

# Fiscalitat internacional

Ana María Delgado García  
Rafael Oliver Cuello

PID\_00154175



Universitat Oberta  
de Catalunya

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



# Índex

<b>Introducció.....</b>	5
<b>Objectius.....</b>	7
<b>1. Qüestions generals sobre la imposició de no residents.....</b>	9
1.1. Residència .....	10
1.2. Contribuent i substitut .....	16
1.3. Responsable .....	19
1.4. Representant .....	20
1.5. Domicili fiscal .....	22
1.6. Retenidor .....	23
<b>2. Rendes obtingudes a Espanya i exempcions.....</b>	29
2.1. Rendes obtingudes a Espanya .....	29
2.2. Supòsits de no-subjecció .....	33
2.3. Exempcions .....	34
<b>3. Rendes obtingudes mitjançant establiment permanent.....</b>	39
<b>4. Rendes obtingudes sense mediació d'establiment permanent.....</b>	47
<b>5. Règim opcional per a residents en altres estats membres de la Unió Europea.....</b>	60
<b>6. Convenis per a evitar la doble imposició.....</b>	62
<b>7. Altres aspectes de la tributació dels no residents.....</b>	76
7.1. Operacions vinculades .....	76
7.2. Paradisos fiscals .....	80
7.3. Gravamen especial sobre béns immobles d'entitats no residents .....	86
<b>Activitats.....</b>	89
<b>Exercicis d'autoavaluació.....</b>	89
<b>Solucionari.....</b>	91
<b>Glossari.....</b>	97

---

<b>Bibliografia.....</b>	<b>99</b>
--------------------------	-----------

## Introducció

Avui en dia el fenomen de la globalització de l'economia està en expansió, afavorida per la internacionalització de les operacions comercials i l'expansió dels mercats financers. Això provoca, d'una banda, una major presència d'empreses estrangeres a Espanya, al mateix temps que una creixent activitat d'empreses espanyoles a l'estranger. I, de l'altra, les relacions econòmiques i socials de les persones depassen les fronteres nacionals.

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

Davant d'aquestes circumstàncies, l'Estat espanyol ha reaccionat augmentant la subscripció de convenis internacionals per a evitar la doble imposició, a més d'una regulació detallada en l'àmbit intern de les qüestions de fiscalitat internacional.

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

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

permet als residents deduir els impostos satisfets a l'estranger, de manera que l'esmentada deducció no superi la quantia de l'impost que hagués correspost pagar en l'estat de residència del perceptor si la renda procedís d'aquell estat.

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

Per la seva banda, les normes que regulen la fiscalitat de les rendes obtingudes pels residents, persones físiques i jurídiques, són, en el primer cas, la Llei 35/2006, de 28 de novembre, de l'impost sobre la renda de les persones físiques (LIRPF); i en el segon, el Reial decret legislatiu 4/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el text refós de la llei de l'impost sobre societats (TRLIS).

## Objectius

Aquesta matèria pretén oferir a l'estudiant una visió actualitzada i global dels principals problemes relatius a la fiscalitat internacional. En particular, els objectius als quals es pretén arribar són els següents:

- Identificar els criteris per a determinar la residència i el domicili fiscal.
- Reconèixer els elements personals que intervenen en la imposició dels no residents.
- Entendre la tributació dels no residents que operen amb establiment permanent.
- Comprendre la tributació dels no residents quan no operen mitjançant establiment permanent.
- Delimitar el règim opcional de tributació per als residents en altres estats membres de la Unió Europea.
- Dominar la problemàtica de la doble imposició internacional i els mecanismes per a evitar-la.
- Comprendre el règim tributari de les operacions vinculades.
- Assimilar les conseqüències tributàries dels paradisos fiscals.
- Distingir els principals caràcters del gravamen especial sobre béns immobles d'entitats no residents.





## 1. Qüestions generals sobre la imposició de no residents

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

La qualificació d'una persona, tant física com jurídica, com a resident a Espanya a efectes fiscals, determina de manera decisiva la seva tributació:

- Així, els contribuents residents a Espanya, persones físiques o jurídiques, han de tributar per la totalitat de les seves rendes (tant les obtingudes a Espanya com a l'estranger) per l'IRPF o l'IS, respectivament.
- En canvi, els contribuents no residents a Espanya, persones físiques o jurídiques, han de tributar per l'IRNR per les rendes obtingudes a Espanya, si no hi ha conveni internacional aplicable.

Quan es pot considerar una persona com a no resident en territori espanyol, en cas que quedi subjecta a l'IRNR, si no hi ha conveni aplicable, convé aturar-se en l'examen de certs elements personals de l'impost, al marge del mateix contribuent, com el responsable o el representant, que adquireixen una especial rellevància per les dificultats que presenta el control i recaptació efectiva de les rendes obtingudes pels no residents.

Així mateix, resulta necessari abordar el tema del domicili fiscal a Espanya dels no residents a l'efecte de la tributació espanyola.

L'impost sobre la renda de no residents és un tribut de caràcter directe que té per objecte "la renda obtinguda en territori espanyol per les persones físiques i entitats que no hi resideixen<sup>1</sup>".

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

Aquest impost s'aplica a tot el territori espanyol, sense perjudici dels règims tributaris forals de concert i conveni econòmic amb el País Basc i la Comunitat de Navarra. D'altra banda, tant a les Canàries com a Ceuta i Melilla es tindran en compte les especialitats aplicables<sup>2</sup>.

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

## 1.1. Residència

El TRLIRNR no conté una definició de la "no-residència" a efectes fiscals. En efecte, el seu art. 5, relatiu al concepte de contribuent (és a dir, el no resident), es remet a l'art. 6 que, en regular la residència en territori espanyol, assenyala que es determinarà d'acord amb el que estableixen els art. 9 LIRPF i 8.1 TRLIS.

Amb relació al concepte de territori espanyol, l'art. 2 TRLIRNR, com a element espacial en el qual es generen obligacions fiscals per als no residents, assenyala 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."

Així doncs, els criteris de determinació de la residència són diferents en funció de si es tracta d'una persona física o d'una persona jurídica<sup>3</sup>.

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

- Que romangui a Espanya més de 183 dies durant l'any natural; per tant, més de la meitat de l'any natural. A l'efecte del còmput d'aquest període de permanència es tenen en compte les seves absències esporàdiques, tret que acrediti la seva residència fiscal en un altre país.
- Que s'estableix a Espanya el nucli principal o la base de les seves activitats o interessos econòmics (fonamentalment béns i rendes), tant de forma directa com indirecta.

Al contrari, una persona física tindrà la consideració de no resident a Espanya quan no compleixi cap dels requisits anteriors.

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

Per tant, una vegada que es constata una presència significativa en territori espanyol, s'obre el **període de còmput de permanència**, que no es paralitza per les absències esporàdiques, llevat que s'acrediti la residència fiscal en un

### Residència a efectes fiscals exclusivament

Les normes reguladores de la residència que s'examinen ho són a efectes exclusivament fiscals, sense poder-se entendre els seus efectes a altres àmbits ni a la inversa.

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

### Acreditació de la residència fiscal

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

### Nota

Vegeu la resolució de la DGT de 4 de juny de 1992.

altre país. En altres paraules, no n'hi ha prou que el subjecte al·legui que no ha residit a Espanya durant més de 183 dies en el transcurs de l'any, sinó que ha de certificar la seva residència fiscal en un altre estat.

En el cas de països o territoris qualificats reglamentàriament com a **paradís fiscal**, l'Administració tributària pot exigir, addicionalment, que es provi la permanència en l'esmentat paradís fiscal durant 183 dies en l'any natural. En cas que el subjecte no pugui provar la seva efectiva permanència durant més de 183 dies al paradís fiscal, les absències esporàdiques seran considerades com a temps de presència en territori espanyol, juntament amb les estades provades a Espanya.

D'altra banda, es presumeix, llevat que es provi el contrari, que un contribuïent té la seva residència habitual a Espanya quan, d'acord amb els criteris anteriors, resideixin habitualment a Espanya el cònjuge no separat legalment i els fills menors d'edat que en depenguin.

De la redacció literal d'aquest criteri, s'observa, en primer lloc, que no preveu les situacions de separació de fet o les parelles de fet, tan habituals avui en dia. En segon lloc, es tracta d'una presumpció de residència fiscal espanyola, de manera que si el contribuïent aporta una prova que justifiqui la seva residència a l'estranger, es destrueix l'esmentada presumpció. I en tercer lloc, no s'estableixen quins són els mitjans de prova mitjançant els quals el contribuïent pot destruir l'esmentada presumpció de residència a Espanya.

Davant d'aquesta falta de concreció dels mitjans de prova per a desvirtuar l'esmentada presumpció, hi ha els qui opinen que s'ha d'aportar un certificat de residència fiscal emès per les autoritats tributàries d'un país on s'exigeixi un impost similar a l'espanyol; en tant que per a cap altre sector doctrinal, no és necessari que l'acreditació tingui caràcter fiscal mentre sigui demostrativa de la residència en un altre país.

### Exemple

**El Sr. Gutiérrez, de nacionalitat francesa, està casat amb una espanyola i posseeix un pis a València. En aquest pis resideix habitualment la seva dona, mentre que ell només l'utilitza el cap de setmana per motius de feina, ja que durant els dies restants es desplaça fins a França i Alemanya. El Sr. Gutiérrez no té cap certificació administrativa de residència.**

Donada la inexistència de proves de residència habitual en un altre país, el Sr. Gutiérrez serà considerat resident a Espanya ja que el seu cònjuge, no separat legalment, viu a Espanya i ell no ha desvirtuat els efectes de la presumpció de l'art. 9.1 LIRPF ni ha acreditat la seva residència fiscal en un altre país.

D'altra banda, s'ha d'assenyalar que les persones físiques de nacionalitat espanyola que acreditin la seva nova residència en un paradís fiscal, mantindran la seva condició de contribuïents per l'IRPF (tributant, doncs, a Espanya per tota la seva renda mundial), en el període impositiu en què tingui lloc el canvi de residència i en els quatre següents<sup>4</sup>. Aquesta previsió, que consisteix en

### Còmput del període de permanència

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

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

una presumpció *iusuris et de iure* que no admet prova en contra, constitueix una disposició contra la deslocalització de la residència fiscal cap a territoris amb una tributació privilegiada.

Les crítiques que s'efectuen a aquesta norma són que no exclou del seu àmbit d'aplicació els treballadors expatriats temporalment, a més que afecta de manera exclusiva els contribuents nacionals.

Ara bé, aquesta previsió no s'aplica a les persones físiques residents a Andorra que acreditin la seva condició de treballadors assalariats, sempre que compleixin certs requisits<sup>5</sup>.

<sup>(5)</sup>Disposició addicional vint-i-una de la LIRPF.

### Exemple

**El Sr. Pérez, cantant d'òpera espanyol de reconegut prestigi internacional, ha traslladat la seva residència a les Bahames l'any 2005.**

Com que les Bahames tenen la consideració de paradís fiscal (RD 1080/1991, de 5 de juliol, en el qual s'inclou una enumeració dels països o territoris que són considerats com a paradisos fiscals), el Sr. Pérez mantindrà la seva condició de contribuent per l'IRPF el 2005 i durant els quatre anys següents (art. 8.2 LIRPF).

Una persona física serà resident o no resident durant tot l'any natural, a efectes de l'IRPF i de l'IRNR, ja que el canvi de residència no suposa la interrupció del període impositiu, llevat dels supòsits de mort. Així doncs, la normativa espanyola no admet fragmentacions del període impositiu pel canvi de residència.

En el cas de canvi de residència del contribuent, en l'àmbit de l'IRPF, totes les rendes pendents d'imputació s'hauran d'integrar en la base imposable de l'últim període que s'ha de declarar per l'IRPF, de manera que s'efectuï la declaració complementària corresponent, sense sanció ni interessos de demora ni cap recàrrec, dins del termini de tres mesos des que el contribuent perd la seva condició per canvi de residència<sup>6</sup>.

<sup>(6)</sup>Art. 14.3 LIRPF i 63 RIRPF.

Així mateix, tant en l'IRPF com en l'IRNR es preveu la possibilitat de deduir de la quota tributari deguda per un o un altre tribut l'import de les retencions i pagaments a compte practicats per ambdós impostos.

Malgrat que una persona tingui permís de residència o residència administrativa en un estat, és possible que no hi sigui considerada com a resident fiscal. Per a ser resident fiscal en un determinat estat, la persona ha d'estar sotmesa a la seva imposició per la seva renda mundial.

<sup>(7)</sup>Art. 4 del model de conveni de l'OCDE.

### La residència als convenis per a evitar la doble imposició

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

Com que cada estat pot establir criteris diferents, una persona pot ser considerada resident per dos estats. Amb caràcter general, els criteris que, per a evitar que una persona sigui considerada resident en els dos estats, estableixen els convenis són els següents<sup>7</sup>:

- Serà resident de l'estat on tingui un habitatge permanent a la seva disposició.
- Si tingués un habitatge permanent a la seva disposició en ambdós estats, es considerarà resident de l'estat amb què mantingui relacions personals i econòmiques més estretes (centre d'interessos vitals).

- Si no és possible la seva determinació d'aquesta manera, es considerarà resident de l'estat on visqui habitualment.
- Si viu habitualment en ambdós estats o en cap, es considerarà resident de l'estat del qual sigui nacional.
- Si, finalment, fos nacional d'ambdós estats, o de cap, les autoritats competents resoldran el cas de comú acord.

A títol d'exemple, a continuació es transcriu l'art. 5 del Conveni hispanonord-americà per a evitar la doble imposició i prevenir l'evasió fiscal respecte dels impostos sobre la renda, signat el 22 de febrer de 1990, relatiu a la residència:

"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."

Com a resum del tema de la residència de les persones físiques, a continuació s'inclou una taula en què s'ofereix un exemple de cada un dels supòsits previstos en els articles 8.2, 9, 10 i 93 TRLIRPF.

<b>Residència habitual en territori espanyol</b>	
<b>Supòsits</b>	<b>Exemples</b>
9. Es presumirà, llevat que es provi el contrari, que el contribuïent té la seva residència habitual en territori espanyol quan, d'acord amb els criteris anteriors, resideixin habitualment a Espanya el cònjuge no separat legalment i els fills menors d'edat que en depenguin.	Un representant de nacionalitat francesa viatja constantment per tot Europa per a realitzar les seves operacions comercials i només passa les vacances d'estiu a Espanya, on resideix la seva dona i els seus fills menors d'edat.

<b>Residència habitual en territori espanyol</b>	
<b>Supòsits</b>	<b>Exemples</b>
<p><b>10.1.</b> A l'efecte d'aquesta llei, es consideraran contribuents les persones de nacionalitat espanyola, el seu cònjuge no separat legalment i els fills menors d'edat que tinguessin la seva residència habitual a l'estranger, per la seva condició de: <b>a)</b> Membres de missions diplomàtiques espanyoles, comprenent tant el cap de la missió com els membres del personal diplomàtic, administratiu, tècnic o de serveis de la missió.</p>	<p>L'ambaixador espanyol a Berlín, que exerceix les funcions de cap de la missió diplomàtica espanyola a Alemanya, va ser nomenat per a ocupar el càrrec fa dos anys. En aquell moment, es va desplaçar a aquest país i va portar la seva dona. Tant l'ambaixador com la seva dona són considerats contribuents de l'impost sobre la renda de les persones físiques espanyol.</p>
<p><b>b)</b> Membres de les oficines consulars espanyoles, comprenent tant el seu cap com el funcionari o personal de serveis que hi estan adscrits, a excepció dels vicecònsols honoraris o agents consulars honoraris i del personal que en depèn.</p>	<p>El cònsol espanyol a Milà exerceix les funcions de cap de l'oficina consular espanyola en aquesta ciutat. Quan va ser nomenat per a ocupar el càrrec, fa quatre anys, es va desplaçar a aquesta ciutat juntament amb la seva dona. Tant el cònsol com la seva dona són considerats contribuents de l'IRPF espanyol.</p>
<p><b>c)</b> Titulars de càrrec o ocupació oficial de l'Estat espanyol com a membres de les delegacions i representacions permanents acreditades davant d'organismes internacionals o que formin part de delegacions o missions d'observadors a l'estranger.</p>	<p>L'ambaixador espanyol davant de les Nacions Unides, a Nova York, va ser nomenat per a ocupar el càrrec fa tres anys. L'ambaixador és considerat contribuent de l'impost sobre la renda de les persones físiques espanyol.</p>
<p><b>d)</b> Funcionaris en actiu que exerceixin a l'estranger càrrec o ocupació oficial que no tingui caràcter diplomàtic o consular.</p>	<p>Un membre de les forces armades destinat a l'ambaixada espanyola a Brussel·les és considerat contribuent de l'impost sobre la renda de les persones físiques espanyol.</p>
<p><b>10.2.</b> No serà d'aplicació el que disposa l'ordinal 1r. anterior: <b>a)</b> Quan les persones a les quals es refereix l'ordinal 1r. d'aquest apartat no siguin funcionaris públics en actiu o titulars de càrrec o ocupació oficial i tinguessin la seva residència habitual a l'estranger anteriorment a l'adquisició de qualsevol de les condicions que s'han enumerat en aquest ordinal.</p>	<p>Un responsable de seguretat de l'ambaixada espanyola a Pequín forma part del personal laboral de l'esmentada missió diplomàtica a la Xina. Quan comença a treballar per a l'ambaixada ja residia a Pequín. Tingui o no nacionalitat espanyola, el responsable de seguretat no serà considerat contribuent de l'IRPF espanyol.</p>
<p><b>b)</b> En el cas dels cònjuges no separats legalment o fills menors d'edat, quan tinguessin la seva residència habitual a l'estranger anteriorment a l'adquisició pel cònjuge, el pare o la mare, de les condicions enumerades en l'ordinal 1r. d'aquest apartat.</p>	<p>L'ambaixador espanyol a Rabat es casa amb una metgessa de nacionalitat espanyola que ja residia anteriorment al Marroc. L'ambaixador és considerat contribuent de l'IRPF espanyol, però la seva dona no, per tenir la seva residència habitual en aquest país abans que el seu marit fos nomenat ambaixador.</p>
<p><b>8.2.</b> No perdran la condició de contribuents per aquest impost les persones físiques de nacionalitat espanyola que acreditin la seva nova residència fisca en un país o territori qualificat reglamentàriament com a paradís fiscal. Aquesta regla s'aplicarà en el període impositiu en què es digui a terme el canvi de residència i al llarg dels quatre períodes impositius següents.</p>	<p>Una famosa tenista de nacionalitat espanyola, aclaparada pels abundants impostos que ha de pagar al seu país, decideix traslladar la seva residència habitual a Andorra. Com que és de nacionalitat espanyola i es trasllada a un paradís fiscal, continuarà essent considerada com a contribuent de l'IRPF espanyol en el període en què s'efectuï el canvi i durant els quatre següents.</p>

Residència habitual en territori espanyol	
Supòsits	Exemples
<p><b>9.2.</b> No es consideren contribuents, a títol de reciprocitat, els nacionals estrangers que tinguin la seva residència habitual a Espanya, quan aquesta circumstància sigui conseqüència d'algun dels supòsits establerts en l'apartat 1 de l'article 10 d'aquesta llei i no sigui procedent l'aplicació de normes específiques derivades dels tractats internacionals en els quals Espanya sigui part.</p>	<p>L'ambaixador francès a Madrid, que exerceix les funcions de cap de la missió diplomàtica francesa a Espanya, va ser nomenat per a ocupar el càrrec fa tres anys. En aquell moment, es va desplaçar al nostre país i va portar la seva dona. Tant l'ambaixador francès com la seva dona no són considerats contribuents de l'impost sobre la renda de les persones físiques espanyol, a títol de reciprocitat.</p>
<p><b>9.3.</b> Les persones físiques que adquireixen la seva residència fiscal a Espanya com a conseqüència del seu desplaçament a territori espanyol podran optar per tributar per l'IRPF o per l'IRNR, mantenint la seva condició de contribuents per l'IRPF, durant el període impositiu en què s'efectuï el canvi de residència i durant els cinc períodes impositius següents, quan es presentin una sèrie de circumstàncies.</p>	<p>Un informàtic de nacionalitat nord-americana treballa, amb contracte laboral, des de gener fins a agost de 2004 a la filial espanyola de l'empresa nord-americana d'ordinadors en la qual presta els seus serveis. Ha romàs durant tot el període de temps en territori espanyol, sense realitzar cap sortida a l'estranger. I mai no havia estat a Espanya, abans de venir a treballar per a la filial espanyola. Atès que roman al nostre territori més de 183 dies durant l'any natural, queda subjecte a l'impost sobre la renda de les persones físiques espanyol, però pot optar per tributar per l'impost sobre la renda de no residents, amb uns tipus impositius proporcionals, no progressius.</p>

La residència a Espanya d'una **persona jurídica** s'adquireix quan es presenti algun dels criteris següents<sup>8</sup>:

- S'hagi constituït d'acord amb la llei espanyola.
- Tingui el seu domicili social en territori espanyol.
- Tingui la seva seu de direcció efectiva en territori espanyol. A aquests efectes, es considera que una entitat té la seva seu de direcció efectiva en territori espanyol quan s'hi estableixi la direcció i control del conjunt de les seves activitats.

<sup>(8)</sup>Art. 6 TRLIRNR i 8 TRLIS.

Al contrari, una persona jurídica tindrà la consideració de no resident a Espanya quan no compleixi cap dels requisits anteriors.

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

L'OCDE considera com a seu de direcció efectiva el lloc on arrela el centre de decisió executiu de l'entitat. Per la qual cosa, si no hi ha una localització clara del consell directiu o d'administració, la seu de direcció efectiva se situarà al lloc on es trobi la gestió clau i la presa de les decisions empresarials substancials de la societat que, generalment, coincidirà amb el lloc on es trobi el personal més qualificat. Si bé, en el marc d'una economia globalitzada i donat el grau de virtualització de les entitats, la importància de la ubicació física del consell d'administració està en dubte. Raó per la qual, aquest criteri de l'OCDE es troba en fase d'estudi de la seva reforma.

L'Administració tributària podrà presumir que una entitat situada en algun país o territori de nul·la tributació té la seva residència en territori espanyol quan els seus actius

principals, directament o indirectament, consisteixin en béns situats o drets que es compleixin o exercitin en territori espanyol, o quan la seva activitat principal es desenvolupi en aquest, llevat que aquesta entitat acreditada que la seva direcció i efectiva gestió tenen lloc en aquell país o territori, així com que la constitució i operativa de l'entitat respon a motius econòmics vàlids i raons empresarials substantives diferents de la simple gestió de valors o altres actius.

Si té lloc un canvi de residència, el període impositiu finalitza quan es produeix aquest canvi (art. 26.2.b TRLIS), a diferència del que hem vist que succeeix en el cas de les persones físiques; sense esperar, per tant, que finalitzi l'any natural o l'exercici econòmic.

D'altra banda, l'art. 17 TRLIS estableix una regla de valoració especial en aquests casos, segons la qual s'ha d'integrar com a renda gravable la diferència entre el valor normal de mercat i el valor comptable dels elements patrimonials propietat d'una entitat resident en territori espanyol que trasllada la seva residència a fora, llevat que els esmentats béns quedin afectats a un EP a Espanya.

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

## 1.2. Contribuent i substitut

És **contribuent** de l'IRNR la persona física o jurídica no resident que obtingui rendes a Espanya<sup>9</sup>.

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

Així mateix, tenen aquesta consideració de contribuent les entitats en règim **d'atribució de rendes**, que tenen un règim fiscal diferenciat en funció de si estan constituïdes a Espanya o a l'estranger. A aquests efectes, aquest tipus d'entitats només es consideren contribuents si estan constituïdes a l'estranger amb presència a Espanya (art. 38 TRLIRNR).

### Aclariment

Les entitats en règim d'atribució de rendes no són exactament contribuents no residents, sinó constituïts a l'estranger, que tributen parcialment per les seves rendes obtingudes a Espanya.

I, finalment, es consideren contribuents de l'IRNR, per aplicació de normes derivades de tractats internacionals, a títol de reciprocitat, les persones físiques estrangeres residents a Espanya, el seu cònjuge no separat legalment i fills menors d'edat que resideixin a Espanya, amb motiu d'alguna de les circumstàncies següents:

- Membres de missions diplomàtiques d'altres estats (comprentent tant el cap de la missió com els membres del personal diplomàtic, administratiu, tècnic o de serveis de la missió).
- Membres de les oficines consulars d'altres estats (comprentent tant el seu cap com el funcionari o personal de serveis que hi estan adscrits, a excepció



dels vicecònsols honoraris o agents consulars honoraris i del personal que en depèn).

- Titulars de càrrec o ocupació oficial d'altres estats (com a membres de les delegacions i representacions permanents acreditades davant d'organismes internacionals o que formin part de delegacions o missions d'observadors a l'estranger).
- Funcionaris en actiu que exerceixin càrrec o ocupació oficial que no tingui caràcter diplomàtic o consular.

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

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

D'altra banda, s'ha d'esmentar l'existència d'un **règim opcional per a persones físiques que adquireixin la seva residència fiscal a Espanya com a conseqüència del seu desplaçament amb motiu d'un contracte de treball**. En efecte, les persones físiques que adquireixin la seva residència fiscal a Espanya com a conseqüència del seu desplaçament amb motiu d'un contracte de treball, tenen l'opció de tributar per l'IRPF espanyol o per l'IRNR durant el període impositiu en què es produeixi el canvi de residència i durant els cinc períodes impositius següents. Constitueix, per tant, un règim transitori<sup>10</sup>. Es tracta de la regulació de l'anomenada Llei Beckham, que ha estat objecte de modificació per la disposició final 13a. de la Llei 26/2009, de 23 de desembre, de pressupostos generals de l'Estat per al 2010.

Per a això, s'han de complir les condicions següents: que no hagin estat residents a Espanya durant els deu anys anteriors al seu nou desplaçament a territori espanyol; que el desplaçament es produeixi com a conseqüència d'un contracte de treball; que el treball es realitzi efectivament a Espanya; que el treball es realitzi per a una empresa o entitat resident a Espanya o bé per a un EP situat a Espanya d'una entitat no resident en territori espanyol; que els rendiments

#### Lectura recomanada

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

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

del treball generats de la relació laboral no siguin exempts de gravamen per IRNR; i, finalment, que les retribucions previsibles derivades del contracte de treball en cada període impositiu no superi els 600.000 euros anuals.

Els contribuents que opten per aquest règim no tenen la consideració de residents a l'efecte de l'aplicació d'un CDI, ja que estan subjectes a gravamen únicament per les rendes obtingudes de fonts situades en el territori espanyol.

En concret, el procediment establert per a exercitar aquesta opció és regulat en els articles 113 a 120 del RIRPF.

### **Exemple**

**El Sr. Smith resideix habitualment als Estats Units, on treballa per a una empresa nord-americana. Des de gener fins a agost de 2003, ha estat treballant en una filial espanyola d'aquesta empresa, percebent un total de 60.000 €.**

El Conveni hispanonord-americà per a evitar la doble imposició es remet, en aquest punt, a la normativa interna de cada estat (art. 4.1). Independentment que el Sr. Smith sigui considerat o no com a resident als Estats Units (qüestió que no és objecte d'aquesta pregunta), el que sí que és cert és que es tracta d'un resident a l'efecte de l'IRPF espanyol, ja que l'art. 9.1. a) LIRPF així ho estableix per als qui romanguin al nostre territori més de 183 dies durant l'any natural. Suposem, a aquests efectes, que el Sr. Smith ha romàs en territori espanyol durant tot el temps que ha estat treballant per a la filial espanyola.

En conseqüència, les rendes obtingudes al nostre país (en aquest cas, els 60.000 €) han de tributar per l'IRPF espanyol i no per l'IRNR.

**L'any 2005, el Sr. Smith ha tornat a treballar a la filial espanyola durant els mesos de febrer a setembre, percebent un total de 71.000 €.**

D'acord amb l'art. 93 LIRPF, els que adquireixin la residència fiscal espanyola com a conseqüència del seu desplaçament per motius de treball en territori espanyol, poden optar entre tributar per l'IRPF espanyol o per l'IRNR, en el període de canvi de residència i durant els cinc següents, complint determinats requisits.

Per tant, ja que el Sr. Smith novament roman al nostre territori més de 183 dies durant l'any natural, queda subjecte a l'IRPF espanyol (suposant novament que ha romàs en territori espanyol durant tot el temps que ha estat treballant per a la filial espanyola), però, en principi, podria optar per tributar per l'IRNR, amb uns tipus impositius proporcionals, no progressius. Ara bé, com que un dels requisits establerts per l'art. 93 LIRPF per a exercir l'esmentada opció consisteix a no haver estat resident a Espanya durant els deu anys anteriors, el Sr. Smith quedarà subjecte necessàriament a l'IRPF espanyol.

Finalment, s'ha d'assenyalar que els contribuents de l'IRNR no tenen una vinculació mínimament duradora amb el territori espanyol, fins i tot poden obtenir rendes sense haver-hi estat mai. Per aquest motiu, com que els pot ser més fàcil deixar de complir les seves obligacions tributàries, el legislador espanyol ha establert altres elements personals com el substitut, el responsable o el retenidor, la finalitat dels quals és la de garantir el compliment d'aquestes obligacions. En aquesta línia se situa també la previsió del legislador que els no residents designin, en alguns casos de manera voluntària, un representant que presenti les declaracions en el seu nom, pagui els impostos o sol·liciti les devolucions corresponents.

En aquest punt, s'ha de tenir present la previsió que les entitats gestores del mercat de deute públic en anotacions en compte han de retenir i ingressar al Tresor, com a **substituts** del contribuent de l'IRNR, l'import de l'impost corresponent als rendiments de les lletres del tresor i altres valors de deute públic obtinguts per no residents a Espanya sense EP, en tant que no sigui aplicable l'exempció que sobre els rendiments esmentats preveu la normativa reguladora de l'IRNR<sup>11</sup>. Per tant, es tracta dels rendiments derivats de lletres del tresor obtinguts per persones o entitats domiciliades en un paradís fiscal, ja que els rendiments del deute públic (a excepció d'aquest supòsit) estan exempts de tributació per als no residents.

(11) Art. 33 TRLIRNR.

Tècnicament, també actuen com a substituïts, els residents que satisfan rendes sotmeses a gravamen, quan l'import de la retenció que practiquen coincideix amb la quota de l'IRNR.

### 1.3. Responsable

El **responsable** té en aquest impost un paper important, ja que no solament compleix la funció de garantir el pagament, sinó que serveix també per a controlar i sotmetre a gravamen efectiu les rendes obtingudes pels no residents<sup>12</sup>.

(12) Art. 9 TRLIRNR.

#### El responsable del tribut

El responsable és el subjecte que, per mandat legal, es col·loca al costat del de l'obligat tributari per al pagament dels seus deutes tributaris (art. 41 LGT). És a dir, en cas que l'obligat tributari (contribuent, retenidor, substituït...) no pagui, pel motiu que sigui, els seus deutes tributaris, serà el responsable qui s'hagi de fer càrrec dels deutes esmentats per mitjà del procediment corresponent (art. 174 a 176 LGT). Una vegada que el responsable ha satisfet el deute, podrà reclamar, en l'esfera privada, la quantia corresponent al tributari obligat inicial.

La responsabilitat pot ser solidària o subsidiària. En el primer cas, l'Administració pot exigir el pagament al tributari obligat o al responsable quan ha finalitzat el període de pagament voluntari sense que s'hagi produït l'ingrés del deute. En el segon cas, per a exigir el pagament al responsable subsidiari, l'Administració ha d'haver intentat cobrar sense èxit el deute a l'obligat tributari inicial en el corresponent procediment de constreyniment.

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

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

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

#### La simple mediació de pagament

L'abonament d'una quantitat per compte i ordre d'un tercer no es considera satisfacció d'un rendiment a aquests efectes.

#### Exemple

El Sr. Menéndez és un inversor amb residència al Paraguai, titular d'unes accions d'una societat resident a Espanya que estan dipositades en una entitat financera espanyola. El Sr. Menéndez percep els dividendes que generen aquestes accions, essent anotats en el compte que té obert a l'entitat financera esmentada.

En aquest supòsit, el pagador del dividend no té la consideració de responsable solidari, sinó de retenidor de l'impost. Al contrari, l'entitat financera, en qualitat de dipositària dels dividendes, sí que la té (art. 9.1 TRLIRNR).

No obstant això, la responsabilitat no serà procedent quan hi hagi obligació de retenir i ingressar a compte (sense perjudici de les responsabilitats que es puguin derivar de la retenció). Això evidencia la funció de garantia i control que compleix aquesta figura, tal com s'ha assenyalat anteriorment. Així doncs, quan el pagador, dipositari o gestor tinguin la condició de retenidor, no hi haurà la responsabilitat solidària, sinó que hauran de practicar i ingressar les retencions o presentar la declaració negativa de retencions quan no sigui procedent practicar-les.

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

Quan es tracta tant del pagador de rendiments meritats sense mediació d'establiment permanent com del dipositari o gestor de béns o drets no afectes a un establiment permanent i pertanyents a persones o entitats residents en països o territoris considerats com a paradisos fiscals, les actuacions de l'Administració tributària es poden entendre directament amb el responsable, al qual és exigible el deute tributari, sense que sigui necessari l'acte administratiu previ de derivació de responsabilitat. En els restants casos, sí que és preceptiva l'emissió d'aquest acte de derivació de responsabilitat.

## 1.4. Representant

Un altre dels elements personals de l'IRNR és el representant, que, malgrat que amb el temps ha perdut importància, en alguns supòsits és de nomenament obligat.

#### Obligació de practicar retenció

Hi ha obligació de practicar retenció com a norma general, quan les rendes estiguin subjectes a l'impost, per tant, les entitats, empresaris i professionals que satisfacin o abonin rendes a no residents sense EP tenen l'obligació de retenir. Així doncs, en el cas dels pagadors de rendes, la figura que adquireix avui en dia el protagonisme és la del retenidor, deixant en un segon pla el responsable solidari. Per aquest motiu, on més transcendència té la responsabilitat és en el cas del dipositari o gestor.

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

En les seves relacions amb l'Administració tributària, el contribuent no resident ha de nomenar un **representant** que tingui residència a Espanya. Així mateix, té l'obligació de comunicar el nomenament del representant a l'Administració tributària<sup>13</sup>. L'incompliment d'aquestes obligacions és sancionable.

El representant pot ser tant una persona física com una persona jurídica, que tingui la seva residència fiscal a Espanya.

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

- Quan actuï mitjançant establiment permanent. En aquest cas, com s'acaba de veure, el representant respon solidàriament del pagament dels deutes tributaris que corresponen.
- Quan es tracti d'una entitat en règim d'atribució de rendes constituïda a l'estranger amb presència en territori espanyol. Així mateix, el seu representant es considera responsable solidari del pagament dels deutes tributaris corresponents a l'entitat esmentada.
- Quan efectuï prestacions de serveis, assistència tècnica, obres d'instal·lació o muntatge derivades de contractes d'enginyeria i, amb caràcter general, d'activitats o explotacions econòmiques a Espanya sense mediació d'EP.
- En els casos en què ho requereixi l'Administració tributària, a causa de la quantia i característiques de la renda obtinguda en territori espanyol pel contribuent.

En aquest context, l'art. 47 LGT imposa el nomenament de representant als no residents "quan operin a Espanya per mitjà d'un establiment permanent, quan ho estableixi expressament la normativa tributària o quan, per les característiques de l'operació o activitat realitzada o per la quantia de la renda obtinguda, així ho requereixi l'Administració tributària".

- Igualment, s'ha de nomenar un representant en els casos de residents en països o territoris amb els quals no hi hagi un intercanvi d'informació tributària efectiu, quan siguin titulars de béns ubicats o de drets que es compleixin o s'exercitin en el territori espanyol, excloent-hi els valors negociats en mercats secundaris oficials.

Ara bé, no s'ha d'oblidar que, de forma voluntària, els contribuents poden nomenar, en qualsevol cas, un representant que els assisteixi en la seva comunicació i actuació davant de l'Administració tributària.

#### L'obligació de nomenar representant

L'obligació de nomenar representant obeeix, en els tres primers supòsits, a l'existència d'una activitat econòmica en la qual es poden deduir despeses i en la qual hi pot haver certes obligacions formals. D'aquí la necessitat que hi hagi un representant resident que es relacioni amb l'Administració tributària i amb el no resident.

La comunicació del nomenament de representant, s'ha de realitzar a la delegació en què hagi de presentar la declaració de l'impost, acompanyant la comunicació esmentada amb l'acceptació expressa del representant.

**L'acreditació de la representació pot realitzar-se:**

- Per qualsevol mitjà vàlid en dret que permeti una constància fefaent (document privat amb signatura legitimada notarialment o document públic), essent vàlids a aquests efectes els documents normalitzats aprovats per l'AEAT, disponibles a Internet.
- Mitjançant compareixença davant l'òrgan administratiu competent.

L'**incompliment** de l'obligació de nomenar representant es qualifica com una infracció greu, sancionable amb una multa de 2.000 euros (si bé es podrà reduir en un 25% el seu import, en els termes de l'art. 188.3 LGT). Si bé aquesta multa és de 6.000 euros quan es tracti de contribuents residents en països o territoris en els quals no hi hagi un efectiu intercanvi d'informació.

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

### 1.5. Domicili fiscal

La normativa de l'IRNR determina un **domicili fiscal** a Espanya per als no residents<sup>14</sup>, a fi de facilitar el compliment de les seves obligacions tributàries.

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

La normativa distingeix diversos supòsits:

- Quan operin a Espanya mitjançant un EP, es considera domicili fiscal el lloc on s'estableixi l'efectiva gestió administrativa i l'adreça dels seus negocis a Espanya. Si no és possible determinar el domicili aplicant aquest criteri, s'atendrà el lloc on s'estableixi el valor més gran de l'immobilitzat.
- Quan operin a Espanya sense EP i obtinguin rendes (rendiments o guanys patrimonials) derivades de béns immobles, el domicili fiscal coincideix amb el del seu representant i, si no és així, es considera com a tal el lloc de situació de l'immoble corresponent.

- En els altres supòsits en els quals operin sense EP, el domicili fiscal coincideix amb el del representant i, si no és així, amb el del responsable solidari. Per tant, en aquells casos en els quals no s'hagi designat un representant, les notificacions practicades al domicili fiscal del responsable solidari produeixen els mateixos efectes que si s'haguessin practicat directament el contribuënt.

Finalment, segons disposa l'art. 11.2 TRLIRNR, quan no s'hagi designat representant, les notificacions practicades al domicili fiscal del responsable solidari tenen el mateix valor i produeixen iguals efectes que si s'haguessin practicat directament al contribuënt. Així mateix, quan no hagin designat representant, els contribuents que resideixin en països o territoris amb els quals no existeixi un efectiu intercanvi d'informació tributària, tenen la mateixa validesa les notificacions practicades al lloc de situació de qualsevol dels béns immobles de la seva titularitat.

### 1.6. Retenidor

Quan la residència fiscal d'un contribuënt se situa fora del territori espanyol, l'efectiva exacció de l'IRNR recau sobre el retenidor de l'impost.

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

Per tant, la detracció de l'impost en què consisteix la retenció té un caràcter definitiu, ja que no es reté una quantitat a compte d'un tribut, sinó que es reté una quantitat generalment coincident amb l'impost definitiu. D'aquesta manera, el legislador troba una garantia personal per al cobrament efectiu de l'impost, ja que el contribuënt es troba lluny de la seva sobirania fiscal.

Estan **obligats a retenir** o ingressar a compte<sup>15</sup>, respecte de les rendes subjectes a l'IRNR (és a dir, rendes abonades a no residents) que satisfacin o abonin:

- Les entitats residents a Espanya (incloses les entitats en règim d'atribució de rendes).
- Les persones físiques residents a Espanya que realitzin activitats econòmiques (empresaris i professionals).
- Els contribuents de l'IRNR amb EP.

#### Lectura recomanada

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

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

- Els contribuents de l'IRNR sense EP, respecte dels rendiments del treball que satisfacin, i també respecte d'altres rendiments sotmesos a retenció que constitueixin despesa deduïble per a l'obtenció de rendes derivades de prestacions de serveis, assistència tècnica, obres d'instal·lació o muntatge derivades de contractes d'enginyeria i, en general, d'activitats o explotacions econòmiques realitzades a Espanya.

Per tant, els contribuents de l'IRNR sense EP hauran de practicar sempre retenció amb relació als rendiments del treball que satisfacin amb independència que tinguin o no consideració de despesa deduïble. En canvi, quan es tracta de la resta de rendiments que abonin, només hauran de practicar la corresponent retenció quan aquests constitueixin una despesa deduïble.

- Les entitats en règim d'atribució de rendes constituïdes a l'estranger que tinguin presència a Espanya.
- El representant que actuï en nom d'una entitat asseguradora que operi en règim de lliure prestació de serveis, respecte de les operacions realitzades en territori espanyol.
- En les operacions sobre actius financers, les persones o entitats que l'hagin d'efectuar, d'acord amb el que disposa l'art. 76.2.b) RIRPF: en el cas d'amortització o reemborsament d'actius, l'entitat emissora; en la transmissió d'actius, l'entitat financera que actuï per compte del transmissor; en qualsevol altre cas, el fedatari públic.
- En les transmissions de valors de deute de l'estat, l'entitat gestora del mercat de deute públic que intervingui en l'operació.
- En els reemborsaments de les participacions de fons d'inversió, les societats gestores.
- En els premis, la persona o entitat que els satisfaci.

Les **rendes subjectes a retenció**, amb caràcter general, són les rendes subjectes a l'impost (tant rendiments com guanys).

Ara bé, la normativa preveu una sèrie **d'excepcions** a l'obligació de retenir<sup>16</sup>. No hi ha obligació de retenir respecte, entre d'altres, de les següents rendes:

- Rendes exemptes d'acord amb el que estableix l'art. 14 TRLIRNR. En aquests casos, com que les rendes són exemptes, no té sentit practicar una retenció que posteriorment pot ser objecte d'una sol·licitud de devolució. No obstant això, sí que existeix obligació de practicar retenció o ingrés a compte en els casos dels dividends i participacions en beneficis a què es refereix l'art. 14.1.j. TRLIRNR

#### Aclariment

Els empresaris i professionals-com és lògic, només practi-caran retenció respecte de les rendes que satisfacin a l'exercici de les seves activitats, no en les abonades dins del seu àmbit particular.

#### Missions diplomàtiques

No estan obligades a practi-car retenció o ingrés a comp-te les missions diplomàtiques o oficines consulars a Espanya d'estats estrangers.

<sup>(16)</sup>Art. 31.4 TRLIRNR i 10 RIRNR.



- Rendes exemptes en virtut de conveni per a evitar la doble imposició. Igual com en el supòsit anterior, no té sentit practicar una retenció que posteriorment pot ser objecte d'una sol·licitud de devolució.
- Rendes abonades a contribuents sense EP quan s'acrediti el pagament de l'impost o la procedència d'exempció. És a dir, el contribuent no resident té dret a declarar i pagar el seu impost. Si s'acredita aquesta circumstància, no hi haurà obligació de retenir.
- Rendes percebudes per no residents sense EP que no estiguin domiciliats en paradisos fiscals, quan aquestes procedeixin d'entitats residents a Espanya a les quals sigui aplicable el règim de les entitats de tinença de valors estrangers. En aquests casos, en tractar-se de rendes no obtingudes a Espanya, no poden estar subjectes a retenció.
- El rendiment derivat de la distribució de la prima d'emissió d'accions o participacions o de la reducció de capital.
- Guanys patrimonials. No obstant això, sí que hi haurà obligació de retenir, respecte dels premis derivats de la participació en jocs, concursos, rifes o combinacions aleatòries, la transmissió de béns immobles situats en territori espanyol i les rendes derivades de transmissions o reemborsaments d'accions o participacions representatives del capital o patrimoni d'institucions d'inversió col·lectiva (llevat de les procedents de participacions, a excepció dels fons d'inversió col·lectiva, regulats en l'article 49 del Reglament de la Llei 35/2003, de 4 de novembre, d'institucions d'inversió col·lectiva, aprovat per l'RD 1309/2005, de 4 de novembre). En ambdós casos, l'import de la retenció és coincident amb l'impost. A més, també estan subjectes a retenció els guanys patrimonials derivats de la transmissió de béns immobles dels no residents sense EP; en aquest cas l'import de la retenció és del 3% de la contraprestació acordada.

Respecte al **naixement de l'obligació de retenir**, s'ha d'assenyalar que és coincident, en termes generals, amb el moment de la meritació de l'impost, regulat en l'art. 27 TRLIRNR<sup>17</sup>.

Amb relació a l'**import de la retenció**, ha de ser una quantitat equivalent al deute tributari que es derivi del propi impost. En aquests casos, el no resident queda eximit de l'obligació de declarar l'impost.

**Nota**

Ara bé, a la pràctica no és fàcil que el contribuent pugui acreditar el pagament de l'impost abans que se li practiqui la retenció.

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

Tanmateix, el retenidor no podrà tenir en compte les despeses o deduccions següents (que sí que són aplicables en calcular l'impost): les despeses de personal, aprovisionament i subministrament en els casos d'activitats econòmiques sense EP, la quota del gravamen especial sobre béns immobles d'entitats no residents i la deducció per donatius).

El retenidor està obligat a presentar el model corresponent i a presentar un resum anual.

Finalment, cal tenir present que es preveuen alguns supòsits que presenten **especialitats** en matèria de retencions:

a) El primer té lloc en les **transmissions de béns immobles situats a Espanya**, fetes per no residents que no realitzen en territori espanyol cap activitat econòmica a través d'un EP. L'adquirent està obligat a retenir i ingressar el 3% del preu acordat, a títol de pagament a compte de l'impost que correspon pagar al transmissor, com a conseqüència de l'existència d'un guany patrimonial<sup>18</sup>.

#### Peculiaritat de l'IRNR

A diferència d'altres impostos, com l'IRPF o l'IS, en l'IRNR l'obligació de retenir neix no en el moment en què s'abonen les rendes subjectes a retenció, sinó en el moment en què es merita l'impost. Això pot obeir al fet que l'IRNR és un impost de meritació instantània, mentre que l'IRPF i l'IS són impostos de meritació periòdica.

#### Transmissions de béns immobles per no residents

El retenidor, que pot ser tant una persona física (empresari, professional o un particular) com jurídica, haurà d'ingressar l'import retingut en el termini d'un mes a partir de la transmissió.

El no resident haurà de declarar i ingressar l'impost definitiu en un termini de tres mesos a partir de l'acabament del termini d'ingrés de la retenció.

L'adquirent del bé queda alliberat de la seva obligació de retenir en els supòsits següents:

- quan el transmissor acrediti suficientment la seva subjecció a l'IRPF mitjançant certificació expedida per l'òrgan competent de l'Administració tributària;
- en els supòsits d'aportacions de béns immobles, a la constitució o augment de capitals de societats residents en territori espanyol;
- en les transmissions a títol lucratiu, ja que en aquests casos no hi ha contraprestació.

El bé immoble transmès queda afecte al pagament de l'import que resulti menor entre la retenció i l'impost corresponent.

#### Exemple

El Sr. Méndez, resident a Suïssa, posseeix un apartament a Múrcia. L'any 2008 el transmet al Sr. Fernández, que resideix habitualment a Madrid, per un import de 150.000 €. El guany patrimonial obtingut ha estat de 70.000 € i l'impost que ha de pagar ascendeix a 12.600 €.

El Sr. Fernández, com a adquirent de l'apartament, està obligat a practicar una retenció del 3% de la contraprestació. Per tant, l'import de la retenció serà de 4.500 € (150.000 × 3%).

Si el Sr. Fernández no practiqués la retenció corresponent, el bé immoble quedaria afecte al pagament de l'impost (12.600 €), sense perjudici de les sancions que siguin procedents per l'incompliment de l'obligació de retenir.

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

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

En efecte, aquells treballadors que adquireixin la condició de contribuents de l'IRNR amb motiu del seu desplaçament a l'estranger, poden comunicar-ho a l'Administració tributària mitjançant el model corresponent, deixant constància de la data de sortida del territori espanyol. L'Administració tributària expedirà als treballadors un document per lliurar a l'ocupador, perquè el pagador dels rendiments del treball pugui considerar-los com a contribuents d'aquest impost i els apliqui les retencions per l'IRNR a partir de la data indicada en aquest document. Aquest document estén els seus efectes, com a màxim, a dos anys naturals (el del desplaçament i el següent; o si no és possible computar l'any del desplaçament, els dos immediatament següents).

El treballador haurà d'acreditar l'existència de dades objectives en la relació laboral que facin previsible que romandrà més de 183 dies durant l'any del desplaçament o, si no és així, en el següent, al país estranger com a conseqüència de la prestació de treball. L'acreditació esmentada es realitzarà mitjançant un document justificatiu emès pel pagador dels rendiments del treball que reconegui la relació laboral amb el treballador, el país de desplaçament, la durada del contracte, la data de començament de la prestació del treball a l'estranger, la durada del desplaçament i la data previsible d'acabament. Aquest document estén els seus efectes, com a màxim, a dos anys naturals (el del desplaçament i el següent; o si no és possible computar l'any del desplaçament, els dos immediatament següents).

Malgrat la utilització d'aquest procediment, el contribuent està obligat a acreditar la seva nova residència fiscal davant de l'Administració tributària.

D'altra banda, s'ha d'esmentar que es preveu un procediment similar per als treballadors per compte d'altri que, no essent contribuents per l'IRPE, adquireixin l'esmentada condició amb motiu del seu desplaçament a territori espanyol.

En aquest cas, el contribuent, juntament amb la comunicació a l'Administració Tributària espanyola, ha de presentar un document justificatiu del pagador dels rendiments de la feina en què ha de constar expressament: el reconeixement de la relació laboral amb el treballador, la data de començament de la prestació del treball en territori espanyol, el centre de treball i l'adreça del centre, la durada del contracte i la intenció del pagador que el treballador presti el seu treball, com a mínim, un període de temps superior

a 183 dies durant l'any natural en el qual hi ha compresa la data de començament de la prestació del treball en territori espanyol o, si no n'hi ha cap, que aquest període mínim de permanència es produirà l'any natural següent.

## 2. Rendes obtingudes a Espanya i exempcions

L'IRNR subjecta a gravamen totes les rendes, dineràries o en espècie, obtingudes per un no resident en el territori espanyol. En efecte, d'acord amb l'art. 12 TRLIRNR, el fet imposable d'aquest impost consisteix en la "obtenció de rendes, dineràries en espècie, en territori espanyol pels contribuents d'aquest impost<sup>19</sup>". En connexió amb l'objecte de l'impost, definit en l'art. 1 TRLIRNR, com "la renda obtinguda en territori espanyol per les persones físiques i entitats que no hi resideixen".

(19) Art. 12 TRLIRNR.

En conseqüència, per a procedir a la concreta delimitació del fet imposable de l'IRNR, és necessari determinar quan una renda es considera obtinguda a Espanya.

Així mateix, és necessari identificar els supòsits de no-subjecció i les exempcions establertes en la normativa reguladora de l'impost esmentat. En el primer cas, és a dir, si les rendes no estan subjectes, no es consideren obtingudes al territori espanyol i no hi tributaran. Mentre que en el segon supòsit, quan les rendes estan exemptes, les rendes es consideren obtingudes a Espanya però queden exonerades de tributació.

D'altra banda, si hi ha conveni internacional per a evitar la doble imposició, l'aplicació de la normativa reguladora de l'IRNR depèn de si el conveni esmentat atribueix competència per a gravar les rendes objecte d'exempció a l'estat de la font, tant si és de forma exclusiva com compartida amb l'estat de residència.

### 2.1. Rendes obtingudes a Espanya

Com s'acaba d'assenyalar, la necessitat d'establir quines rendes s'obtenen a Espanya resulta crítica, ja que determinarà la sujecció a l'impost per la realització del fet imposable.

La normativa reguladora de l'IRNR no estableix una norma general sobre la determinació de les rendes obtingudes a Espanya, sinó que conté una enumeració de supòsits de rendes per als quals determina el criteri aplicable<sup>20</sup>. En aquest context, es diferencia, de vegades, entre rendes obtingudes mitjançant EP o no, limitant, de vegades, l'aplicació d'alguns supòsits als no residents persones físiques.

(20) Art. 13 TRLIRNR.

Quant als **criteris de sujecció** concrets a l'IRNR, se'n poden distingir quatre:

- El criteri de territorialitat, segons el qual se sotmet a tributació a Espanya els rendiments i increments de patrimoni que es produeixen o s'obtenen en territori espanyol per un no resident (lloc de situació dels béns, drets o explotacions econòmiques generadors de les rendes).
- El criteri del pagament (per al cas de les pensions, retribucions dels administradors...). Aquest criteri només és aplicable en les rendes per a les quals s'estableixi expressament.
- El criteri del lloc de realització o utilització de les activitats empresarials (rendes d'activitats o explotacions econòmiques).
- El criteri d'emissió del títol (per als increments de patrimoni).

### Territorialitat

La territorialitat no solament determina l'àmbit espacial d'aplicació de les normes tributàries, sinó que és un dels criteris de subjecció al poder tributari d'un estat.

L'aplicació d'aquests criteris es realitza en funció de la configuració analítica de l'impost, i es concreta per a cada tipus de renda quan la renda es considera obtinguda en territori espanyol. La tipologia de rendes que conté el TRLIRNR és molt més detallada que la recollida a la LIRPF, situant-se en la mateixa línia que el model de conveni de l'OCDE per a evitar la doble imposició.

Amb relació a la qualificació dels diferents conceptes de renda en funció de la seva procedència, l'art. 13.3 TRLIRNR es remet als criteris d'interpretació establerts a la LIRPF; si bé, també cal tenir presents els criteris continguts en el TRLIS, especialment amb relació al règim aplicable als no residents que operen mitjançant EP.

Si hi ha conveni de doble imposició aquest criteri interpretatiu ja no serà aplicable (atès que ho seran els principis continguts en el conveni), llevat que el mateix conveni remeti a la normativa interna per delimitar quins conceptes s'inclouen en un determinat tipus de renda.

Vegem, a continuació, els diferents supòsits de **rendes obtingudes a Espanya** que preveu la normativa reguladora de l'IRNR.

#### 1) Rendes d'activitats o explotacions econòmiques

Es consideren obtingudes a Espanya les realitzades mitjançant EP situat en territori espanyol. Igualment, les realitzades sense mediació d'EP en els supòsits següents:

- Quan siguin conseqüència d'activitats econòmiques realitzades en territori espanyol, llevat dels rendiments derivats de la instal·lació o muntatge de maquinària o instal·lacions procedents de l'estranger, sempre que les operacions esmentades es realitzin pel proveïdor i el seu import sigui inferior al 20% del preu d'adquisició. Tanmateix, es considera que s'han obtingut en territori espanyol els rendiments satisfets per raó de compravendes internacionals de mercaderies, incloent-hi les despeses accessòries i la comissió de mediació.

- Quan es tracti de prestacions de serveis utilitzades en territori espanyol; si bé, si les prestacions esmentades serveixen parcialment a activitats econòmiques realitzades en territori espanyol, es consideren obtingudes a Espanya només per la part que serveixi a l'activitat desenvolupada a Espanya.
- Quan derivin de l'actuació personal en territori espanyol d'artistes i esportistes, fins i tot quan es percebin per persona o entitat diferent.

## 2) Rendiments del treball

Es consideren obtinguts a Espanya els rendiments del treball següents:

- Com a norma general, els derivats d'una activitat personal desenvolupada en territori espanyol.
- Les retribucions públiques abonades per l'Administració espanyola, tret que el treball es presti íntegrament a l'estranger i els esmentats rendiments estiguin subjectes a un impost de naturalesa personal a l'estranger.
- Les retribucions d'empleats de vaixells i aeronaus en trànsit internacional pagades per empresaris o entitats residents o per establiments permanents situats en territori espanyol, a excepció dels supòsits en els quals el treball es presti íntegrament a l'estranger i els rendiments esmentats estiguin subjectes a un impost de naturalesa personal a l'estranger.

### **Exemple**

El Sr. Núñez, resident al Pakistan, estat amb què Espanya no té subscript cap conveni per a evitar la doble imposició, és contractat per a treballar al Pakistan per una empresa espanyola.

Com que es tracta d'un rendiment de treball que no deriva, directament o indirectament, d'una activitat desenvolupada al territori espanyol, s'entén que la renda esmentada, en no ser obtinguda en territori espanyol, no està subjecta a gravamen per l'IRNR.

El Sr. Núñez, resident al Pakistan, és traslladat a Espanya durant un mes per l'empresa pakistanesa en la qual treballa per a la construcció d'un pont. Per aquest treball, ha cobrat de la seva empresa pakistanesa el doble del seu salari habitual.

Com que el Sr. Núñez continua essent resident en el Pakistan, tributa a Espanya com a contribuïent per l'IRNR, i se li aplica un tipus del 25% sobre les quantitats íntegres que percebi, sense possibilitat de deduir cap despesa.

En canvi, si el Sr. Núñez passés a tenir la consideració de resident a Espanya, estaria subjecte a gravamen per l'IRPE, havent de tributar a Espanya per la totalitat de les seves rendes.

## 3) Pensions i altres prestacions similars

Es consideren obtingudes a Espanya les prestacions esmentades:

- Quan derivin d'una ocupació prestada en territori espanyol.
- Quan se satisfacin per una persona o entitat resident en territori espanyol o per un establiment permanent situat a Espanya.

#### **Exemple**

El Sr. Peláez, resident a Mongòlia, estat amb què Espanya no té subscript cap conveni per a evitar la doble imposició, percep una pensió satisfeta per la Seguretat Social espanyola de 1.200 € mensuals.

La pensió satisfeta per la Seguretat Social espanyola al Sr. Peláez, en principi, està subjecta a gravamen per l'IRNR, estant gravada d'acord amb l'escala corresponent.

#### **4) Retribucions dels administradors**

Es consideren obtingudes a Espanya les retribucions dels administradors i membres dels consells d'administració, de les juntes que al mateix temps fan d'òrgans representatius, quan siguin pagades per una entitat resident en territori espanyol.

#### **5) Rendiments del capital mobiliari**

Es consideren obtinguts en territori espanyol els rendiments del capital mobiliari següents:

- Els dividendes i altres rendiments derivats de la participació en fons propis d'entitats residents a Espanya.
- Els interessos i altres rendiments obtinguts per la cessió a tercers de capitals propis abonats per residents en territori espanyol o per establiments permanents situats en aquest territori o que retribueixen prestacions de capital utilitzades en territori espanyol.
- Els cànon pagats per residents en territori espanyol o per establiments permanents situats en aquest territori, o que s'utilitzin en territori espanyol, per l'ús o concessió d'ús, entre d'altres, de drets de programes informàtics; drets sobre obres literàries, artístiques o científiques; patents; drets d'imatge; i informacions sobre experiències industrials, comercials o científiques.
- Altres rendiments no enumerats anteriorment sempre que hagin estat satisfets per persones físiques que desenvolupin activitats econòmiques, a l'exercici de les seves activitats, o entitats residents en territori espanyol o per establiments permanents situats en aquest territori.

#### **6) Rendiments del capital immobiliari**

#### **Lectura recomanada**

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



Tenen la consideració de rendes obtingudes en territori espanyol els rendiments del capital immobiliari derivats, directament o indirectament, de béns immobles establerts en territori espanyol o de drets relatius als mateixos.

## 7) Rendes imputades

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

## 8) Guanys patrimonials

Es consideren obtinguts en territori espanyol els guanys patrimonials en els casos següents:

- Quan derivin de valors emesos per residents.
- Quan derivin d'altres béns mobles ubicats en territori espanyol o de drets que s'hagin de complir a tal territori.
- Quan procedeixin de béns immobles ubicats en territori espanyol.
- Quan s'incorporin al patrimoni del contribuent béns situats en territori espanyol o drets que s'hagin de complir o s'exercitin a l'esmentat territori, fins i tot encara que no derivin d'una transmissió prèvia, com els guanys en el joc.

## 2.2. Supòsits de no-subjecció

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

D'una banda, l'art. 12.3 TRLIRNR assenyalava que no estan **subjectes** les rendes que es troben subjectes a l'impost sobre successions i donacions. Aquesta disposició és aplicable exclusivament a aquells contribuents que tinguin la condició de persones físiques, ja que són els únics que poden ser, al seu torn, contribuents de l'impost sobre successions i donacions.

D'acord amb l'art. 7 de la Llei 29/1987, de 18 de desembre, reguladora de l'impost sobre successions i donacions, la seva subjecció per obligació real es produeix per "l'adquisició de béns i drets, sigui quina sigui la seva naturalesa, que estiguessin situats, es poguessin exercitar o s'haguessin de complir en territori espanyol, i també per la percepció de quantitats derivades de contractes d'assegurança sobre la vida quan el contracte hagi estat realitzat amb companyies d'assegurances espanyoles o s'hagi celebrat a Espanya amb entitats que hi operin".

### Altres supòsits

Altres supòsits de no-subjecció que hi poden haver, com el relatiu als guanys patrimonials obtinguts per un no resident sense mediació d'EP, ja que l'art. 24.4 TRLIRNR es remet a l'art. 36 LIRPF per a la determinació de la base imposable d'aquest tipus de rendes.

Així mateix, altres lleis com el TRLIS recullen supòsits de no-subjecció, com els previstos en els art. 118 i 55. El primer dels preceptes fa referència als beneficis distribuïts i la transmissió de la participació d'una entitat de tinença de valors estrangers quan el receptor sigui una entitat o persona física no resident en territori espanyol, llevat de si s'obté per mitjà d'un territori qualificat com a paradís fiscal. Al seu torn, el segon dels preceptes es refereix als dividendes i la participació en beneficis i a les rendes positives posades de manifest en la transmissió o reemborsament d'accions i participacions representatives dels fons propis de les societats i fons de capital de risc en el cas que siguin obtingudes per una persona física o entitat contribuent de l'IRNR sense EP, tret que s'obtinguin per mitjà d'un paradís fiscal.

D'altra banda, com s'ha assenyalat, determinats rendiments no es **consideren obtinguts a Espanya**. Així succeeix, per exemple, en els supòsits següents:

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

### 2.3. Exempcions

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

#### **Concepte d'exempció tributària**

Pot definir-se l'exempció com aquell supòsit en el qual la llei estableix que, malgrat que s'hagi realitzat el fet imposable d'un tribut, no es produeix el seu principal efecte, és a dir, no hi ha obligació de pagar el tribut en evitar-ho la norma d'exempció. A més, com ja s'ha vist, en matèria de no residents, s'exceptua de l'obligació de practicar retenció sobre les rendes exemptes.

Generalment, les exempcions reconegudes en l'art. 14 TRLIRNR afecten contribuents que operen sense mediació d'EP i es caracteritzen per afectar determinades rendes obtingudes per contribuents residents en altres estats membres de la Unió Europea.

Com que l'esmentat art. 14 TRLIRNR no limita la seva aplicació a alguna categoria de contribuents, igual com succeeix en el cas de la determinació de les rendes obtingudes

en territori espanyol efectuada per l'art. 13 TRLIRNR, sembla que les exempcions que regula afecten tant els no residents que actuen mitjançant EP com els que no hi actuen. No obstant això, a la pràctica, la majoria de les exempcions previstes assoleixen als no residents que operen sense mediació d'EP.

Les causes que justifiquen l'establiment d'exempcions difereixen en els diferents supòsits, podent-se reconduir a les següents: la voluntat de concretar i limitar els fets imposables; afavorir la llibertat de circulació; atreure la inversió estrangera, i respectar mandats comunitaris derivats de la normativa o de la jurisprudència (com és el cas dels interessos i cànon i els beneficis distribuïts per societats filials a les seves societats matrius).

En particular, són exemptes de l'IRNR les rendes obtingudes per no residents següents<sup>21</sup>:

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

a) Les rendes que estiguin exemptes en aplicació de la **normativa de l'IRPF** i que siguin percebudes per persones físiques, com és el cas de la loteria, les pensions per incapacitat permanent absoluta o gran invalidesa o les beques públiques i les concedides per entitats sense finalitats lucratives, entre moltes d'altres. Es tracta d'un grup heterogeni d'exempcions que es poden reconduir a tres grans categories (rendiments del treball, rendiments d'activitats econòmiques i guanys patrimonials) i que responen a finalitats diverses (indemnitzacions de danys personals, política educativa, capacitat econòmica, promoció de determinades activitats...). Se n'exceptuen els dividendes i participacions en beneficis, que sí que estan exemptes de l'IRPF segons l'art. 7.y LIRPF.

#### **Rendes exemptes en l'IRPF**

A títol d'exemple, estan exemptes de l'IRPF les **pensions** reconegudes per la Seguretat Social o per les entitats que la substitueixin, com a conseqüència d'incapacitat permanent absoluta o gran invalidesa. Tenen la mateixa consideració les prestacions reconegudes als professionals no integrats al règim especial de la Seguretat Social dels treballadors per compte propi o autònoms per les mutualitats de previsió social que actuïn com a alternatives al règim especial de la Seguretat Social esmentat (amb el límit de l'import de la prestació màxima reconeguda per la Seguretat Social pel concepte corresponent), sempre que es tracti de prestacions en situacions idèntiques a les previstes per a la incapacitat permanent absoluta o gran invalidesa de la Seguretat Social. També estan exemptes aquesta classe de pensions quan corresponen al règim de classes passives.

Així mateix, estan exemptes de l'IRPF les **beques públiques** i les concedides per les entitats sense finalitats lucratives a qui sigui aplicable el règim previst en la Llei 49/2002, de 23 de desembre, de règim fiscal de les entitats sense finalitats lucratives i dels incentius fiscals al mecenatge, percebudes per a cursar estudis reglats, a Espanya i a l'estranger, en tots els nivells i graus del sistema educatiu. Així mateix, les beques tant públiques com les concedides per les entitats esmentades per a la investigació (les concedides en l'àmbit de l'Estatut del becari d'investigació i les atorgades als funcionaris i altre personal al servei de les administracions públiques i al personal docent i investigador de les universitats).

I, d'altra banda, estan exemptes de l'IRPF determinats **premis de loteria, apostes i sortejos**. En efecte, estan exemptes els premis de les Loteries i Apostes de l'Estat i de les comunitats autònomes, com també els sortejos que organitzen la Creu Roja Espanyola i l'Organització Nacional de Cecs Espanyols (ONCE).

#### **Lectura recomanada**

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

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

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

d) Amb caràcter general, els **interessos i guanys patrimonials** derivats de béns mobles obtinguts per residents en un altre estat membre de la Unió Europea, com és el cas de valors mobiliaris de renda fixa o variable o de préstecs representats o no en valors.

No obstant això, es preveuen tres excepcions en l'aplicació d'aquesta exempció: interessos i guanys obtinguts a per mitjà d'un país o territori qualificat com a paradís fiscal; guanys generats per la transmissió d'accions, participacions o altres drets en una entitat l'actiu de la qual consisteixi principalment en béns immobles situats a Espanya, i guanys derivats de la transmissió d'accions, participacions o altres drets en una entitat quan el contribuïent hagi participat directament o indirectament en almenys el 25% del capital o patrimoni de l'entitat esmentada en algun moment durant el període de dotze mesos precedents a la transmissió.

e) Els rendiments derivats del **deute públic**, llevat que s'obtinguin a per mitjà d'un territori o país qualificat com a paradís fiscal.

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

g) Els rendiments de **comptes** de no residents, tret que el pagament es realitzi a un EP situat a Espanya per part del Banc d'Espanya, bancs, caixes d'estalvi i altres entitats registrades.

### Exemple

El Sr. Martínez, resident al Sudan, estat amb què Espanya no té subscript cap conveni per a evitar la doble imposició, percep 8.000 € d'interessos d'un compte a termini fix que té oberta en una entitat financera espanyola.

Els interessos percebuts pel Sr. Martínez (8.000 €) es troben exemptes de tributació de l'IRNR (art. 14.1.f) TRLIRNR).

A l'efecte d'aplicar l'excepció a l'obligació de retenir en relació amb els comptes de no residents, la condició de contribuïent de l'IRNR es pot acreditar davant de l'entitat corresponent tant mitjançant una certificació que hagin expedit

les autoritats fiscals del país de residència com per mitjà de l'aportació d'una declaració (continguda en el model corresponent) en què manifestin que són residents fiscals en un altre estat.

D'altra banda, el Banc d'Espanya i les entitats registrades a què fa referència la normativa sobre transaccions econòmiques amb l'exterior que tinguin a l'Estat espanyol comptes oberts de no residents han de presentar el model corresponent a fi de facilitar a l'Administració tributària la informació que hi estigui relacionada.

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

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

#### **L'exempció dels beneficis distribuïts per les filials residents a Espanya**

Té la consideració de societat matriu aquella que posseeixi en el capital d'una altra societat una participació directa, com a mínim, del 10%. La societat participada serà la societat filial.

Per a l'aplicació de l'exempció, ambdues societats han d'estar subjectes i no exemptes a algun dels tributs que graven els beneficis de les persones jurídiques en els estats membres de la UE. El benefici s'ha d'obtenir a títol de soci i la participació de la matriu en la filial s'ha de mantenir, almenys, durant un any. A més, la societat matriu no ha de tenir la seva residència, o l'EP no ha d'estar situat, en un país o territori qualificat com a paradís fiscal.

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

**k)** Els **dividends i participacions en beneficis**, a què es refereix l'art. 7.y LIRPE, obtinguts per persones físiques, sense mediació d'establiment permanent, residents en un altre estat membre de la Unió Europea o en països o territoris amb què existeixi un efectiu intercanvi d'informació tributària, amb el límit de 1.500 euros, que serà aplicable sobre la totalitat dels rendiments obtinguts durant l'any natural. No escau l'aplicació d'aquesta exempció si els dividends s'han obtingut per mitjà d'un paradís fiscal.

I) Finalment, el ministre d'Economia i Hisenda pot declarar exempts, a condició de reciprocitat, els rendiments de les entitats de navegació marítima o aèria residents a l'estranger els **vaixells o aeronaus de les quals** toquin territori espanyol.

### 3. Rendes obtingudes mitjançant establiment permanent

El tractament fiscal dels no residents a Espanya s'estableix en consideració a si actuen o no en territori espanyol mitjançant establiment permanent, i hi ha diferències notables en ambdós casos que permeten afirmar que estem en presència de dos règims tributaris per a la determinació de la base imposable de l'IRNR.

Quan s'actua per mitjà **d'establiment permanent** queden subjectes a gravamen a Espanya totes les rendes obtingudes, amb independència del lloc on s'hagin generat (sempre que puguin imputar-se a l'EP). Amb això, el règim s'assembla al de les entitats residents en territori espanyol, encara que també presenta notables diferències en determinats aspectes.

En canvi, si s'actua **sense mediació d'EP**, es tributa de forma separada per cada meritació total o parcial de renda subjecta a gravamen.

Així doncs, resulta decisiu determinar el **concepte d'establiment permanent**.

L'establiment permanent equival, tal com ho preveuen els **convenis per a evitar la doble imposició**, a un lloc fix de negoci mitjançant el qual una empresa realitza tota o part de la seva activitat.

#### Exemple

A títol d'exemple, a continuació, es transcriu l'art. 5 del Conveni hispanoalemany per a evitar la doble imposició i prevenir l'evasió fiscal en matèria d'impostos sobre la renda i sobre el patrimoni, publicat al *Butlletí Oficial de l'Estat* de 8 d'abril de 1968, relatiu a l'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 canvi, la **normativa espanyola** ofereix un concepte més ampli que el recollit en els convenis per a evitar la doble imposició, en entendre que el no resident actua a Espanya per mitjà d'establiment permanent<sup>22</sup>:

<sup>(22)</sup>Art. 13.1.a TRLIRNR.

- Quan el no resident disposi a Espanya, per qualsevol títol, de manera continuada o habitual d'instal·lacions o **llocs de treball** de qualsevol índole en les quals es realitzi la totalitat o part de la seva activitat.

En concret, es considera que constitueixen establiment permanent les seus de direcció, les sucursals, les oficines, les fàbriques, els tallers, els magatzems, les botigues o altres establiments, les mines, els pous de petroli o de gas, les pedreres, les explotacions agrícoles, forestals o pecuàries o qualsevol altre lloc d'exploració o d'extracció de recursos naturals i les obres de construcció, instal·lació o muntatge la durada de les quals excedeixi de sis mesos.

- Quan actui a Espanya per mitjà d'un **agent** autoritzat per a contractar en nom i per compte de la persona o entitat no resident, sempre que exerceixi habitualment els poders esmentats.



### Exemple

El Sr. Téllez, resident a Namíbia, estat amb què Espanya no té subscript cap conveni per a evitar la doble imposició, és titular d'un bé immoble situat a Toledo que arrenda durant tot l'any.

En aquest cas, no es considera que el Sr. Téllez operi a Espanya mitjançant un establiment permanent, ja que el simple arrendament de béns immobles no constitueix cap dels supòsits conceptuals com a establiment permanent per la normativa interna (art. 13.1.a) TRLIRNR).

El Sr. Téllez, resident a Namíbia, estat amb què Espanya no té subscript cap conveni per a evitar la doble imposició, és titular d'una explotació agrària a Toledo.

En canvi, en aquest supòsit, sí que s'entén que el Sr. Téllez opera a Espanya mitjançant un establiment permanent, ja que les explotacions agrícoles tenen aquesta consideració (art. 13.1.a) TRLIRNR).

Les principals **característiques** d'un EP, tal com es desprèn de l'IRNR, són les següents:

- Es tracta d'un concepte exclusivament als efectes fiscals.
- Manca de personalitat jurídica diferenciada, que, en canvi, està atribuïda a la persona o a l'entitat resident. Altrament, es tractaria d'una filial establerta a Espanya i, com a tal, estaria subjecta a gravamen per l'impost sobre societats.
- És irrellevant la condició de persona física o jurídica del no resident.
- S'aplica el principi d'atribució de rendes als efectes de determinació de la base imposable, seguint les normes d'empresa separada.
- Es produeix una personalització de l'EP que origina una tributació semblant a la dels residents.
- En els supòsits d'existència d'una pluralitat d'EP en el mateix estat d'una mateixa entitat s'aplica el principi de tributació independent.

### Pluralitat d'establiments permanents

Si una entitat disposa de més d'un EP a Espanya, cada un tributa de manera independent quan es presentin les circumstàncies següents: que realitzin activitats clarament diferenciables i que la seva gestió es porti de manera separada (per tant, tindran un NIF propi cada un i una denominació diferent). No es permet, segons l'art. 17 TRLIRNR, la compensació de rendes entre EP diferents.

- Existència de règims especials en consideració a les característiques de l'EP.

Quant a les **rendes imputables** a l'establiment permanent, són les següents<sup>23</sup>:

- Rendiments de les activitats o explotacions econòmiques desenvolupades per l'establiment permanent.

### Lectura recomanada

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

- Rendiments derivats d'elements patrimonials afectes a l'establiment permanent.
- Guanys o pèrdues patrimonials derivades dels elements patrimonials afectes a l'establiment permanent.

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

- Els vinculats fonamentalment al desenvolupament de l'activitat que constitueix el seu objecte.
- Els transmesos dins dels tres períodes impositius següents al de la desafectació.
- Els actius representatius de la participació en fons propis d'una entitat quan l'establiment permanent sigui una sucursal registrada al Registre Mercantil i es compleixin una sèrie de requisits determinats reglamentàriament: que els actius es reflecteixin en els estats comptables d'EP i que, pel fet que si es tracta d'un EP que es pot considerar societat dominant, disposi de l'organització de mitjans materials i personals per a dirigir i gestionar aquestes participacions.

<sup>(23)</sup>Article 16 TRLIRNR.

La **base imposable** de l'EP està formada per la totalitat de la seva renda imputable, amb independència del lloc on s'hagi generat o s'hagi obtingut. Es preveuen tres règims per a la determinació de la base imposable<sup>24</sup>: el general, el dels establiments permanents que no tanquin un cicle mercantil complet i el dels establiments permanents amb activitat de durada limitada en el temps.

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

D'acord amb el règim general de determinació de la base imposable, aquesta es determina conforme a les disposicions del règim general del Text refós de la llei de l'impost sobre societats, amb les **especialitats** següents:

- a) No són deduïbles, generalment, els pagaments que l'EP efectui a la casa central o a un altre dels seus establiments permanents en concepte de cànons, interessos, comissions, serveis d'assistència tècnica i per l'ús o cessió de béns o drets.
- b) És deduïble la part de les despeses de direcció i generals d'administració imputades per la casa central a l'EP, sempre que tinguin reflex en els estats comptables de l'EP i s'imputin de forma continuada i racional.

### Despeses de direcció i generals d'administració imputades per la central

El principal problema que planteja aquest tipus de despeses és determinar quins conceptes es poden incloure en aquesta definició genèrica. Sobre això, l'Administració ha admès un criteri ampli. Els requisits que han de complir aquestes despeses per a ser deduïbles són els següents: han d'estar reflectides en els estats comptables de l'EP; han de constar, mitjançant memòria informativa presentada amb la declaració, dels imports, criteris i mòduls de repartiment, i, finalment, la racionalitat i continuïtat dels criteris d'imputació adoptats.

D'altra banda, és possible que els contribuents sotmetin a l'Administració Tributària propostes de valoració de la part de les despeses de direcció i generals d'administració que són deduïbles.

c) És aplicable el règim de compensació de bases imposables negatives amb les positives del propi EP (quinze anys). Tanmateix, en aplicació del principi de comptabilitat separada, no es poden compensar les bases imposables negatives d'un EP amb les positives de cap altre EP del mateix no resident.

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

Quant als **altres dos règims de determinació de la base imposable**, en primer lloc, es troben els EP que no tanquen un període mercantil complet, és a dir, els EP que destinen al seu propi ús productes o serveis obtinguts a la instal·lació que posseeixen a Espanya, sense que hi hagi cap contraprestació (no treballen per a tercers, sinó per a la casa central o altres EP d'aquesta casa. La base imposable es calcula d'acord amb les normes sobre operacions vinculades als ingressos i a les despeses, de manera que la base imposable serà la diferència entre ingressos i despeses així determinats. No obstant això, hi ha un règim subsidiari per a calcular la base imposable consistent en l'aplicació d'un percentatge fixat pel Ministeri d'Economia i Hisenda sobre la totalitat de les despeses, sense ser possible aplicar deduccions i bonificacions.

I, en segon lloc, els EP l'activitat dels quals consisteix en obres de construcció, instal·lació o muntatge de durada superior a dotze mesos; en activitats o explotacions econòmiques de temporada o estacionals; i en activitats d'explotació de recursos naturals. Aquest tipus d'EP pot optar entre determinar la seva base imposable conforme al règim general establert per als EP o bé el règim de tributació de les entitats no residents sense EP.

Amb caràcter general, a partir de l'1 de gener de 2008, el **tipus de gravamen** és del 30% (tipus que coincideix amb el general de l'IS). Ara bé, si l'activitat de l'EP consisteix en la investigació i explotació d'hidrocarburs, el tipus és del 35%<sup>25</sup>.

#### Lectura recomanada

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

<sup>(25)</sup> Art. 19 i disposició addicional segona TRLIRNR.

### Gravamen complementari

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

Aquest gravamen complementari no s'aplica sobre les rendes obtingudes en territori espanyol a través d'EP per entitats que tinguin la seva residència fiscal en un altre estat membre de la UE (llevat que es tracti d'un país o territori considerat com a paradís fiscal) o que tinguin la seva residència en estats amb què Espanya hagi subscrit un conveni per a evitar la doble imposició (tret que s'hi estableixi el contrari), sempre a títol de reciprocitat.

Quant a les **deduccions**, els EP podran aplicar a la seva quota íntegra, en les mateixes condicions que els contribuents per l'impost sobre societats, les deduccions i bonificacions següents<sup>26</sup>:

(26) Art. 19 TRLIRNR.

- Deducció per a evitar la doble imposició: interna i internacional.
- Bonificacions: de les rendes obtingudes a Ceuta i Melilla; per activitats exportadores i de prestació de serveis públics locals; per rendiments derivats de la venda de béns corporals produïts a les Canàries...
- Deduccions per a incentivar la realització de determinades activitats: per la realització d'activitats d'investigació i desenvolupament i innovació tecnològica; pel foment de les tecnologies de la informació i la comunicació; per inversió per a la protecció del medi ambient; per activitats d'exportació; per inversions en béns d'interès cultural, produccions cinematogràfiques, edició de llibres i inversions mediambientals; per mesures de suport al sector del transport; per despeses de formació professional; per creació d'ocupació per a treballadors minusvàlids; per inversió i despeses en locals dedicats al primer cicle d'educació infantil; per contribucions empresarials a plans de pensions d'ocupació o a mutualitats de previsió social; per inversions en les Canàries i per donacions a entitats sense finalitat de lucre.

### Exemple

L'empresa TIMO, SA, amb residència a Mongòlia, té un establiment permanent a Sevilla. El 2005 l'EP ha realitzat uns serveis de condicionament interior d'un taller, pels quals ha percebut 500.000 euros. Entre les despeses que ha suportat, figuren 20.000 € de personal, 10.000 € de materials i 5.000 € de subministraments d'electricitat i telefonia. Els pagaments fraccionats realitzats durant l'exercici ascendeixen a 100.000 euros.

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

La base imposable de l'IRNR serà la que resulti d'aplicar les normes previstes en el TRLIS, és a dir, partir del resultat comptable i aplicar els corresponents ajusts fiscals, amb els matisos que preveu l'art. 18 TRLIRNR per a aquests casos. Així doncs, la base imposable serà de 465.000 € (500.000 – 20.000 – 10.000 – 5.000).

Sobre aquesta base imposable, hem d'aplicar el tipus de gravamen del 35%, a fi de calcular la quota íntegra (art. 19.1 TRLIRNR):  $465.000 \times 35\% = 162.750$  €.

Finalment, cal aplicar a la quota resultant la deducció dels pagaments fraccionats efectuats durant l'exercici per l'establiment permanent. En conseqüència, la quota a pagar serà de 62.750 € (162.750 – 100.000).

El **període impositiu** coincideix amb l'exercici econòmic que declari, sense que pugui excedir de dotze mesos. L'impost es merita l'últim dia del període impositiu<sup>27</sup>.

<sup>(27)</sup>Art. 20 TRLIRNR.

Els EP estan sotmesos al mateix règim de **retencions** que les entitats subjectes a l'IS per les rendes que percebin. Així mateix, els EP estan obligats a efectuar **pagaments fraccionats** a compte de l'impost en els mateixos termes que les entitats subjectes a l'IS (s'han d'efectuar els primers vint dies naturals dels mesos d'abril, octubre i desembre). En conseqüència, els EP podran deduir els pagaments a compte de l'impost satisfets<sup>28</sup>.

<sup>(28)</sup>Art. 23 TRLIRNR.

Els EP hauran de presentar **declaració** per l'impost en els mateixos models i en els mateixos terminis que les entitats residents subjectes a l'impost sobre societats<sup>29</sup>. És a dir, han de presentar la declaració en els vint-i-cinc dies naturals següents als sis mesos posteriors a la conclusió del període impositiu.

<sup>(29)</sup>Art. 21 TRLIRNR.

Finalment, es pot destacar que els EP han de complir una sèrie d'**obligacions comptables, registrals i formals**.<sup>30</sup>

<sup>(30)</sup>Art. 22 TRLIRNR.

- Han de portar comptabilitat separada per les operacions que realitzin i dels elements patrimonials afectes a l'activitat que tinguin.
- Així mateix, han de complir la resta de les obligacions comptables, registrals i formals exigibles a les entitats residents.

- Com s'acaba d'assenyalar, estan obligats a practicar pagaments fraccionats i retencions i ingressos a compte, igual que les entitats residents.

Per a finalitzar, convé realitzar un **resum de la tributació de no residents amb establiment permanent**:

- Els no residents que actuen a Espanya mitjançant establiments permanents queden subjectes a gravamen al nostre territori per totes les rendes que obtinguin, amb independència del lloc d'on provinguin.
- Com a regla general, la base imposable es determina segons les regles generals de l'impost sobre societats, però amb algunes particularitats.
- El tipus de gravamen general és del 30% (a les rendes d'establiments permanents transferides a l'estranger s'aplica addicionalment una imposició complementària del 19%).
- Sobre la quota íntegra s'apliquen deduccions (doble imposició, bonificacions i deduccions per a incentivar determinades activitats previstes en la Llei de l'Impost sobre Societats, pagaments a compte).
- La gestió de l'impost és molt similar a la gestió de l'impost sobre societats.

## 4. Rendes obtingudes sense mediació d'establiment permanent

Quan l'entitat no resident actua **sense mediació d'EP**, ja no es calcula l'IRNR en consideració a les normes generals de l'impost aplicable als residents, ja que les rendes obtingudes són de difícil control; situació que s'accentua en el cas de la determinació de les despeses realitzades, ja que es produeixen fora del territori de l'estat on es genera la renda.

En aquest context, les rendes obtingudes **sense mediació d'EP**, tant per persones físiques com jurídiques, han de tributar de forma separada per cada meritació total o parcial de la renda sotmesa a gravamen, aplicant-se un tipus impositiu sobre l'import íntegre percebut pel no resident.

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

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

Les rendes subjectes a gravamen són tant les dineràries com les en espècie; els supòsits de rendes per presumpció de retribució, i les subjectes amb delimitació negativa respecte a l'impost sobre successions i donacions, en els termes de l'art. 12 TRLIRNR. I quant a la individualització d'aquestes rendes, als no residents persones físiques els són aplicables els criteris previstos en l'art. 11 LIRPF.

Per a la determinació de la **base imposable** s'atén a les normes de l'IRPF quan es tracta de rendiments i guanys de patrimoni i de conformitat amb regles específiques de l'IRNR en els casos de rendes derivades de prestacions de serveis, assistència tècnica, obres d'instal·lació o muntatge o, en general, d'explotacions econòmiques i operacions de reasserança. Amb caràcter general, la base imposable estarà constituïda per la quantia íntegra meritada, és a dir, sense deducció de cap despesa, calculada d'acord amb les normes de l'IRPF<sup>31</sup>.

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

### Especialitats en el càlcul de la base imposable

En el cas dels rendiments derivats de prestacions de serveis, assistència tècnica, obres d'instal·lació o muntatge derivats de contractes d'enginyeria i, en general, d'explotacions econòmiques realitzades a Espanya, són deduïbles les despeses de personal (sous i càrregues socials del personal desplaçat a territori espanyol o contractat a Espanya) i d'aprovisionament de materials.

En el cas de rendiments derivats d'operacions de reassurança, la base imposable es compon dels imports de les primes cedides, en reassurança, al reassegurador no resident.

Quan es tracta de guanys patrimonials, la base imposable consisteix en la diferència entre el valor de transmissió de l'element corresponent i el seu valor d'adquisició, llevat del cas d'adquisicions a títol lucratiu, en què la base imposable és el valor normal de mercat de l'element adquirit així.

I en el cas concret dels guanys patrimonials a què es refereix l'art. 13.1.i.3r. TRLIRNR (derivats, directament o indirectament, de béns immobles situats en territori espanyol o de drets relatiu a aquests) procedents de la transmissió de drets o participacions en entitats residents en països o territoris amb els quals no existeix un efectiu intercanvi d'informació, el valor de transmissió es determina atenent proporcionalment el valor de mercat, en el moment de la transmissió, dels immobles situats a Espanya o dels drets de gaudi sobre aquests béns. Aquests béns són afectes al pagament de l'impost.

Finalment, en els supòsits de renda imputada de béns immobles situats en territori espanyol es determina d'acord amb les normes de l'IRPF, si es tracta de persones físiques no residents.

Respecte als tipus impositius aplicables<sup>32</sup>, amb caràcter general, el tipus impositiu és del 24%. Aquest tipus general s'aplica als rendiments d'activitats econòmiques, a excepció d'aquells rendiments que tributen pels tipus especials com és el cas dels derivats d'operacions de reassurança i d'entitats de navegació marítima; els rendiments del treball, llevat dels que s'apliquen els tipus especials; els cànons o regalies, llevat de quan hagin de tributar al 10%; els rendiments del capital immobiliari; els guanys de patrimoni, a excepció dels que tributen al tipus del 19%; i els rendiments del capital mobiliari, llevat dels dividends i interessos que tributen al 19%.

<sup>(32)</sup>Art. 25 TRLIRNR.

Ara bé, també es preveuen determinats tipus reduïts per a certes classes de rendes.

- a) Dividends i altres rendiments derivats de la participació en fons propis d'una entitat, el 19%.
- b) Interessos i altres rendiments obtinguts per la cessió a tercers de capitals propis, el 19%.
- c) Cànons pagats a una entitat resident en un estat membre de la UE o a un EP d'aquesta societat situat en un altre estat membre de la UE, si es presenten una sèrie de requisits, el 10%.
- d) Les pensions i havers passius percebuts per persones físiques no residents són gravats d'acord amb una escala (que va del 8% al 40%).

#### Lectura recomanada

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



e) Els rendiments del treball de persones físiques no residents en territori espanyol, sempre que no siguin contribuents de l'IRPF, que prestin els seus serveis en missions diplomàtiques i representacions consulars d'Espanya a l'estranger, quan no sigui procedent l'aplicació de normes específiques derivades de tractats internacionals, el 8%.

f) Rendiments del treball percebuts per persones físiques no residents a Espanya en virtut d'un contracte de durada determinada per a treballadors de temporada, el 2%.

g) Els rendiments derivats d'operacions de reassegurança, l'1,5%.

h) Les entitats de navegació marítima o aèria residents a l'estranger, els vaixells o aeronaus de les quals toquin territori espanyol, el 4%.

i) Els guanys patrimonials, posats de manifest en ocasió de transmissions d'elements patrimonials, el 19%.

D'altra banda, l'art. 25.3 TRLIRNR preveu uns supòsits d'afecció al pagament de l'impost. En efecte, en els casos de guanys patrimonials a què es refereix l'art. 13.1.i.3r. TRLIRNR (derivats, directament o indirectament, de béns immobles situats en territori espanyol o de drets relatius a aquests) procedents de la transmissió de drets o participacions en entitats residents en països o territoris amb què no existeix un efectiu intercanvi d'informació, els béns immobles situats en territori espanyol queden afectes al pagament de l'IRNR. Tanmateix, si el titular d'aquests béns immobles fos una entitat amb residència fiscal a Espanya, queden afectes al pagament de l'impost els drets o participacions en aquesta entitat que, directament o indirectament, corresponguin al contribuent.

La **quota tributària** s'obté aplicant sobre la base imposable el tipus de gravamen general o els tipus especials que s'acaben d'assenyalar, regulats en l'art. 25 TRLIRNR.

Les **deduccions** aplicables<sup>33</sup> sobre la quota tributària són únicament les següents:

- Les deduccions per donatius previstes en l'art. 68.3 LIRPF:
  - Deduccions previstes en la Llei 49/2002, de 23 de desembre, de règim fiscal de les entitats sense finalitats lucratives i dels incentius fiscals al mecenatge. L'import de la deducció és del 25% de la quantitat donada.
  - El 10% de les quantitats donades tant a les fundacions legalment reconegudes que retin comptes a l'òrgan del protectorat corresponent, com a les associacions declarades d'utilitat pública.

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

- Els pagaments a compte (retencions i ingressos a compte) que efectivament s'hagin practicat sobre les rendes del contribuent.

Com que es tracta de rendes de **meritació** instantània, no hi ha un període impositiu com a element temporal per a computar les rendes obtingudes en aquest període, a diferència del que succeeix amb les rendes obtingudes mitjançant EP (art. 20 IRNR). Així doncs, el contribuent queda sotmès a gravamen a mesura que obté, sense mediació d'EP en territori espanyol, les rendes subjectes a l'impost.

En concret, la meritació de l'impost, en aquest supòsit, es produeix, depenent del tipus de renda, en els moments següents<sup>34</sup>:

(34) Art. 27 TRLIRNR.

- En el cas de rendiments, quan resultin exigibles o en la data del cobrament si aquest fos anterior.
- En el cas de guanys patrimonials, quan tingui lloc l'alteració patrimonial.
- En el cas de rendes imputades relatives a béns immobles urbans, el 31 de desembre de cada any.
- En els casos restants, quan siguin exigibles les rendes corresponents; per tant, es produeix la meritació sense esperar al cobrament.
- Les rendes presumptes de l'art. 12.2 TRLIRNR, quan resultin exigibles o, si no ho són, el 31 de desembre de cada any.
- En els supòsits de mort del contribuent, totes les rendes pendents d'imputació s'entendran exigibles en la data de la mort.

Els contribuents que actuen a Espanya sense mediació d'EP són obligats a practicar **retencions** i ingressos a compte sobre els rendiments del treball que satisfacin, i també respecte d'altres rendiments sotmesos a retenció que constitueixin despesa deduïble per a l'obtenció de les rendes derivades de prestacions de serveis, assistència tècnica, obres d'instal·lació o muntatge derivats de contractes d'enginyeria i, en general, d'activitats o explotacions econòmiques<sup>35</sup>.

(35) Art. 30 TRLIRNR.

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

**No obstant això, sí que es manté l'obligació de declarar en els casos següents:**

- Rendes subjectes a l'IRNR però exceptuades de l'obligació de retenir i ingressar a compte, com és el cas dels guanys patrimonials derivats de la venda d'accions.
- Renda imputada de béns immobles urbans, en el cas de persones físiques.
- Rendiments pagats per persones que no tinguin la condició de retenidor. És el cas dels rendiments derivats de l'arrendament d'immobles, si l'arrendatari és una persona física i satisfà els rendiments al marge d'una activitat econòmica.
- Guanys patrimonials obtinguts per la transmissió de béns immobles.
- Si es desitja sol·licitar la devolució d'un excés de retenció o ingrés a compte amb relació a la quota de l'impost.

La declaració d'aquest impost serveix per a qualsevol tipus de renda (però només una renda) obtinguda per un no resident sense EP<sup>36</sup>, llevat de quan es tracta de guanys de béns immobles que es declararan en un model específic en el termini de tres mesos comptats a partir de l'acabament del termini de què disposa la persona que va adquirir l'immoble per a ingressar la retenció (que, al seu torn, és d'un mes des de la data de la transmissió).

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

**El termini de presentació de les declaracions**

Tractant-se de declaracions amb quota a ingressar o quota zero, amb caràcter general, el termini de presentació de la declaració de l'impost és d'un mes a partir de la data de meritació de la renda declarada (llevat del cas de rendes imputades de béns immobles que s'han de declarar entre l'1 de gener i el 30 de juny següents a la data de la meritació).

Quan es tracta de declaracions amb sol·licitud de devolució, es poden presentar des del final del període de declaració i ingrés de les retencions o ingressos a compte que motiven la devolució fins a un termini de quatre anys. Si bé, en el cas de sol·licituds de devolució derivades de l'aplicació d'un conveni per a evitar la doble imposició, es poden establir terminis diferents.

Ara bé, s'ha d'assenyalar que hi ha una declaració col·lectiva, que permet agrupar en una mateixa declaració diverses rendes generades en un mateix trimestre natural per un o per diversos contribuents. Tanmateix, aquesta declaració no és procedent quan es tracta de rendiments la base imposable dels quals es determini per la diferència entre els ingressos íntegres i determinades despeses, i quan es tracta de rendes imputades de béns immobles urbans.

En cas que la declaració col·lectiva contingui rendiments de diversos contribuents, el seu presentador ha d'ostentar la condició de representant comú, d'un mateix responsable solidari dels deutes tributaris de tots ells (pagador, dipositari o gestor) o bé un mateix retenidor (en el supòsit d'arrendament de locals a empresaris o professionals).

El termini de presentació d'aquesta declaració col·lectiva, si la quota és a ingressar o zero, és dels primers vint dies naturals dels mesos d'abril, juliol, octubre i gener. Mentre que si la quota és a retornar, el termini és el previst per a les declaracions no col·lectives.

Estan obligats a complir determinades **obligacions formals** els contribuents següents<sup>37</sup>:

<sup>(37)</sup>Art. 29 TRLIRNR.

- Quan obtinguin rendes derivades de prestacions de serveis, assistència tècnica, obres d'instal·lació o muntatge derivats de contractes d'enginyeria i, en general, d'activitats o explotacions econòmiques realitzades a Espanya

sense mediació d'EP, estan obligats a portar els registres d'ingressos i despeses.

- Quan hagin de practicar retencions i ingressos a compte, han de presentar la declaració censal i portar els registres d'ingressos i despeses.

#### **Resum de la tributació de no residents sense establiment permanent**

- Es tracta d'un impost instantani que s'aplica sobre cada meritació de renda subjecta.
- La base imposable, el tipus de gravamen i la meritació varien en funció del tipus de renda (la regla general és que la base imposable es determini d'acord amb les normes de l'IRPF, essent el tipus de gravamen del 24%).
- Sobre la quota només es poden deduir determinats donatius i els pagaments a compte.
- La gestió de l'impost recau en gran manera en el representant o el responsable (el no resident ha de presentar una autoliquidació en el termini d'un mes des de la meritació de la renda i té l'obligació de practicar retencions sobre determinats rendiments que satisfà però, en canvi, no ha de complir les obligacions comptables).

Convé aturar-se, per acabar l'anàlisi d'aquest tema, en la tributació particular dels **supòsits més freqüents** de rendes obtingudes sense mediació d'EP:

#### **1) Rendiments del treball**

Els rendiments produïts pels treballs realitzats a Espanya per no residents queden subjectes a gravamen pel seu import íntegre i al tipus general del 24%.

Quant a la determinació del concepte de rendiments íntegres del treball, cal remetre's al que disposa l'art. 17 LIRPF (a excepció del seu apt. 4, relatiu a les aportacions realitzades al patrimoni protegit de les persones amb discapacitat, regulat en la Llei 41/2003, de 18 de novembre, de protecció patrimonial de les persones amb discapacitat ja que, d'una banda, aquesta llei només és aplicable als residents en territori espanyol; i, de l'altra, perquè, segons l'art. 13.1.c) TRLIRNR, la recepció lucrativa de les aportacions a favor del discapacitat no resident no constitueixen rendiments del treball obtinguts en territori espanyol). A més, són aplicables les regles especials de valoració en els casos d'estimació de rendes i d'operacions vinculades, regulades en els art. 40 i 41 LIRPF, respectivament.

Finalment, s'ha de tenir present que no són aplicables sobre els rendiments íntegres les reduccions en funció del seu període de generació establertes en l'article 18 LIRPF, d'acord amb el que disposa l'art. 24.1 TRLIRNR. Així mateix, tampoc no és procedent aplicar les despeses deduïbles regulades en l'art. 19 LIRPF. Per tant, el no resident ha de computar els seus rendiments del treball pel seu import íntegre, sense tenir en compte el seu període de generació ni les despeses generades per a la seva obtenció.

#### **Lectura recomanada**

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

### Supòsits especials de rendiments del treball

El tipus és el 2% quan aquests rendiments són percebuts per persones físiques no residents a Espanya en virtut d'un contracte de durada determinada per a treballadors de temporada; i del 8% quan es perceben per part de persones físiques no residents en territori espanyol, sempre que no siguin contribuents de l'IRPF, que prestin els seus serveis en missions diplomàtiques i representacions consulars d'Espanya a l'estranger, quan no sigui procedent l'aplicació de normes específiques derivades de tractats internacionals.

En canvi, no estan gravats a Espanya els rendiments del treball satisfets per empresaris i entitats residents en territori espanyol a contribuents no residents per treballs realitzats fora d'Espanya, sempre que el treball es presti íntegrament a l'estranger i els rendiments estiguin subjectes a un impost de naturalesa personal a l'estranger.

#### Exemple

El Sr. González és de nacionalitat espanyola però resideix a Líbia des de 1990. El 2005 viatja a Espanya, contractat per una empresa espanyola, per a realitzar una feina durant un mes, per la qual percep 15.000 €.

La base imposable del rendiment del treball personal del Sr. González està constituïda per la quantia íntegra percebuda, és a dir, 15.000 € (art. 24.1 TRLIRNR). El tipus de gravamen que li correspon és del 24% (art. 25.1.a) TRLIRNR). Per aquest motiu, la quota a ingressar és de 3.600 € (15.000 × 24%).

## 2) Rendiments d'activitats econòmiques

En el cas de rendiments d'activitats econòmiques (incloent les prestacions de serveis, assistència tècnica, obres d'instal·lació o muntatge, professions liberals, activitats artístiques o esportives, etc.), realitzades a Espanya per no residents sense mediació d'EP, la base imposable<sup>38</sup> es determina per diferència entre els ingressos íntegres i les despeses de personal i aprovisionament de materials incorporats a les obres o treballs i de subministraments, en els termes de l'art. 5 RIRNR. El tipus de gravamen aplicable és el general, del 24%.

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

#### Amb relació a les despeses deduïbles:

Amb relació a les despeses deduïbles<sup>39</sup>

- Les despeses de personal comprenen els sous, salaris i càrregues socials del personal desplaçat a Espanya o contractat en territori espanyol, emprat directament en el desenvolupament de les activitats o explotacions econòmiques, sempre que es justifiqui degudament l'ingrés de l'impost corresponent o dels pagaments a compte relatius als rendiments del treball satisfets. En conseqüència, com a requisits per a l'efectiva deduïbilitat d'aquestes despeses es necessita una prestació efectiva en territori espanyol i el compliment de les obligacions fiscals derivades dels rendiments del treball.
- Les despeses per aprovisionament de materials per a la seva efectiva deduïbilitat requereixen la seva incorporació definitiva a les obres o treballs realitzats a Espanya, i també que es justifiquin mitjançant factura o document equivalent.
- Les despeses de subministraments poden ser deduïdes quan aquests siguin consumits a Espanya per al desenvolupament de les activitats o explotacions econòmiques i es justifiquin mitjançant factura o document equivalent. Només es consideren subministraments els proveïments que no tinguin la condició d'emmagatzemables com és el cas dels derivats del consum d'aigua, gas, electricitat, objecte i fuel.

<sup>(39)</sup> Art. 5 RIRNR.

## 3) Rendiments derivats de béns immobles

Les rendes derivades dels béns immobles estan sotmeses a l'IRNR. No obstant això, el seu tractament tributari varia en funció de la seva destinació (si estan arrendats o no) i de la condició del seu titular (persona física o jurídica).

Per a la determinació del concepte de rendiments del capital immobiliari, cal acudir a l'art. 22 LIRPF i amb relació a la imputació de rendes immobiliàries ens hem de remetre al que disposa l'art. 85 LIRPF. Segons aquestes normes, en el cas de l'habitatge habitual no es produeix una imputació de rendes, i tampoc en el cas de béns immobles rústics.

En el cas de béns immobles urbans no arrendats, els contribuents no residents que tinguin la condició de persones físiques, titulars d'immobles urbans utilitzats per al seu ús propi, cedits gratuïtament o buits, estan sotmesos a l'IRNR. A aquests efectes, es computa com a ingrés el 2% del valor cadastral de l'immoble (1,1%, si el valor cadastral s'ha revisat), aplicant-se el tipus de gravamen del 24%. La meritació de l'impost es produeix una vegada a l'any, el dia 31 de desembre.

Si la persona física no ha estat titular del bé immoble al llarg de tot l'any o bé si durant algun període de temps ha estat arrendat, només es declararà la part proporcional.

### Regles especials de valoració

Hi ha tres supòsits en els quals s'apliquen regles especials de valoració amb relació a les rendes immobiliàries procedents de béns no arrendats el titular dels quals sigui una persona física:

- Quan es tracta de béns immobles el valor cadastral dels quals hagi estat modificat o revisat, d'acord amb els procediments regulats en els art. 69 i 70 TRLRHL i hagin entrat en vigor a partir de l'1 de gener de 1994, la renda imputada serà de l'1,1% del valor cadastral, com s'ha assenyalat anteriorment.
- En aquells casos en què, en la data de la meritació de l'impost, l'immoble urbà manqui de valor cadastral o no hagi estat notificat al seu titular, es tindrà en compte el 50% del valor pel qual s'hagin de computar a efectes de l'impost sobre el patrimoni (de conformitat amb els criteris previstos en l'art. 10 LIP). El percentatge a aplicar és de l'1,1%.
- Finalment, si es tracta de béns immobles en construcció o que no siguin susceptibles d'ús per raons urbanístiques, no s'estima cap renda.

### Exemple

El Sr. Antúnez, resident a l'Uruguai, estat amb què Espanya no té subscrit cap conveni per a evitar la doble imposició, és propietari d'un apartament situat a la Manga del Mar Menor, en el qual passa les vacances durant el mes d'agost. El valor cadastral, sense revisar, assignat a aquest bé immoble és de 30.000 €.

Com que l'immoble no està llogat, es considera com a rendiment el 2% del valor cadastral de l'apartament. Per tant, el rendiment serà de 600 (30.000 × 2%). Sobre l'import esmentat s'ha d'aplicar un tipus de gravamen del 24%, de manera que la quota a ingressar és de 144 € (600 × 24%).

### No residents

Lògicament, en el cas dels no residents no disposar d'habitatge habitual en territori espanyol, hauran de tributar sempre per l'IRNR quan disposin a Espanya d'un bé immoble que no estigui arrendat.

Per la seva banda, les persones jurídiques que siguin titulars d'un bé immoble situat a Espanya que no sigui objecte d'arrendament, han de tributar pel gravamen especial sobre béns immobles de no residents, que serà analitzat més endavant. La base imposable està constituïda pel valor cadastral de l'immoble i el tipus de gravamen és del 3%.

En el cas de béns immobles arrendats o subarrendats, amb independència de si la titularitat correspon a una persona física o jurídica, es computa com a ingrés l'import íntegre que, per tots els conceptes, rebi de l'arrendatari, inclòs, si escau, el corresponent a tots aquells béns cedits amb l'immoble i amb exclusió l'IVA o, si escau, l'impost general indirecte canari, sense que sigui possible deduir cap despesa. El tipus impositiu aplicable també és el general, el 24%.

#### **La imposició als no residents de la renda generada pels béns immobles arrendats o subarrendats**

Quan el bé immoble estigui arrendat només una part de l'any, el rendiment s'ha de calcular pels mesos que hagi durat l'arrendament, i per als mesos restants es calcularà la part proporcional de l'1,1 o 2% del valor cadastral.

Quan s'arrendin béns immobles i es disposi a Espanya, almenys, d'un local exclusivament destinat a dur a terme la gestió de l'activitat esmentada i es tingui alguna persona contractada amb contracte laboral, l'activitat que sigui realitzada es pot entendre com de caràcter empresarial exercida amb mediació d'EP, en aquest cas, haurà de tributar d'acord amb les normes previstes per a les rendes obtingudes per mitjà d'EP.

#### **Exemple**

El Sr. Antúnez, resident a l'Uruguai, estat amb què Espanya no té subscrit cap conveni per a evitar la doble imposició, és propietari d'un apartament situat a la Manga del Mar Menor, el valor cadastral del qual, sense revisar, és de 30.000 €. Com que no l'utilitza, decideix llogar-lo a un matrimoni de Madrid per un import de 700 € mensuals. Les despeses de la comunitat de propietaris ascendeixen a 25 € mensuals i l'IBI a 400 €.

Com que l'immoble està llogat, la base imposable de l'IRNR està constituïda pels ingressos íntegres. La tributació es produeix separatament per cada meritació. Per tant, la base imposable és de 700. No és possible deduir cap despesa, com per exemple, les de comunitat de propietaris o l'IBI.

El tipus de gravamen aplicable és del 24%, per la qual cosa la quota a ingressar per cada meritació serà de 168 € ( $700 \times 24\%$ ).

En cas que el Sr. Antúnez transferís les despeses de comunitat als arrendataris, en aquest cas, els 25 € s'integrarien a la base imposable de l'impost. De manera que la base imposable seria de 725 € i la quota ascendiria a 174 € ( $725 \times 24\%$ ).

#### **4) Rendiments percebuts en concepte de dividends o interessos**

Els dividends i interessos tenen la consideració de rendiments de capital mobiliari, d'acord amb el que estableix l'art. 21 LIRPE.

L'obtenció de dividends o interessos per un no resident a Espanya satisfets per una persona o entitat pública o privada resident en territori espanyol està sotmesa a gravamen a Espanya per l'IRNR.

En cas que hi hagi conveni, aquests rendiments tributaràn a un tipus impositiu inferior al general i, en el cas dels interessos, per als residents en un país de la UE, estan exempts sempre que no s'obtinguin per mitjà d'un paradís fiscal.

Els dividendes estan exempts (llevat que s'hagin obtingut per mitjà d'un país o territori qualificat com a paradís fiscal) en els supòsits següents:

- Quan són distribuïts per societats filials residents en l'Estat espanyol a les seves societats matrius residents en un altre estat membre de la UE, i es compleixen uns requisits determinats.
- Quan són obtinguts per persones físiques residents en un altre estat membre de la UE o en països o territoris amb què hi hagi un intercanvi d'informació tributària efectiu, amb el límit de 1.500 euros (aplicable sobre la totalitat dels rendiments obtinguts durant l'any natural).

Així mateix, estan exempts els interessos derivats del deute públic (tret que s'obtinguin per mitjà de territoris qualificats com a paradisos fiscals), i els rendiments dels comptes de no residents.

La base imposable està constituïda per l'import íntegre dels esmentats dividendes o interessos i el tipus de gravamen aplicable és del 19%, excepte en el cas dels residents en un país amb conveni per als quals el tipus aplicable serà el que s'estableixi en el conveni (que amb caràcter general serà inferior al 19%).

### Exemple

El Sr. Rupérez, resident al Camerun, estat amb què Espanya no té subscrit cap conveni per a evitar la doble imposició, percep 2.000 € en concepte de dividendes d'unes accions que posseeix a Espanya.

En aquest supòsit, la base imposable està constituïda per la quantia íntegra percebuda, és a dir, els 2.000 € (art. 24.1 TRLIRNR). El tipus de gravamen que correspon aplicar és del 19% (art. 25.1.g).1r. TRLIRNR). Per tant, la quota de l'impost resultant és de 380 € (2.000 × 19%).

## 5) Pensions

Les pensions que satisfà un resident en l'Estat espanyol a un resident a l'estranger estan subjectes a l'impost per l'import íntegre corresponent.

A aquest import s'hi aplica l'escala de gravamen següent (en euros):

Import anual de la pensió	Quota	Resta de la pensió	Tipus aplicable
0,00	0,00	12.000	8%
12.000	960	6.700	30%
18.700	2.970	en endavant	40%



La persona o entitat que satisfà la pensió ha de practicar una retenció per l'import equivalent a l'impost del contribuent.

### Exemple

La senyora Peláez resideix al Sudan i rep una pensió per incapacitat laboral permanent total de la Seguretat Social per un import mensual de 1.800 euros. Cobra dotze pagues anuals.

Per a aplicar l'escala de gravamen s'ha de calcular l'import anual de la pensió. Per tant, es multiplica l'import mensual (1.800 euros) pel nombre de pagues anuals (dotze). El resultat que s'obté són 21.600 euros anuals. D'acord amb l'escala, fins a 12.000 euros s'aplica un tipus de gravamen del 8%, és a dir, 960 euros. A la resta s'aplica un 30% de gravamen, és a dir,  $(21.600 - 12.000) \times 30\% = 2.880$ . Així doncs, la quota resultant és  $960 + 2.880 = 3.840$  euros.

El tipus mitjà de gravamen s'obté de la manera següent:  $(3.840/21.600) \times 100 = 17,78\%$ . Percentatge que, aplicat sobre l'import mensual d'una paga (1.800 euros), dóna un total de 320,04 euros, que ha de satisfer la senyora Peláez per la pensió mensual.

## 6) Guanys patrimonials derivats de la venda d'immobles

El guany patrimonial derivat de la venda d'un immoble està sotmès a gravamen en l'IRNR. Amb caràcter general, la base imposable està constituïda pels guanys determinats per la diferència entre els valors de transmissió i d'adquisició i el tipus aplicable és del 19%.

### Càlcul del guany patrimonial derivat de la venda d'immobles

El valor d'adquisició està format per l'import real d'adquisició, l'import de les despeses i els tributs inherents a l'adquisició. Valor que es corregeix mitjançant l'aplicació d'una sèrie de coeficients d'actualització, en funció de l'any d'adquisició i, si escau, es minora en l'import de les amortitzacions (que també s'actualitzen en funció de l'any al qual corresponen), aplicant-se, en qualsevol cas, l'amortització mínima.

Coeficients d'actualització per a transmissions efectuades el 2009	
Any d'adquisició	Coefficient aplicable
1994 i anteriors	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

<b>Coefficients d'actualització per a transmissions efectuades el 2009</b>	
<b>Any d'adquisició</b>	<b>Coefficient aplicable</b>
2004	1,1040
2005	1,0824
2006	1,0612
2007	1,0404
2008	1,0200
2009	1,000

El valor de transmissió està constituït pel valor real d'alienació, minorat en l'import de les despeses i tributs inherents a la transmissió.

Si l'immoble va ser adquirit per una persona física amb anterioritat al 31 de desembre de 1994, el guany es redueix a un 11,11% anual per cada any de permanència en el patrimoni que excedeixi de dos. La permanència es determina pel nombre d'anys que intervenen entre la data d'adquisició i el 31 de desembre de 1996, arrodonits per excés.

<b>Import de la reducció</b>	
<b>Anys transcorreguts fins al 31/12/1996</b>	<b>Percentatge aplicable</b>
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
Més de 10	0

La persona que adquireix l'immoble, sigui o no resident, està obligada a retenir i ingressar al tresor públic el 3% de la contraprestació acordada, segons disposa l'article 25.2 TR-LIRNR. Aquesta retenció constitueix un pagament a compte per al venedor de l'impost que correspongui pel guany derivat de la transmissió.

En cas de pèrdues patrimonials o en cas que la retenció practicada sigui superior a la quota, hi ha dret a la devolució de l'excés retingut. Finalment, cal tenir present que si l'immoble transmès és de titularitat compartida per un matrimoni en què tots dos cònjuges no són residents, es pot presentar una única declaració.

### Exemple

El Sr. Pérez, té la seva residència fiscal a Indonèsia. El 2008 ven un pis situat a Càceres, per 340.000 €. El valor d'adquisició d'aquest immoble el 1997 va ser de 240.000 € i el seu valor cadastral no revisat el 2008 és de 120.000 €. L'impost municipal satisfet pel Sr. Pérez per la plusvàlua obtinguda ascendeix a 500 €.

De la venda del pis percep 340.000 €. El valor d'adquisició d'aquest immoble el 1997 va ser de 240.000 € (pagant per aquesta adquisició un import de 16.800 € en concepte d'IVA) i el seu valor cadastral no revisat el 2008 és de 120.000 €. L'impost municipal satisfet pel Sr. Pérez per la plusvàlua obtinguda ascendeix a 500 €.

El guany patrimonial que obté per la venda del pis es calcula restant del valor de transmissió el valor d'adquisició (art. 24.4 TRLIRNR, que es remet a l'art. 35.2 LIRPF). El valor de transmissió es calcula, al seu torn, restant de l'import de la venda, les despeses suportades pel Sr. Pérez, en aquest cas, l'impost municipal. Per tant, el valor de transmissió és de 339.500 € (340.000 – 500). El valor d'adquisició s'obté en cas de sumar a l'import d'adquisició les despeses satisfetes pel Sr. Pérez. Per tant, el valor d'adquisició del pis és de 256.800 € (240.000 + 16.800). Aquest valor s'ha d'actualitzar aplicant el percentatge corresponent a l'any d'adquisició (1997), establert per l'art. 64 de la Llei 51/2007, de 26 de desembre de pressupostos generals de l'Estat per a 2008. Per tant, el resultat és de 318.560,4 (256.800 × 1,2405). En conseqüència, l'import del guany patrimonial és de 20.939 € (339.500 – 318.560).

El tipus de gravamen aplicable el 2008 era del 18% (art. 25.1.f) TRLIRNR). Així doncs, l'import de la quota del tribut a pagar és de 3.769,13 €.

S'ha de tenir en compte, a més, que, en principi, l'adquirent de l'apartament haurà practicat una retenció del 3% sobre l'import de la venda (340.000 €), que ascendeix a 10.200 €, per la qual cosa el Sr. Pérez tindrà dret al fet que l'Administració tributària espanyola li torni l'excés, és a dir, 6.430,87 € (3.769,13 – 10.200).

## 5. Règim opcional per a residents en altres estats membres de la Unió Europea

Es permet als contribuents de l'IRNR que siguin persones físiques, **op-tar per tributar per l'IRPF**, sempre que acreditin<sup>40</sup> la seva residència en un altre estat membre de la UE que no estigui qualificat com a paradís fiscal, i que almenys el 75% de la totalitat de la seva renda en el període impositiu està constituïda per la suma dels rendiments del treball i d'activitats econòmiques obtinguts durant el període en territori espanyol, quan aquestes rendes hagin tributat efectivament per l'IRNR.

<sup>(40)</sup>Art. 46 TRLIRNR i 21 a 24 RIRNR, en compliment del que disposa la Recomanació de la Comissió de la Unió Europea de 21 de desembre de 1993.

Es tracta d'un règim opcional, per a residents a la UE que obtinguin un notable volum de les seves rendes a Espanya, per la qual cosa els contribuents podran sol·licitar a l'Administració tributària la seva aplicació, la **finalitat** de la qual és que la tributació efectiva a Espanya dels no residents que perceben la majoria de les seves rendes en territori espanyol es calculi en funció de les normes de l'IRPF (que preveu el mínim vital i una sèrie de deduccions personals), però sense perdre per això la seva condició de contribuents per l'IRNR.

La raó de ser d'aquest règim cal buscar-la en la normativa comunitària i, especialment, en la interpretació efectuada pel Tribunal de Justícia de les Comunitats Europees del principi de no-discriminació (art. 12 del Tractat de la Comunitat Econòmica Europea).

### La interpretació del Tribunal de Justícia de les Comunitats Europees

D'acord amb la doctrina del Tribunal de Justícia de les Comunitats Europees, es considera contrari al principi de no-discriminació, en determinades circumstàncies, el fet de no atendre la situació personal i familiar del no resident i, per tant, no aplicar els mateixos avantatges fiscals que als nacionals residents, ja que això provoca una imposició global superior que suporta un resident.

El **procediment** per a l'aplicació d'aquest règim s'inicia mitjançant la formulació de la corresponent sol·licitud i l'acreditació del compliment de les condicions que determinen la seva aplicació. Si no hi ha termini específic per a la presentació d'aquesta sol·licitud, el termini per a formular-la és el de prescripció (quatre anys).

En vista de les dades i antecedents, l'Administració tributària acceptarà o denegarà la sol·licitud. Si accepta la sol·licitud, l'Administració, tenint en compte la totalitat de les rendes obtingudes pel contribuent en el període impositiu i les seves circumstàncies personals i familiars, determinarà el tipus mitjà de gravamen corresponent segons la normativa de l'IRPF.

### Lectura recomanada

Entre d'altres, vegeu les sentències del Tribunal de Justícia de les Comunitats Europees de 14 de febrer de 1995, d'11 d'agost de 1995 i de 12 de juny de 2003.

La **renda gravable** estarà constituïda per la totalitat de les rendes obtingudes a Espanya pel contribuent que s'acull al règim opcional regulat en aquest article, computant-se les rendes pels seus imports nets.

El **tipus de gravamen** aplicable, expressat amb dos decimals, és el tipus mitjà resultant d'aplicar les normes de l'impost sobre la renda de les persones físiques a la totalitat de les rendes obtingudes pel contribuent durant el període, amb independència del lloc on s'haguessin produït i qualsevol que sigui la residència del pagador, tenint en compte les circumstàncies personals i familiars que hagin estat degudament acreditades.

El tipus mitjà de gravamen resultant s'aplicarà sobre la part de base liquidable corresponent a les rendes obtingudes en territori espanyol i calculada conforme a les normes de l'IRPF, per a obtenir la **quota tributària**. Si aquesta quantia és inferior a les quantitats ja satisfetes durant el període impositiu en concepte d'IRNR sobre les rendes obtingudes en territori espanyol, l'Administració procedirà a tornar l'excés.

Aquells contribuents que formin part d'alguna unitat familiar de les establertes en l'article 82.1 LIRPF, poden sol·licitar que el règim opcional regulat en aquest article els sigui aplicat tenint en compte les normes sobre tributació conjunta.

Finalment, s'ha de tenir en compte que, malgrat l'aplicació d'aquest règim opcional, com s'ha comentat, el contribuent conserva la seva condició de no resident en territori espanyol; per tant, opera plenament el criteri de territorialitat i la subjecció a l'estat de la font, de manera que, com s'ha assenyalat, l'exercici de l'opció per tributar en l'IRPF és un requisit que legitima per a instar el procediment de devolució, si s'escau, de l'excés.

## 6. Convenis per a evitar la doble imposició

Com ja s'ha assenyalat anteriorment, quan estem en presència del factor internacional, es poden produir fenòmens de doble imposició per una falta de coordinació dels sistemes fiscals dels estats implicats, especialment en matèria de renda i patrimoni.

### La doble imposició internacional

Es produeix aquesta situació quan dos estats (el de la font i el de la residència) tracten de gravar una mateixa renda o patrimoni obtingut per un mateix subjecte en un període determinat, a l'empara de la seva sobirania fiscal:

- D'una banda, l'estat de la font, en consideració al principi de territorialitat, sotmet a tributació les rendes obtingudes al seu territori, amb independència de l'estat d'on procedeixin, mitjançant l'impost corresponent.
- De l'altra, l'estat de residència, en aplicació del principi de residència efectiva, sotmet a tributació el subjecte per tota la seva renda mundial.

### Exemple

**El Sr. Martínez, de nacionalitat espanyola, resideix habitualment a Barcelona. El maig de 2008 repara uns ordinadors al Camerun, operació per la qual percep 3.000 euros.**

Es produirà una situació de doble imposició si l'estat de residència (Espanya) grava en l'IRPF totes les rendes obtingudes pel Sr. Martínez, amb independència de l'estat d'on procedeixin, i si l'estat on s'han generat les rendes (Camerun) sotmet a gravamen totes les rendes produïdes al seu territori.

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

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

### Lectura recomanada

**J. Arespachoga (1998).**  
*Planificació fiscal internacional.* Madrid: Marcial Pons.

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

Els **convenis per a evitar la doble imposició** estableixen normes de repartiment de poder tributari entre els estats implicats (l'estat de la font o estat on s'origina la renda i l'estat de residència del perceptor de la renda), en funció de la major o menor connexió econòmica que hi hagi entre ells i les rendes o patrimoni objecte de gravamen, i atenent la pròpia naturalesa de la renda.

En conseqüència, la finalitat principal d'aquest tipus de convenis és evitar la doble imposició internacional. No obstant això, també responen a altres finalitats com la de facilitar i atreure inversions estrangeres, la neutralitat del tracte fiscal perquè no influeixi en la localització de rendes i patrimonis, l'efecte d'harmonització entre els diferents sistemes fiscals dels estats signants, la facilitació de l'intercanvi d'informació tributària i l'aplicació del principi de no-discriminació entre residents i no residents.

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

Els convenis per a evitar la doble imposició recauen sobre tres **matèries** ben diferenciades: la imposició sobre la renda i sobre el patrimoni; la imposició sobre les herències, i, finalment, la imposició sobre les rendes de la navegació marítima i/o aèria internacional. Ara bé, quantitativament i qualitativament (per l'amplitud de les seves disposicions) destaquen d'entre ells els convenis relatius a la imposició sobre la renda i el patrimoni.

La majoria dels convenis subscrits per Espanya responen al model de conveni de l'OCDE. No obstant això, s'ha d'assenyalar que hi ha variacions als diversos convenis respecte del propi model de conveni, en consideració a les circumstàncies de l'estat amb el qual es pacta el conveni i la situació econòmica espanyola en el moment de negociar-lo. D'altra banda, s'ha de tenir present que els convenis d'aquest tipus subscrits per Espanya corresponen alguns a dates molt distants entre ells.

#### La bilateralitat dels convenis

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

## El model de conveni de l'OCDE

L'últim model de conveni de l'OCDE és del 2008. S'estructura entorn dels capítols següents: àmbit d'aplicació del conveni, és a dir, impostos inclosos (art. 1 i 2); definicions generals, definició de residència i d'establiment permanent (art. 3 a 5); imposició sobre la renda: rendes immobiliàries, beneficis empresarials, navegació marítima, empreses vinculades, dividendes, interessos, cànon, guanys de capital, treballs independents, treballs dependents, participacions de consellers, artistes i esportistes, pensions, funcions públiques, estudiants i altres rendes (art. 6 a 21); imposició sobre el patrimoni (art. 22); mètodes per a evitar la doble imposició (art. 23); disposicions especials: principi de no-discriminació, procediment amistós, intercanvi d'informació, agents diplomàtics, extensió territorial (art. 24 a 28), i disposicions finals: entrada en vigor i denúncia (art. 29 i 30).

La versió inicial del model de conveni de l'OCDE per a evitar la doble imposició internacional en renda i patrimoni i evitar el frau fiscal ha estat revisada en diverses ocasions com a forma de garantir la seva permanent actualitat en la complexa matèria de la fiscalitat internacional.

Mitjançant aquestes revisions que periòdicament s'han realitzat, es tenen en compte, entre altres circumstàncies, l'experiència adquirida pels països membres de l'OCDE en la negociació dels seus convenis per a evitar la doble imposició; els canvis en els sistemes fiscals dels països membres; l'augment de les relacions fiscals internacionals; a més del desenvolupament de nous sectors i fórmules d'activitat empresarial.

Constitueix una pràctica habitual el fet de recórrer als comentaris del model de conveni de l'OCDE per a la interpretació dels acords bilaterals, malgrat que no existeix una base legal clara per a la seva aplicació interpretativa, ja que formen part dels treballs preparatoris del conveni. Potser els supòsits en què pot plantejar majors reserves l'aplicació d'aquests comentaris són aquells en què el conveni subscrit no s'acabi d'ajustar al model de conveni.

Països amb conveni		
Unió Europea	Altres països	
Alemanya Àustria Bèlgica Bulgària Dinamarca Eslovàquia Eslovènia Estònia Finlàndia França Grècia Holanda Hongria Irlanda Itàlia Letònia Lituània Luxemburg Malta Polònia Portugal Regne Unit Romania Suècia Txèquia	Europa	Croàcia Islàndia Macedònia Moldàvia Noruega Federació Russa Turquia Sèrbia Suïssa Antiga URSS (llevat de Rússia)
	Àfrica	Algèria Egipte Marroc Sud-àfrica Tunísia
	Amèrica	Argentina Bolívia Brasil Canadà Colòmbia Cuba Equador EUA Jamaica Mèxic El Salvador Trinitat i Tobago Veneçuela Xile Xipre

### Lectura recomanada

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).



Països amb conveni		
Unió Europea	Altres països	
	Àsia	Aràbia Saudita Corea del Sud Emirats Àrabs Filipines Índia Indonèsia Iran Israel Japó Malàisia Tailàndia Vietnam Xina
	Oceania	Austràlia Nova Zelanda

També hi ha convenis per a evitar la doble imposició relatius als impostos sobre les herències subscrits amb França, Grècia i Suècia.

D'altra banda, hi ha convenis per a evitar la doble imposició sobre rendes procedents de l'exercici de la navegació marítima i/o aèria subscrits amb Xile, Sud-àfrica i Veneçuela.

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

### **L'aplicació preferent de les normes dels convenis per a evitar la doble imposició**

Els convenis per a evitar la doble imposició són tractats internacionals bilaterals, és a dir, subscrits entre Espanya i un altre país amb el qual es tenen relacions comercials relativament intenses.

Aquests convenis, com s'ha dit, tenen per objecte delimitar l'àmbit d'aplicació dels ordenaments tributaris d'Espanya i del país amb el qual se subscriuen en aquells supòsits en què poden entrar en col·lisió. Una vegada determinada la normativa del país competent, s'aplica el seu ordenament intern.

Com també s'ha comentat, les disposicions dels convenis per a evitar la doble imposició s'apliquen amb caràcter preferent sobre la normativa tributària espanyola. La raó cal buscar-la en l'art. 96.1 de la Constitució espanyola, segons el qual "els tractats internacionals, vàlidament celebrats, una vegada publicats oficialment a Espanya, formaran part de l'ordenament intern. Les seves disposicions només podran ser derogades, ser modificades o suspeses en la forma prevista als tractats o d'acord amb les normes generals del dret internacional".

Finalment, cal tenir present, amb relació a l'aplicació d'aquest tipus de normes, que els convenis s'apliquen als impostos espanyols que estan vigents en cada moment, encara que no ho estiguessin quan van ser subscrits els convenis. Això pot provocar problemes quan determinades situacions previstes en una llei interna posterior no es troben regulades per un conveni anterior.

Com a conseqüència de l'aplicació d'aquestes disposicions dels convenis, en alguns casos, la tributació és inferior a la que resultaria d'aplicar la normativa tributària espanyola sobre l'IRNR; i, en d'altres, les rendes no es poden sotmetre a imposició a Espanya, si es presenten certes circumstàncies.

Quan es graven a un tipus de gravamen inferior les rendes o, simplement, no es graven a Espanya, mentre presenta la seva declaració, el contribuent haurà d'acreditar la seva residència al país amb el qual Espanya té subscrit el conveni, mitjançant el corresponent certificat de residència emès per les autoritats fiscals del seu país.

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

**a) Beneficis empresarials.** Els beneficis empresarials, només poden ser sotmesos a imposició al país de residència del contribuent, llevat que s'obtinguin a través d'un EP, en aquest cas es graven a Espanya.

#### Lectura recomanada

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).

#### Exemple

A títol d'exemple, a continuació es transcriu l'art. 7 del Conveni hispanonord-americà per a evitar la doble imposició i prevenir l'evasió fiscal respecte dels impostos sobre la renda, signat el 22 de febrer de 1990, relatiu als beneficis empresarials:

"1) Els beneficis d'una empresa d'un estat contractant només es poden sotmetre a imposició en aquest estat, tret que l'empresa realitzi o hagi realitzat activitats en l'altre estat contractant mitjançant un establiment permanent situat en aquest altre estat. Si l'empresa realitza o ha realitzat la seva activitat d'aquesta manera, els beneficis es poden sotmetre a imposició en l'altre estat, però només en la mesura que es puguin atribuir a aquest establiment permanent.

2) Sense perjudici de les disposicions de l'apartat 3, quan una empresa d'un estat contractant realitzi la seva activitat en l'altre estat contractant mitjançant un establiment permanent situat en aquest altre estat, en cada estat contractant s'atribuiran a aquest establiment permanent els beneficis que aquest hauria pogut obtenir si fos una empresa diferent i independent que realitzés les mateixes activitats o similars en les mateixes condicions o similars.

3) Per a la determinació dels beneficis de l'establiment permanent es permetrà la deducció de les despeses en les quals s'hagi incorregut per a la realització de les finalitats de l'establiment permanent, incloent les despeses d'investigació i desenvolupament, els interessos i altres despeses similars i una participació raonable en les despeses de direcció i generals d'administració, tant si es van efectuar en l'estat en què es troba l'establiment permanent com en una altra part.

4) No s'atribuiran beneficis a un establiment permanent per raó de la simple compra de béns o mercaderies per a l'empresa.

5) A l'efecte d'aquest conveni, els beneficis imputables a l'establiment permanent comprendran només els beneficis o les pèrdues derivats dels actius o les activitats de l'establiment permanent i es determinaran cada any pel mateix mètode, tret que hi hagi motius vàlids i suficients per a procedir d'una altra manera.

6) Quan els beneficis comprenguin rendes regulades separatament en altres articles del conveni, les disposicions d'aquells no quedaran afectades per les del present article."

**b) Activitats professionals.** Aquest tipus de rendiments es graven al país on resideixi el contribuïent, a excepció dels obtinguts per mitjà d'una base fixa, en aquest cas tributen a Espanya.

### Exemple

A títol d'exemple, a continuació es transcriu l'art. 14 del Conveni hispanoalemany per a evitar la doble imposició i prevenir l'evasió fiscal en matèria d'impostos sobre la renda i sobre el Patrimoni, publicat en el *Butlletí Oficial de l'Estat* de 8 d'abril de 1968, relatiu a les activitats professionals.

"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) Activitats artístiques i esportives.** Normalment, els rendiments per actuacions artístiques i esportives realitzades en territori espanyol tributen a Espanya. Tanmateix, en els diferents convenis es preveuen peculiaritats amb relació a aquest tipus de rendes.

### Exemple

A títol d'exemple, a continuació es transcriu l'art. 14 del Conveni hispanofrancès a fi d'evitar la doble imposició i de prevenir l'evasió i el frau fiscal en matèria d'impostos sobre la renda i sobre el patrimoni, signat el 10 d'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 pú-

blicos de este otro Estado, de sus entidades territoriales, o de sus personas jurídicas de derecho público."

### **Exemple**

**El Sr. Gómez, resident a França, estat amb què Espanya té subscrit un conveni per a evitar la doble imposició, percep 40.000 € per un concert de música realitzat a Alacant.**

D'acord amb l'art. 17.1 del Conveni hispanofrancès per a evitar la doble imposició, els 40.000 € percebuts pel Sr. Gómez podran tributar a Espanya, ja que, com es dedueix de l'enunciat, el concert no ha estat finançat amb fons públics de França.

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

### **Exemple**

A títol d'exemple, a continuació es transcriu l'art. 16 del Conveni hispanoaustralià per a evitar la doble imposició i prevenir l'evasió fiscal en matèria d'impostos sobre la renda i protocol, fet a Camberra el 24 de març de 1992, relatiu a les participacions dels consellers:

"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) Rendes de la propietat de béns immobles.** Als convenis es disposa que les rendes dels béns immobles tributen a l'estat on són situats aquests béns. En conseqüència, les rendes derivades de béns immobles situats a Espanya són gravades per la normativa espanyola.

### Exemple

A títol d'exemple, a continuació es transcriu l'art. 6 del Conveni hispanoitalià per a evitar la doble imposició en matèria d'impostos sobre la renda i prevenir l'evasió fiscal, signat el 8 de setembre de 1977, relatiu a les rendes immobiliàries:

"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) **Dividends, interessos i cànon.** El criteri aplicable en aquests casos és el de tributació compartida entre Espanya i l'estat on resideix el contribuent; per tant, tributen a Espanya aquests rendiments, però limitats al tipus impositiu assenyalat en el conveni.

### Exemple

A títol d'exemple, a continuació es transcriu l'art. 10 del Conveni hispanobritànic per a evitar la doble imposició i prevenir l'evasió fiscal en matèria d'impostos sobre la renda i sobre el patrimoni, signat el 21 d'octubre de 1975, relatiu als dividends:

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 socie-

dad 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) Rendiments del treball dependent.** Amb caràcter general, els rendiments percebuts per una ocupació exercida a Espanya els grava l'Estat espanyol, llevat de si es presenten les tres circumstàncies següents: que el no resident no romangui a Espanya més de 183 dies durant l'any; que les remuneracions les pagui un ocupador no resident i que aquestes remuneracions no les suporti un EP o una base fixa que l'ocupador tingui a Espanya.

### Exemple

A títol d'exemple, a continuació es transcriu l'art. 10 del Conveni hispanosuís per a evitar la doble imposició en matèria d'impostos sobre la renda i sobre el patrimoni, publicat al *Butlletí Oficial de l'Estat* de 3 de març de 1967, relatiu als rendiments del treball dependent:

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

S'entén que una pensió és pública quan es percep per raó d'una ocupació pública anterior exercida en tots els àmbits territorials, mentre que una pensió és privada quan es percep per raó d'una ocupació privada anterior.

### Exemple

A títol d'exemple, a continuació es transcriu l'art. 18 del Conveni hispanoargentí per a evitar la doble imposició i prevenir l'evasió fiscal en matèria d'impostos sobre la renda i sobre el patrimoni, signat el 21 de juliol de 1992, relatiu a les pensions, jubilacions, anualitats i pensions alimentàries:

"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."

### La retenció

Quan, per aplicació del conveni, el no resident ha de tributar en l'estat de residència, no és procedent aplicar retenció sobre la renda que se li satisfà a Espanya. No obstant això, el pagador haurà de sol·licitar un certificat de residència al no resident, a més de presentar la declaració corresponent.

**i) Estudiants.** Amb caràcter general, les quantitats percebudes per raó de despeses de manutenció, estudis i formació estan exemptes, sempre que procedixin de fonts situades a l'estranger.

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



### Exemple

A títol d'exemple, a continuació es transcriu l'art. 21 del Conveni hispanorús per a evitar la doble imposició i prevenir l'evasió fiscal en matèria d'impostos sobre la renda i sobre el patrimoni i protocol, fet a Madrid el 16 de desembre de 1998, relatiu a altres rendes:

"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."

Tipus de gravamen en els convenis signats per Espanya

País	Dividends			Interessos	Cànon
	General	Matriu-filial			
		% part.	Tipus		
Alemanya	15	25	10	10	5
Algèria	15	10	5	0/5	7/14
Argentina	15	25	10	0/12,5	3/5/10/15
Austràlia	15	-	-	10	10
Àustria	15	50	10	5	5
Bèlgica	15	25	0	0/10	5
Bolívia	15	25	10	15	15/0
Brasil	15	-	-	10/15	10/15
Bulgària	15	25	5	0	0
Canadà	15	-	-	15	10
Corea	15	25	10	10	10
Croàcia	15	25	0	8	8
Cuba	15	25	5	10	5
Dinamarca	15	-	0	10	6
Equador	15	-	-	5/10	5/10
Egipte	12	25	9	10	12

País	Dividends			Interessos	Cànon
	General	Matriu-filial			
		% part.	Tipus		
Emirats Àrabs	15	10	5	0	–
Repúb. Eslovaca	15	25	5	0	5
Eslovènia	15	25	5	5	5
Estats Units	15	25	10	10	5/8/10
Estònia	15	25	5	0/10	5/10
Filipines	15	10	10	10/15	10/15/20
Finlàndia	15	25	10	10	5
França	15	10	0	10	0/5
Grècia	10	25	5	0/8	6
Hongria	15	25	5	0	0
Índia	15	–	–	15	10/20
Indonèsia	15	25	10	10	10
Iran	10	20	5	7,5	5
Irlanda	15	25	0	0	5/8/10
Islàndia	15	25	5	5	5
Israel	10	–	–	5/10	5/7
Itàlia	15	–	–	12	4/8
Japó	15	25	10	10	10
Letònia	10	25	5	0/10	5/10
Lituània	15	25	5	0/10	5/10
Luxemburg	15	25	10	10	10
Macedònia	15	10	5	5	5
Malta	5	25	0	0	0
Marroc	15	25	10	10	5/10
Mèxic	15	25	5	10/15	10
Noruega	15	25	10	0/10	5
Nova Zelanda	15	–	–	10	10
Països Baixos	15	25/50	5/10	10	6
Polònia	15	25	5	0	10
Portugal	15	25	10	15	5

País	Dividends			Interessos	Cànon
	General	Matriu-filial			
		% part.	Tipus		
Regne Unit	15	10	10	12	10
Romania	15	25	10	10	10
Federació Russa	5/10/15	–	–	5	5
Suècia	15	50	10	15	10
Suïssa	15	25	10	10	5
Tailàndia	10	–	-	10/15	5/8/15
Tunísia	15	50	5	5/10	10
Turquia	15	25	5	10/15	10
República Txeca	15	25	5	0	5
Antiga URSS	18	–	–	0	5
Veneçuela	10	25	0	0/4,95/10	5
Vietnam	15	25/50	7/10	10	10
Xile	10	20	5	5/15	5/15
Xina	10	–	–	10	10

## 7. Altres aspectes de la tributació dels no residents

A continuació, s'analitzaran succintament algunes qüestions que afecten la fiscalitat dels no residents, a algunes de les quals ja ens hem referit anteriorment (com és el cas de les operacions vinculades i dels paradisos fiscals), mentre que d'altres tenen un caràcter més marginal, com el gravamen especial sobre béns immobles d'entitats no residents.

### 7.1. Operacions vinculades

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

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

En efecte, les administracions tributàries desconfien d'aquestes operacions entre societats vinculades perquè són perilloses per als interessos de la hisenda pública, ja que per mitjà d'elles les societats poden disminuir el seu benefici gravable en perjudici dels interessos recaptadors en realitzar vertaderes transferències de beneficis. Aquests artificis, que evidentment representen unes pèrdues considerables d'ingressos per a les hisendes dels diferents estats, resulten moltes vegades de molt difícil control per part de les administracions tributàries.

#### Les operacions vinculades es caracteritzen per tres notes:

- Les realitzen subjectes especialment relacionats entre ells.
- Es pacten contraprestacions diferents a les que acordarien dos subjectes independents en situació normal de mercat.
- El pacte es realitza en virtut, precisament, de la relació que els uneix, de manera que no es pactaria així amb un tercer.

#### Exemple

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

#### Preus de transferència

Les contraprestacions pactades per les parts es denominen també amb freqüència *preus de transferència*.

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

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

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

#### Lectura recomanada

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

#### Propostes per a solucionar l'evasió fiscal mitjançant preus de transferència

Amb relació a les possibles vies de solució del problema, la lluita contra l'evasió tributària en el camp internacional requereix prioritàriament que la legislació dels països contingui normes sobre el particular, en el cas dels preus de transferència, especialment amb relació a les transaccions realitzades per via telemàtica.

Normes que, així mateix, han d'atorgar prou facultats a l'Administració tributària que actua en moments posteriors a la fixació dels preus de transferència, contenint definicions categòriques sobre abusos en la fixació d'aquests preus.

Tot això sense perjudici que també es prevegi, mitjançant la subscripció d'acords internacionals, l'assistència mútua que permeti l'intercanvi d'informació, explotant a fons aquesta oportunitat, a més d'incrementar l'ús de les inspeccions tributàries simultànies. I sense oblidar una altra via per a intentar donar solució a aquest problema: els acords previs sobre operacions vinculades.

Respecte a la normativa espanyola, l'art. 16.3 TRLIS enumera els supòsits en els quals, a efectes tributaris, s'entén que hi ha **vinculació**. Intenta recollir així totes les possibilitats de domini d'una societat per una altra, ja per mitjà de vincles personals, de participació en el capital o per altres vies.

#### Són operacions vinculades, les realitzades per:

- a) Una entitat i els seus socis o partícips.
- b) Una entitat i els seus consellers o administradors.
- c) Una entitat i els cònjuges o persones unides per relacions de parentiu, en línia directa o col·lateral, per consanguinitat o afinitat fins al tercer grau dels socis o partícips, consellers o administradors.
- d) Dues entitats que pertanyin a un grup.
- e) Una entitat i els socis o partícips d'una altra entitat, quan ambdues entitats pertanyin a un grup.
- f) Una entitat i els consellers o administradors d'una altra entitat, quan ambdues entitats pertanyin a un grup.
- g) Una entitat i els cònjuges o persones unides per relacions de parentiu, en línia directa o col·lateral, per consanguinitat o afinitat fins al tercer grau dels socis o partícips d'una altra entitat quan ambdues entitats pertanyin a un grup.
- h) Una entitat i una altra entitat participada per la primera indirectament en, almenys, el 25 per cent del capital social o dels fons propis.

- i) Dues entitats en les quals els mateixos socis, partícips o els seus cònjuges, o persones unides per relacions de parentiu, en línia directa o col·lateral, per consanguinitat o afinitat fins al tercer grau, participin, directament o indirectament en, almenys, el 25 per cent del capital social o els fons propis.
- j) Una entitat resident en territori espanyol i els seus establiments permanents a l'estranger.
- k) Una entitat no resident en territori espanyol i els seus establiments permanents al territori esmentat.
- l) Dues entitats que formen part d'un grup que tributi en el règim dels grups de societats cooperatives.

Quan la vinculació es defineixi en funció de la relació socis o partícips-entitat, la participació ha de ser igual o superior al 5 per cent, o a l'1 per cent si es tracta de valors admesos a negociació en un mercat regulat.

D'altra banda, hi ha grup quan una entitat tingui o pugui tenir el control d'una altra o unes altres segons els criteris establerts en l'article 42 del Codi de comerç, amb independència de la seva residència i de l'obligació de formular comptes anuals consolidats.

- Una societat i els seus socis.
- Una societat i els seus consellers o administradors.
- Una societat i els cònjuges, ascendents o descendents dels socis, consellers o administradors.
- Dues societats que, segons l'art. 42 del Codi de comerç, tinguin les característiques per a formar part d'un mateix grup de societats, sense que hi siguin possibles les causes d'exclusió previstes en el seu art. 43.
- Una societat i els socis, consellers o administradors d'una altra societat si en totes dues es presenten les circumstàncies expressades anteriorment.
- Una societat i els cònjuges, ascendents o descendents dels socis o consellers d'una altra societat, quan es presenten igualment les circumstàncies expressades anteriorment.
- Una societat i una altra participada per la primera indirectament en, almenys, el 25% del capital social.
- Dues societats els socis de les quals o els seus cònjuges, ascendents o descendents participin, directament o indirectament, en, almenys, un 25% del capital social.
- Una societat resident a Espanya i els seus establiments permanents a l'estranger.
- Una societat resident a l'estranger i els seus establiments permanents a Espanya.
- Dues entitats que formen part d'un grup que tributi en el règim dels grups de societats cooperatives.
- Dues societats, si una d'elles exerceix el poder de decisió sobre l'altra.

Per a evitar aquest perjudici recaptador, l'art. 16 TRLIS ordena atribuir a l'operació el seu **valor normal de mercat** només en aquells casos en què l'operació vinculada suposi una menor recaptació o un retard en el gravamen de les rendes.

### Exemple

La societat A, dominada per la societat B, ven a aquesta última productes pel seu preu de cost.

En conseqüència, la societat A no obté beneficis, mentre que la societat B experimenta unes despeses molt inferiors a les que hagués tingut si hagués comprat pel preu normal de mercat, de manera que el seu benefici és superior al que hagués obtingut d'una altra manera. El resultat final és que A trasllada a B el benefici que hagués obtingut de pactar preus normals de mercat, no havent de tributar per ell.

La vinculació entre entitats determina també l'aplicació d'altres normes especials com són la prohibició d'amortització del fons de comerç adquirit a un subjecte vinculat (art. 14.3 TRLIS) i la no-deduïbilitat de provisions per insolvències de subjectes vinculats (art. 12.2 TRLIS).

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

Amb la finalitat d'intentar solucionar aquest problema, el TRLIS<sup>41</sup> acudeix als **mètodes recomanats internacionalment** a aquesta finalitat.

<sup>(41)</sup> Article 16.4 TRLIS.

Els mètodes per a determinar el valor normal de mercat són els següents:

Per a determinar el valor normal de mercat, es pot aplicar qualsevol dels tres mètodes següents:

- Mètode del preu lliure comparable, pel qual es compara el preu del bé o servei en una operació entre persones o entitats vinculades amb el preu d'un bé o servei idèntic o de característiques similars en una operació entre persones o entitats independents en circumstàncies equiparables, efectuant, si calgués, les correccions necessàries per a obtenir l'equivalència i considerar les particularitats de l'operació.
- Mètode del cost incrementat, pel qual s'afegeix al valor d'adquisició o cost de producció del bé o servei el marge habitual en operacions idèntiques o similars amb persones o entitats independents o, si no n'hi ha, el marge que persones o entitats independents apliquen a operacions equiparables, efectuant, si calgués, les correccions necessàries per a obtenir l'equivalència i considerar les particularitats de l'operació.
- Mètode del preu de revenda, pel qual se sostreu del preu de venda d'un bé o servei el marge que aplica el mateix revenedor en operacions idèntiques o similars amb persones o entitats independents o, si no n'hi ha, el marge que persones o entitats independents apliquen a operacions equiparables, efectuant, si calgués, les correccions necessàries per a obtenir l'equivalència i considerar les particularitats de l'operació.

No obstant això, quan, a causa de la complexitat o a la informació relativa a les operacions, no es puguin aplicar adequadament els mètodes anteriors, es poden aplicar els següents mètodes per a determinar el valor de mercat de l'operació:

- Mètode de la distribució del resultat, pel qual s'assigna a cada persona o entitat vinculada que realitzi de manera conjunta una o diverses operacions la part del resultat comú derivat d'aquesta operació o operacions, en funció d'un criteri que reflecteixi adequadament les condicions que haurien subscrit persones o entitats independents en circumstàncies similars.
- Mètode del marge net del conjunt d'operacions, pel qual s'atribueix a les operacions realitzades amb una persona o entitat vinculada el resultat net calculat sobre costos, vendes o la magnitud que resulti més adequada en funció de les característiques de les operacions, que el contribuent o, si escau, tercers haurien obtingut en operacions idèntiques o similars realitzades entre parts independents, efectuant, quan calgui, les

correccions necessàries per a obtenir l'equivalència i considerar les particularitats de les operacions.

Mètode	Descripció	Norma
<i>Comparable uncontrolled price</i>	Preu comparable al mercat lliure	Art. 16.4.1r.a) TRLIS
<i>Cost plus method</i>	Preu de cost incrementat en un marge de benefici del sector	Art. 16.4.1r.b) TRLIS
<i>Resale price method</i>	Preu de revenda a un tercer	Art. 16.4.1r.c) TRLIS
<i>Profit split</i>	Distribució del resultat considerant el risc, els actius i les funcions	Art. 16.4.2n.a) TRLIS

D'altra banda, el TRLIS permet que els contribuents sol·licitin a l'Administració tributària que determini la valoració de les operacions efectuades entre persones o entitats vinculades amb caràcter previ a la seva realització. Aquesta sol·licitud s'ha d'acompanyar d'una proposta que es fonamenti en el valor normal de mercat, per resoldre les possibles discrepàncies sobre el valor normal de mercat en una determinada operació<sup>42</sup>. Es tracta dels denominats acords de preus avançats o **acords de valoració previs sobre operacions vinculades**. L'acord de valoració s'aplica a les futures operacions vinculades i té una validesa que no pot excedir dels quatre períodes impositius següents al de la data en la qual s'aprovi.

(42) Art. 16.6 TRLIS.

És a dir, es tracta de pactes que permeten als contribuents obtenir un acord per avançat sobre preus de transferència per part de les administracions tributàries involucrades, la qual cosa brinda a les parts una major certesa respecte a l'efecte fiscal d'aquestes transaccions.

## 7.2. Paradisos fiscals

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

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

### L'evasió fiscal internacional

L'evasió fiscal internacional consisteix en la utilització de mitjans fraudulents amb la voluntat d'evitar la realització del fet generador de l'obligació tributària en un territori amb una fiscalitat elevada, traslladant la seva localització a territoris d'escassa o nul·la càrrega tributària, com succeeix als paradisos fiscals.



L'existència dels **paradisos fiscals** tributaris és motivada per raons històriques, de competència fiscal o fins i tot per raons merament territorials. El règim fiscal de tots aquests països o territoris es caracteritza per un tractament fiscal favorable a determinades operacions, atraient així el capital estranger. Aquesta situació ha motivat, al seu torn, el desenvolupament pels països industrialitzats de legislacions antiparadisos fiscals.

### 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).

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

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

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

### Nota

El perfil de les persones físiques que utilitzen els paradisos fiscals és el de subjectes amb nivells de renda i patrimoni molt elevats com és el cas dels esportistes d'elit, artistes internacionals, accionistes de grans empreses...

### El benefici que busquen les persones jurídiques

Com s'acaba d'assenyalar, les diferents finalitats que persegueixen les persones jurídiques quan utilitzen un paradís fiscal són, bàsicament, les següents:

- Exoneració de rendes per mitjà d'estructures societàries opaques que permeten traslladar rendes d'estats amb una tributació alta a estats o territoris de baixa tributació, de manera que les seves rendes no queden sotmeses en el seu estat de residència.
- Diferiment impositiu, ja que les rendes no queden subjectes a tributació fins que no són objecte de distribució als subjectes passius residents en països d'alta tributació.
- Requalificació de rendes a fi de beneficiar-se de tipus de gravamen inferiors, exempcions o de l'aplicació d'algun coeficient reductor.
- Erosió de bases imposables per mitjà de la utilització d'estructures opaques per part d'entitats residents en països amb una tributació elevada, per mitjà de la deducció d'interessos, cànon o serveis satisfets a altres entitats vinculades residents en territoris qualificats com a paradisos fiscals.

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

En aquest context, l'OCDE va donant a conèixer periòdicament una llista de paradisos fiscals als quals fa un ultimàtum per a reformar els seus sistemes fiscals, sota el risc d'aplicar sancions contra ells si no el compleixen. L'OCDE acusa els paradisos fiscals de practicar una **competència fiscal perjudicial**, en atreure particulars i societats amb l'objectiu d'evadir impostos en el seu propi país.

Aquest organisme internacional dóna l'oportunitat als països o territoris denunciats de decidir "si desitgen o no treballar amb l'OCDE per a eliminar les pràctiques danyoses dels seus règims fiscals," concedint un determinat termini per a reformar els seus sistemes. Entre les mesures defensives que es preveuen, s'inclouen les retencions dels ajuts econòmics a aquests països o territoris.

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

Tot i que, si aquests signen amb Espanya un acord d'intercanvi d'informació en matèria tributària o un conveni per a evitar la doble imposició amb clàusula d'intercanvi d'informació, deixaran de tenir aquesta consideració.

#### La llista de paradisos fiscals

Es tracta d'una llista tancada, d'una banda, proporciona un elevat nivell de seguretat jurídica; però que, d'altra, presenta una excessiva rigidesa.

### Exemple

Com a exemple, a continuació es transcriu l'art. 25 del Conveni hispanoaustralià per a evitar la doble imposició i prevenir l'evasió fiscal en matèria d'impostos sobre la renda i el protocol, signat el 24 de març de 1992, relatiu a l'intercanvi d'informació:

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.

### Paraísos fiscales

Andorra	República de Dominica	Islas Turku y Caicos
Antillas Neerlandesas	Granada	Vanuatu
Aruba	Fidji	Islas Vírgenes Británicas
Bahrein	Islas del Canal (Guernesey y Jersey)	Islas Vírgenes de EEAA
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

Referent a això, convé posar en relleu que la disposició addicional primera de la Llei 36/2006, de 29 de novembre, de mesures per a la prevenció del frau fiscal conté una definició de paradís fiscal, de nul·la tributació i d'efectiu intercanvi d'informació tributària.

Segons aquesta disposició, tenen la consideració de paradís fiscal els països o territoris que es determinin reglamentàriament. Ara bé, aquests països o territoris deixen de ser considerats com a paradís fiscal quan signin amb Espanya un conveni per evitar la doble imposició internacional amb clàusula d'intercanvi d'informació o un acord d'intercanvi d'informació en matèria tributària en el qual expressament s'estableixi que deixen de tenir aquesta con-

sideració, des del moment en què aquests convenis o acords s'apliquin. Però, a partir del moment en què aquests convenis o acords es deixin d'aplicar, els països o territoris esmentats es tornen a considerar com a paradisos fiscals.

D'altra banda, es considera que existeix nul·la tributació quan al país o territori de què es tracti no s'apliqui un impost idèntic o anàleg a l'IRPF, a l'IS o a l'IRNR, segons correspongui. Referent a això, s'entén per impost idèntic o anàleg els tributs que tinguin com a finalitat la imposició de la renda, si més no parcialment, amb independència que l'objecte d'aquest el constitueixi la pròpia renda, els ingressos o qualsevol altre element indiciari d'aquesta. Així mateix, en el cas de l'IRPF, també tenen aquesta consideració les cotitzacions a la Seguretat Social en les condicions que reglamentàriament es determinin. A més, es considera que s'aplica un impost idèntic o anàleg quan el país o territori de què es tracti tingui subscript amb Espanya un conveni per a evitar la doble imposició internacional que sigui d'aplicació, amb les especialitats previstes en aquest.

Finalment, existeix efectiu intercanvi d'informació tributària amb aquells països o territoris als quals resulti d'aplicació: un conveni per a evitar la doble imposició internacional amb clàusula d'intercanvi d'informació, sempre que en aquest conveni no s'estableixi expressament que el nivell d'intercanvi d'informació tributària és insuficient als efectes d'aquesta disposició; o bé un acord d'intercanvi d'informació en matèria tributària, sempre que en aquest acord s'estableixi expressament que el nivell d'intercanvi d'informació tributària és suficient als efectes d'aquesta disposició. Tanmateix, reglamentàriament es poden fixar els supòsits en els quals, per raó de les limitacions de l'intercanvi d'informació, no hi hagi efectiu intercanvi d'informació tributària.

De l'anàlisi de la normativa reguladora de l'IRPF, IS i IRNR, es poden assenyalar les **previsions antiparadisos fiscals** següents:

a) La LIRPF estableix que en el cas de països o territoris qualificats com a paradís fiscal, l'Administració tributària podrà exigir que es **provi la permanència** en aquest país durant 183 dies en l'any natural<sup>43</sup>.

<sup>(43)</sup>Art. 9.1.a LIRPF.

b) Així mateix, no perden la condició de contribuents les **persones físiques de nacionalitat espanyola** que acreditin la seva nova residència fiscal en un país o territori qualificat com a paradís fiscal<sup>44</sup>. Aquesta regla s'aplica en el període impositiu en què s'efectuï el canvi de residència i durant els quatre períodes impositius següents.

<sup>(44)</sup>Art. 8.2 TRLIRPF.

c) D'altra banda, ens trobem mesures **d'exclusió d'exempcions** pel que fa als interessos, guanys patrimonials, deute públic i dividendes<sup>45</sup>.

<sup>(45)</sup>Art. 14 TRLIRNR.

### L'exclusió de determinades exempcions

L'art. 14 TRLIRNR, després de recollir, en el seu apartat 1r., l'exempció de les rendes procedents d'interessos i altres rendiments obtinguts per la cessió a tercers de capitals propis, a més dels guanys patrimonials derivats de béns mobles, obtinguts per residents en un altre estat membre de la UE, sense mediació d'establiment permanent [lletra c)]; i de fer el que convé amb els rendiments derivats del deute públic, obtinguts sense mediació d'establiment permanent a Espanya [lletra d)] i les rendes derivades de valors emesos a Espanya per persones físiques o entitats no residents sense mediació d'EP [lletra i)]; estableix, en el seu apartat 2n., que no seran aplicables les exempcions esmentades als rendiments i guanys patrimonials obtinguts per mitjà dels països o territoris qualificats reglamentàriament com a paradisos fiscals.

Igualment, l'exempció prevista en la lletra h) del citat art. 14.1 TRLIRNR (referent als beneficis distribuïts per les societats filials residents en territori espanyol a les seves societats matrius residents en altres estats membres de la UE) no serà d'aplicació quan la societat matriu tingui la seva residència fiscal en un país o territori qualificat reglamentàriament com a paradís fiscal.

d) Tampoc no s'aplica el règim especial per a les **fusions i escissions** previst en la LIS. Referent a això, s'estableix que s'integraran a la base imposable de l'IRPF o de l'IS les rendes obtingudes en operacions en què intervinguin entitats domiciliades o establertes en països o territoris qualificats com a paradisos fiscals o obtingudes per mitjà d'aquests països<sup>46</sup>.

<sup>(46)</sup>Art. 88.4 TRLIS.

e) Es produeix també un tractament molt més estricte en el que incumbeix a la **transparència fiscal internacional**,<sup>47</sup> a més d'una no-extensió de les mesures de liberalització de la normativa de control de canvis.

<sup>(47)</sup>Art. 107.12 TRLIS.

f) Així mateix, **no són deduïbles les dotacions** de participacions en entitats residents en paradisos fiscals, llevat que integrin un grup de societats amb la societat que les efectua i portin comptes consolidats. Tampoc no ho són les dotacions per depreciació de valors admesos a cotització en mercats secundaris organitzats situats en paradisos fiscals, respecte a la pèrdua de valor per sota d'una xifra certa de reemborsament<sup>48</sup>.

<sup>(48)</sup>Art. 12.3 i 4 TRLIS.

g) D'altra banda, els subjectes passius de l'IS que participin en **institucions d'inversió col·lectiva** constituïdes en paradisos fiscals<sup>49</sup> han d'integrar a les seves bases imposables la diferència entre el valor liquidatiu de la participació el dia de tancament del període impositiu i el seu valor d'adquisició, presumint-se, llevat que es provi el contrari, que l'esmentada diferència és el 15% del valor d'adquisició. En el supòsit d'alienació, per a computar la plusvàlua, s'augmenta el valor d'adquisició amb la quantia integrada a la base imposable.

<sup>(49)</sup>Art. 60 TRLIS.

Els beneficis distribuïts per la institució d'inversió col·lectiva tenen un doble efecte: no s'integren a la base imposable del subjecte passiu i disminueixen el valor d'adquisició de la participació. Aquests beneficis no donen dret a practicar la deducció per doble imposició. En un sentit similar es pronuncia la normativa de l'IRPF per a les persones físiques<sup>50</sup>.

<sup>(50)</sup>Art. 95 LIRPF.

h) D'altra banda, hi ha una **regla especial de valoració** aplicable a les operacions realitzades entre entitats residents, subjectes passius de l'impost sobre societats, i entitats no residents a Espanya però establertes en territoris qualificats com a paradisos fiscals<sup>51</sup>.

(51) Art. 17.2 TRLIS.

#### La valoració de les operacions conforme al seu valor normal de mercat

En virtut d'aquesta regla, l'Administració pot quantificar aquestes operacions conforme al seu valor normal de mercat, sempre que la valoració convinguda sigui diferent de l'esmentat valor normal de mercat i hagués determinat una tributació a Espanya inferior a la que hauria correspost per aplicació del valor normal de mercat o un diferiment d'aquesta tributació.

No hi ha una regla equivalent aplicable als subjectes passius residents subjectes a l'IRPF. No obstant això, l'art. 17.2 TRLIS és aplicable, per remissió de l'art. 28.1 LIRPF, als subjectes passius d'aquest últim impost per a determinar el rendiment net de les seves activitats econòmiques.

i) També s'ha de tenir present que les **despeses** de serveis corresponents a operacions realitzades amb persones o entitats residents en paradisos fiscals o que es paguin per mitjà de residents en aquests països no són deduïbles llevat que el subjecte passiu provi que la despesa meritada respon a una operació o transacció efectivament realitzada<sup>52</sup>.

(52) Art. 14.1.g TRLIS.

j) I, finalment, que la **deducció per exportació** en la quota de l'impost sobre societats no és procedent, si la inversió o despesa succeeix en un paradís fiscal<sup>53</sup>.

(53) Art. 37.2 TRLIS.

### 7.3. Gravamen especial sobre béns immobles d'entitats no residents

Les entitats no residents propietàries o posseïdores, per qualsevol títol, de tot tipus de béns immobles o drets reals de plaer o gaudi sobre aquests, estan sotmeses a tributació per l'IRNR mitjançant un **gravamen especial**.<sup>54</sup>

(54) Art. 40 TRLIRNR.

Es tracta d'un impost patrimonial que afecta exclusivament un tipus determinat de béns patrimonials, els immobles, i que només és exigible a les persones jurídiques (entitats) no residents. Es **merita** el 31 de desembre de cada any.

La seva **finalitat** radica en el control de la titularitat dels béns gravats, ja que la tinença d'immobles a Espanya per mitjà de societats instrumentals (de vegades des de paradisos fiscals) dificulta el control de les rendes derivades de l'ús, explotació o alienació d'aquests béns. Així es desprèn, d'un costat, de la seva escassa capacitat recaptadora i, d'un altre, de l'enumeració de supòsits d'exempció previstos.

Es preveuen una sèrie d'**exempcions** de caràcter subjectiu o mixt, de manera que, segons l'art. 42 TRLIRNR, aquest gravamen no és exigible a les entitats següents:

1) Els estats i institucions públiques estrangers i els organismes internacionals. En aquest cas no estan obligats a presentar la declaració corresponent.

2) Les entitats residents en països que hagin subscrit un conveni de doble imposició amb Espanya i l'hagin declarat, sempre que aquest conveni contingui una clàusula d'intercanvi d'informació i sigui aplicable a les persones físiques que en última instància tinguin de manera directa o indirecta el patrimoni o capital de l'entitat (fins i tot en cas que l'entitat no resident participi en la titularitat dels béns juntament amb altres persones o entitats).

A més, per al reconeixement de l'esmentada exempció s'han de complir una altra sèrie de requisits: d'un costat, la presentació d'una declaració en què es contingui una relació dels immobles que tinguin situats a Espanya, la relació de les persones físiques posseïdores últimes del seu capital o patrimoni i la constància de la residència fiscal, nacionalitat i domicili de l'entitat i dels esmentats socis; i, d'un altre, s'ha d'acompanyar l'esmentada declaració de la certificació de la residència de la societat i dels socis, expedida per les autoritats fiscals competents de l'estat de què es tracti. Tota aquesta documentació s'haurà de presentar en l'administració o delegació de l'Agència Estatal d'Administració Tributària en l'àmbit territorial de la qual hi hagi situat l'immoble en el mateix termini previst per a l'ingrés de l'impost.

3) Les entitats que exerceixin a Espanya, de manera continuada o habitual, activitats empresarials diferenciables de la simple tinença o arrendament d'immobles.

4) Les societats que cotitzin en mercats secundaris reconeguts oficialment. Així mateix, si aplica aquesta previsió quan la propietat es té de manera indirecta o per mitjà d'una entitat amb dret a l'aplicació d'un CDI amb clàusula d'intercanvi d'informació.

5) Les entitats sense ànim de lucre de caràcter benèfic o cultural reconegudes de conformitat amb la legislació d'un país que hagi subscrit amb Espanya un conveni de doble imposició amb clàusula d'intercanvi d'informació, sempre que els béns immobles s'utilitzin a l'exercici de les activitats que constitueixin el seu objecte.

Quant a la determinació de l'impost, la **base imposable**<sup>55</sup> d'aquest gravamen especial és el valor cadastral dels béns immobles gravats o, si no n'hi ha, el valor que els correspondria segons les disposicions de l'impost sobre el patrimoni. El **tipus de gravamen**<sup>56</sup> és del 3%.

#### Lectura recomanada

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

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

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

**Exemple**

L'empresa Pedidos, SA, amb residència fiscal a Mongòlia, estat amb què Espanya no té subscript cap conveni per a evitar la doble imposició, és propietari d'un bloc de pisos situat a Madrid, que en l'actualitat està desocupat. El valor cadastral, sense revisar, assignat a aquest bé immoble és de 500.000 €.

En tractar-se d'una persona jurídica no resident a Espanya i atès que l'immoble no està llogat, tributa pel gravamen especial sobre béns immobles d'entitats no residents. La base imposable està constituïda pel valor cadastral (500.000 €), sobre la qual s'aplica el tipus de gravamen del 3%. Per tant, la quota a ingressar és de 15.000 €. Aquesta quantitat serà deduïble de la corresponent base imposable de l'IRNR.

El deute tributari es troba garantit per un **dret d'afecció** sobre el bé gravat i constitueix una despesa deduïble a l'efecte de determinar la base imposable de l'IRNR que, en cada cas, correspongui<sup>57</sup>. El gravamen especial s'ha de declarar i ingressar el mes de gener.

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

Quan l'entitat no resident participi en la titularitat dels béns o drets amb altres persones o entitats, l'impost serà exigible per la part del valor dels béns o drets que correspongui proporcionalment a la participació.

Així mateix, quan les condicions de residència per a gaudir de l'exempció als socis o partícips de l'entitat no resident es compleixin parcialment, l'impost es reduirà en la proporció corresponent.



## Activitats

1. Definiu el concepte d'establiment permanent.
2. Expliqueu el règim de les retencions de l'impost sobre la renda de no residents.
3. Enumereu els diferents supòsits de rendes exemptes que es preveuen en l'impost sobre la renda de no residents.

## Exercicis d'autoavaluació

### De selecció

1. A l'efecte de l'impost sobre la renda de no residents, els interessos satisfets per un banc amb domicili fiscal en territori espanyol a persones físiques no residents...
  - a) no tindran la consideració de rendes exemptes en cas que els interessos corresponguin a comptes corrents de no residents.
  - b) tindran la consideració de rendes exemptes si no es tracta de comptes de no residents i el perceptor dels interessos resideix en un altre país de la Unió Europea.
  - c) no tindran la consideració de rendes exemptes quan no hi hagi conveni per a evitar la doble imposició entre Espanya i el país de residència del perceptor i tributaran al tipus de 24%.
2. Si una societat amb domicili fiscal en un estat extracomunitari ven accions d'una societat resident a Espanya i pateix una pèrdua patrimonial...
  - a) tributa en l'impost sobre la renda de no residents en cas que la societat actuï sense establiment permanent a Espanya, podent-se compensar la pèrdua patrimonial amb altres guanys patrimonials obtinguts en territori espanyol.
  - b) tributa en l'impost sobre la renda de no residents en cas que la societat actuï sense establiment permanent a Espanya, sense que pugui compensar la pèrdua patrimonial amb altres guanys obtinguts en territori espanyol.
  - c) tributa en l'impost sobre la renda de no residents en cas que la societat actuï sense establiment permanent a Espanya, podent-se compensar la pèrdua patrimonial amb altres rendiments i guanys patrimonials obtinguts en territori espanyol.
3. A l'efecte de l'impost sobre la renda de no residents, els establiments permanents...
  - a) no estan obligats a portar comptabilitat, però sí que han de complir les restants obligacions registrals o formals.
  - b) estan obligats a portar comptabilitat i a complir les restants obligacions comptables, registrals o formals, sempre que obtinguin unes rendes anuals superiors a 60.000 €.
  - c) estan obligats a portar comptabilitat i a complir les restants obligacions comptables, registrals o formals.
4. La falta de nomenament de representant, en l'àmbit de l'impost sobre la renda de no residents, quan és exigít legalment...
  - a) no es considera una infracció tributària i, per tant, no és sancionable.
  - b) es considera una infracció sancionable.
  - c) no es considera una infracció tributària si hi ha un responsable.
5. Estan exemptes de l'impost sobre la renda de no residents...
  - a) els beneficis de les societats filials residents en territori espanyol distribuïts a les seves societats matrius residents en altres estats membres de la Unió Europea, sempre que es compleixin certs requisits.
  - b) els beneficis de les societats matrius residents a Espanya a les seves societats filials residents en altres estats membres de la Unió Europea, sempre que es compleixin certs requisits.
  - c) els beneficis de les societats filials residents en territori espanyol distribuïts a les seves societats matrius residents fora de la Unió Europea, sempre que es compleixin certs requisits.
6. Els establiments permanents que realitzen activitats o explotacions econòmiques de temporada i que no disposen de comptabilitat separada de les rendes obtingudes en territori espanyol...
  - a) tributen en l'IRNR per les normes que regulen les rendes obtingudes en territori espanyol sense establiment permanent.
  - b) només tributen en l'IRNR quan compleixin determinats requisits reglamentaris.
  - c) tributen en l'IRNR per les normes que regulen les rendes obtingudes en territori espanyol mitjançant establiment permanent, però gaudeixen d'importants beneficis fiscals.
7. En l'IRNR, els cànons satisfets per una societat resident en territori espanyol a una societat resident en un altre estat membre de la Unió Europea...
  - a) estan exemptes, si compleixen determinats requisits.

- b) tributen el tipus de gravamen del 10%, si compleixen determinats requisits.
- c) tributen pel règim d'atribució de rendes, si compleixen determinats requisits.

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

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

### Casos pràctics

1. El Sr. Martín és de nacionalitat espanyola, però té la seva residència habitual a França des de fa sis anys. És enginyer informàtic i es dedica a la reparació d'ordinadors. El 2008, obté les rendes següents a Espanya:

- Per arreglar els ordinadors d'una empresa situada a Salamanca percep 24.000 €.
- Percep 1.000 € en concepte de dividends d'unes accions que posseeix.
- De la venda d'un apartament situat a Alacant percep 340.000 €. El valor d'adquisició d'aquest immoble el 1997 va ser de 240.000 € i el seu valor cadastral no revisat el 2008 és de 120.000 €. L'impost municipal satisfet pel Sr. Martín per la plusvàlua obtinguda ascendeix a 500 €.
- Percep 3.400 € en concepte d'interessos d'un compte a termini fix que té obert en una entitat bancària espanyola.

Determineu la tributació de cada una de les operacions en l'IRNR.

2. Assenyalau si les rendes següents obtingudes per un no resident que actua a Espanya sense mediació d'establiment permanent es troben o no exemptes de tributació de l'IRNR:

- Imputació de rendes immobiliàries per la propietat d'un bé immoble situat a Càceres, que està desocupat tot l'any.
- Rendiment derivat d'una obligació emesa a cinc anys per una entitat financera espanyola.
- Rendiment obtingut per l'amortització d'una lletra del tresor.
- Rendiments derivats del treball personal.
- Rendes derivades del lloguer d'una casa situada a Sevilla.
- Una pensió per incapacitat permanent absoluta, reconeguda per la Seguretat Social.

3. En Matías ha nascut a Salamanca, però des de fa deu anys viu a Los Angeles. Allà desenvolupa una activitat laboral i professional per a una editorial barcelonina, i a més a la seva ciutat natal és propietari de diferents immobles que compra i ven periòdicament i manté diferents dipòsits bancaris i fons d'inversió. En definitiva, en Matías obté a Espanya la major part de la seva renda, i desconeix el règim fiscal que l'afecta per aquest motiu.

A fi d'assessorar en Matías, que és amic vostre, localitzeu al web de l'Agència Estatal d'Administració Tributària el conveni per a evitar la doble imposició signat entre Espanya i els Estats Units i destaqueu les principals diferències que presenta aquest document amb relació a la llei espanyola de l'IRNR.

4. Una societat anònima francesa té a Ceuta un establiment permanent. El benefici empresarial d'aquest establiment durant l'exercici 2005 ha estat de 700.000 euros, dels quals 200.000 han estat transferits a la societat matriu i 150.000 a una societat argentina. Els pagaments fraccionats realitzats durant l'exercici ascendeixen a 40.000 euros i entre les despeses comptabilitzades figuren 10.000 euros en concepte de pagaments a la societat francesa per diferents serveis d'assistència tècnica i unes despeses de direcció i administració de 12.000 euros. L'establiment permanent ha venut a la casa central maquinària per 75.000 euros, i arrossega bases imposables negatives dels dos últims exercicis per una quantitat de 20.000 i 300.000 euros.

Determineu la quota a pagar per l'IRNR.

5. Cerqueu al web de l'Agència Estatal d'Administració Tributària els convenis per a evitar la doble imposició internacional signats per Espanya amb Alemanya i Veneçuela, i indiqueu de manera resumida quines són les diferències que s'observen entre ells en la regulació que afecta la tributació dels no residents.

## Solucionari

### Exercicis d'autoavaluació

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

### Casos pràctics

1. El Sr. Martín és un no resident, que actua a Espanya sense mediació d'establiment permanent. Per aquest motiu s'ha de calcular l'impost operació per operació.

Per arreglar els ordinadors d'una empresa situada a Salamanca percep 24.000 €. El rendiment de l'activitat professional que realitza és el següent: la base imposable està formada per la quantia íntegra percebuda, és a dir, 24.000 € (art. 24.1 TRLIRNR). El tipus de gravamen que li correspon és del 24% (art. 25.1.a) TRLIRNR), per la qual cosa la quota a ingressar és de 6.000 € ( $5.760 \times 24\%$ ).

Percep 1.000 € en concepte de dividendes d'unes accions que posseeix. En aquest cas, la base imposable està constituïda per la quantia íntegra percebuda, és a dir, els 1.000 € (art. 24.1 TRLIRNR). El tipus de gravamen que correspon aplicar el 2008 era del 18% (art. 25.1.g).1r. TRLIRNR). Per tant, la quota de l'impost resultant és de 180 € ( $1.000 \times 18\%$ ).

De la venda d'un apartament situat a Alacant percep 340.000 €. El valor d'adquisició d'aquest immoble el 1997 va ser de 240.000 € (pagant per aquesta adquisició un import de 16.800 en concepte d'IVA) i el seu valor cadastral no revisat el 2008 és de 120.000 €. L'impost municipal satisfet pel Sr. Martín per la plusvàlua obtinguda ascendeix a 500 €.

El guany patrimonial que obté per la venda de l'apartament es calcula restant del valor de transmissió el valor d'adquisició (art. 24.4 TRLIRNR, que es remet a l'art. 35.2 LIRPF). El valor de transmissió es calcula, al seu torn, restant de l'import de la venda les despeses suportades pel Sr. Martín, en aquest cas, l'impost municipal. Per tant, el valor de transmissió és de 339.500 € ( $340.000 - 500$ ). El valor d'adquisició s'obté en cas de sumar a l'import d'adquisició les despeses satisfetes pel Sr. Martín. Per tant, el valor d'adquisició de l'apartament és de 256.800 € ( $240.000 \text{ €} + 16.800$ ). Aquest valor s'ha d'actualitzar aplicant el percentatge corresponent a l'any d'adquisició (1997), establert per l'article 64 de la Llei 51/2007, de 26 de desembre, de pressupostos generals de l'Estat per al 2008. Per tant, el resultat és de 318.560,4 ( $256.800 \times 1,2405$ ). En conseqüència, l'import del guany patrimonial és de 20.939,6 euros ( $339.500 - 318.560,4$ ).

El tipus de gravamen aplicable el 2008 era del 18% (art. 25.1.f) TRLIRNR). Així doncs, l'import de la quota del tribut a pagar és de 3.769,13 €. S'ha de tenir en compte, a més, que, en principi, l'adquirent de l'apartament haurà practicat una retenció del 3% sobre l'import de la venda (340.000 €), que ascendeix a 10.200 € i, per tant, el Sr. Martín tindrà dret al fet que l'Administració tributària espanyola li torni l'excés, és a dir, 6.430,87 € ( $3.769,13 - 10.200$ ).

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

2. De l'anàlisi de l'art. 14 TRLIRNR es dedueix el següent:

- Imputació de rendes immobiliàries per la propietat d'un bé immoble situat a Càceres, que està desocupat tot l'any. Es tracta d'una renda no exempta i, per tant, sotmesa a tributació.
- Rendiment derivat d'una obligació emesa a cinc anys per una entitat financera espanyola. És una renda exempta i que queda eximida de tributació.
- Rendiment obtingut per l'amortització d'una lletra del tresor. Igualment, és una renda exempta de tributació.
- Rendiments derivats del treball personal. En no estar exempts, són rendiments que se sotmeten a tributació.
- Rendes derivades del lloguer d'una casa situada a Sevilla. Aquest tipus de rendes tampoc no estan exemptes de tributació.
- Una pensió per incapacitat permanent absoluta, reconeguda per la Seguretat Social. En canvi, aquesta renda constitueix un supòsit d'exempció.

3. En Matías ha de tenir en compte que a l'hora de conèixer la seva tributació a Espanya ha d'aplicar amb preferència el conveni signat per Espanya amb els Estats Units el 22 de desembre de 1990 (BOE del mateix dia), per a evitar la doble imposició i prevenir l'evasió fiscal en la imposició sobre la renda (art. 96 CE i 4 TRLIRNR). I només en tot allò no regulat pel conveni, en Matías s'haurà de sotmetre a la normativa de l'IRNR, aprovada pel RD legislatiu 5/2004, de 5 de març (TRLIRNR).

El conveni per a evitar la doble imposició comença indicant el seu àmbit general d'aplicació (art. 1), que inclou les persones residents a Espanya i als Estats Units; els impostos compresos (art. 2), entre els quals s'inclou l'IRPF i l'IS i també implícitament l'IRNR espanyol (l'any 1990 l'obligació real de contribuir es contenia en l'IRPF i no existia un IRNR independent, però hem de tenir en compte que "el conveni s'aplicarà igualment als impostos de naturalesa idèntica o anàloga que s'estableixin posteriorment a la data de la seva signatura i que s'afegeixin als actuals o els substitueixin"); unes definicions generals (art. 3), admeses per les dues parts (persona, societat, empresa, trànsit internacional, autoritat...); un concepte de residència (art. 4), en virtut del qual entenem en el supòsit que en Matías és resident als Estats Units; i un concepte d'establiment permanent (art. 5) no aplicable a en Matías.

A continuació, el conveni ja s'ocupa de determinar algunes qüestions de tributació material, indicant un conjunt de regles per a determinar quin dels dos estats que intervenen, el de la residència d'en Matías (Estats Units) i/o el del lloc d'on provenen les rendes (Espanya), pot gravar la renda del nostre subjecte.

Concretament, en cada una de les rendes el conveni determina si l'estat on no resideix el subjecte (en el nostre cas, Espanya) pot o no gravar una operació o situació que tingui algun punt de connexió amb el seu territori, i en cas afirmatiu com ho ha de fer: normalment, el conveni es limita a definir els tipus de renda i a recollir algun tipus de regulació mínima, i deixa que cada estat reguli amb gairebé plena llibertat el règim de la tributació material (en el nostre cas, el TRLIRNR).

Això explica, en definitiva, que la llei espanyola que grava la renda dels no residents i, en general, totes les lleis internes de cada estat desenvolupin amb molt detall la tributació de la renda obtinguda pels no residents. En el nostre cas, el TRLIRNR regula tots els elements tributaris d'aquests subjectes: naturalesa, objecte i àmbit d'aplicació de l'impost; elements personals (contribuents, residència, atribució de rendes, individualització de rendes, responsables, representants, domicili fiscal); subjecció a l'impost (fet imposable, rendes obtingudes en territori espanyol, rendes exemptes, formes de subjecció); rendes obtingudes mitjançant establiment permanent (que no és el cas d'en Matías); rendes obtingudes sense mediació d'establiment permanent (base imposable, quota tributària, deduccions, declaració, obligacions formals, retencions, obligació de retenir i ingressar a compte), i altres matèries (entitats en règim d'atribució de rendes, gravamen especial sobre béns immobles d'entitats no residents, opció per a contribuents residents en altres estats membres de la Unió Europea i altres disposicions).

A l'hora de qualificar i quantificar les rendes obtingudes per en Matías, cal tenir en compte el conveni, a fi de veure si cada una de les rendes obtingudes a Espanya per en Matías pot ser gravada en aquest país, d'acord amb el que disposa el TRLIRNR. Les normes del conveni que afecten en Matías són les següents:

1. Interessos (art. 11). En aquesta categoria se situen els interessos generats pels dipòsits bancaris que en Matías té a Espanya. Els interessos en aquest cas se sotmeten a la tributació disposada en la legislació espanyola (LIRPF), ja que el conveni només contindria limitacions en cas que en Matías fos nord-americà (art. 11.2) o actués a Espanya mitjançant establiment permanent (art. 11.5).

Com a única peculiaritat del conveni, l'art. 11.7 disposa el següent: "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. Cànon (art. 12). En Matías pot rebre aquest tipus de renda, en els termes que defineix el conveni, per la seva activitat laboral i professional vinculada amb una editorial barcelonina. També aquí els cànon se sotmeten a la tributació disposada en la legislació espanyola (LIRPF), ja que l'article esmentat només conté limitacions en cas que en Matías fos nord-americà (art. 12.2) o actués a Espanya mitjançant establiment permanent (art. 12.4). De la mateixa manera que en el cas anterior, també aquí l'art. 12.6 fa la mateixa advertència quan hi ha relacions especials entre el deutor i el beneficiari.

3. Guanys patrimonials (art. 13). En el cas d'en Matías es manifesten amb la venda d'immobles, i no amb els fons d'inversió, pel fet que la seva titularitat no genera renda i aquesta només es produeix amb la transmissió de les participacions del fons (en funció de la lletra c) de la disposició 7 del protocol del conveni, sembla que la renda obtinguda en el moment del reemborsament de les participacions en el fons d'inversió s'hauria de qualificar com a dividends, recollits en l'art. 10). Aquí la tributació d'en Matías per la transmissió dels

immobles es farà plenament segons el que disposi el TRLIRNR espanyol (art. 13.1), sense que s'observi cap especialitat en el conveni.

4. Serveis personals independents (art. 15). Les rendes per aquests serveis es podrien manifestar per l'activitat d'escriptor d'en Matías per si mateixa, al marge de la seva vinculació amb l'editorial barcelonina. En qualsevol cas, aquesta hipotètica renda tributaria per l'IRNR espanyol només si en Matías disposés o hagués disposat a Espanya d'una base fixa per a la realització de les seves activitats (art. 15.1).

5. Serveis personals dependents (art. 16). Aquest tipus de serveis sí que es produeixen en el supòsit, per la vinculació laboral i professional d'en Matías amb l'editorial barcelonina. S'ha d'entendre que el treball s'exerceix a Espanya, per la qual cosa aquesta renda tributa sense especialitats en l'IRNR espanyol (art. 16.1).

Finalment, cal indicar que el conveni també regula les deduccions que en Matías podria aplicar com a resident als Estats Units per l'IRNR que paga a Espanya. En concret, l'art. 24.2 disposa, en la seva lletra a), que els Estats Units permetran als seus ciutadans o residents (entre aquests segons, en Matías) la deducció en la quota de l'impost sobre la renda d'aquest país de l'impost sobre la renda pagat a Espanya (l'IRNR).

A més, hi ha una clàusula per a evitar la discriminació quant a nacionalitat, que es manifesta en l'art. 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"), i una altra disposició de garantia a favor de l'empresa editorial barcelonina en l'art. 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").

Com a peculiaritat típica dels convenis internacionals per a evitar la doble imposició, els últims articles del conveni amb els Estats Units regulen un procediment amistós previst per a resoldre conflictes (art. 26), que es presenta de manera alternativa als recursos previstos en el dret intern, i un procediment d'intercanvi d'informació i assistència administrativa (art. 27).

4. La societat francesa ha de tributar a Espanya per l'IRNR, en la modalitat de rendes obtingudes mitjançant establiment permanent. En aplicació de les lletres a) i c) de l'art. 16.1 TRLIRNR, ha de tributar per la percepció de rendiments de les activitats o explotacions econòmiques desenvolupades per l'establiment permanent (el benefici empresarial de 700.000 euros) i també pels guanys o pèrdues patrimonials (plusvàlues) derivades dels elements patrimonials afectes a l'establiment (la venda a la casa central de maquinària per 50.000 euros, essent el seu valor de mercat de 75.000 euros).

Evidentment, el TRLIRNR s'aplica en el que no s'oposi a les disposicions contingudes en el conveni per a evitar la doble imposició signat entre Espanya i França el 10 d'octubre de 1995 (BOE de 12 de juny de 1997), en especial, els art. 5, 7 i 13, que es dediquen, respectivament, al concepte d'establiment permanent, a la tributació del benefici empresarial i al gravamen sobre els guanys patrimonials o plusvàlues.

La base imposable de l'IRNR serà la que resulti d'aplicar les normes previstes en el TRLIS, és a dir, partir del resultat comptable i aplicar els ajustos fiscals corresponents, amb els matisos que preveu l'art. 18 TRLIRNR per a aquests casos.

En primer lloc, cal tenir en compte les despeses de 10.000 euros en concepte de pagaments a la matriu per serveis d'assistència tècnica i de 12.000 euros com a despeses de direcció i administració.

En el primer cas, llevat que la societat francesa sigui un banc, els 10.000 euros no es poden deduir fiscalment –lletra a) de l'art. 18.1 TRLIRNR–. Com que sí que han estat deduïts comptablement, correspon fer per aquest motiu un ajust fiscal positiu de 10.000 euros sobre el resultat comptable (700.000 euros):  $700.000 + 10.000 = 710.000$  euros.

Respecte a la segona despesa citada (12.000 euros per despeses de direcció i administració), només serà deduïble fiscalment si compleix els requisits de la lletra b) de l'art. 18.1 TRLIRNR: reflex en la comptabilitat; constància dels imports, criteris i mòduls de repartiment en una memòria informativa, i racionalitat i continuïtat dels criteris d'imputació adoptats. En qualsevol cas, és possible que per aquest tipus de despesa la societat francesa arribi a un acord previ de valoració amb l'Administració tributària espanyola sobre la quantificació d'aquestes despeses. Com que tots aquests aspectes no s'especifiquen en l'enunciat, no podem saber si els 12.000 euros són o no deduïbles fiscalment.

En aquesta resposta suposarem que la societat francesa aconsegueix demostrar la racionalitat de la despesa computable al seu establiment permanent i que, per tant, la despesa comptabilitzada de 15.000 euros també és fiscalment deduïble i no s'ha de fer cap ajust fiscal (també serà correcta la resposta que hagi suposat el contrari).

Quant als ingressos extraordinaris, en l'enunciat es diu que l'establiment permanent ha venut a la casa central maquinària per un preu de 50.000 euros, essent el seu valor de mercat de 75.000 euros. La plusvàlua o minusvàlua obtinguda per la venda (diferència entre el valor de transmissió i el valor d'adquisició) s'ha fet constar en la comptabilitat de l'establiment partint del fet que el preu real de transmissió ha estat de 50.000 euros.

En realitat, no sabem quin ha estat el guany o la pèrdua patrimonial perquè en l'enunciat no figura el preu d'adquisició o cost de producció de la maquinària i, consegüentment, no podem calcular la diferència. En aquest cas, direm que el guany patrimonial comptabilitzat ha estat "A".

En definitiva, la base imposable de l'IRNR és:  $710.000 + "A" = "B"$ . Sobre aquesta quantitat "B" hem de restar les dues bases imposable negatives de l'establiment permanent corresponents als dos últims exercicis (art. 18.3 TRLIRNR):  $"B" - 20.000 - 300.000 = "C"$ .

Sobre aquesta base imposable, hem d'aplicar el tipus de gravamen del 35%, a fi de calcular la quota íntegra (art. 19.1 TRLIRNR):  $"C" \times 35\% = "D"$ .

Finalment, hem d'esbrinar si cal aplicar un gravamen addicional del 18% per la part de la renda obtinguda per l'establiment permanent transferida fora de la Unió Europea, tal com es disposa en l'art. 19.2 TRLIRNR i en la lletra a) de l'art. 19.3 TRLIRNR. En el nostre cas, el gravamen addicional només s'aplicaria sobre els 150.000 euros de beneficis transferits a l'Argentina i no als 200.000 euros transferits a la societat francesa.

No obstant això, la lletra b) de l'art. 19.3 TRLIRNR exclou del gravamen addicional fins i tot les rendes transferides a l'Argentina sempre que entre Espanya i aquest país s'hagi subscrit un conveni internacional per a evitar la doble imposició "en el qual no s'estableixi expressament una altra cosa" i "sempre que hi hagi un tractament recíproc". Per tant, havent-hi un conveni amb l'Argentina signat el 21 de juliol de 1992, no correspon aplicar al supòsit el gravamen addicional.

Per a finalitzar, a la quota íntegra "D" aplicarem les deduccions previstes en els números 4, 5 i 6 de l'art. 19 TRLIRNR. En el supòsit, tenint en compte que l'establiment permanent està situat a Ceuta, correspon aplicar, en primer lloc, una bonificació del 50% de la quota íntegra –lletra a) de l'art. 19.4 TRLIRNR, amb relació a la lletra c) de l'art. 33.1 TRLIS. Per tant:  $"D" - ("D" \times 50\%) = "E"$ . També cal aplicar a la quota resultant la deducció dels pagaments fraccionats efectuats durant l'exercici per l'establiment permanent:  $"E" - 40.000 \text{ euros} = "F"$ .

5. Tal com succeeix en general amb la pràctica totalitat de convenis internacionals per a evitar la doble imposició, hem de començar dient que els convenis signats per Espanya amb Alemanya i Veneçuela presenten entre ells enormes similituds. Tot i així, podem observar que l'anàlisi detallada d'aquests dos convenis ens revela l'existència d'algunes diferències.

1. En la definició dels impostos sobre la renda i el patrimoni (art. 2 dels dos convenis), en el conveni amb Alemanya es fa una exclusió expressa de les quotes a la Seguretat Social, mentre que en el conveni amb Veneçuela es fa referència a les empreses que paguen els sous o salaris, a fi de concretar que poden ser persones naturals o físiques, companyies o altres entitats.

2. La distància cronològica entre les dues signatures (Alemanya: 1968; Veneçuela: 2003), en primer lloc, és la causa d'una primera divergència evident: la llista d'impostos sobre la renda existents a Espanya que es preveuen en l'art. 2 dels dos convenis és diferent, donada la important evolució del sistema tributari espanyol des de l'inici de l'etapa democràtica. Ara bé, aquesta primera diferència no té cap rellevància, perquè en els dos convenis apareix una clàusula idèntica: "el conveni també s'aplicarà als impostos de naturalesa idèntica o anàloga que s'estableixin després de la signatura d'aquest conveni, que s'afegeixin o els substitueixin als impostos existents".

3. Similar és també la llista de definicions contingudes en l'art. 3 dels dos convenis. Evidentment, en aquest cas les úniques diferències deriven de la particular estructura administrativa i tributària dels dos estats que signen el conveni amb Espanya (federal o descentralitzat, en el cas d'Alemanya, i centralitzat, en el supòsit de Veneçuela), sense més implicacions tributàries.

4. En la definició dels criteris per a determinar la residència dels contribuents (art. 4 dels dos convenis), en el conveni amb Veneçuela s'inclou un criteri, el lloc de constitució, que no apareix explícitament en l'altre conveni, i remarca, a més, addicionalment, que la residència no és predicable de les persones que estiguin sotmeses a imposició en un estat exclusivament per la renda que obtinguin de fonts situades en aquest estat, o pel seu patrimoni situat

en aquest estat, és a dir, els subjectes que tributen a Espanya per l'IRNR i per la modalitat d'obligació real en l'IP.

5. En els art. 4 d'ambdós convenis s'indica que quan una societat sigui resident en tots dos estats contractants, es considerarà resident de l'estat contractant en el qual es trobi la seva "seu de direcció efectiva". Però només en el conveni amb Alemanya s'afegeixen regles per a quan no es pugui determinar la seu de direcció efectiva.

6. A l'hora d'exemplificar el concepte d'establiment permanent, l'art. 5 del conveni amb Alemanya fa referència a "les mines, pedreres o qualsevol altre lloc d'extracció de recursos naturals" i "les obres de construcció o de muntatge la durada de les quals excedeixi de dotze mesos". En canvi, per l'especificitat de l'economia veneçolana centrada en la indústria petrol·liera, en l'art. 5 del conveni amb aquest país s'inclou "una mina, un pou de petroli o gas, una pedrera o qualsevol altre lloc relacionat amb l'extracció de recursos naturals", i es determina que "una obra o projecte de construcció, instal·lació o muntatge i les activitats de supervisió relacionades amb un projecte d'aquesta naturalesa constitueixen establiment permanent només quan la seva durada excedeixi de nou mesos".

7. Si comparem les redaccions literals del mateix art. 5 dels dos convenis a l'hora de concretar què no es considera establiment permanent podrem comprovar només algunes diferències de matís, però s'hauria de veure si aquestes diferències influeixen a la pràctica.

8. En l'art. 5 del conveni signat amb Veneçuela s'afegeix que es considera establiment permanent l'agent que realitza totes o gairebé totes les seves activitats en nom de l'empresa de l'altre estat.

9. En matèria de rendes procedents d'immobles, l'art. 6 del conveni amb Alemanya estableix que seguiran aquest mateix règim "les rendes derivades dels béns immobles de les empreses i dels béns immobles utilitzats per a l'exercici de serveis professionals". Per la seva part, el mateix article del conveni amb Veneçuela esmenta únicament "les rendes derivades dels béns immobles d'una empresa".

10. Quan s'al·ludeix al benefici empresarial, l'art. 7 del conveni amb Alemanya inclou una clàusula que no és present en el conveni amb Veneçuela, que permet, amb matisos, la determinació dels beneficis imputables als establiments permanents sobre la base d'un repartiment dels beneficis totals de l'empresa entre les seves diverses parts.

11. L'art. 8 del conveni amb Veneçuela conté algunes disposicions en matèria de renda de bucs i aeronaus no presents en el conveni amb Alemanya, per a resoldre la determinació de la seu de la direcció efectiva quan aquesta es troba a bord d'un buc, i per a estendre el règim dels bucs i aeronaus a altres entitats. A més, el conveni amb Veneçuela inclou un règim per a l'explotació de bucs usats en el transport d'hidrocarburs.

12. També l'art. 9 del conveni amb Veneçuela desenvolupa més el règim de les empreses associades que el conveni amb Alemanya, a fi de procedir a fer ajustos en determinades rendes que tributen en els dos estats.

13. També s'aprecien diferències en la regulació dels dividendes. L'art. 10 del conveni amb Alemanya afegeix respecte de l'altre conveni el següent: que el concepte de dividendes "comprèn també els rendiments obtinguts per un compte participi (que no participi en el capital de l'empresa), les distribucions de beneficis fetes per les societats de persones en els seus socis i les rendes dels certificats dels fons d'inversió".

14. Bastant diferent és, per cert, el règim relatiu als interessos. L'art. 11 dels dos convenis preveu un règim diferent en la concreció dels interessos exempts i en el límit de tributació d'aquestes rendes en l'estat de procedència.

15. En la regulació casuística dels guanys de capital derivats de l'alienació de béns mobles (art. 13 dels dos convenis) el conveni amb Alemanya cita els guanys per l'alienació de béns mobles necessaris per la prestació de serveis professionals i, en canvi, el conveni amb Veneçuela fa una referència específica als guanys procedents de l'alienació de bucs o aeronaus i de l'alienació d'accions de capital o altres drets en una companyia amb actius bàsicament consistents en béns immobles no afectes a l'activitat empresarial.

16. L'art. 14 del conveni amb Alemanya conté disposicions sobre rendes derivades de serveis professionals independents, que han estat suprimits en el conveni amb Veneçuela.

17. Si comparem la regulació de les rendes obtingudes per artistes i esportistes en els art. 17 dels dos convenis, observarem que en el conveni amb Veneçuela s'inclouen més regles específiques per a preveure la tributació quan les rendes són percebudes per una altra persona i per a excloure el règim quan la visita a l'altre estat està sufragada amb fons públics.

18. No concorden els redactats de l'art. 18 del conveni amb Alemanya i de l'art. 19 del conveni amb Veneçuela, referits a rendes per serveis governamentals o funcions públiques. En tot cas, el contingut és el mateix, llevat d'algunes exclusions específiques en el cas alemany (Bundesbank, Renfe...).

19. En el tema de les pensions, torna a ser novament el conveni amb Alemanya (art. 19) el que inclou més regles. En concret, disposa criteris per pensions pagades amb fons creats per un estat o en compensació dels danys o perjudicis patits a conseqüència d'hostilitats o persecucions polítiques.

20. És ara el conveni amb Veneçuela el que, en el seu art. 20, inclou una regulació més extensa per a les rendes a estudiants, professors i investigadors.

21. Sens dubte, les diferències més grans entre els dos convenis es produeixen en les disposicions previstes per a evitar la doble imposició (art. 23 dels dos convenis). En el cas alemany, Espanya aplica el sistema d'exempció i deducció, en funció de les rendes, mentre que en el cas veneçolà a Espanya li correspon aplicar el de deducció.

22. En l'art. 24 del conveni amb Veneçuela s'estén el principi de no-discriminació a les persones que no siguin residents ni a Espanya ni a Veneçuela. A més, als dos convenis aquest principi comporta regles diferents. En el cas alemany, el principi se centra en la no-discriminació per nacionalitat i empresarial, i en el supòsit veneçolà, el principi de no-discriminació es desenvolupa essencialment només en aquest últim àmbit.

23. A l'hora de regular el procediment amistós, l'art. 25 del conveni amb Veneçuela obliga a plantejar un cas conflictiu en un termini de tres anys des de la notificació de la mesura considerada no conforme amb el conveni.

24. En l'àmbit formal, podem esmentar algunes diferències menors: mecanismes diferents de ratificació i entrada en vigor (art. 28 del conveni amb Alemanya i art. 29 del conveni amb Veneçuela); terminis diferents per a la denúncia d'una de les parts (art. 29 del conveni amb Alemanya i art. 30 del conveni amb Veneçuela); existència de dues ordres d'aplicació de determinats preceptes del conveni amb Alemanya (Ordre de 10 de novembre de 1975 i Ordre de 30 de desembre de 1977); i existència d'un protocol en el conveni amb Veneçuela.



## Glossari

**AEAT** *sigla* Agència Estatal d'Administració Tributària.

**art.** *abreviatura* Article.

**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.

**CDI** *sigla* Conveni per a evitar la doble imposició.

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

**DGT** *sigla* Direcció General de Tributs.

**EP** *sigla* Establiment permanent.

**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.

**IRNR** *sigla* Impost sobre la renda de no residents.

**IRPF** *sigla* Impost sobre la renda de les persones físiques.

**IS** *sigla* Impost sobre societats.

**IVA** *sigla* Impost sobre el valor afegit.

**LGT** *sigla* Llei general tributària.

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

**LIVA** *sigla* Llei de l'impost sobre el valor afegit.

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

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

**OCDE** *sigla* Organització per a la Cooperació i el Desenvolupament Econòmics.

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

**responsable** *m* Persona que se situa al costat del subjecte passiu per al pagament dels seus deutes en cas que aquest últim incompleixi la seva obligació d'ingrés.

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

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

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

**subjecte passiu** *m* Persona obligada al compliment de les prestacions tributàries com a contribuent o substitut.

**substitut** *m* Subjecte passiu que 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.

**TRLIRNR** *sigla* Text refós de la llei de l'impost sobre la renda de no residents.

**TRLIS** *sigla* Text refós de la llei de l'impost sobre societats.

**TRLRHL** *sigla* Text refós de la llei reguladora de les hisendes locals.

**UE** *sigla* Unió Europea.

## 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.

**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. M.** (2003). *Imposición sobre la renta de no residentes en la legislación española*. Lleida: Universitat de Lleida.

**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.

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

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

**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*. 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.

**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, 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).

**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).

**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).