

Fiscalitat internacional i duanera

Ana María Delgado García
Rafael Oliver Cuello

PID_00222445

Material docent de la UOC

**Ana María Delgado García**

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

**Rafael Oliver Cuello**

Doctor en Dret. Advocat. Consultor de Fiscalitat. Universitat Oberta de Catalunya.

L'encàrrec i la creació d'aquest material docent han estat coordinats per la professora: Ana María Delgado García (2015)

Segona edició: setembre 2015
© Ana María Delgado García, Rafael Oliver Cuello
Tots els drets reservats
© d'aquesta edició, FUOC, 2015
Av. Tibidabo, 39-43, 08035 Barcelona
Disseny: Manel Andreu
Realització editorial: Oberta UOC Publishing, SL
Dipòsit legal: B-14.941-2015



Els textos i imatges publicats en aquesta obra estan subjectes –llevat que s'indiqui el contrari– a una llicència de Reconeixement-NoComercial-SenseObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 Espanya de Creative Commons. Podeu copiar-los, distribuir-los i transmetre'ls públicament sempre que en citeu l'autor i la font (FUOC. Fundació per a la Universitat Oberta de Catalunya), no en feu un ús comercial i no en feu obra derivada. La llicència completa es pot consultar a <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.ca>

Introducció

En aquesta assignatura s'analitzen tant les qüestions relatives a la fiscalitat internacional com les que es refereixen als impostos duaners. Sens dubte, tots dos temes es troben estretament relacionats i vinculats amb la importància creixent que ha adquirit el comerç internacional i, en general, l'augment de les relacions internacionals entre les empreses i els particulars.

En un primer mòdul s'aborden les qüestions generals relatives a la fiscalitat internacional. D'aquesta manera, s'examina el concepte i contingut del Dret fiscal internacional. A continuació, s'aborda un dels temes clau en aquesta matèria: la noció de *residència fiscal*. Molt relacionat amb aquesta qüestió es troba el fenomen de la doble imposició internacional. El mòdul finalitza amb un estudi d'un instrument de gran transcendència en l'àmbit de la fiscalitat internacional: els convenis per a evitar la doble imposició.

Analitzats els aspectes generals de la fiscalitat internacional, examinarem, en el segon mòdul, el tribut que grava l'obtenció de renda per part de persones físiques i jurídiques que no resideixen en territori espanyol. Així, amb relació a l'impost sobre la renda de no residents, s'analitzen les rendes obtingudes a Espanya i les exempcions previstes per la normativa; el subjecte passiu, el responsable, el representant i el retenidor; i les rendes obtingudes mitjançant establiment permanent, i també les obtingudes sense la seva mediació. Finalment, s'estudia el règim opcional per a residents comunitaris i el gravamen especial sobre béns immobles d'entitats no residents.

En el tercer mòdul s'examinen una sèrie de qüestions de gran rellevància per a la denominada *planificació fiscal internacional*. Així, després d'analitzar la noció mateixa d'aquest concepte de *planificació fiscal internacional*, s'estudien els preus de transferència i les normes existents per a eludir l'evasió fiscal. Igualment, s'aborda un tema d'importància creixent en la realitat comercial actual: el denominat *treaty-shopping* i les seves conseqüències tributàries. S'acaba el mòdul amb l'examen d'un altre aspecte de summa importància en la fiscalitat internacional actual: els paradisos fiscals i les normes per a evitar l'evasió fiscal.

En l'últim mòdul s'examinen els impostos duaners, una matèria en la qual hi ha un grau d'harmonització elevat a la Unió Europea. S'estudia la naturalesa i classes de gravàmens aranzelaris, el fet imposable dels impostos duaners, els supòsits de no-subjecció i exempcions, els subjectes passius i repercussió dels impostos, la quantificació del deute duaner i, finalment, la gestió dels impostos duaners.

Objectius

Els principals objectius que cal assolir mitjançant l'estudi d'aquesta matèria són els següents:

- 1.** Identificar els criteris per a determinar la residència i el domicili fiscal.
- 2.** Reconèixer els elements personals que intervenen en la imposició dels no residents.
- 3.** Entendre la tributació dels no residents que operen amb establiment permanent.
- 4.** Comprendre la tributació dels no residents quan no operen mitjançant establiment permanent.
- 5.** Delimitar el règim opcional de tributació per als residents en altres Estats membres de la Unió Europea.
- 6.** Dominar el problema de la doble imposició internacional i els mecanismes per a evitar-la.
- 7.** Comprendre el règim tributari de les operacions vinculades.
- 8.** Assimilar les conseqüències tributàries dels paradisos fiscals.
- 9.** Distingir els principals caràcters del gravamen especial sobre béns immobles d'entitats no residents.
- 10.** Conèixer l'estructura, el contingut i els elements essencials dels impostos duaners.

Continguts

Mòdul didàctic 1

Aspectes generals

Ana María Delgado García i Rafael Oliver Cuello

1. Dret fiscal internacional
2. La doble imposició internacional
3. Convenis per a evitar la doble imposició
4. La residència fiscal

Mòdul didàctic 2

Impost sobre la renda de no residents

Ana María Delgado García i Rafael Oliver Cuello

1. Rendes obtingudes a Espanya i exempcions
2. Subjecte passiu, responsable, representant i retenidor
3. Rendes obtingudes mitjançant establiment permanent
4. Rendes obtingudes sense mediació d'establiment permanent
5. Règim opcional per a residents comunitaris
6. Règim opcional per a treballadors desplaçats o règim fiscal d'impatriats
7. Guanys patrimonials per canvi de residència o impost de sortida
8. Gravamen especial sobre béns immobles d'entitats no residents

Mòdul didàctic 3

Planificació fiscal internacional

Ana María Delgado García i Rafael Oliver Cuello

1. La planificació fiscal internacional
2. Els preus de transferència
3. El *treaty-shopping*
4. La transparència fiscal internacional
5. Els paradisos fiscals

Mòdul didàctic 4

Impostos duaners

Ana María Delgado García i Rafael Oliver Cuello

1. Naturalesa i classes
2. Fet imposable
3. Exempcions i règims especials
4. Subjectes passius
5. Quantificació del deute duaner
6. Gestió duanera

Abreviatures

AEAT Agència Estatal d'Administració Tributària.

art. Article.

CAM Codi duaner actualitzat.

CAU Codi duaner de la Unió.

CE Constitució espanyola.

CDI Conveni per a evitar la doble imposició.

DGT Direcció General de Tributs.

EP Establiment permanent.

GATT *General agreement on tariffs and trade.*

IRNR Impost sobre la renda de no residents.

IRPF Impost sobre la renda de les persones físiques.

IS Impost sobre societats.

IVA Impost sobre el valor afegit.

LGT Llei general tributària.

LIRPF Llei de l'impost sobre la renda de les persones físiques

LIVA Llei de l'impost sobre el valor afegit.

OCDE Organització de Cooperació i Desenvolupament Econòmic.

OMC Organització Mundial del Comerç.

ONU Organització de les Nacions Unides.

RIRNR Reglament de l'impost sobre la renda de no residents.

RIRPF Reglament de l'impost sobre la renda de les persones físiques.

TFUE Tractat de funcionament de la Unió Europea.

TJUE Tribunal de Justícia de la Unió Europea.

TRLIRNR Text refós de la Llei de l'impost sobre la renda de no residents.

LIS Text refós de la Llei de l'impost sobre societats.

TRLRHL Text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals.

UE Unió Europea.

Glossari

base imposable *f* Element de quantificació del tribut que mesura la dimensió de la realització del fet imposable.

base liquidable *f* Resultat d'aplicar a la base imposable les reduccions previstes en la llei.

contribuent *m i f* Persona que realitza el fet imposable i que ha de suportar la càrrega tributària.

establiment permanent *m* Lloc fix de negoci mitjançant el qual una empresa realitza tota o part de la seva activitat.

exempció *f* Supòsit de fet previst en la norma que impedeix el naixement de l'obligació tributària encara que s'hagi realitzat el fet imposable.

fet imposable *m* Supòsit de fet previst en la llei la realització del qual dóna lloc al naixement de l'obligació tributària principal de pagar el tribut i que recull la manifestació de riquesa o capacitat econòmica que pretén gravar un tribut.

no-subjecció *f* Supòsit de fet en què no es paga el tribut perquè no s'ha realitzat el fet imposable. En conseqüència, és un supòsit de delimitació negativa del fet imposable.

obligat -ada tributari -ària *m i f* Subjecte que ha de complir qualsevol deure, tant de tipus formal com de pagament, davant l'Administració tributària.

quota tributària *f* Resultat d'aplicar el tipus de gravamen a la base imposable o, si escau, a la base liquidable.

responsable *m i f* Persona que se situa al costat del subjecte passiu per pagar-ne els deutes, en cas que aquest incompleixi l'obligació d'ingrés.

retenidor -a *m i f* Persona obligada a treure i ingressar a la Hisenda una quantitat en ocasió dels pagaments que realitza als subjectes passius.

subjecte passiu *m i f* Persona obligada a complir les prestacions tributàries com a contribuent o substitut.

substitut -a *m i f* Subjecte passiu a qui la llei obliga a complir les prestacions de l'obligació tributària, tant formals com de pagament, en lloc del contribuent.

tipus de gravamen *m* Element de quantificació del tribut que, aplicat sobre la base imposable o liquidable, serveix per a determinar la quota tributària.

Bibliografia

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.

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

Blasco Delgado, C.; Urbano, M. (2010). "Reflexiones sobre el actual régimen fiscal de las operaciones vinculadas, con particular atención a su proyección práctica". *Revista de Información Fiscal* (núm. 97).

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.

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. (2011). "Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Exención por dividendos obtenidos por una sociedad matriz residente en la Unión Europea y para cánones entre empresas asociadas comunitarias". *Carta Tributaria* (núm. 3).

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).

Casana Merino, F. (2012). "La gestión e inspección en los impuestos aduaneros". *Quincena Fiscal* (núm. 7).

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

Cordón Ezquerro, T.; Gutiérrez Lousa, M. i altres (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.

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

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

Diversos autores (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.

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

Diversos autores (2014). *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*. Bilbao: CISS.

Falcón y Tella, R.; Pulido Guerra, E. (2013). *Derecho fiscal internacional*. Madrid: Marcial Pons.

García Heredia, A. (2007). *Fiscalidad internacional de los cánones: derechos de autor, propiedad industrial y know-how*. Valladolid: Lex Nova.

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

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

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

Jiménez Valladolid, D. J.; Vega Borrego, F. A. (2010). "Filialización de establecimientos permanentes y métodos para evitar la doble imposición internacional". *Revista de Contabilidad y Tributación* (núm. 331).

Lampreave Márquez, P. (2010). "Servicios financieros y financiación de grupos de empresas en la planificación fiscal internacional". *Quincena Fiscal* (núm. 18).

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.

López Ribas, S. (2010). "Precios de transferencia: soluciones pactadas: propuestas de valoración previas". *Carta Tributaria* (núm. 16).

Lucas Durán, L. (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).

Martín Fernández, J. (2010). *Las operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades*. Barcelona: Bosch.

Rámirez Gómez, S. (2014). *Lecciones de fiscalidad internacional*. Madrid: Tecnos.

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*. Còrdova: Fundación Pedró 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).

Sanz Gadea, E. (2010). “La ubicación de la carga financiera en los grupos multinacionales”. *Crónica Tributaria* (núm. 136).

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. (2011). *La Resolución de Conflictos en el Derecho Internacional Tributario: Procedimiento amistoso y arbitraje*. Pamplona: Civitas.

Serrano Antón, F. (2011). “La interpretación de los convenios de doble imposición internacional en la jurisprudencia del Tribunal Supremo español: la función de los Comentarios del Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional en materia de renta y patrimonio”. *Revista de Contabilidad y Tributación* (núm. 341).

Serrano Antón, F. (coord.) (2014). *Fiscalidad internacional*. Madrid: Centro de Estudios Financieros.

Soler Roch, M. T. (1997). “Una reflexión sobre el principio de residencia como criterio de sujeción al poder tributario del Estado”. *A:Presente y futuro de la imposición directa en España*. Valladolid: Lex Nova.

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).

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

