR

#### Lectura recomendada

M. S. Bokobo Moiche (2004). *Los cánones en el régimen tributario de los no residentes sin establecimiento permanente*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

e) Los rendimientos del trabajo de personas físicas no residentes en territorio español, siempre que no sean contribuyentes del IRPF, que presten sus servicios en misiones diplomáticas y representaciones consulares de España en el extranjero, cuando no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de tratados internacionales, el 8%.

f) Rendimientos del trabajo percibidos por personas físicas son residentes en España en virtud de un contrato de duración determinada para trabajadores de temporada, el 2%.

g) Los rendimientos derivados de operaciones de reaseguro, el 1,5%.

h) Las entidades de navegación marítima o aérea residentes en el extranjero, cuyos buques o aeronaves toquen territorio español, el 4%.

i) Las ganancias patrimoniales, puestas de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales, el 18%.

Por otro lado, el art. 25.3 TRLIRNR prevé unos supuestos de **afección al pago del impuesto**. En efecto, en los casos de ganancias patrimoniales a que se refiere el art. 13.1.i).3º TRLIRNR (derivadas, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a éstos) procedentes de la transmisión de derechos o participaciones en entidades residentes en países o territorios con los que no existe un efectivo intercambio de información, los bienes inmuebles situados en territorio español quedarán afectos al pago del IRNR. Sin embargo, si el titular de dichos bienes inmuebles fuese una entidad con residencia fiscal en España, quedarán afectos al pago del Impuesto los derechos o participaciones en dicha entidad que, directa o indirectamente, correspondan al contribuyente.

La **cuota tributaria** se obtiene aplicando sobre la base imponible el tipo de gravamen general o los tipos especiales que se acaban de señalar, regulados en el artículo 25 TRLIRNR.

Las **deducciones** aplicables<sup>33</sup> sobre la cuota tributaria son únicamente las siguientes:

- Las deducciones por donativos contempladas en el artículo 68.3 LIRPF:
  - Deducciones previstas en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. El importe de la deducción es del 25 por 100 de la cantidad donada.
  - El 10% de las cantidades donadas tanto a las fundaciones legalmente reconocidas que rindan cuentas al órgano del protectorado correspondiente, como a las asociaciones declaradas de utilidad pública.

<sup>(33)</sup>Art. 26 TRLIRNR

- Los pagos a cuenta (retenciones e ingresos a cuenta) que efectivamente se hayan practicado sobre las rentas del contribuyente.

Como se trata de rentas de **devengo** instantáneo, no existe un período impositivo como elemento temporal para computar las rentas obtenidas en el mismo, a diferencia de lo que ocurre con las rentas obtenidas mediante EP (art. 20 IRNR). Así pues, el contribuyente queda sometido a gravamen a medida que obtiene, sin mediación de EP en territorio español, las rentas sujetas al impuesto.

En concreto, el devengo del impuesto, en este supuesto, se produce dependiendo del tipo de renta, en los siguientes momentos<sup>34</sup>:

(34) Art. 27 TRLIRNR

- En el caso de rendimientos, cuando resulten exigibles o en la fecha del cobro si éste fuese anterior.
- En el caso de ganancias patrimoniales, cuando tenga lugar la alteración patrimonial.
- En el caso de rentas imputadas relativas a bienes inmuebles urbanos, el 31 de diciembre de cada año.
- En los restantes casos, cuando sean exigibles las correspondientes rentas; por consiguiente, se produce el devengo sin esperar al cobro.
- Las rentas presuntas del artículo 12.2 TRLIRNR, cuando resulten exigibles, o en su defecto, el 31 de diciembre de cada año.
- En los supuestos de fallecimiento del contribuyente, todas las rentas pendientes de imputación se entenderán exigibles en la fecha del fallecimiento.

Los contribuyentes que actúan en España sin mediación de EP están obligados a practicar **retenciones** e ingresos a cuenta sobre los rendimientos del trabajo que satisfagan, así como respecto de otros rendimientos sometidos a retención que constituyan gasto deducible para la obtención de las rentas derivadas de prestaciones de servicios, asistencia técnica, obras de instalación o montaje derivados de contratos de ingeniería y, en general, de actividades o explotaciones económicas<sup>35</sup>.

(35) Art. 30 TRLIRNR

No existe obligación de presentar la **declaración** correspondiente a las rentas obtenidas respecto de las que se haya practicado retención, ni en el caso de rentas sujetas a retención, pero exentas de conformidad con las previsiones del TRLIRNR o de un convenio para evitar la doble imposición

**No obstante, sí que se mantiene la obligación de declarar en los siguientes casos:**

- Rentas sujetas al IRNR pero exceptuadas de la obligación de retener e ingresar a cuenta, como es el caso de las ganancias patrimoniales derivadas de la venta de acciones.
- Renta imputada de bienes inmuebles urbanos, en el caso de personas físicas.
- Rendimientos pagados por personas que no posean la condición de retenedor. Es el caso de los rendimientos derivados del arrendamiento de inmuebles, si el arrendatario es persona física y satisface los rendimientos al margen de una actividad económica.
- Ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de bienes inmuebles.
- Si se desea solicitar la devolución de un exceso de retención o ingreso a cuenta en relación con la cuota del impuesto.

La declaración de este impuesto sirve para cualquier tipo de renta (pero sólo una renta) obtenida por un no residente sin EP<sup>36</sup>, salvo cuando se trata de ganancias de bienes inmuebles que se declararán en un modelo específico en el plazo de tres meses contados a partir de la finalización del plazo de que dispone la persona que adquirió el inmueble para ingresar la retención (que, a su vez, es de un mes desde la fecha de la transmisión).

<sup>(36)</sup>Art. 28 TRLIRNR

**El plazo de presentación de las declaraciones**

Tratándose de declaraciones con cuota a ingresar o cuota cero, con carácter general, el plazo de presentación de la declaración del impuesto es de un mes a partir de la fecha de devengo de la renta declarada (salvo en el caso de rentas imputadas de bienes inmuebles que deben declararse entre el 1 de enero y el 30 de junio siguientes a la fecha del devengo).

Cuando se trata de declaraciones con solicitud de devolución, pueden presentarse desde el final del período de declaración e ingreso de las retenciones o ingresos a cuenta que motivan la devolución, hasta un plazo de cuatro años. Si bien, en el caso de solicitudes de devolución derivadas de la aplicación de un convenio para evitar la doble imposición, pueden establecerse plazos diferentes.

Ahora bien, se ha de señalar que existe una declaración colectiva, que permite agrupar en una misma declaración varias rentas generadas en un mismo trimestre natural por uno o por varios contribuyentes. Sin embargo, dicha declaración no procede cuando se trata de rendimientos cuya base imponible se determine por la diferencia entre los ingresos íntegros y determinados gastos, y cuando se trata de rentas imputadas de bienes inmuebles urbanos.

En el caso de que la declaración colectiva contengan rendimientos de diversos contribuyentes, el presentador de la misma ha de ostentar la condición de representante común, de un mismo responsable solidario de las deudas tributarias de todos ellos (pagador, depositario o gestor) o bien un mismo retenedor (en el supuesto de arrendamiento de locales a empresarios o profesionales).

El plazo de presentación de esta declaración colectiva, si la cuota es a ingresar o cero, es de los primeros 20 días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero. En tanto que si la cuota es a devolver, el plazo es el previsto para las declaraciones no colectivas.

Están obligados a cumplir determinadas **obligaciones formales** los siguientes contribuyentes<sup>37</sup>:

(37) Art. 29 TRLIRNR

- Cuando obtengan rentas derivadas de prestaciones de servicios, asistencia técnica, obras de instalación o montaje derivados de contratos de ingeniería y, en general, de actividades o explotaciones económicas realizadas en España sin mediación de EP, están obligados a llevar los registros de ingresos y gastos.
- Cuando deban practicar retenciones e ingresos a cuenta, deben presentar la declaración censal y llevar los registros de ingresos y gastos.

### **Resumen de la tributación de no residentes sin establecimiento permanente**

- Se trata de un impuesto instantáneo que se aplica sobre cada devengo de renta sujeta.
- La base imponible, el tipo de gravamen y el devengo varían en función del tipo de renta (la regla general es que la base imponible se determine de acuerdo con las normas del IRPF, siendo el tipo de gravamen del 24%).
- Sobre la cuota sólo se pueden deducir determinados donativos y los pagos a cuenta.
- La gestión del impuesto recae en gran medida en el representante o el responsable (el no residente debe presentar una autoliquidación en el plazo de un mes desde el devengo de la renta y tiene la obligación de practicar retenciones sobre determinados rendimientos que satisface, pero, en cambio, no tiene que cumplir las obligaciones contables).

Conviene detenerse, para finalizar con el análisis de este tema, en la tributación particular de los **supuestos más frecuentes** de rentas obtenidas sin mediación de EP:

#### **1) Rendimientos del trabajo**

Los rendimientos producidos por los trabajos realizados en España por no residentes quedan sujetos a gravamen por su importe íntegro y al tipo general del 24%.

En cuanto a la determinación del concepto de rendimientos íntegros del trabajo, hay que remitirse a lo dispuesto en el artículo 17 LIRPF (con excepción de su apartado 4, relativo a las aportaciones realizadas al patrimonio protegido de las personas con discapacidad, regulado en la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de Protección Patrimonial de las Personas con Discapacidad ya que, por un lado, dicha ley sólo es aplicable a los residentes en territorio español; y, de otro, porque, según el artículo 13.1.c) TRLIRNR, la recepción lucrativa de las aportaciones a favor del discapacitado no residente no constituyen rendimientos del trabajo obtenidos en territorio español). Además, son aplicables las reglas especiales de valoración en los casos de estimación de rentas y de operaciones vinculadas, reguladas en los artículos 40 y 41 LIRPF, respectivamente.

Por último, debe tenerse presente que no son aplicables sobre los rendimientos íntegros las reducciones en función del período de generación de los mismos establecidas en el artículo 18 LIRPF, a tenor de lo dispuesto en el artículo 24.1 TRLIRNR. Asimismo, tampoco procede aplicar los gastos deducibles regulados en el artículo 19 LIRPF. Por consiguiente, el no residente debe computar sus rendimientos del trabajo por su importe íntegro, sin tener en cuenta su periodo de generación ni los gastos generados para su obtención.

### Supuestos especiales de rendimientos del trabajo

El tipo es el 2% cuando tales rendimientos son percibidos por personas físicas no residentes en España en virtud de un contrato de duración determinada para trabajadores de temporada; y del 8% cuando se perciben por parte de personas físicas no residentes en territorio español, siempre que no sean contribuyentes del IRPF, que presten sus servicios en misiones diplomáticas y representaciones consulares de España en el extranjero, cuando no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de tratados internacionales.

En cambio, no están gravados en España los rendimientos del trabajo satisfechos por empresarios y entidades residentes en territorio español a contribuyentes no residentes por trabajos realizados fuera de España, siempre que el trabajo se preste íntegramente en el extranjero y los rendimientos estén sujetos a un impuesto de naturaleza personal en el extranjero.

### Ejemplo

El Sr. González es de nacionalidad española pero reside en Libia desde 1990. En el 2005 viaja a España, contratado por una empresa española, para realizar un trabajo durante un mes, por el que percibe 15.000 euros.

La base imponible del rendimiento del trabajo personal del Sr. González está constituida por la cuantía íntegra percibida, esto es, 15.000 euros (artículo 24.1 TRLIRNR). El tipo de gravamen que le corresponde es del 24% (artículo 25.1.a) TRLIRNR). Por lo que la cuota a ingresar es de 3.600 euros (15.000 \* 24%).

## 2) Rendimientos de actividades económicas

En el caso de rendimientos de actividades económicas (incluyendo las prestaciones de servicios, asistencia técnica, obras de instalación o montaje, profesiones liberales, actividades artísticas o deportivas, etc.), realizadas en España por no residentes sin mediación de EP, la base imponible<sup>38</sup> se determina por diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos de personal y aprovisionamiento de materiales incorporados a las obras o trabajos y de suministros, en los términos del artículo 5 RIRNR. El tipo de gravamen aplicable es el general, del 24%.

### Lectura recomendada

F. Serrano Antón (dir.) (2005). *Fiscalidad internacional*. Madrid: Centro de Estudios Financieros.

<sup>(38)</sup>Art. 24.2 TRLIRNR

**En relación con los gastos deducibles<sup>39</sup>:****(39) Art. 5 RIRNR**

- Los gastos de personal comprenden los sueldos, salarios y cargas sociales del personal desplazado a España o contratado en territorio español, empleado directamente en el desarrollo de las actividades o explotaciones económicas, siempre y cuando se justifique debidamente el ingreso del impuesto correspondiente o de los pagos a cuenta relativos a los rendimientos del trabajo satisfechos. En consecuencia, como requisitos para la efectiva deducibilidad de tales gastos, se precisa una prestación efectiva en territorio español y el cumplimiento de las obligaciones fiscales derivadas de los rendimientos del trabajo.
- Los gastos por aprovisionamiento de materiales para su efectiva deducibilidad requieren su incorporación definitiva a las obras o trabajos realizados en España, así como que se justifiquen mediante factura o documento equivalente.
- Los gastos de suministros pueden ser deducidos cuando sean consumidos en España para el desarrollo de las actividades o explotaciones económicas y se justifiquen mediante factura o documento equivalente. Sólo se consideran suministros los abastecimientos que no tengan la condición de almacenables, como es el caso de los derivados del consumo de agua, gas, electricidad, objeto y fuel.

**3) Rendimientos derivados de bienes inmuebles**

Las rentas derivadas de los bienes inmuebles están sometidas al IRNR. No obstante, su tratamiento tributario varía en función de su destino (si están arrendados o no) y de la condición de su titular (persona física o jurídica).

Para la determinación del concepto de rendimientos del capital inmobiliario, hay que acudir al artículo 22 LIRPF y en relación con la imputación de rentas inmobiliarias hay que remitirse a lo dispuesto en el artículo 85 LIRPF. Según estas normas, en el caso de la vivienda habitual no se produce una imputación de rentas, así como tampoco en el caso de bienes inmuebles rústicos.

En el caso de bienes inmuebles urbanos no arrendados, los contribuyentes no residentes que tengan la condición de personas físicas, titulares de inmuebles urbanos utilizados para su uso propio, cedidos gratuitamente o vacíos, están sometidos al IRNR. A estos efectos, se computa como ingreso el 2% del valor catastral del inmueble (1,1%, si el valor catastral se ha revisado), aplicándose el tipo de gravamen del 24%. El devengo del impuesto se produce una vez al año, el día 31 de diciembre.

Si la persona física no ha sido titular del bien inmueble a lo largo de todo el año o bien si durante algún período de tiempo ha estado arrendado, solamente se declarará la parte proporcional.

**No residentes**

Lógicamente, en el caso de los no residentes, al no disponer de vivienda habitual en territorio español, deberán tributar siempre por el IRNR cuando dispongan en España de un bien inmueble que no esté arrendado.

### Reglas especiales de valoración

Existen tres supuestos en los que se aplican reglas especiales de valoración en relación con las rentas inmobiliarias procedentes de bienes no arrendados cuyo titular sea una persona física:

- Cuando se trata de bienes inmuebles cuyo valor catastral haya sido modificado o revisado, de acuerdo con los procedimientos regulados en los artículos 69 y 70 TRLRHL y hayan entrado en vigor a partir del 1 de enero de 1994, la renta imputada será del 1,1 por 100 del valor catastral, como se ha señalado anteriormente.
- En aquellos casos en los que, en la fecha del devengo del impuesto, el inmueble urbano carezca de valor catastral o no haya sido notificado a sus titular, se tendrá en cuenta el 50 por 100 del valor por el que deban computarse a efectos del impuesto sobre el patrimonio (de conformidad con los criterios previstos en el artículo 10 LIP). El porcentaje a aplicar es del 1,1 por 100.
- Por último, si se trata de bienes inmuebles en construcción o que no sean susceptibles de uso por razones urbanísticas, no se estima renta alguna.

#### Ejemplo

El Sr. Antúnez, residente en Uruguay, Estado con el que España no tiene suscrito ningún convenio para evitar la doble imposición, es propietario de un apartamento situado en la Manga del Mar Menor, en el que disfruta de sus vacaciones durante el mes de agosto. El valor catastral, sin revisar, asignado a dicho bien inmueble es de 30.000 euros.

Dado que el inmueble no está alquilado, se considera como rendimiento el 2% del valor catastral del apartamento. Por consiguiente, el rendimiento será de 600 (30.000 \* 2%). Sobre dicho importe debe aplicarse un tipo de gravamen del 24%, de forma que la cuota a ingresar es de 144 euros (600 \* 24%).

Por su parte, las personas jurídicas que sean titulares de un bien inmueble situado en España que no sea objeto de arrendamiento, deben tributar por el gravamen especial sobre bienes inmuebles de no residentes, que será analizado más adelante. La base imponible está constituida por el valor catastral del inmueble y el tipo de gravamen es del 3%.

En el caso de bienes inmuebles arrendados o subarrendados, con independencia si titularidad corresponde a una persona física o jurídica, se computa como ingreso el importe íntegro que, por todos los conceptos, reciba del arrendatario, incluido, en su caso, el correspondiente a todos aquellos bienes cedidos con el inmueble y con exclusión el IVA o, en su caso, el impuesto general indirecto canario, sin que sea posible deducir gasto alguno. El tipo impositivo aplicable también es el general, el 24%.

#### La imposición a los no residentes de la renta generada por los bienes inmuebles arrendados o subarrendados

Cuando el bien inmueble esté arrendado solamente una parte del año, el rendimiento debe calcularse por los meses que haya durado el arrendamiento, y para los restantes meses se calculará la parte proporcional del 1,1 ó 2% del valor catastral.

Cuando se arrienden bienes inmuebles y se disponga en España, al menos, de un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de dicha actividad y se tenga alguna persona empleada con contrato laboral, la actividad que sea realizada puede entenderse como de carácter empresarial ejercida con mediación de EP, en cuyo caso, deberá tributar de acuerdo con las normas previstas para las rentas obtenidas por medio de EP.

### Ejemplo

El Sr. Antúnez, residente en Uruguay, Estado con el que España no tiene suscrito ningún convenio para evitar la doble imposición, es propietario de un apartamento situado en la Manga del Mar Menor, cuyo valor catastral, sin revisar, es de 30.000 euros. Como no lo utiliza, decide alquilarlo a un matrimonio de Madrid, por un importe de 700 euros mensuales. Los gastos de la comunidad de propietarios ascienden a 25 euros mensuales y el IBI a 400 euros.

Puesto que el inmueble está alquilado, la base imponible del IRNR está constituida por los ingresos íntegros. La tributación se produce separadamente por cada devengo. Por lo tanto, la base imponible es de 700. No es posible deducir ningún gasto, como por ejemplo, los de comunidad de propietarios o el IBI.

El tipo de gravamen aplicable es del 24%. Por lo que la cuota a ingresar por cada devengo será de 168 euros ( $700 * 24\%$ ).

En el caso de que el Sr. Antúnez repercutiera los gastos de comunidad a los arrendatarios, en este caso, los 25 euros se integrarían en la base imponible del impuesto. De manera que la base imponible sería de 725 euros y la cuota ascendería a 174 euros ( $725 * 24\%$ ).

#### 4) Rendimientos percibidos en concepto de dividendos o intereses

Los dividendos e intereses tienen la consideración de rendimientos de capital mobiliario, de acuerdo con lo establecido en el artículo 21 LIRPF.

La obtención de dividendos o intereses por un no residente en España, satisfechos por una persona o entidad pública o privada residente en territorio español, está sometida a gravamen en España por el IRNR.

En el caso de que exista convenio, dichos rendimientos tributarán a un tipo impositivo inferior al general y, en el caso de los intereses, para los residentes en un país de la UE, los mismos están exentos siempre que no se obtengan a través de un paraíso fiscal.

Los dividendos están exentos (salvo si su obtención se realiza a través de un país o territorio calificado como paraíso fiscal) en los siguientes supuestos:

- Cuando son distribuidos por sociedades filiales residentes en España a sus sociedades matrices residentes en otro Estado miembro de la UE, cumpliéndose determinados requisitos.
- Cuando son obtenidos por personas físicas residentes en otro Estado miembro de la UE o en países o territorios con los que exista un efectivo intercambio de información tributaria, con el límite de 1.500 euros (aplicable sobre la totalidad de los rendimientos obtenidos durante el año natural).

Asimismo están exentos los intereses derivados de la deuda pública (a no ser que se obtengan a través de territorios calificados como paraísos fiscales), y los rendimientos de las cuentas de no residentes.

La base imponible está constituida por el importe íntegro de dichos dividendos o intereses y el tipo de gravamen aplicable es del 19%, excepto en el caso de los residentes en un país con convenio, para quienes el tipo aplicable será el que se establezca en el propio convenio (que con carácter general será inferior al 19%).

### Ejemplo

El Sr. Rupérez, residente en Camerún, Estado con el que España no tiene suscrito ningún convenio para evitar la doble imposición, percibe 2.000 euros en concepto de dividendos de unas acciones que posee en España.

En este supuesto, la base imponible está constituida por la cuantía íntegra percibida, esto es, los 2.000 euros (artículo 24.1 TRLIRNR). El tipo de gravamen que corresponde aplicar es del 19% (artículo 25.1.g).1.º TRLIRNR). Por consiguiente, la cuota del impuesto resultante es de 380 euros (2.000 \* 19%).

## 5) Pensiones

Las pensiones satisfechas por un residente en España a un residente en el extranjero están sujetas al impuesto por su importe íntegro.

A dicho importe se le aplica la siguiente escala de gravamen:

Importe anual pensión hasta euros	Cuota euros	Resto pensión hasta euros	Tipo aplicable porcentaje
0,00	0,00	12.000	8%
12.000	960	6.700	30%
18.700	2.970	En adelante	40%

La persona o entidad que satisface la pensión debe practicar una retención por el importe equivalente al impuesto del contribuyente.

### Ejemplo

La Sra. Peláez reside en Sudán y recibe una pensión por incapacidad laboral permanente total de la Seguridad Social por un importe mensual de 1.800 euros, cobrando anualmente 12 pagas.

Para proceder a la aplicación de la escala, se debe calcular el importe anual de la pensión. Por ello, se multiplica el importe mensual (1.800 euros) por el número de pagas anual (12). Lo cual da un resultado de 21.600 euros anuales. De acuerdo con la escala, hasta 12.000 euros se aplica un tipo de gravamen del 8%. Por lo tanto, 960. Al resto se le aplica un 30%. Es decir  $(21.600 - 12.000) \times 30\% = 2.880$ . Así pues, la cuota resultante es de  $960 + 2.880 = 3.840$  euros.

El tipo medio de gravamen se obtiene de la siguiente manera:  $(3840/21.600) \times 100 = 17,78\%$ . Porcentaje que aplicado sobre el importe mensual de una paga (1.800 euros) da un total de 320,04 euros, que debe satisfacer la Sra. Peláez por la pensión mensual.

## 6) Ganancias patrimoniales derivadas de la venta de inmuebles

La ganancia patrimonial derivada de la venta de un inmueble está sometida a gravamen en el IRNR. Con carácter general, la base imponible está constituida por las ganancias determinadas por la diferencia entre los valores de transmisión y de adquisición y el tipo aplicable es del 19%.

### **Cálculo de la ganancia patrimonial derivada de la venta de inmuebles**

El valor de adquisición está formado por el importe real de adquisición, el importe de los gastos y los tributos inherentes a la adquisición. Valor que se corrige mediante la aplicación de una serie de coeficientes de actualización, en función del año de adquisición y, en su caso, se minorra en el importe de las amortizaciones (que también se actualizan en función del año a que corresponden), aplicándose, en cualquier caso, la amortización mínima.

<b>Coeficientes de actualización para transmisiones efectuadas en 2009</b>	
<b>Año de adquisición</b>	<b>Coficiente aplicable</b>
1994 y anteriores	1,2653
1995	1,3368
1996	1,2911
1997	1,2653
1998	1,2408
1999	1,2185
2000	1,1950
2001	1,1716
2002	1,1486
2003	1,1261
2004	1,1040
2005	1,0824
2006	1,0612
2007	1,0404
2008	1,0200
2009	1,000

El valor de transmisión está constituido por el valor real de enajenación, minorado en el importe de los gastos y tributos inherentes a la transmisión.

Si el inmueble fue adquirido por una persona física con anterioridad al 31 de diciembre de 1994, la ganancia se reduce en un 11,11% anual por cada año de permanencia en el patrimonio que exceda de dos. La permanencia se determina por el número de años que median entre la fecha de adquisición y el 31 de diciembre de 1996, redondeados por exceso.

Importe de la reducción	
Años transcurridos hasta el 31/12/1996	Porcentaje aplicable
1	100
2	100
3	88,89
4	77,78
5	66,67
6	55,56
7	44,45
8	33,34
9	22,23
10	11,12
Más de 10	0

La persona que adquiere el inmueble, sea o no residente, está obligada a retener e ingresar en el Tesoro Público el 3% de la contraprestación acordada, según dispone el artículo 25.2 TRLIRNR. Esta retención constituye un pago a cuenta para el vendedor del impuesto que corresponda por la ganancia derivada de la transmisión.

En el caso de pérdidas patrimoniales o en el caso de que la retención practicada sea superior a la cuota, existe derecho a la devolución del exceso retenido. Finalmente, hay que tener presente que si el inmueble transmitido es de titularidad compartida por un matrimonio en el que ambos cónyuges no son residentes, puede presentarse una única declaración.

### Ejemplo

El Sr. Pérez, tiene su residencia fiscal en Indonesia. En el 2008 vende un piso situado en Cáceres, por un importe de 340.000 euros. El valor de adquisición de dicho inmueble en 1997 fue de 240.000 euros y su valor catastral no revisado en el 2008 es de 120.000 euros. El impuesto municipal satisfecho por el Sr. Pérez por la plusvalía obtenida asciende a 500 euros .

De la venta del piso situado en Cáceres percibe 340.000 euros. El valor de adquisición de dicho inmueble en 1997 fue de 240.000 euros (pagando por dicha adquisición un importe de 16.800 en concepto de IVA) y su valor catastral no revisado en el 2008 es de 120.000 euros. El impuesto municipal satisfecho por el Sr. Pérez por la plusvalía obtenida asciende a 500 euros.

La ganancia patrimonial que obtiene por la venta del piso se calcula restando del valor de transmisión el valor de adquisición (artículo 24.4 TRLIRNR, que se remite al artículo 35.2 LIRPF). El valor de transmisión se calcula, a su vez, restando del importe de la venta, los gastos soportados por el Sr. Pérez, en este caso, el impuesto municipal. Por lo tanto, el valor de transmisión es de 339.500 euros (340.000 - 500). El valor de adquisición se obtiene de sumar al importe de adquisición los gastos satisfechos por el Sr. Pérez. Por lo tanto, el valor de adquisición del piso es de 256.800 euros (240.000 + 16.800). Dicho valor ha de actualizarse aplicando el porcentaje correspondiente al año de adquisición (1997), establecido por el artículo 64 de la Ley 51/2007, de 26 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 2008. Por lo tanto, el resultado es de 318.560,4 (256.800 \* 1,2405). En consecuencia, el importe de la ganancia patrimonial es de 20.939,6 euros (339.500 - 318.560,4).

El tipo de gravamen aplicable el 2008 era del 18% (artículo 25.1.f) TRLIRNR). Así pues, el importe de la cuota del impuesto a pagar es de 3.769,13 euros.

Ha de tenerse en cuenta, además, que, en principio, el adquirente del apartamento habrá practicado una retención del 3% sobre el importe de la venta (340.000 euros), que asciende a 10.200 euros. Por lo que el Sr. Pérez tendrá derecho a que la Administración Tributaria española le devuelva el exceso, esto es, 6.430,87 euros (3.769,13 – 10.200).

## 5. Régimen opcional para residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea

Se permite a los contribuyentes del IRNR que sean personas físicas, **optar por tributar por el IRPF**, siempre y cuando acredite<sup>40</sup> su residencia en otro Estado miembro de la UE que no esté calificado como paraíso fiscal, y que al menos el 75% de la totalidad de su renta en el período impositivo está constituida por la suma de los rendimientos del trabajo y de actividades económicas obtenidos durante el mismo en territorio español, cuando estas rentas hayan tributado efectivamente por el IRNR.

<sup>(40)</sup>Arts. 46 TRLIRNR y 21 a 24 RIRNR, en cumplimiento de lo dispuesto en la Recomendación de la Comisión de la Unión Europea de 21 de diciembre de 1993.

Se trata de un régimen opcional, para residentes en la UE que obtengan un notable volumen de sus rentas en España, por lo que dichos contribuyentes podrán solicitar a la Administración Tributaria su aplicación, cuya **finalidad** es que la tributación efectiva en España de los no residentes que perciben la mayoría de sus rentas en territorio español se calcule en función de las normas del IRPF (que prevé el mínimo vital y una serie de deducciones personales), pero sin perder por ello su condición de contribuyentes por el IRNR.

La razón de ser de este régimen hay que buscarla en la normativa comunitaria y, especialmente, en la interpretación efectuada por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas del principio de no discriminación (artículo 12 del Tratado de la Comunidad Económica Europea).

### La interpretación del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas

De conformidad con la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, se considera contrario al principio de no discriminación, en determinadas circunstancias, el hecho de no atender a la situación personal y familiar del no residente y, por consiguiente, no aplicar las mismas ventajas fiscales que a los nacionales residentes, dado que ello provoca una imposición global superior a la que soporta un residente.

El **procedimiento** para la aplicación de este régimen se inicia mediante la formulación de la correspondiente solicitud y acreditado el cumplimiento de las condiciones que determinan su aplicación. En defecto de plazo específico para la presentación de dicha solicitud, el plazo para formularla es el de prescripción (cuatro años).

A la vista de los datos y antecedentes, la Administración Tributaria aceptará o denegará la solicitud. Si acepta la solicitud, la Administración, teniendo en cuenta la totalidad de las rentas obtenidas por el contribuyente en el período impositivo y sus circunstancias personales y familiares, determinará el tipo medio de gravamen correspondiente según la normativa del IRPF.

### Lectura recomendada

Entre otras, véanse las Sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 14 de febrero de 1995, de 11 de agosto de 1995 y de 12 de junio de 2003.

La **renta gravable** estará constituida por la totalidad de las rentas obtenidas en España por el contribuyente que se acoge al régimen opcional regulado en este artículo, computándose las rentas por sus importes netos.

El **tipo de gravamen** aplicable, expresado con dos decimales, es el tipo medio resultante de aplicar las normas del impuesto sobre la renta de las personas físicas a la totalidad de las rentas obtenidas por el contribuyente durante el período, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador, teniendo en cuenta las circunstancias personales y familiares que hayan sido debidamente acreditadas.

El tipo medio de gravamen resultante se aplicará sobre la parte de base liquidable correspondiente a las rentas obtenidas en territorio español y calculada conforme a las normas del IRPF, para obtener la **cuota tributaria**. Si dicha cuantía es inferior a las cantidades ya satisfechas durante el período impositivo en concepto de IRNR sobre las rentas obtenidas en territorio español, la Administración procederá a devolver el exceso.

Aquellos contribuyentes que formen parte de alguna unidad familiar de las establecidas en el artículo 82.1 LIRPF, pueden solicitar que el régimen opcional regulado en este artículo les sea aplicado teniendo en cuenta las normas sobre tributación conjunta.

Por último, debe tenerse en cuenta que, a pesar de la aplicación de este régimen opcional, como se ha comentado, el contribuyente conserva su condición de no residente en territorio español; por lo tanto, opera plenamente el criterio de territorialidad y la sujeción al Estado de la fuente, de modo que, como se ha señalado, el ejercicio de la opción por tributar en el IRPF es un requisito que legitima para instar el procedimiento de devolución, en su caso, del exceso.

## 6. Convenios para evitar la doble imposición

Como ya se ha señalado anteriormente, cuando estamos en presencia del factor internacional, se pueden producir fenómenos de doble imposición por una falta de coordinación de los sistemas fiscales de los Estados implicados, especialmente en materia de renta y patrimonio.

### La doble imposición internacional

Se produce esta situación cuando dos Estados (el de la fuente y el de la residencia) tratan de gravar una misma renta o patrimonio obtenida por un mismo sujeto en un determinado periodo, al amparo de su soberanía fiscal:

- Por un lado, el Estado de la fuente, en atención al principio de territorialidad, somete a tributación las rentas obtenidas en su territorio, con independencia del Estado de donde procedan, mediante el impuesto correspondiente.
- Por otro, el Estado de residencia, en aplicación del principio de residencia efectiva, somete a tributación al sujeto por toda su renta mundial.

### Ejemplo

**El Sr. Martínez, de nacionalidad española, reside habitualmente en Barcelona. En mayo del 2008 repara unos ordenadores en Camerún, operación por la que percibe 3.000 euros.**

Se producirá una situación de doble imposición si el Estado de residencia (España) grava en el IRPF todas las rentas obtenidas por el Sr. Martínez, con independencia del Estado de donde procedan. Al tiempo que el Estado donde se han generado las rentas (Camerún) someta a gravamen todas las rentas producidas en su territorio.

El fenómeno de la doble imposición internacional se produce especialmente cuando se perciben rentas o se poseen patrimonios en territorios diferentes de aquel en el que se reside. Si todos los Estados aplicaran el principio de residencia (las personas sólo tributarían en el Estado en el que residieran) o el de territorialidad (los sujetos sólo quedarían sujetos en el territorio en el que se obtuviera la renta), se reducirían las posibilidades de que se produjera una doble imposición. No obstante, debe tenerse presente que también aparecen supuestos de doble imposición porque dos Estados consideran que una persona es residente en ambos.

Los efectos de la doble imposición internacional se producen no sólo para los sujetos intervinientes en las operaciones gravadas, sino que también afectan a las relaciones económicas entre los Estados y al buen funcionamiento del mercado interior. Algunas de estas consecuencias son la disminución de la rentabilidad de las inversiones, la deslocalización de las inversiones y patrimonios o el desvío de rentas hacia lugares donde el coste fiscal es menor.

### Lectura recomendada

**J. Arespachaga (1998).**  
*Planificación fiscal internacional.* Madrid: Marcial Pons.

Estos conflictos se pueden paliar o eliminar con mecanismos como los convenios para evitar la doble imposición o con medidas internas que adopta el Estado de residencia.

Los **convenios para evitar la doble imposición** establecen normas de reparto de poder tributario entre los Estados implicados (el Estado de la fuente o Estado donde se origina la renta y el Estado de residencia del receptor de la renta), en función de la mayor o menor conexión económica que exista entre los mismos y las rentas o patrimonio objeto de gravamen, así como atendiendo a la propia naturaleza de la renta.

En consecuencia, la finalidad principal de este tipo de convenios es evitar la doble imposición internacional. No obstante, también responden a otras finalidades como la de facilitar y atraer inversiones extranjeras, la neutralidad del trato fiscal para que no influya en la localización de rentas y patrimonios, el efecto de armonización entre los diferentes sistemas fiscales de los Estados firmantes, la facilitación del intercambio de información tributaria y la aplicación del principio de no discriminación entre residentes y no residentes.

Son varias las instituciones y organismos internacionales que tienen, desde hace tiempo, un **modelo de convenio** para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal (ONU, Organización de Estados Americanos, Pacto Andino...), entre los que destaca el de la OCDE. Modelos que dichas organizaciones se encargan de ir actualizando para acomodarlos a las nuevas necesidades de la economía globalizada.

Los convenios para evitar la doble imposición recaen sobre tres **materias** bien diferenciadas: la imposición sobre la renta y sobre el patrimonio; la imposición sobre las herencias, y, por último, la imposición sobre las rentas de la navegación marítima y/o aérea internacional. Ahora bien, cuantitativa y cualitativamente (por la amplitud de sus disposiciones) destacan de entre ellos los convenios relativos a la imposición sobre la renta y el patrimonio.

La mayoría de los convenios suscritos por España responden al modelo de convenio de la OCDE. No obstante, se ha de señalar que existen variaciones en los diversos convenios respecto del propio modelo de convenio, en atención a las circunstancias del Estado con el que se pacta el convenio y la situación económica española en el momento de negociarlo. Por otro lado, debe tenerse presente que algunos de los convenios de este tipo suscritos por España corresponden a fechas muy distantes entre sí.

#### La bilateralidad de los convenios

Estos convenios que, generalmente, son bilaterales, sólo obligan a los Estados contratantes, no a terceros Estados. Con lo cual, el problema no se soluciona en su globalidad.

## El modelo de convenio de la OCDE

El último modelo de convenio de la OCDE es del 2008. Se estructura en torno a los siguientes capítulos: ámbito de aplicación del convenio, esto es, impuestos incluidos (artículos 1 y 2); definiciones generales, definición de residencia y de establecimiento permanente (artículos 3 a 5); imposición sobre la renta: rentas inmobiliarias, beneficios empresariales, navegación marítima, empresas vinculadas, dividendos, intereses, cánones, ganancias de capital, trabajos independientes, trabajos dependientes, participaciones de consejeros, artistas y deportistas, pensiones, funciones públicas, estudiantes y otras rentas (artículos 6 a 21); imposición sobre el patrimonio (artículo 22); métodos para evitar la doble imposición (artículos 23); disposiciones especiales: principio de no discriminación, procedimiento amistoso, intercambio de información, agentes diplomáticos, extensión territorial (artículos 24 a 28), y disposiciones finales: entrada en vigor y denuncia (artículos 29 y 30).

La versión inicial del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional en renta y patrimonio y evitar el fraude fiscal ha sido revisada en varias ocasiones, como forma de garantizar su permanente actualidad en la compleja materia de la fiscalidad internacional.

Mediante las mencionadas revisiones que periódicamente se han realizado, se tienen en cuenta, entre otras circunstancias, la experiencia adquirida por los países miembros de la OCDE en la negociación de sus convenios para evitar la doble imposición; los cambios en los sistemas fiscales de los países miembros; el aumento de las relaciones fiscales internacionales; así como el desarrollo de nuevos sectores y fórmulas de actividad empresarial.

Constituye una práctica habitual el hecho de recurrir a los comentarios del modelo de convenio de la OCDE para la interpretación de los acuerdos bilaterales, a pesar de que no existe una base legal clara para su aplicación interpretativa, ya que forman parte de los trabajos preparatorios del convenio. Quizá los supuestos en los que puede plantear mayores reservas la aplicación de tales comentarios son aquéllos en los que el convenio suscrito no se acabe de ajustar el modelo de convenio.

### Lectura recomendada

T. Sánchez Fernández (2004). "Estudio comparativo de los convenios suscritos por España respecto al Convenio Modelo de la OCDE". *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales* (núm. 1).

Países con convenio		
Unión Europea	Otros países	
Alemania Austria Bélgica Bulgaria Chequia Dinamarca Eslovaquia Eslovenia Estonia Finlandia Francia Grecia Holanda Hungría Irlanda Italia Letonia Lituania Luxemburgo Malta Polonia Portugal Reino Unido Rumanía Suecia	Europa	Croacia Islandia Macedonia Moldavia Noruega Federación Rusa Turquía Serbia Suiza Antigua URSS (salvo Rusia)
	África	Argelia Egipto Marruecos Sudáfrica Túnez
	América	Argentina Bolivia Brasil Canadá Chile Chipre Colombia Cuba Ecuador EE.UU. Jamaica México El salvador Trinidad y Tobago Venezuela

Países con convenio		
Unión Europea	Otros países	
	Asia	Arabia Saudí China Corea del Sur Emiratos Árabes Filipinas India Indonesia Irán Israel Japón Malasia Tailandia Vietnam
	Oceanía	Australia Nueva Zelanda

También existen convenios para evitar la doble imposición relativos a los impuestos sobre las herencias suscritos con Francia, Grecia y Suecia.

Por otra parte, existen convenios para evitar la doble imposición sobre rentas procedentes del ejercicio de la navegación marítima y/o aérea suscritos con Chile, Sudáfrica y Venezuela.

Cuando el contribuyente sea residente en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición, **se aplican las disposiciones previstas en el convenio**, pues el tratado internacional es una fuente del Derecho jerárquicamente superior a la ley ordinaria. En todo aquello que no contravenga lo dispuesto por el convenio, se aplica la normativa tributaria española sobre el IRNR.

### **La aplicación preferente de las normas de los convenios para evitar la doble imposición**

Los convenios para evitar la doble imposición son tratados internacionales bilaterales, es decir, suscritos entre España y otro país con el que se poseen relaciones comerciales relativamente intensas.

Dichos convenios, como se ha dicho, tienen por objeto delimitar el ámbito de aplicación de los ordenamientos tributarios de España y del país con el que se suscriben en aquellos supuestos en que pueden entrar en colisión. Una vez determinada la normativa del país competente, se aplica su ordenamiento interno.

Como también se ha comentado, las disposiciones de los convenios para evitar la doble imposición se aplican con carácter preferente sobre la normativa tributaria española. La razón hay que buscarla en el artículo 96.1 de la Constitución española, según el cual "los tratados internacionales, válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, formarán parte del ordenamiento interno. Sus disposiciones sólo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho internacional".

Finalmente, hay que tener presente, en relación con la aplicación de este tipo de normas, que los convenios se aplican a los impuestos españoles que estén vigentes en cada momento, aunque no lo estuvieran cuando fueron suscritos los convenios. Lo cual puede provocar problemas cuando determinadas situaciones previstas en una ley interna posterior no se encuentran reguladas por un convenio anterior.

Como consecuencia de la aplicación de estas disposiciones de los convenios, en algunos casos, la tributación es inferior a la que resultaría de aplicar la normativa tributaria española sobre el IRNR; y, en otros, las rentas no pueden someterse a imposición en España, si concurren ciertas circunstancias.

Cuando se gravan a un tipo de gravamen inferior las rentas o, simplemente, no se gravan en España, al tiempo de presentar su declaración, el contribuyente deberá acreditar su residencia en el país con el que España tiene suscrito el convenio, mediante el correspondiente certificado de residencia emitido por las autoridades fiscales de su país.

Sin perjuicio de las especialidades contenidas en los distintos convenios, el tratamiento que generalmente reciben los diferentes **tipos de renta**, es el siguiente:

**a) Beneficios empresariales.** Los beneficios empresariales, sólo pueden ser sometidos a imposición en el país de residencia del contribuyente, salvo que se obtengan a través de un EP, en cuyo caso se gravan en España.

A título de ejemplo, a continuación se transcribe el artículo 7 del convenio hispano-estadounidense para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, firmado el 22 de febrero de 1990, relativo a los beneficios empresariales:

"1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice o haya realizado actividades en el otro Estado contratante mediante un establecimiento permanente situado en ese otro Estado. Si la empresa realiza o ha realizado su actividad de dicha manera, los beneficios pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a ese establecimiento permanente.

2. Sin perjuicio de las disposiciones del apartado 3, cuando una empresa de un Estado contratante realice su actividad en el otro Estado contratante mediante un establecimiento permanente situado en ese otro Estado, en cada Estado contratante se atribuirán a dicho establecimiento permanente los beneficios que éste hubiera podido obtener de ser una empresa distinta e independiente que realizase las mismas o similares actividades en las mismas o similares condiciones.

3. Para la determinación de los beneficios del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos en los que se haya incurrido para la realización de los fines del establecimiento permanente, incluyendo los gastos de investigación y desarrollo, los intereses y otros gastos similares y una participación razonable en los gastos de dirección y generales de administración, tanto si se efectuaron en el Estado en que se encuentra el establecimiento permanente como en otra parte.

4. No se atribuirán beneficios a un establecimiento permanente por razón de la simple compra de bienes o mercancías para la empresa.

5. A los efectos de este convenio, los beneficios imputables al establecimiento permanente comprenderán solamente los beneficios o las pérdidas derivados de los activos o las actividades del establecimiento permanente y se determinarán cada año por el mismo método, a no ser que existan motivos válidos y suficientes para proceder de otra forma.

6. Cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos del convenio, las disposiciones de aquéllos no quedarán afectadas por las del presente artículo."

#### Lectura recomendada

J. M. Vallejo Chamorro; M. Gutiérrez Lousa (2002). "Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes". *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales* (núm. 6).

**b) Actividades profesionales.** Este tipo de rendimientos se gravan en el país en que resida el contribuyente, a excepción de los obtenidos a través de una base fija, en cuyo caso tributan en España.

A título de ejemplo, a continuación se transcribe el artículo 14 del convenio hispano-alemán para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, publicado en el *Boletín Oficial del Estado* de 8 de abril de 1968, relativo a las actividades profesionales.

"1. Las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante por la prestación de servicios profesionales o el ejercicio de otras actividades independientes de naturaleza análoga, sólo pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que dicho residente disponga habitualmente en el otro Estado contratante de una base fija para el ejercicio de su actividad. Si dispone de dicha base fija, dichas rentas pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que proceda atribuir las a la base fija.

2. La expresión "servicios profesionales" comprende, especialmente, las actividades científicas, literarias, artísticas, de educación o enseñanza ejercidas independientemente, así como las actividades independientes de los médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contadores."

**c) Actividades artísticas y deportivas.** Normalmente, los rendimientos por actuaciones artísticas y deportivas realizadas en territorio español tributan en España. Sin embargo, en los distintos convenios se contemplan peculiaridades en relación con este tipo de rentas.

A título de ejemplo, a continuación se transcribe el artículo 14 del convenio hispano-francés a fin de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado el 10 de octubre de 1995:

"1. No obstante lo dispuesto en los artículos 14 y 15, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante, en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio y televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2. No obstante lo dispuesto en los artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades ejercidas por un artista o deportista, personalmente y en calidad de tal, se atribuyan, no al propio artista o deportista, sino a otra persona, estas rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.

3. No obstante las disposiciones del apartado 1 y de los artículos 14 y 15, las rentas derivadas de las actividades ejercidas, personalmente y en calidad de tal, por un artista del espectáculo o un deportista residente de un Estado contratante, en el otro Estado contratante, sólo pueden someterse a imposición en el primer Estado cuando dichas actividades desarrolladas en el otro Estado son financiadas principalmente por fondos públicos del primer Estado, de sus entidades territoriales o de sus personas jurídicas de derecho público.

4. No obstante las disposiciones del apartado 2 y de los artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades ejercidas por un artista del espectáculo o un deportista, personalmente y en calidad de tal, residente de un Estado contratante, en el otro Estado contratante, son atribuidas, no al propio artista o deportista sino a otra persona, estas rentas sólo pueden someterse a imposición en el primer Estado contratante cuando esta otra persona esté financiada principalmente por fondos públicos de este otro Estado, de sus entidades territoriales, o de sus personas jurídicas de derecho público."

**Ejemplo**

El Sr. Gómez, residente en Francia, Estado con el que España tiene suscrito un convenio para evitar la doble imposición, percibe 40.000 euros por un concierto de música realizado en Alicante.

De conformidad con el artículo 17.1 del convenio hispano-francés para evitar la doble imposición, los 40.000 euros percibidos por el Sr. Gómez podrán tributar en España, ya que, como se deduce del enunciado, el concierto no ha sido financiado con fondos públicos de Francia.

**d) Consejeros.** Todas aquellas rentas que se perciban en calidad de miembro de un consejo de administración de una sociedad residente en España (participaciones, dietas de asistencia...), tributan en España.

A título de ejemplo, a continuación se transcribe el artículo 16 del convenio hispano-australiano para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y protocolo, hecho en Canberra el 24 de marzo de 1992., relativo a las participaciones de los consejeros:

"Las participaciones, dietas de asistencia y otras retribuciones similares que una persona residente de uno de los Estados contratantes obtenga como miembro del Consejo de Administración o de vigilancia de una sociedad residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado."

**e) Rentas de la propiedad de bienes inmuebles.** En los convenios se dispone que las rentas de los bienes inmuebles tributan en el Estado donde están situados los mismos. En consecuencia, las rentas derivadas de bienes inmuebles situados en España son gravadas por la normativa española.

A título de ejemplo, a continuación se transcribe el artículo 6 del convenio hispano-italiano para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y prevenir la evasión fiscal, firmado el 8 de septiembre de 1977, relativo a las rentas inmobiliarias:

"1. Las rentas procedentes de bienes inmuebles, incluidas las rentas de explotaciones agrícolas o forestales, pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que esos bienes están situados.

2. La expresión «bienes inmuebles» vendrá definida de conformidad con la Ley del Estado contratante en que los bienes en cuestión estén situados. Dicha expresión comprende, en todo caso los accesorios, el ganado y equipo de las explotaciones agrícolas y forestales, así como los derechos a los que se apliquen las disposiciones de Derecho privado relativas a los bienes raíces. Se considera además como «bienes inmuebles» el usufructo de bienes inmuebles y los derechos a percibir cánones variables o fijos por la explotación o la concesión de explotación de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales. Los buques, embarcaciones y aeronaves no se consideran bienes inmuebles.

3. Las disposiciones del párrafo 1 se aplican a las rentas derivadas de la utilización directa, del arrendamiento o aparcería, de la enajenación, así como de cualquier otra forma de explotación de los bienes inmuebles.

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 3 se aplican igualmente a las rentas derivadas de los bienes inmuebles de una Empresa y así como a las rentas de los bienes inmuebles utilizados para el ejercicio de una profesión independiente."

**f) Dividendos, intereses y cánones.** El criterio aplicable en estos casos es el de tributación compartida entre España y el Estado donde reside el contribuyente; por consiguiente, tributan en España estos rendimientos, pero limitado al tipo impositivo señalado en el convenio.

A título de ejemplo, a continuación se transcribe el artículo 10 del convenio hispano-británico para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado el 21 de octubre de 1975, relativo a los dividendos:

"1. Los dividendos pagados por una sociedad residente en España a un residente del Reino Unido pueden someterse a imposición en el Reino Unido. Estos dividendos pueden también someterse a imposición en España, y de acuerdo con la legislación española, pero siendo el beneficiario efectivo de estos dividendos residente del Reino Unido, el impuesto así exigido no puede exceder.

a. Del 10 por 100 del importe bruto de los dividendos si el beneficiario es una sociedad que posea, directa o indirectamente, el 10 por 100 o más del derecho al voto en la sociedad que paga los dividendos;

b. En todos los demás casos, del 15 por 100 del importe bruto de los dividendos.

2. Los dividendos pagados por una sociedad residente del Reino Unido a un residente de España pueden someterse a imposición en España. Estos dividendos pueden también someterse a imposición en el Reino Unido, pero siendo el beneficiario efectivo de estos dividendos residente de España, el impuesto así exigido no puede exceder:

a. Del 10 por 100 del importe bruto de los dividendos si el beneficiario es una Sociedad que posee directa o indirectamente el 10 por 100 o más del derecho al voto en la sociedad que paga los dividendos;

b. En todos los demás casos, del 15 por 100 del importe bruto de los dividendos.

3. Sin embargo, en tanto en cuanto una persona física residente en el Reino Unido tenga derecho a un crédito fiscal respecto de los dividendos pagados por una sociedad residente en el Reino Unido, se aplicarán en sustitución de las disposiciones del párrafo (2) de este artículo, las establecidas a continuación:

I. los dividendos pagados por una sociedad que es residente del Reino Unido a un residente de España pueden someterse a imposición en España.

II. cuando un residente de España tenga derecho a un crédito fiscal respecto de dicho dividendo, de acuerdo con lo establecido en el apartado (b) de este párrafo, la suma de éste más el crédito fiscal correspondiente puede someterse a imposición en el Reino Unido y, de acuerdo con la legislación de este Estado, a un tipo que no exceda del 15 por 100.

III. salvo lo establecido en el apartado (a) (ii) de este párrafo, los dividendos pagados por una sociedad residente del Reino Unido, y cuyo beneficiario efectivo sea residente de España, no se someterán a ningún impuesto sobre dichos dividendos en el Reino Unido.

b. Un residente de España que perciba dividendos de una sociedad residente del Reino Unido tendrá derecho, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado (c) de este párrafo y siempre que sea el beneficiario efectivo de los dividendos, al crédito fiscal en una medida equivalente al que habría disfrutado una persona física residente del Reino Unido que hubiera percibido dichos dividendos y, por tanto, a la devolución de cualquier exceso de tal crédito sobre su deuda tributaria en el Reino Unido.

c. Las disposiciones del apartado (b) de este párrafo no se aplican cuando el beneficiario efectivo de los dividendos sea una sociedad que, bien sola o bien junto con una o más entidades asociadas, posea directa o indirectamente el 10 por 100 o más del derecho al voto de la sociedad que paga los dividendos. A los efectos de este párrafo, se considera que dos entidades están asociadas cuando una posea directa o indirectamente más del 50 por 100 del derecho al voto en la otra, o una tercera sociedad detente más del 50 por 100 del derecho al voto en las dos primeras.

4. El término 'dividendos' empleado en este artículo comprende los rendimientos de las acciones u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar de los beneficios, así como las rentas de otras participaciones sociales asimiladas a los rendimientos de las acciones por la legislación fiscal del Estado en que reside la sociedad que las distribuya, e incluye también cualquier otro concepto (distinto de los intereses cuyo impuesto se reduzca de acuerdo con lo establecido en el artículo 11 del presente convenio) que, según la ley del Estado contratante en que resida la sociedad que paga el dividendo, sea considerado como dividendo o distribución de beneficios de una sociedad.

5. Las disposiciones del párrafo (1), o en su caso de los párrafos (2) y (3) de este artículo, no se aplican cuando el residente de uno de los Estados contratantes tiene en el otro Estado contratante un establecimiento permanente y las acciones o participaciones que generan

los dividendos se hallan efectivamente vinculadas a dicho establecimiento permanente. En este caso se aplican las disposiciones del artículo 7.

6. Si el beneficiario efectivo de un dividendo, residente de un Estado contratante, posee el 10 por 100 o más de la clase de acciones a las cuales se paga dicho dividendo, no serán de aplicación el párrafo (1), o en su caso los párrafos (2) y (3) de este artículo, en la medida en que éste pueda haber sido pagado exclusivamente con cargo a los beneficios obtenidos o ingresos recibidos por la sociedad que los paga, en un período finalizado con doce o más meses de antelación a la 'fecha de adquisición'. A los efectos de este párrafo, la expresión 'fecha de adquisición' se refiere al día en que el beneficiario efectivo del dividendo llegó a ser propietario del 10 por 100 o más de la clase de acciones a las que se paga el rendimiento.

No obstante, este párrafo no se aplica si el beneficiario efectivo del dividendo demuestra que adquirió las acciones por razones de buena fe comercial y no con el fin primordial de conseguir los beneficios a que da derecho la aplicación del presente artículo.

7. Cuando una sociedad residente de un Estado contratante obtenga beneficios o rentas procedentes del otro Estado contratante, ese otro Estado no puede someter a ninguna imposición a los dividendos pagados por la sociedad y cuyos beneficiarios efectivos no sean personas residentes de este otro Estado, o someter los beneficios no distribuidos de la sociedad a un impuesto sobre los mismos, aunque los dividendos pagados o los beneficios no distribuidos consistan, en todo o en parte, en beneficios o rentas procedentes de este otro Estado. No obstante lo anterior, siempre que una sociedad residente de un Estado contratante tenga un establecimiento permanente en el otro Estado contratante, puede ser sometida en él a cualquier impuesto retenido en la fuente establecido por la legislación interna de ese otro Estado contratante, pero tal impuesto no excederá del 15 por 100 de los beneficios distribuidos de la sociedad que sean atribuibles al establecimiento, no pudiendo incluirse, naturalmente, como beneficio distribuido el impuesto de sociedades."

**g) Rendimientos del trabajo dependiente.** Con carácter general, los rendimientos percibidos por un empleo ejercido en España se gravan por el Estado español, salvo si concurren las tres circunstancias siguientes: que el no residente no permanezca en España más de 183 días durante el año; que las remuneraciones se paguen por un empleador no residente; y que dichas remuneraciones no se soporten por un EP o una base fija que el empleador tenga en España.

A título de ejemplo, a continuación se transcribe el artículo 10 del convenio hispano-suizo para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, publicado en el *Boletín Oficial del Estado* de 3 de marzo de 1967, relativo a los rendimientos del trabajo dependiente:

"1. Sin perjuicio de las disposiciones de los artículos 16, 18 y 19, los sueldos, salarios y remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo, sólo pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado contratante. Si el empleo se ejerce en este último Estado, las remuneraciones derivadas del mismo pueden someterse a imposición en este Estado.

2. No obstante las disposiciones del párrafo 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo ejercido en el otro Estado contratante, sólo pueden someterse a imposición en el primer Estado si:

a. El empleado no permanece en el otro Estado, en uno o varios períodos, más de un total de 183 días durante el año fiscal considerado;

b. Las remuneraciones se pagan por o en nombre de una persona que no es residente del otro Estado, y

c. Las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente o una base fija que la persona para quien se trabaja tiene en el otro Estado.

3. No obstante las disposiciones precedentes de este artículo, las remuneraciones obtenidas por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave en tráfico internacional, pueden someterse a imposición en el Estado contratante donde se encuentre la sede de dirección efectiva de la empresa."

**h) Pensiones.** Tienen un distinto tratamiento en función de si son percibidas por razón de un empleo público o privado. En el primer caso, se someten a gravamen, generalmente, en el Estado en donde se abonan las pensiones, no en el de residencia del contribuyente (no obstante, en algunos convenios si se tiene la nacionalidad del Estado de residencia, es éste el que grava las pensiones). En tanto que en el segundo caso (en el que, generalmente, se incluyen las pensiones satisfechas por la Seguridad Social) suelen tributar en el Estado de residencia del contribuyente.

Se entiende que una pensión es pública cuando se percibe por razón de un empleo público anterior ejercido en todos los niveles territoriales; mientras que una pensión privada sería cualquier otra pensión percibida por razón de un empleo privado anterior.

A título de ejemplo, a continuación se transcribe el artículo 18 del convenio hispano-argentino para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado el 21 de julio de 1992, relativo a las pensiones, jubilaciones, anualidades y pensiones alimenticias:

"1. Las pensiones y jubilaciones pagadas a un residente de un Estado Contratante sólo pueden someterse a imposición en este Estado.

2. Lo dispuesto en el apartado anterior será aplicable, asimismo, a las prestaciones percibidas por los beneficiarios de fondos de pensiones o de otros sistemas alternativos.

3. Las anualidades pagadas a un residente de un Estado Contratante sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

El término 'anualidad' significa una suma prefijada que ha de pagarse periódicamente en épocas establecidas a lo largo de la vida de una persona o durante un período de tiempo determinado o determinable a cambio del pago de una cantidad adecuadamente equivalente en dinero o en signo que lo represente.

4. Las pensiones alimenticias pagadas a un residente de un Estado Contratante sólo pueden someterse a imposición en ese Estado. La expresión «pensiones alimenticias», tal y como se emplea en este apartado, significa pagos periódicos efectuados conforme a un acuerdo de separación por escrito, a una sentencia de separación o de divorcio, o ayudas obligatorias, respecto de los cuales el perceptor esté sometido a imposición con arreglo a las leyes del Estado del que es residente.

5. Los pagos periódicos para manutención de hijos menores de edad en aplicación de un acuerdo de separación por escrito, de una sentencia de separación o de divorcio, o ayudas obligatorias, efectuados por un residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante, sólo pueden someterse a imposición en el Estado Contratante mencionado en primer lugar."

**i) Estudiantes.** Con carácter general, las cantidades percibidas por razón de gastos de manutención, estudios y formación, están exentas, siempre y cuando procedan de fuentes situadas en el extranjero.

**j) Ganancias patrimoniales.** Generalmente, es el Estado de residencia el que grava las ganancias patrimoniales, a excepción de las derivadas de la enajenación de bienes inmuebles situados en territorio español, que tributan en España.

### La retención

Quando, por aplicación del convenio, el no residente debe tributar en el Estado de residencia, no procede aplicar retención sobre la renta que se le satisface en España. No obstante, el pagador deberá solicitar un certificado de residencia al no residente, así como presentar la declaración correspondiente.

A título de ejemplo, a continuación se transcribe el artículo 21 del convenio hispano-ruso para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y protocolo, hecho en Madrid el 16 de diciembre de 1998, relativo a otras rentas:

"1. Las rentas de un residente de un Estado contratante, cualquiera que fuese su procedencia, no mencionadas en los anteriores artículos del presente convenio se someterán a imposición en ese Estado.

2. Lo dispuesto en el apartado 1 no es aplicable a las rentas, distintas de las derivadas de bienes inmuebles en el sentido del apartado 2 del artículo 6, cuando el beneficiario de dichas rentas, residente de un Estado contratante, realice en el otro Estado contratante una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado en ese otro Estado o preste servicios personales independientes por medio de una base fija situada en ese otro Estado, y el derecho o bien por el que se pagan las rentas esté vinculado efectivamente con dicho establecimiento permanente o base fija. En tal caso, son aplicables las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según proceda.

3. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, los elementos de renta de un residente de un Estado contratante no mencionados en los artículos anteriores de este convenio y que tengan su origen en el otro Estado contratante podrán gravarse también en ese otro Estado."

Tipos de gravamen en los convenios firmados por España

País	Dividendos		Intereses	Cánones	
	General	Matriz-filial			
		% part.	Tipo		
Alemania	15	25	10	10	5
Argelia	15	10	5	0/5	7/14
Argentina	15	25	10	0/12,5	3/5/10/15
Australia	15	-	-	10	10
Austria	15	50	10	5	5
Bélgica	15	25	0	0/10	5
Bolivia	15	25	10	15	15/0
Brasil	15	-	-	10/15	10/15
Bulgaria	15	25	5	0	0
Canadá	15	-	-	15	10
República Checa	15	25	5	0	5
Chile	10	20	5	5/15	5/15
China	10	-	-	10	10
Corea	15	25	10	10	10
Croacia	15	25	0	8	8
Cuba	15	25	5	10	5
Dinamarca	15	-	0	10	6
Ecuador	15	-	-	5/10	5/10

País	Dividendos		Intereses	Cánones	
	General	Matriz-filial			
		% part.			Tipo
Egipto	12	25	9	10	12
Emiratos Árabes	15	10	5	0	-
Rep. Eslovaca	15	25	5	0	5
Eslovenia	15	25	5	5	5
Estados Unidos	15	25	10	10	5/8/10
Estonia	15	25	5	0/10	5/10
Filipinas	15	10	10	10/15	10/15/20
Finlandia	15	25	10	10	5
Francia	15	10	0	10	0/5
Grecia	10	25	5	0/8	6
Hungría	15	25	5	0	0
India	15	-	-	15	10/20
Indonesia	15	25	10	10	10
Irán	10	20	5	7,5	5
Irlanda	15	25	0	0	5/8/10
Islandia	15	25	5	5	5
Israel	10	-	-	5/10	5/7
Italia	15	-	-	12	4/8
Japón	15	25	10	10	10
Letonia	10	25	5	0/10	5/10
Lituania	15	25	5	0/10	5/10
Luxemburgo	15	25	10	10	10
Macedonia	15	10	5	5	5
Marruecos	15	25	10	10	5/10
Malta	5	25	0	0	0
México	15	25	5	10/15	10
Nueva Zelanda	15	-	-	10	10
Noruega	15	25	10	0/10	5
Países Bajos	15	25/50	5/10	10	6
Polonia	15	25	5	0	10

País	Dividendos			Intereses	Cánones
	General	Matriz-filial			
		% part.	Tipo		
Portugal	15	25	10	15	5
Reino Unido	15	10	10	12	10
Rumanía	15	25	10	10	10
Federación Rusa	5/10/15	-	-	5	5
Antigua URSS	18	-	-	0	5
Suecia	15	50	10	15	10
Suiza	15	25	10	10	5
Tailandia	10	-	-	10/15	5/8/15
Túnez	15	50	5	5/10	10
Turquía	15	25	5	10/15	10
Venezuela	10	25	0	0/4'95/10	5
Vietnam	15	25/50	7/10	10	10

## 7. Otros aspectos de la tributación de los no residentes

A continuación, se van a analizar sucintamente algunas cuestiones que afectan a la fiscalidad de los no residentes, a algunas de las cuales ya nos hemos referido anteriormente (como es el caso de las operaciones vinculadas y de los paraísos fiscales), en tanto que otras tienen un carácter más marginal, como el gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes.

### 7.1. Operaciones vinculadas

En ocasiones, para valorar la renta derivada de determinadas operaciones, la normativa española ordena acudir al valor de mercado, como ocurre en el caso de las operaciones vinculadas entre sociedades, en las que se pueden alterar los precios entre tales sociedades vinculadas, que se exteriorizan en precios que no reflejan la realidad del mercado.

Los ordenamientos tributarios de los distintos países reaccionan ante las operaciones entre sociedades vinculadas estableciendo mecanismos para evitar elusiones y transferencias de beneficios de unas sociedades a otras, encubiertas con la apariencia de otro tipo de negocios. Fenómeno que se convierte en muy preocupante para la Administración tributaria, teniendo en cuenta que, precisamente, el mayor volumen de transacciones internacionales, fruto de la globalización de la economía, se produce entre empresas vinculadas.

En efecto, las administraciones tributarias desconfían de estas operaciones entre sociedades vinculadas, porque son peligrosas para los intereses de la Hacienda Pública, ya que a través de ellas las sociedades pueden disminuir su beneficio gravable en perjuicio de los intereses recaudatorios al realizar verdaderas transferencias de beneficios. Estos artificios, que evidentemente representan unas pérdidas considerables de ingresos para las haciendas de los diferentes Estados, resultan en muchas ocasiones de muy difícil control por parte de las administraciones tributarias.

#### Las operaciones vinculadas se caracterizan por tres notas:

- Las realizan sujetos especialmente relacionados entre sí.
- Se pactan contraprestaciones diferentes a las que acordarían dos sujetos independientes en situación normal de mercado.
- El pacto se realiza en virtud, precisamente, de la relación que les une, de manera que no se pactaría así con un tercero.

#### Ejemplo

Este efecto se consigue sobrefacturando el producto o el servicio exportado desde un país de baja fiscalidad a otro país de más elevada fiscalidad.

#### Precios de transferencia

Las contraprestaciones pactadas por las partes se denominan también con frecuencia precios de transferencia.

En cuanto a la reacción de los ordenamientos ante los precios de transferencia, en las operaciones entre empresas vinculadas, las legislaciones tributarias suelen establecer el **principio del trato en igualdad de condiciones** (denominado también principio de *arm's length*, regla del operador independiente o regla del precio normal de mercado abierto). Es decir, como si las transacciones se realizaran entre entes independientes.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), a los efectos de controlar el principio del *arm's length*, ha propuesto una serie de **métodos** que tienden en cada caso a crear reglas claras comparativas, teniendo en consideración aspectos tales como las características o naturaleza de los bienes, servicios transferidos, bienes usados y riesgos asumidos, bases contractuales, estrategias de los negocios o las circunstancias económicas de las partes.

Es muy difícil demostrar que un precio de transferencia es un precio artificial, puesto que tal vez no exista un precio de mercado correspondiente a transacciones análogas, y, en consecuencia, resulte discutible el determinar si se ha violado la norma de la independencia.

#### Lectura recomendada

C. Herrero Mallol (1999).  
*Precios de transferencia internacionales*. Pamplona: Aranzadi.

#### Propuestas para solucionar la evasión fiscal mediante precios de transferencia

En relación con las posibles vías de solución del problema, la lucha contra la evasión tributaria en el campo internacional requiere prioritariamente que la legislación de los países contenga normas sobre el particular, en el caso de los precios de transferencia, especialmente en relación con las transacciones realizadas por vía telemática.

Normas que, asimismo, deben otorgar facultades suficientes a la Administración tributaria que actúa en momentos posteriores a la fijación de los precios de transferencia, conteniendo definiciones categóricas sobre abusos en la fijación de tales precios.

Todo ello sin perjuicio de que también se prevea, mediante la suscripción de acuerdos internacionales, la asistencia mutua que permita el intercambio de información, explotando a fondo esta oportunidad, así como incrementando el empleo de las inspecciones tributarias simultáneas. Y sin olvidar otra vía para intentar dar solución a este problema: los acuerdos previos sobre operaciones vinculadas.

Respecto a la normativa española, el artículo 16.3 TRLIS enumera los supuestos en que, a efectos tributarios, se entiende que existe **vinculación**. Intenta recoger así todas las posibilidades de dominio de una sociedad por otra, ya sea a través de vínculos personales, de participación en el capital o por otras vías.

#### Son operaciones vinculadas, las realizadas por:

- a) Una entidad y sus socios o partícipes.
- b) Una entidad y sus consejeros o administradores.
- c) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.
- d) Dos entidades que pertenezcan a un grupo.
- e) Una entidad y los socios o partícipes de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- f) Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- g) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes de otra entidad cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.

- h) Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o de los fondos propios.
- i) Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o los fondos propios.
- j) Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.
- k) Una entidad no residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el mencionado territorio.
- l) Dos entidades que forman parte de un grupo que tribute en el régimen de los grupos de sociedades cooperativas.

Cuando la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la participación deberá ser igual o superior al 5 por ciento, o al 1 por ciento si se trata de valores admitidos a negociación en un mercado regulado.

Por otro lado, existe grupo cuando una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

Para evitar este perjuicio recaudatorio, el artículo 16 TRLIS ordena atribuir a la operación su **valor normal de mercado** sólo en aquellos casos en los que la operación vinculada suponga una menor recaudación o un retraso en el gravamen de las rentas.

### **Ejemplo**

La sociedad A, dominada por la sociedad B, vende productos a esta última por su precio de coste.

En consecuencia, la sociedad A no obtiene beneficios, en tanto que la sociedad B experimenta unos gastos muy inferiores a los que hubiera tenido si hubiera comprado por el precio normal de mercado, de forma que su beneficio es superior al que hubiera obtenido de otra manera. El resultado final es que A traslada a B el beneficio que hubiera obtenido de pactar precios normales de mercado, no teniendo que tributar por él.

La vinculación entre entidades determina también la aplicación de otras normas especiales como son la prohibición de amortización del fondo de comercio adquirido a un sujeto vinculado (artículo 14.3 TRLIS) y la no deducibilidad de provisiones por insolvencias de sujetos vinculados (artículo 12.2 TRLIS).

El principal problema que plantea la aplicación de esta norma es, precisamente, determinar el **valor normal de mercado**, ya que estas operaciones suelen realizarse entre sociedades de un mismo grupo para productos y situaciones para los que no existe un mercado comparable, o para los que no puede hallarse un valor normal de mercado al no existir tal mercado.

Con la finalidad de intentar solucionar este problema, el TRLIS<sup>41</sup> acude a los **métodos recomendados internacionalmente** a este fin.

<sup>(41)</sup> Artículo 16.4 TRLIS

### **Los métodos para determinar el valor normal de mercado**

Para determinar el valor normal de mercado, puede aplicarse cualquiera de los tres métodos siguientes:

- Método del precio libre comparable, por el que se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.
- Método del coste incrementado, por el que se añade al valor de adquisición o coste de producción del bien o servicio el margen habitual en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.
- Método del precio de reventa, por el que se sustrae del precio de venta de un bien o servicio el margen que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.  
No obstante, cuando, a causa de la complejidad o a la información relativa a las operaciones, no puedan aplicarse adecuadamente los métodos anteriores, se podrán aplicar los siguientes métodos para determinar el valor de mercado de la operación:
- Método de la distribución del resultado, por el que se asigna a cada persona o entidad vinculada que realice de forma conjunta una o varias operaciones la parte del resultado común derivado de dicha operación u operaciones, en función de un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas o entidades independientes en circunstancias similares.
- Método del margen neto del conjunto de operaciones, por el que se atribuye a las operaciones realizadas con una persona o entidad vinculada el resultado neto, calculado sobre costes, ventas o la magnitud que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones, que el contribuyente o, en su caso, terceros habrían obtenido en operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones.

Método	Descripción	Norma
<i>Comparable uncontrolled price</i>	Precio comparable en el mercado libre	Art. 16.4.1ª) TRLIS
<i>Cost plus method</i>	Precio de coste incrementado en un margen de beneficio del sector	Art. 16.4.1ª) b) TRLIS
<i>Resale price method</i>	Precio de reventa a un tercero	Art. 16.4.1ª) c) TRLIS
<i>Profit split</i>	Distribución del resultado considerando el riesgo, los activos y las funciones	Art. 16.4.2ª) TRLIS

Por otro lado, el TRLIS permite que los contribuyentes soliciten a la Administración Tributaria que determine la valoración de las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas con carácter previo a su realización. Dicha solicitud se acompañará de una propuesta que se fundamentará en el valor normal de mercado, para zanjar las posibles discrepancias sobre el valor normal de mercado en una determinada operación<sup>42</sup>. Se trata de los denominados acuerdos de precios adelantados o **acuerdos de valoración previos so-**

<sup>(42)</sup> Art. 16.7 TRLIS

**bre operaciones vinculadas.** El acuerdo de valoración se aplicará a las futuras operaciones vinculadas teniendo una validez que no podrá exceder de los cuatro periodos impositivos siguientes al de la fecha en que se apruebe.

Es decir, se trata de pactos que permiten a los contribuyentes obtener un acuerdo por adelantado sobre precios de transferencia por parte de las administraciones tributarias involucradas, lo cual brinda a las partes una mayor certeza con respecto al efecto fiscal de tales transacciones.

## 7.2. Paraísos fiscales

Uno de los problemas tributarios ligados a la globalización es la proliferación de operaciones comerciales con o por personas residentes en territorios calificados como paraísos fiscales. El problema tiene una especial incidencia en relación con la evasión fiscal, así como con el blanqueo de capitales, al que, en numerosas ocasiones, suele ir ligado.

Como se verá a continuación, existen una serie de medidas tributarias encaminadas a la lucha contra este tipo de evasión fiscal, que los países desarrollados han incorporado en sus ordenamientos.

La existencia de los **paraísos fiscales** tributarios viene motivada por razones históricas, de competencia fiscal o incluso por razones meramente territoriales. El régimen fiscal de todos estos países o territorios viene caracterizado por un tratamiento fiscal favorable a determinadas operaciones, atrayendo así al capital extranjero. Esta situación ha motivado, a su vez, el desarrollo por los países industrializados de legislaciones antiparaísos fiscales.

Las principales **características** de un paraíso fiscal, son las siguientes:

- Una baja o nula fiscalidad directa, que se puede materializar de distintas maneras: inexistencia de gravamen sobre la renta, incentivos fiscales especiales para las empresas extranjeras que se establezcan en su territorio o sistemas de tributación territorial que exoneran de gravamen todas las rentas de fuente extranjera.
- La existencia de una legislación mercantil y financiera bastante flexible.
- Protección del secreto bancario y comercial.
- Ausencia de controles de cambios.
- Escasa o inexistente red de convenios de doble imposición.

### La evasión fiscal internacional

La evasión fiscal internacional consiste en la utilización de medios fraudulentos con la voluntad de evitar la realización del hecho generador de la obligación tributaria en un territorio con una fiscalidad elevada, trasladando su localización a territorios de escasa o nula carga tributaria, como sucede en los paraísos fiscales.

### Lectura recomendada

A. Maldonado García-Verdugo (2002). "Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales". *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales* (núm. 2).

Los paraísos fiscales son utilizados no sólo por las personas jurídicas (que es el supuesto más frecuente ya que, además, gozan de una gran flexibilidad para la estructuración, planificación y desarrollo de sus actividades económicas), sino también por las personas físicas. En el caso de estas últimas, el objetivo que persiguen es obtener una imposición nula o escasa en materia de renta, sucesiones y patrimonio o bien, a través del principio de territorialidad, limitar la sujeción de sus rentas a las obtenidas en los paraísos fiscales que, generalmente, son marginales o inexistentes. Cuando se trata de personas jurídicas, las finalidades que persiguen son la exoneración de sus rentas, el diferimiento impositivo, la recalificación de rentas y la disminución de las bases imponibles de las entidades residentes.

**Nota**

El perfil de las personas físicas que utilizan los paraísos fiscales es el de sujetos con niveles de renta y patrimonio muy elevados como es el caso de los deportistas de elite, artistas internacionales, accionistas de grandes empresas...

**El beneficio que buscan las personas jurídicas**

Como se acaba de señalar, las distintas finalidades que persiguen las personas jurídicas cuando utilizan un paraíso fiscal son, básicamente, las siguientes:

- Exoneración de rentas, a través de estructuras societarias opacas que permiten trasladar rentas de Estados con una tributación alta a Estados o territorios de baja tributación, de forma que sus rentas no quedan sometidas en su Estado de residencia.
- Diferimiento impositivo, ya que las rentas no quedan sujetas a tributación hasta que no son objeto de distribución a los sujetos pasivos residentes en países de alta tributación.
- Recalificación de rentas a fin de beneficiarse de tipos de gravamen inferiores, exenciones o de la aplicación de algún coeficiente reductor.
- Erosión de bases imponibles a través de la utilización de estructuras opacas por parte de entidades residentes en países con una tributación elevada, a través de la deducción de intereses, cánones o servicios satisfechos a otras entidades vinculadas residentes en territorios calificados como paraísos fiscales.

Ahora bien, tanto los organismos e instituciones internacionales como los ordenamientos internos de los Estados reaccionan ante esta situación adoptando una serie de medidas antiparaíso fiscal, cada vez más numerosas. Por lo que, cada vez, resulta menos atractivo para las empresas la utilización de los paraísos fiscales.

En este contexto, la OCDE va dando a conocer periódicamente una lista de paraísos fiscales a los que da un ultimátum para reformar sus sistemas fiscales, bajo el riesgo de aplicar sanciones contra ellos si no lo cumplen. La OCDE acusa a los paraísos fiscales de practicar una **competencia fiscal perjudicial**, al atraer a particulares y sociedades con el objetivo de evadir impuestos en su propio país.

Este organismo internacional da la oportunidad a los países o territorios denunciados de decidir "si desean o no trabajar con la OCDE para eliminar las prácticas dañinas de sus regímenes fiscales", concediendo un determinado plazo para reformar sus sistemas. Entre las medidas defensivas que se prevén, se incluyen las retenciones de las ayudas económicas a estos países o territorios.

En relación con las **medidas tributarias españolas antiparaísos fiscales**, debe señalarse que también España ha ido recogiendo en su legislación interna una serie de medidas frente a estos paraísos fiscales. Entre las que destaca la aprobación del RD 1080/1991, de 5 de julio, en el que se incluye una enumeración de los países o territorios que son considerados como tales paraísos fiscales.

Si bien, en el caso de que los mismos firmen con España un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información, dejarán de tener dicha consideración.

A título de ejemplo, a continuación se transcribe el artículo 25 del convenio hispano-australiano para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y protocolo, firmado el 24 de marzo de 1992, relativo al intercambio de información:

"1. Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar el presente convenio o la legislación interna de los Estados contratantes relativa a los impuestos comprendidos en el convenio en la medida en que la imposición exigida con arreglo a la misma no sea contraria al convenio. El intercambio de información no viene limitado por el artículo 1. Las informaciones recibidas por la autoridad competente de un Estado contratante serán mantenidas secretas de igual forma que las informaciones obtenidas en base a la legislación interna de ese Estado y sólo se comunicarán a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargados de la gestión o recaudación de los impuestos comprendidos en el convenio, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dicho impuestos o de la resolución de los recursos relativos a los mismos, y serán utilizadas solamente para esos fines.

2. En ningún caso las disposiciones del apartado 1 podrán interpretarse en el sentido de obligar a la autoridad competente de un Estado contratante a:

- a. Adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa o a las del otro Estado contratante;
- b. Suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal o de las del otro Estado contratante;
- c. Suministrar informaciones que revelen un secreto comercial, industrial o profesional o un procedimiento comercial, o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público."

#### La lista de paraísos fiscales

Se trata de una lista cerrada que, por un lado, proporciona un elevado nivel de seguridad jurídica; pero que, por otro, presenta una excesiva rigidez.

#### Paraísos fiscales

Andorra	República de Dominica	Islas Turku y Caicos
Antillas Neerlandesas	Granada	Vanuatu
Aruba	Fidgi	Islas Vírgenes británicas
Bahrein	Islas del Canal (Guernesey y Jersey)	Islas Vírgenes de EE.AA.
Brunei	Jamaica	Jordania
Chipre	República de Malta	Líbano
Emiratos Árabes Unidos	Islas Malvinas	Liberia
Gibraltar	Isla de Man	Liechtenstein
Hong-Kong	Islas Marianas	Luxemburgo (en los casos de <i>holding</i> )
Anguilla	Mauricio	Macao
Antigua y Barbuda	Montserrat	Mónaco
Bahamas	Naurú	Omán
Barbados	Islas Salomón	Panamá
Bermuda	San Vicente y las Granadinas	San Marino
Islas Caimanes	Santa Lucía	Seychelles
Islas Cook	Trinidad y Tobago	Singapur

A este respecto, conviene poner de relieve que la Disposición Adicional Primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, contiene una definición de paraíso fiscal, de nula tributación y de efectivo intercambio de información tributaria.

Según esta disposición, tendrán la consideración de paraíso fiscal los países o territorios que se determinen reglamentariamente. Ahora bien, tales países o territorios dejarán de ser considerados como paraíso fiscal cuando firmen con España un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria en el que expresamente se establezca que dejen de tener dicha consideración, desde el momento en que estos convenios o acuerdos se apliquen. Pero, a partir del momento en que tales convenios o acuerdos dejen de aplicarse, dichos países o territorios volverán a ser considerados como paraísos fiscales.

Por otro lado, se considera que existe nula tributación cuando en el país o territorio de que se trate no se aplique un impuesto idéntico o análogo al IRPF, al IS o al IRNR, según corresponda. A este respecto, se entiende por impuesto idéntico o análogo los tributos que tengan como finalidad la imposición de la renta, siquiera parcialmente, con independencia de que el objeto del mismo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de esta. Asimismo, en el caso del IRPF, también tendrán dicha consideración las cotizaciones a la Seguridad Social en las condiciones que reglamentariamente se determinen. Además, se considerará que se aplica un impuesto idéntico o análogo cuando el país o territorio de que se trate tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que sea de aplicación, con las especialidades previstas en el mismo.

Por último, existe efectivo intercambio de información tributaria con aquellos países o territorios a los que resulte de aplicación: un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, siempre que en dicho convenio no se establezca expresamente que el nivel de intercambio de información tributaria es insuficiente a los efectos de esta disposición; o bien un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria, siempre que en dicho acuerdo se establezca expresamente que el nivel de intercambio de información tributaria es suficiente a los efectos de esta disposición. Sin embargo, reglamentariamente se podrán fijar los supuestos en los que, por razón de las limitaciones del intercambio de información, no exista efectivo intercambio de información tributaria.

Del análisis de la normativa reguladora del IRPF, IS e IRNR, pueden señalarse las siguientes **previsiones antiparaísos fiscales**:

a) La LIRPF establece que en el caso de países o territorios calificados como paraíso fiscal, la Administración Tributaria podrá exigir que se **pruebe la permanencia** en el mismo durante ciento ochenta y tres días en el año natural<sup>43</sup>.

(43) Art. 9.1.a LIRPF

b) Asimismo, no pierden la condición de contribuyentes las **personas físicas de nacionalidad española** que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio calificado como paraíso fiscal<sup>44</sup>. Dicha regla se aplica en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes.

(44) Art. 8.2 LIRPF

c) Por otra parte, nos encontramos medidas de **exclusión de exenciones** en lo relativo a los intereses, ganancias patrimoniales, deuda pública y dividendos<sup>45</sup>.

(45) Art. 14 TRLIRNR

#### La exclusión de determinadas exenciones

El artículo 14 TRLIRNR, después de recoger, en su apartado 1.º, la exención de las rentas procedentes de intereses y demás rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios, así como las ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles, obtenidos por residentes en otro Estado miembro de la UE, sin mediación de establecimiento permanente [letra c)]; y de hacer lo propio con los rendimientos derivados de la deuda pública, obtenidos sin mediación de establecimiento permanente en España [letra d)] y las rentas derivadas de valores emitidos en España por personas físicas o entidades no residentes sin mediación de EP [letra e)]; establece, en su apartado 2º, que no serán aplicables dichas exenciones a los rendimientos y ganancias patrimoniales obtenidos a través de los países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales.

Igualmente, la exención prevista en la letra *h)* del citado artículo 14.1 TRLIRNR (referente a los beneficios distribuidos por las sociedades filiales residentes en territorio español a sus sociedades matrices residentes en otros Estados miembros de la UE) no será de aplicación cuando la sociedad matriz tenga su residencia fiscal en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.

d) Tampoco se aplica el régimen especial para las **fusiones y escisiones** previsto en la LIS. A este respecto, se establece que se integrarán en la base imponible del IRPF o del IS las rentas obtenidas en operaciones en las que intervengan entidades domiciliadas o establecidas en países o territorios calificados como paraísos fiscales u obtenidas a través de los mismos<sup>46</sup>.

(46) Art. 88.4 TRLIS

e) Se produce también un tratamiento mucho más estricto en lo que atañe a la **transparencia fiscal internacional**<sup>47</sup>, así como una no extensión de las medidas de liberalización de la normativa de control de cambios.

(47) Art. 107.12 TRLIS

f) Asimismo, **no son deducibles las dotaciones** de participaciones en entidades residentes en paraísos fiscales, salvo que integren un grupo de sociedades con la sociedad que las efectúa y lleven cuentas consolidadas. Tampoco lo son las dotaciones por depreciación de valores admitidos a cotización en mercados secundarios organizados situados en paraísos fiscales, respecto a la pérdida de valor por debajo de una cifra cierta de reembolso<sup>48</sup>.

(48) Art. 12.3 y 4 TRLIS

g) Por otra parte, los sujetos pasivos del IS que participen en **instituciones de inversión colectiva** constituidas en paraísos fiscales<sup>49</sup> deben integrar en sus bases imponibles la diferencia entre el valor liquidativo de la participación el

(49) Art. 60 TRLIS

día de cierre del período impositivo y su valor de adquisición, presumiéndose, salvo prueba en contrario, que dicha diferencia es el 15% del valor de adquisición. En el supuesto de enajenación, para computar la plusvalía, se aumenta el valor de adquisición con la cuantía integrada en la base imponible.

Los beneficios distribuidos por la institución de inversión colectiva tienen un doble efecto: no se integran en la base imponible del sujeto pasivo y disminuyen el valor de adquisición de la participación. Estos beneficios no dan derecho a practicar la deducción por doble imposición. En un sentido similar se pronuncia la normativa del IRPF para las personas físicas<sup>50</sup>.

(50) Art. 95 LIRPF

h) Por otra parte, existe una **regla especial de valoración** aplicable a las operaciones realizadas entre entidades residentes, sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades, y entidades no residentes en España pero establecidas en territorios calificados como paraísos fiscales<sup>51</sup>.

(51) Art. 17.2 TRLIS

#### **La valoración de las operaciones conforme a su valor normal de mercado**

En virtud de esta regla, la Administración puede cuantificar dichas operaciones conforme a su valor normal de mercado, siempre que la valoración convenida sea distinta de dicho valor normal de mercado y hubiera determinado una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación.

No existe una regla equivalente aplicable a los sujetos pasivos residentes sujetos al IRPF. No obstante, el artículo 17.2 TRLIS es aplicable, por remisión del artículo 28.1 LIRPF, a los sujetos pasivos de este último impuesto para determinar el rendimiento neto de sus actividades económicas.

i) También debe tenerse presente que los **gastos** de servicios correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades residentes en paraísos fiscales o que se paguen a través de residentes en los mismos no son deducibles salvo que el sujeto pasivo pruebe que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada<sup>52</sup>.

(52) Art. 14.1.g TRLIS

j) Y, por último, que la **deducción por exportación** en la cuota del impuesto sobre sociedades no procede, si la inversión o gasto ocurre en un paraíso fiscal<sup>53</sup>.

(53) Art. 37.2 TRLIS

### **7.3. Gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes**

Las entidades no residentes propietarias o poseedoras, por cualquier título, de todo tipo de bienes inmuebles o derechos reales de goce o disfrute sobre los mismos, están sometidas a tributación por el IRNR mediante un **gravamen especial**<sup>54</sup>.

(54) Art. 40 TRLIRNR

Se trata de un impuesto patrimonial que afecta exclusivamente a un tipo determinado de bienes patrimoniales, los inmuebles, y que sólo es exigible a las personas jurídicas (entidades) no residentes. Se **devenga** el 31 de diciembre de cada año.

La **finalidad** del mismo radica en el control de la titularidad de los bienes gravados, ya que la tenencia de inmuebles en España a través de sociedades instrumentales (en ocasiones desde paraísos fiscales) dificulta el control de las rentas derivadas del uso, explotación o enajenación de tales bienes. Así se desprende, de un lado, de su escasa capacidad recaudatoria y, de otro, de la enumeración de supuestos de exención previstos.

Se prevén una serie de **exenciones** de carácter subjetivo o mixto, de forma que, según el artículo 42 TRLIRNR, este gravamen no es exigible a las siguientes entidades:

1) Los Estados e instituciones públicas extranjeros y los organismos internacionales. En este caso no están obligados a presentar la declaración correspondiente.

2) Las entidades residentes en países que hayan suscrito un convenio de doble imposición con España y lo hayan declarado, siempre que dicho convenio contenga una cláusula de intercambio de información y sea aplicable a las personas físicas que en última instancia tengan de manera directa o indirecta el patrimonio o capital de la entidad (incluso en el caso de que la entidad no residente participe en la titularidad de los bienes junto con otras personas o entidades).

Además, para el reconocimiento de dicha exención deben cumplirse otra serie de requisitos: de un lado, la presentación de una declaración en la que se contenga una relación de los inmuebles que posean situados en España, la relación de las personas físicas tenedoras últimas de su capital o patrimonio y la constancia de la residencia fiscal, nacionalidad y domicilio de la entidad y de dichos socios; y, de otro, debe acompañarse dicha declaración de la certificación de la residencia de la sociedad y de tales socios, expedida por las autoridades fiscales competentes del Estado de que se trate. Toda esta documentación deberá presentarse en la administración o delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en cuyo ámbito territorial esté situado el inmueble en el mismo plazo previsto para el ingreso del impuesto.

3) Las entidades que ejerzan en España, de forma continuada o habitual, actividades empresariales diferenciables de la simple tenencia o arrendamiento de inmuebles.

#### Lectura recomendada

I. Cruz Padiá (2003). *La obtención y el gravamen de la renta de las entidades no residentes: fundamento y antecedentes*. Málaga: Universidad de Málaga.

4) Las sociedades que coticen en mercados secundarios reconocidos oficialmente. Asimismo, si se aplica esta previsión cuando la propiedad se tenga de forma indirecta o a través de una entidad con derecho a la aplicación de un CDI con cláusula de intercambio de información.

5) Las entidades sin ánimo de lucro de carácter benéfico o cultural reconocidas de conformidad con la legislación de un país que haya suscrito con España un convenio de doble imposición con cláusula de intercambio de información, siempre y cuando los bienes inmuebles se utilicen en el ejercicio de las actividades que constituyan su objeto.

En cuanto a la determinación del impuesto, la **base imponible**<sup>55</sup> de este gravamen especial es el valor catastral de los bienes inmuebles gravados o, en su defecto, el valor que les correspondería según las disposiciones del impuesto sobre el patrimonio. El **tipo de gravamen**<sup>56</sup> es del 3%.

<sup>(55)</sup>Art. 41 TRLIRNR

<sup>(56)</sup>Art. 43 TRLIRNR

### Ejemplo

La empresa Pedidos, S. A., con residencia fiscal en Mongolia, Estado con el que España no tiene suscrito ningún convenio para evitar la doble imposición, es propietario de un bloque de pisos situado en Madrid, que en la actualidad está desocupado. El valor catastral, sin revisar, asignado a dicho bien inmueble es de 500.000 euros.

Al tratarse de una persona jurídica no residente en España y dado que el inmueble no está alquilado, tributa por el gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes. La base imponible está constituida por el valor catastral (500.000 euros), sobre la que se aplica el tipo de gravamen del 3%. Por consiguiente, la cuota a ingresar es de 15.000 euros. Dicha cantidad será deducible de la correspondiente base imponible del IRNR.

La deuda tributaria se encuentra garantizada por un **derecho de afección** sobre el bien gravado y constituye un gasto deducible al efecto de determinar la base imponible del IRNR que, en su caso, corresponda<sup>57</sup>. El gravamen especial debe declararse e ingresarse en el mes de enero.

<sup>(57)</sup>Art. 44 TRLIRNR

Cuando la entidad no residente participe en la titularidad de los bienes o derechos con otras personas o entidades, el impuesto será exigible por la parte del valor de los bienes o derechos que corresponda proporcionalmente a la participación.

Asimismo, cuando las condiciones de residencia para gozar de la exención a los socios o partícipes de la entidad no residente se cumplan parcialmente, el impuesto se reducirá en la proporción correspondiente.



## Actividades

1. Definid el concepto de establecimiento permanente.
2. Explicad el régimen de las retenciones del impuesto sobre la renta de no residentes.
3. Enumerad los distintos supuestos de rentas exentas que se prevén en el impuesto sobre la renta de no residentes.

## Ejercicios de autoevaluación

### De selección

1. A efectos del impuesto sobre la renta de no residentes, los intereses satisfechos por un banco con domicilio fiscal en territorio español a personas físicas no residentes:
  - a) No tendrán la consideración de rentas exentas en caso de que los intereses correspondan a cuentas corrientes de no residentes.
  - b) Tendrán la consideración de rentas exentas si no se trata de cuentas de no residentes y el perceptor de los intereses reside en otro país de la Unión Europea.
  - c) No tendrán la consideración de rentas exentas cuando no haya convenio para evitar la doble imposición entre España y el país de residencia del perceptor y tributarán al tipo de 24%.
2. Si una sociedad con domicilio fiscal en un Estado extracomunitario vende acciones de una sociedad residente en España y sufre una pérdida patrimonial:
  - a) Tributa en el impuesto sobre la renta de no residentes en caso de que la sociedad actúe sin establecimiento permanente en España, pudiendo compensarse la pérdida patrimonial con otras ganancias patrimoniales obtenidas en territorio español.
  - b) Tributa en el impuesto sobre la renta de no residentes en caso de que la sociedad actúe sin establecimiento permanente en España, sin que pueda compensar la pérdida patrimonial con otras ganancias obtenidas en territorio español.
  - c) Tributa en el impuesto sobre la renta de no residentes en caso de que la sociedad actúe sin establecimiento permanente en España, pudiendo compensarse la pérdida patrimonial con otros rendimientos y ganancias patrimoniales obtenidos en territorio español.
3. A efectos del impuesto sobre la renta de no residentes, los establecimientos permanentes:
  - a) No están obligados a llevar contabilidad, pero sí deben cumplir las restantes obligaciones registrales o formales.
  - b) Están obligados a llevar contabilidad y a cumplir las restantes obligaciones contables, registrales o formales, siempre y cuando obtengan unas rentas anuales superiores a 60.000 euros.
  - c) Están obligados a llevar contabilidad y a cumplir las restantes obligaciones contables, registrales o formales.
4. La falta de nombramiento de representante, en el ámbito del impuesto sobre la renta de no residentes, cuando viene exigido legalmente:
  - a) No se considera una infracción tributaria y, por tanto, no es sancionable.
  - b) Se considera una infracción sancionable.
  - c) No se considera una infracción tributaria si existe un responsable.
5. Están exentos del impuesto sobre la renta de no residentes:
  - a) Los beneficios de las sociedades filiales residentes en territorio español distribuidos a sus sociedades matrices residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea, siempre y cuando se cumplan ciertos requisitos.
  - b) Los beneficios de las sociedades matrices residentes en España a sus sociedades filiales residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea, siempre y cuando se cumplan ciertos requisitos.
  - c) Los beneficios de las sociedades filiales residentes en territorio español distribuidos a sus sociedades matrices residentes fuera de la Unión Europea, siempre y cuando se cumplan ciertos requisitos.
6. Los establecimientos permanentes que realizan actividades o explotaciones económicas de temporada y que no disponen de contabilidad separada de las rentas obtenidas en territorio español:
  - a) Tributan en el IRNR por las normas que regulan las rentas obtenidas en territorio español sin establecimiento permanente.
  - b) Sólo tributan en el IRNR cuando cumplan determinados requisitos reglamentarios.
  - c) Tributan en el IRNR por las normas que regulan las rentas obtenidas en territorio español mediante establecimiento permanente, pero disfrutan de importantes beneficios fiscales.
7. En el IRNR, los cánones satisfechos por una sociedad residente en territorio español a una sociedad residente en otro Estado Miembro de la Unión Europea:

- a) Están exentos, si cumplen determinados requisitos.
- b) Tributan al tipo de gravamen del 10%, si cumplen determinados requisitos.
- c) Tributan por el régimen de atribución de rentas, si cumplen determinados requisitos.

8. La doble imposición internacional se produce cuando:

- a) Un mismo Estado grava una misma renta dos veces por conceptos diferentes.
- b) Una misma renta resulta gravada por dos Estados diferentes.
- c) Dos sujetos tributan de forma distinta por la obtención de una renta similar.

### Casos prácticos

1. El Sr. Martín es de nacionalidad española, pero tiene su residencia habitual en Francia desde hace seis años. Es ingeniero informático y se dedica a la reparación de ordenadores. En el 2008, obtiene las siguientes rentas en España:

- Por arreglar los ordenadores de una empresa situada en Salamanca, percibe 24.000 euros.
- Percibe 1.000 euros en concepto de dividendos de unas acciones que posee.
- De la venta de un apartamento situado en Alicante percibe 340.000 euros. El valor de adquisición de dicho inmueble en 1997 fue de 240.000 euros y su valor catastral no revisado en 2008 es de 120.000 euros. El impuesto municipal satisfecho por el Sr. Martín por la plusvalía obtenida asciende a 500 euros.
- Percibe 3.400 euros en concepto de intereses de una cuenta a plazo fijo que tiene abierta en una entidad bancaria española.

Determinad la tributación de cada una de las operaciones en el IRNR.

2. Señalad si las siguientes rentas obtenidas por un no residente que actúa en España sin mediación de establecimiento permanente se encuentran o no exentas de tributación del IRNR:

- Imputación de rentas inmobiliarias por la propiedad de un bien inmueble situado en Cáceres, que está desocupado todo el año.
- Rendimiento derivado de una obligación emitida a cinco años por una entidad financiera española.
- Rendimiento obtenido por la amortización de una letra del Tesoro.
- Rendimientos derivados del trabajo personal.
- Rentas derivadas del alquiler de una casa situada en Sevilla.
- Una pensión por incapacidad permanente absoluta, reconocida por la Seguridad Social.

3. Matías ha nacido en Salamanca, pero desde hace diez años vive en Los Ángeles. Allí desarrolla una actividad laboral y profesional para una editorial barcelonesa, y además en su ciudad natal es propietario de diferentes inmuebles que compra y vende periódicamente y mantiene diferentes depósitos bancarios y fondos de inversión. En definitiva, Matías obtiene en España la mayor parte de su renta, y desconoce el régimen fiscal que le afecta por este motivo.

Con el fin de asesorar a Matías, que es amigo vuestro, localizad en la web de la Agencia Estatal de Administración Tributaria el convenio para evitar la doble imposición firmado entre España y Estados Unidos y destacad las principales diferencias que presenta este documento en relación con la ley española del IRNR.

4. Una sociedad anónima francesa tiene en Ceuta un establecimiento permanente. El beneficio empresarial de este establecimiento durante el ejercicio 2005 ha sido de 700.000 euros, de los cuales 200.000 han sido transferidos a la sociedad matriz y 150.000 a una sociedad argentina. Los pagos fraccionados realizados durante el ejercicio ascienden a 40.000 euros y entre los gastos contabilizados figuran 10.000 euros en concepto de pagos a la sociedad francesa por diferentes servicios de asistencia técnica y unos gastos de dirección y administración de 12.000 euros. El establecimiento permanente ha vendido a la casa central maquinaria por 75.000 euros, y arrastra bases imponible negativas de los dos últimos ejercicios por una cantidad de 20.000 y 300.000 euros.

Determinad la cuota a pagar por el IRNR.

5. Buscad en la web de la Agencia Estatal de Administración Tributaria los convenios para evitar la doble imposición internacional firmados por España con Alemania y Venezuela e indicad de forma resumida cuáles son las diferencias que se observan entre ellos en la regulación que afecta a la tributación de los no residentes.

## Solucionario

### Ejercicios de autoevaluación

1. b; 2. b; 3. c; 4. b; 5. a; 6. a; 7. b; 8. b.

### Casos prácticos

1. El Sr. Martín es un no residente, que actúa en España sin mediación de establecimiento permanente. Por lo que debe calcularse el impuesto operación por operación.

Por arreglar los ordenadores de una empresa situada en Salamanca, percibe 24.000 euros. El rendimiento de la actividad profesional que realiza es el siguiente. La base imponible está formada por la cuantía íntegra percibida, esto es, 24.000 euros (artículo 24.1 TRLIRNR). El tipo de gravamen que le corresponde es del 24% (artículo 25.1.a) TRLIRNR). Por lo que la cuota a ingresar es de 5.760 euros (24.000 x 24%).

Percibe 1.000 euros en concepto de dividendos de unas acciones que posee. En este caso, la base imponible está constituida por la cuantía íntegra percibida, esto es, los 1.000 euros (artículo 24.1 TRLIRNR). El tipo de gravamen que corresponde aplicar el 2008 era del 18% (artículo 25.1.g).1.º TRLIRNR). Por consiguiente, la cuota del impuesto resultante es de 180 euros (1.000 \* 18%).

De la venta de un apartamento situado en Alicante percibe 340.000 euros. El valor de adquisición de dicho inmueble en 1997 fue de 240.000 euros (pagando por dicha adquisición un importe de 16.800 euros en concepto de IVA) y su valor catastral no revisado en 2008 es de 120.000 euros. El impuesto municipal satisfecho por el Sr. Martín por la plusvalía obtenida asciende a 500 euros.

La ganancia patrimonial que obtiene por la venta del apartamento se calcula restando del valor de transmisión el valor de adquisición (artículo 24.4 TRLIRNR, que se remite al artículo 35.2 LIRPF). El valor de transmisión se calcula, a su vez, restando del importe de la venta, los gastos soportados por el Sr. Martín, en este caso, el impuesto municipal. Por lo tanto, el valor de transmisión es de 339.500 euros (340.000 - 500). El valor de adquisición se obtiene de sumar al importe de adquisición los gastos satisfechos por el Sr. Martín. Por lo tanto, el valor de adquisición del apartamento es de 256.800 euros (240.000 + 16.800). Dicho valor ha de actualizarse aplicando el porcentaje correspondiente al año de adquisición (1997), establecido por el artículo 64 de la Ley 51/2007, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2008. Por lo tanto, el resultado es de 318.560,4 (256.800 x 1,2405). En consecuencia, el importe de la ganancia patrimonial es de 20.939,6 euros (339.500 - 318.560,4).

El tipo de gravamen aplicable el 2008 era del 18% (artículo 25.1.f) TRLIRNR). Así pues, el importe de la cuota del tributo a pagar es de 3.769,13 euros. Ha de tenerse en cuenta, además, que, en principio, el adquirente del apartamento habrá practicado una retención del 3% sobre el importe de la venta (340.000 euros), que asciende a 10.200 euros. Por lo que el Sr. Martín tendrá derecho a que la Administración tributaria española le devuelva el exceso, esto es, 6.430,87 euros (3.769,13 - 10.200).

Finalmente, percibe 3.400 euros en concepto de intereses de una cuenta a plazo fijo que tiene abierta en una entidad bancaria española, cuyo saldo a 31 de diciembre es de 50.000 euros. Los intereses percibidos por el Sr. Martín se encuentran exentos de tributación del IRNR (artículo 14.1.c) TRLIRNR).

2. Del análisis del artículo 14 TRLIRNR se deduce lo siguiente:

- Imputación de rentas inmobiliarias por la propiedad de un bien inmueble situado en Cáceres, que está desocupado todo el año. Se trata de una renta no exenta y, por tanto, sometida a tributación.
- Rendimiento derivado de una obligación emitida a cinco años por una entidad financiera española. Es una renta exenta y que queda eximida de tributación.
- Rendimiento obtenido por la amortización de una Letra del Tesoro. Igualmente, es una renta exenta de tributación.
- Rendimientos derivados del trabajo personal. Al no estar exentos, son rendimientos que se someten a tributación.
- Rentas derivadas del alquiler de una casa situada en Sevilla. Este tipo de rentas tampoco están exentas de tributación.
- Una pensión por incapacidad permanente absoluta, reconocida por la Seguridad Social. En cambio, esta renta constituye un supuesto de exención.

3. Matías debe tener en cuenta que a la hora de conocer su tributación en España tiene que aplicar con preferencia el convenio firmado por España con Estados Unidos el 22 de diciembre de 1990 (BOE del mismo día), para evitar la doble imposición y prevenir la evasión

fiscal en la imposición sobre la renta (artículos 96 CE y 4 TRLIRNR). Y sólo en todo aquello no regulado por el convenio, Matías tendrá que someterse a la normativa del IRNR, aprobado por el RD Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (TRLIRNR).

El convenio para evitar la doble imposición empieza indicando su ámbito general de aplicación (artículo 1), que incluye a las personas residentes en España y en Estados Unidos; los impuestos comprendidos (artículo 2), entre los cuales se incluye el IRPF y el IS y también implícitamente el IRNR español (en el año 1990 la obligación real de contribuir se contenía en el IRPF y no existía un IRNR independiente, pero hemos de tener en cuenta que "el convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo y que se añadan a los actuales o los sustituyan"); unas definiciones generales (artículo 3), admitidas por las dos partes (persona, sociedad, empresa, tráfico internacional, autoridad ...); un concepto de residencia (artículo 4), en virtud del cual entendemos el supuesto de que Matías es residente en Estados Unidos; y un concepto de establecimiento permanente (artículo 5), no aplicable a Matías.

A continuación, el convenio ya se ocupa de determinar algunas cuestiones de tributación material, indicando un conjunto de reglas para determinar cuál de los dos Estados que intervienen, el de la residencia de Matías (Estados Unidos) y/o el del lugar de donde provienen las rentas (España), puede gravar la renta de nuestro sujeto.

Concretamente, en cada una de las rentas el convenio determina si el Estado donde no reside el sujeto (en nuestro caso, España) puede o no gravar una operación o situación que tenga algún punto de conexión con su territorio, y en caso afirmativo cómo lo tiene que hacer: normalmente, el convenio se limita a definir los tipos de renta y a recoger algún tipo de regulación mínima, y deja que cada Estado regule con casi plena libertad el régimen de la tributación material (en nuestro caso, el TRLIRNR).

Esto explica, en definitiva, que la ley española que grava la renta de los no residentes y, en general, todas las leyes internas de cada Estado, desarrollen con mucho detalle la tributación de la renta obtenida por los no residentes. En nuestro caso, el TRLIRNR regula todos los elementos tributarios de estos sujetos: naturaleza, objeto y ámbito de aplicación del impuesto; elementos personales (contribuyentes, residencia, atribución de rentas, individualización de rentas, responsables, representantes, domicilio fiscal); sujeción al impuesto (hecho imponible, rentas obtenidas en territorio español, rentas exentas, formas de sujeción); rentas obtenidas mediante establecimiento permanente (que no es el caso de Matías); rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente (base imponible, cuota tributaria, deducciones, declaración, obligaciones formales, retenciones, obligación de retener e ingresar a cuenta); y otras materias (entidades en régimen de atribución de rentas, gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes, opción para contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea y otras disposiciones).

A la hora de calificar y cuantificar las rentas obtenidas por Matías, hay que tener en cuenta el convenio, con el fin de ver si cada una de las rentas obtenidas en España por Matías puede ser gravada en este país, de acuerdo con lo que dispone el TRLIRNR. Las normas del convenio que afectan a Matías son las siguientes:

1. Intereses (artículo 11). En esta categoría se sitúan los intereses generados por los depósitos bancarios que Matías tiene en España. Los intereses en este caso se someten a la tributación dispuesta en la legislación española (LIRPF), dado que el convenio sólo contendría limitaciones en caso de que Matías fuera norteamericano (artículo 11.2) o actuara en España mediante establecimiento permanente (artículo 11.5).

Como única peculiaridad del convenio, el artículo 11.7 dispone lo siguiente: "Cuando, por razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo de los intereses o de las que uno y otro mantengan con otras personas, el importe de los intereses, habida cuenta del crédito por el que se pagan, exceda del que hubieran convenido el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no serán aplicables más que en este último importe. En tal caso, el exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente convenio".

2. Cánones (artículo 12). Matías puede recibir este tipo de renta, en los términos que define el propio convenio, por su actividad laboral y profesional vinculada con una editorial barcelonesa. También aquí los cánones se someten a la tributación dispuesta en la legislación española (LIRPF), dado que el artículo mencionado sólo contiene limitaciones en caso de que Matías fuera norteamericano (artículo 12.2) o actuara en España mediante establecimiento permanente (artículo 12.4). De la misma manera que en el caso anterior, también aquí el artículo 12.6 hace la misma advertencia cuando hay relaciones especiales entre el deudor y el beneficiario.

3. Ganancias patrimoniales (artículo 13). En el caso de Matías se manifiestan con la venta de inmuebles, y no con los fondos de inversión, por el hecho de que la titularidad de los mismos no genera renta y ésta sólo se produce con la transmisión de las participaciones del fondo (en función de la letra c) de la disposición 7 del protocolo del convenio, parece que la renta obtenida en el momento del reembolso de las participaciones en el fondo de inversión se tendría que calificar como dividendos, recogidos en el artículo 10). Aquí la tributación de Matías por la transmisión de los inmuebles se hará plenamente según lo que disponga el TRLIRNR español (artículo 13.1), sin que se observe ninguna especialidad en el convenio.

4. Servicios personales independientes (artículo 15). Las rentas por estos servicios se podrían manifestar por la actividad de escritor de Matías en sí misma, al margen de su vinculación con la editorial barcelonesa. En cualquier caso, esta hipotética renta tributaría por el IRNR español sólo si Matías dispusiera o hubiera dispuesto en España de una base fija para la realización de sus actividades (artículo 15.1).

5. Servicios personales dependientes (artículo 16). Este tipo de servicios sí que se producen en el supuesto, por la vinculación laboral y profesional de Matías con la editorial barcelonesa. Se debe entender que el trabajo se ejerce en España, por lo que esta renta tributa sin especialidades en el IRNR español (artículo 16.1).

Por último, hay que indicar que el convenio también regula las deducciones que Matías podría aplicar como residente en Estados Unidos por el IRNR que paga en España. En concreto, el artículo 24.2 dispone, en su letra a), que Estados Unidos permitirá a sus ciudadanos o residentes (entre estos segundos, Matías) la deducción en la cuota del impuesto sobre la renta de este país del impuesto sobre la renta pagado en España (el IRNR).

Además, existe una cláusula para evitar la discriminación en razón de nacionalidad, que se manifiesta en el artículo 25.1 ("Los nacionales de un Estado contratante no se someterán en el otro Estado contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo, que no se exijan o que sean más gravosos que aquéllos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas circunstancias"), y otra disposición de garantía en favor de la empresa editorial barcelonesa en el artículo 25.5 ("Los intereses, cánones y demás gastos pagados por una empresa de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante serán deducibles para la determinación de los beneficios sometidos a imposición de dicha empresa, en las mismas condiciones que si hubieran sido pagados a residentes del Estado mencionado en primer lugar").

Como peculiaridad típica de los convenios internacionales para evitar la doble imposición, los últimos artículos del convenio con Estados Unidos regulan un procedimiento amistoso previsto para resolver conflictos (artículo 26), que se presenta de forma alternativa a los recursos previstos en el derecho interno, y un procedimiento de intercambio de información y asistencia administrativa (artículo 27).

4. La sociedad francesa debe tributar en España por el IRNR, en la modalidad de rentas obtenidas mediante establecimiento permanente. En aplicación de las letras a) y c) del artículo 16.1 TRLIRNR, tiene que tributar por la percepción de rendimientos de las actividades o explotaciones económicas desarrolladas por el establecimiento permanente (el beneficio empresarial de 700.000 euros) y también por las ganancias o pérdidas patrimoniales (plusvalías) derivadas de los elementos patrimoniales afectos en el establecimiento (la venta a la casa central de maquinaria por 50.000 euros, siendo su valor de mercado de 75.000 euros).

Evidentemente, el TRLIRNR se aplica en lo que no se oponga a las disposiciones contenidas en el convenio para evitar la doble imposición firmado entre España y Francia el 10 de octubre de 1995 (BOE de 12 de junio de 1997), en especial, los artículos 5, 7 y 13, que se dedican, respectivamente, al concepto de establecimiento permanente, a la tributación del beneficio empresarial y al gravamen sobre las ganancias patrimoniales o plusvalías.

La base imponible del IRNR será la que resulte de aplicar las normas previstas en el TRLIS, es decir, partir del resultado contable y aplicando los correspondientes ajustes fiscales, con los matices que contempla el artículo 18 TRLIRNR para estos casos.

En primer lugar, hay que tener en cuenta los gastos de 10.000 euros en concepto de pagos a la matriz por servicios de asistencia técnica y de 12.000 euros como gastos de dirección y administración.

En el primer caso, a menos que la sociedad francesa sea un banco, los 10.000 euros no se pueden deducir fiscalmente –letra a) del artículo 18.1 TRLIRNR. Como sí han sido deducidos contablemente, corresponde hacer por este motivo un ajuste fiscal positivo de 10.000 euros sobre el resultado contable (700.000 euros):  $700.000 + 10.000 = 710.000$  euros.

Con respecto al segundo gasto citado (12.000 euros por gastos de dirección y administración), sólo será deducible fiscalmente si cumple los requisitos de la letra b) del artículo 18.1

TRLIRNR: reflejo en la contabilidad; constancia de los importes, criterios y módulos de reparto en una memoria informativa, y racionalidad y continuidad de los criterios de imputación adoptados. En cualquier caso, es posible que por este tipo de gasto la sociedad francesa llegue a un acuerdo previo de valoración con la Administración Tributaria española sobre la cuantificación de estos gastos. Como todos estos extremos no se especifican en el enunciado, no podemos saber si los 12.000 euros son o no deducibles fiscalmente.

En esta respuesta supondremos que la sociedad francesa consigue demostrar la racionalidad del gasto computable en su establecimiento permanente y que, por lo tanto, el gasto contabilizado de 15.000 euros también es fiscalmente deducible y no hay que hacer ningún ajuste fiscal (también será correcta la respuesta que haya supuesto lo contrario).

Por lo que respecta a los ingresos extraordinarios, en el enunciado se dice que el establecimiento permanente ha vendido a la casa central maquinaria por un precio de 50.000 euros, siendo su valor de mercado de 75.000 euros. La plusvalía o minusvalía obtenida por la venta (diferencia entre el valor de transmisión y el valor de adquisición) se ha hecho constar en la contabilidad del establecimiento partiendo del hecho de que el precio real de transmisión ha sido de 50.000 euros.

En realidad, no sabemos cuál ha sido la ganancia o la pérdida patrimonial porque en el enunciado no figura el precio de adquisición o coste de producción de la maquinaria y, consecuentemente, no podemos calcular la diferencia. En este caso, diremos que la ganancia patrimonial contabilizada ha sido "A".

En definitiva, la base imponible del IRNR es:  $710.000 + "A" = "B"$ . Sobre esta cantidad "B" tenemos que restar las dos bases imponible negativas del establecimiento permanente correspondientes a los dos últimos ejercicios (artículo 18.3 TRLIRNR):  $"B" - 20.000 - 300.000 = "C"$ .

Sobre esta base imponible, tenemos que aplicar el tipo de gravamen del 18%, con el fin de calcular la cuota íntegra (artículo 19.1 TRLIRNR):  $"C" * 35\% = "D"$ .

Por último, tenemos que averiguar si hay que aplicar un gravamen adicional del 18% por la parte de la renta obtenida por el establecimiento permanente transferida fuera de la Unión Europea, tal como se dispone en el artículo 19.2 TRLIRNR y en la letra a) del artículo 19.3 TRLIRNR. En nuestro caso, el gravamen adicional sólo se aplicaría sobre los 150.000 euros de beneficios transferidos a Argentina y no a los 200.000 euros transferidos a la sociedad francesa.

No obstante, la letra b) del artículo 19.3 TRLIRNR excluye del gravamen adicional incluso las rentas transferidas a Argentina siempre y cuando entre España y este país se haya suscrito un convenio internacional para evitar la doble imposición "en el cual no se establezca expresamente otra cosa" y "siempre que exista un tratamiento recíproco". Por lo tanto, habiendo un convenio con Argentina firmado el 21 de julio de 1992, no corresponde aplicar al supuesto el gravamen adicional.

Para finalizar, a la cuota íntegra "D" aplicaremos las deducciones previstas en los números 4, 5 y 6 del artículo 19 TRLIRNR. En el supuesto, teniendo en cuenta que el establecimiento permanente está situado en Ceuta, corresponde aplicar, en primer lugar, una bonificación del 50% de la cuota íntegra -letra a) del artículo 19.4 TRLIRNR, en relación con la letra c) del artículo 33.1 TRLIS-. Por consiguiente:  $"D" - ("D" * 50 \text{ por } 100) = "E"$ . También hay que aplicar a la cuota resultante la deducción de los pagos fraccionados efectuados durante el ejercicio por el establecimiento permanente:  $"E" - 40.000 \text{ euros} = "F"$ .

5. Tal como sucede en general con la práctica totalidad de convenios internacionales para evitar la doble imposición, tenemos que empezar diciendo que los convenios firmados por España con Alemania y Venezuela presentan entre ellos enormes similitudes. Aun así, podemos observar que el análisis detallado de estos dos convenios nos revela la existencia de algunas diferencias.

1. En la definición de los impuestos sobre la renta y el patrimonio (artículo 2 de los dos convenios), en el convenio con Alemania se hace una exclusión expresa de las cuotas a la seguridad social, mientras que en el convenio con Venezuela se hace referencia a las empresas que pagan los sueldos o salarios, con el fin de concretar que pueden ser personas naturales o físicas, compañías u otras entidades.

2. La distancia cronológica entre las dos firmas (Alemania: 1968; Venezuela: 2003), en primer lugar, es la causa de una primera divergencia evidente: la lista de impuestos sobre la renta existentes en España que se contemplan en el artículo 2 de los dos convenios es diferente, dada la importante evolución del sistema tributario español desde el inicio de la etapa democrática. Ahora bien, esta primera diferencia no tiene ninguna relevancia, porque en los dos convenios aparece una cláusula idéntica: "el convenio también se aplicará a los impuestos de

naturaleza idéntica o análoga que se establezcan después de la firma del presente convenio, que se añadan o les sustituyan a los impuestos existentes".

3. Similar es también la lista de definiciones contenidas en el artículo 3 de los dos convenios. Evidentemente, en este caso las únicas diferencias derivan de la particular estructura administrativa y tributaria de los dos Estados que firman el convenio con España (federal o descentralizado, en el caso de Alemania, y centralizado, en el supuesto de Venezuela), sin más implicaciones tributarias.

4. En la definición de los criterios para determinar la residencia de los contribuyentes (artículo 4 de los dos convenios), en el convenio con Venezuela se incluye un criterio, el lugar de constitución, que no aparece explícitamente en el otro convenio, y remarca además adicionalmente que la residencia no es predicable de las personas que estén sometidas a imposición en un Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en este Estado, o por su patrimonio situado en el mismo, es decir, los sujetos que tributan en España por el IRNR y por la modalidad de obligación real en el IP.

5. En los artículos 4 de ambos convenios se indica que cuando una sociedad sea residente en ambos Estados contratantes, se considerará residente del Estado contratante en que se encuentre su "sede de dirección efectiva". Pero sólo en el convenio con Alemania se añaden reglas para cuando no se pueda determinar la sede de dirección efectiva.

6. A la hora de ejemplificar el concepto de establecimiento permanente, el artículo 5 del convenio con Alemania hace referencia a "las minas, canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales" y a "las obras de construcción o de montaje cuya duración exceda de doce meses". En cambio, por la especificidad de la economía venezolana centrada en la industria petrolera, en el artículo 5 del convenio con este país se incluye "una mina, un pozo de petróleo o gas, una cantera o cualquier otro lugar relacionado con la extracción de recursos naturales", y se determina que "una obra o proyecto de construcción, instalación o montaje y las actividades de supervisión relacionadas con un proyecto de esa naturaleza constituyen establecimiento permanente sólo cuando su duración exceda de nueve meses".

7. Si comparamos las redacciones literales del mismo artículo 5 de los dos convenios a la hora de concretar qué no se considera establecimiento permanente, podremos comprobar sólo algunas diferencias de matiz, pero se tendría que ver si estas diferencias influyen en la práctica.

8. En el artículo 5 del convenio firmado con Venezuela se añade que se considera establecimiento permanente al agente que realiza todas o casi todas sus actividades en nombre de la empresa del otro Estado.

9. En materia de rentas procedentes de inmuebles, el artículo 6 del convenio con Alemania establece que seguirán este mismo régimen "las rentas derivadas de los bienes inmuebles de las empresas y de los bienes inmuebles utilizados para el ejercicio de servicios profesionales". Por su parte, el mismo artículo del convenio con Venezuela menciona únicamente a "las rentas derivadas de los bienes inmuebles de una empresa".

10. Cuando se alude al beneficio empresarial, el artículo 7 del convenio con Alemania incluye una cláusula que no está presente en el convenio con Venezuela, que permite, con matices, la determinación de los beneficios imputables a los establecimientos permanentes sobre la base de un reparto de los beneficios totales de la empresa entre sus diversas partes.

11. El artículo 8 del convenio con Venezuela contiene algunas disposiciones en materia de renta de fuselajes y aeronaves, no presentes en el convenio con Alemania, para resolver la determinación de la sede de la dirección efectiva cuando ésta se encuentra a bordo de un fuselaje, y para extender el régimen de los fuselajes y aeronaves a otras entidades. Además, el convenio con Venezuela incluye un régimen para la explotación de fuselajes usados en el transporte de hidrocarburos.

12. También el artículo 9 del convenio con Venezuela desarrolla más el régimen de las empresas asociadas que el convenio con Alemania, con el fin de proceder a hacer ajustes en determinadas rentas que tributan en los dos Estados.

13. También se aprecian diferencias en la regulación de los dividendos. El artículo 10 del convenio con Alemania añade respecto del otro convenio lo siguiente: que el concepto de dividendos "comprende también los rendimientos obtenidos por un cuenta partícipe (que no participe en el capital de la empresa), las distribuciones de beneficios hechas por las sociedades de personas en sus socios y las rentas de los certificados de los fondos de inversión".

14. Bastante distinto es, por cierto, el régimen relativo a los intereses. El artículo 11 de los dos convenios prevé un régimen diferente en la concreción de los intereses exentos y en el límite de tributación de estas rentas en el Estado de procedencia.

15. En la regulación casuística de las ganancias de capital derivadas de la enajenación de bienes muebles (artículo 13 de los dos convenios) el convenio con Alemania cita las ganancias por la enajenación de bienes muebles necesarios por la prestación de servicios profesionales y, en cambio, el convenio con Venezuela hace una referencia específica a las ganancias procedentes de la enajenación de fuselajes o aeronaves y de la enajenación de acciones de capital u otros derechos en una compañía con activos básicamente consistentes en bienes inmuebles no afectos a la actividad empresarial.

16. El artículo 14 del convenio con Alemania contiene disposiciones sobre rentas derivadas de servicios profesionales independientes, que han sido suprimidos en el convenio con Venezuela.

17. Si comparamos la regulación de las rentas obtenidas por artistas y deportistas en los artículos 17 de los dos convenios, observaremos que en el convenio con Venezuela se incluyen más reglas específicas para prever la tributación cuando las rentas son percibidas por otra persona y para excluir el régimen cuando la visita al otro Estado está sufragada con fondos públicos.

18. No concuerdan los redactados del artículo 18 del convenio con Alemania y del artículo 19 del convenio con Venezuela, referidos a rentas por servicios gubernamentales o funciones públicas. En todo caso, el contenido es el mismo, salvo algunas exclusiones específicas en el caso alemán (Bundesbank, RENFE...)

19. En el tema de las pensiones, vuelve a ser nuevamente el convenio con Alemania (artículo 19) el que incluye más reglas. En concreto, dispone criterios por pensiones pagadas con fondos creados por un Estado o en compensación de los daños o perjuicios sufridos a consecuencia de hostilidades o persecuciones políticas.

20. Es ahora el convenio con Venezuela el que, en su artículo 20, incluye una regulación más extensa para las rentas a estudiantes, profesores e investigadores.

21. Sin duda, las mayores diferencias entre los dos convenios se producen en las disposiciones previstas para evitar la doble imposición (artículo 23 de los dos convenios). En el caso alemán, España aplica el sistema de exención y deducción, en función de las rentas, mientras que en el caso venezolano a España le corresponde aplicar el de deducción.

22. En el artículo 24 del convenio con Venezuela se extiende el principio de no discriminación a las personas que no sean residentes ni en España ni en Venezuela. Además, en los dos convenios este principio comporta reglas distintas. En el caso alemán, el principio se centra en la no discriminación por nacionalidad y empresarial, y en el supuesto venezolano, el principio de no discriminación se desarrolla esencialmente sólo en este último ámbito.

23. A la hora de regular el procedimiento amistoso, el artículo 25 del convenio con Venezuela obliga a plantear un caso conflictivo en un plazo de tres años desde la notificación de la medida considerada no conforme con el convenio.

24. A nivel formal, podemos mencionar algunas diferencias menores: mecanismos diferentes de ratificación y entrada en vigor (artículo 28 del convenio con Alemania y artículo 29 del convenio con Venezuela); plazos diferentes para la denuncia de una de las partes (artículo 29 del convenio con Alemania y artículo 30 del convenio con Venezuela); existencia de dos órdenes de aplicación de determinados preceptos del convenio con Alemania (Orden de 10 de noviembre de 1975 y Orden de 30 de diciembre de 1977), y existencia de un protocolo en el convenio con Venezuela.

## Glosario

**AEAT** *sigla* Agencia Estatal de Administración Tributaria.

**Art.** *abrev.* Artículo.

**base imponible** *f* Elemento de cuantificación del tributo que mide la dimensión de la realización del hecho imponible.

**base liquidable** *f* Resultado de aplicar a la base imponible las reducciones previstas en la ley.

**CDI** *sigla* Convenio para evitar la doble imposición.

**contribuyente** *m y f* Persona que realiza el hecho imponible y que tiene que soportar la carga tributaria.

**cuota tributaria** *f* Resultado de aplicar el tipo de gravamen a la base imponible o, en su caso, a la base liquidable.

**DGT** *sigla* Dirección General de Tributos.

**establecimiento permanente** *m* Lugar fijo de negocio mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.  
*sigla EP*

**exención** *f* Supuesto de hecho previsto en la norma que impide el nacimiento de la obligación tributaria aunque se haya realizado el hecho imponible.

**hecho imponible** *m* Supuesto de hecho previsto en la ley cuya realización da lugar al nacimiento de la obligación tributaria principal de pagar el tributo y que recoge la manifestación de riqueza o capacidad económica que pretende gravar un tributo.

**IRNR** *sigla* Impuesto sobre la renta de no residentes.

**IRPF** *sigla* Impuesto sobre la renta de las personas físicas.

**IS** *sigla* Impuesto sobre sociedades.

**IVA** *sigla* Impuesto sobre el valor añadido.

**LGT** *sigla* Ley General Tributaria.

**LIRPF** *sigla* Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

**LIVA** *sigla* Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

**no sujeción** *m* Supuesto de hecho en el que no se paga el tributo por no realizarse el hecho imponible. En consecuencia, es un supuesto de delimitación negativa del hecho imponible.

**obligado tributario** *m* Sujeto que tiene que cumplir cualquier deber, tanto de tipo formal como de pago, frente a la Administración Tributaria.

**OCDE** *sigla* Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.

**responsable** *m y f* Persona que se sitúa junto al sujeto pasivo para el pago de sus deudas, en el caso de que éste último incumpla su obligación de ingreso.

**retenedor** *m y f* Persona obligada a detraer e ingresar a la Hacienda una cantidad con ocasión de los pagos que realiza a los sujetos pasivos.

**RIRNR** *sigla* Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

**RIRPF** *sigla* Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

**sujeto pasivo** *m y f* Persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias como contribuyente o sustituto.

**sustituto** *m y f* Sujeto pasivo a quien la ley obliga a cumplir las prestaciones de la obligación tributaria, tanto formales como de pago, en lugar del contribuyente.

**tipo de gravamen** *m* Elemento de cuantificación del tributo que, aplicado sobre la base imponible o liquidable, sirve para determinar la cuota tributaria.

**TRLIRNR** *sigla* Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

**TRLIS** *sigla* Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

**TRLRHL** *sigla* Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

**UE** *sigla* Unión Europea.

## Bibliografía

**Albi Ibáñez, E; Rodríguez Ondarza, J. A.; Rubio Guerrero, J. J.** (1989). *Tributación de los no residentes en España*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

**Arespacochaga, J.** (1998). *Planificación fiscal internacional*. Madrid: Marcial Pons.

**Autores varios** (1999). *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes*. Madrid: Civitas.

**Autores varios** (1999). *Los nuevos impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre la renta de no residentes*. Madrid: McGraw-Hill.

**Autores varios** (2000). *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre la Renta de los No Residentes*. Pamplona: Aranzadi.

**Autores varios** (2003). *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley de No Residentes*. Valladolid: Lex Nova.

**Autores varios** (2006). *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*. Bilbao: CISS.

**Baena Aguilar, A. y otros** (2000). *Fiscalidad Internacional. Convenios de doble imposición. Doctrina y jurisprudencia de los tribunales españoles*. Pamplona: Aranzadi.

**Bokobo Moiche, M. S.** (2004). *Los cánones en el régimen tributario de los no residentes sin establecimiento permanente*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

**Calderón Carrero, J. M.** (1997). *La doble imposición y los métodos para su eliminación*. Madrid: McGraw-Hill.

**Calderón Carrero, J. M.; Martín Jiménez, A. J.** (2005). *Fiscalidad Internacional*. Pamplona: Aranzadi.

**Carmona Fernández, N.** (1997). *Manual de fiscalidad de no residentes*. Barcelona: Praxis.

**Carmona Fernández, N.** (1999). *Todo sobre el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes*. Barcelona: Praxis.

**Carmona Fernández, N.** (2007). *Guía del impuesto sobre la Renta de No Residentes*. Madrid: CISS-Praxis.

**Carmona Fernández, N.; Serrano Antón, F.; Bustos Buiza, J. A.** (2002). "Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes". *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales* (núm. 24).

**Castillo Solsona, M.<sup>a</sup> M.** (2003). *Imposición sobre la renta de no residentes en la legislación española*. Lérida: Universidad de Lérida.

**Checa González, C.** (1999). *Impuesto sobre la Renta de No Residentes*. Pamplona: Aranzadi.

**Cordón Ezquerro, T.; Gutiérrez Lousa, M. y otros** (2001). *Manual de fiscalidad internacional*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

**Cruz Padial, I.** (2003). *La obtención y el gravamen de la renta de las entidades no residentes: fundamento y antecedentes*. Málaga: Universidad de Málaga.

**De la Villa, J. M.** (1982). *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras. Tomo XIV. Convenios de Doble imposición*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero.

**García Prats, F. A.** (1996). *El establecimiento permanente. Análisis jurídico-tributario internacional de la imposición societaria*. Madrid: Tecnos.

**González Poveda, V.; González Poveda, L.** (2003). *Tratados y convenios internacionales*. Valencia: Ciss.

**Herrero de la Escosura, P.; González González, A. I.** (2007). *Impuesto sobre la Renta de los No Residentes*. Valencia: Tirant lo Blanch.

**Herrero Mallol, C.** (1999). *Precios de transferencia internacionales*. Pamplona: Aranzadi.

**López Berenguer, J.** (1999). *El nuevo IRPF y el nuevo impuesto sobre los no residentes*. Madrid: Dyckinson.

**López Espadafor, C. M.** (1995). *Fiscalidad internacional y territorialidad del tributo*. Madrid: McGraw-Hill.

**Lucas Durán, Lucas** (2000). *La tributación de los dividendos internacionales*. Valladolid: Lex Nova.

**Maldonado García-Verdugo, A.** (2002). "Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales". *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales* (núm. 2).

**Rosembuj, T.** (1998). *Fiscalidad internacional*. Madrid: Marcial Pons.

**Ruiz García, J. R.; Calderón Carrero, J. M.** (2005). *Comentarios a Convenios para evitar doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*. Córdoba: Fundación Pedro Barrié de la Maza; Instituto de Estudios Económicos de Galicia.

**Sánchez Fernández, T.** (2004). "Estudio comparativo de los convenios suscritos por España respecto al Convenio Modelo de la OCDE". *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales* (núm. 1).

**Serrano Antón, F.** (2004). "La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el Derecho comparado". *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales* (núm. 26).

**Serrano Antón, F. (coord)** (2005). *Fiscalidad internacional*. Madrid: Centro de Estudios Financieros.

**Vallejo Chamorro, J. M.; Gutiérrez Lousa, M.** (2002). "Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes". *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales* (núm. 6).