

# Fiscalidad internacional

Ana María Delgado García  
Rafael Oliver Cuello

PID\_00203495



Los textos e imágenes publicados en esta obra están sujetos –excepto que se indique lo contrario– a una licencia de Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 España de Creative Commons. Podéis copiarlos, distribuirlos y transmitirlos públicamente siempre que citéis el autor y la fuente (FUOC. Fundació para la Universitat Oberta de Catalunya), no hagáis de ellos un uso comercial y ni obra derivada. La licencia completa se puede consultar en <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.es>

# Índice

<b>Introducción</b> .....	5
<b>Objetivos</b> .....	6
<b>1. Aspectos generales de fiscalidad internacional</b> .....	7
1.1. La residencia fiscal .....	8
1.2. La doble imposición internacional .....	11
1.3. Los convenios para evitar la doble imposición .....	12
1.4. Los precios de transferencia .....	15
1.5. Los paraísos fiscales .....	17
<b>2. Impuesto sobre la renta de no residentes</b> .....	19
2.1. Rentas obtenidas en España y exenciones .....	19
2.2. Contribuyente, sustituto y responsable .....	23
2.3. Representante, domicilio fiscal y retenedor .....	25
2.4. Rentas obtenidas mediante establecimiento permanente .....	28
2.5. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente .....	32
2.6. Gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes .....	34
<b>3. Impuestos aduaneros</b> .....	36
3.1. Naturaleza y clases .....	36
3.2. Hecho imponible .....	37
3.3. Exenciones .....	39
3.4. Sujetos pasivos y cuantificación .....	40
3.5. Gestión de los impuestos .....	42
<b>Actividades</b> .....	45
<b>Ejercicios de autoevaluación</b> .....	45
<b>Solucionario</b> .....	47



## Introducción

Tras analizar la fiscalidad directa e indirecta del sistema tributario estatal, así como la fiscalidad autonómica y local, este cuarto y último módulo de la asignatura de *Derecho financiero y tributario II* se dedica a la fiscalidad internacional, un ámbito de especial trascendencia en la actualidad, debido a la creciente internacionalización de las relaciones comerciales.

En primer lugar, se analizan los aspectos generales de la fiscalidad internacional. Resulta de gran importancia conocer el concepto de la residencia fiscal, pues se trata de un elemento clave para entender los diversos sistemas de reparto de la soberanía fiscal entre los países y los problemas de doble imposición internacional que pueden surgir. También son unas herramientas decisivas en este terreno los convenios para evitar la doble imposición. Y, además, otros dos asuntos que tienen una relevancia considerable en relación con la fiscalidad internacional son los paraísos fiscales y los precios de transferencia.

Se estudia, en segundo lugar, el tributo que grava la obtención de renta por parte de las personas físicas y jurídicas que no tienen la residencia en territorio español, es decir, el impuesto sobre la renta de no residentes. Se dedica una especial atención a las normas relativas a las rentas que se entienden obtenidas en territorio español. Igualmente, es muy importante diferenciar claramente las dos modalidades existentes en este: la modalidad que grava la obtención de renta mediante establecimiento permanente y la que grava la obtención de renta sin mediación de establecimiento permanente.

Finalmente, se dedica el último apartado de este módulo de fiscalidad internacional a los impuestos que gravan el tráfico internacional de mercancías, es decir, los impuestos aduaneros. En estos tributos, altamente armonizados en el ámbito de la Unión Europea, poseen una gran importancia las normas relativas a la determinación del valor en aduana. Igualmente, es conveniente estudiar también las reglas relativas a las fases de introducción de las mercancías en el territorio comunitario, a efectos de comprender las normas sobre gestión de los impuestos aduaneros.

## Objetivos

Los principales objetivos a alcanzar son los siguientes:

1. Identificar los criterios para determinar la residencia fiscal en el ámbito internacional, así como reconocer los elementos personales que intervienen en la imposición de no residentes.
2. Dominar la problemática de la doble imposición internacional y los mecanismos para combatirla, especialmente mediante los convenios para evitar la doble imposición.
3. Asimilar las consecuencias tributarias de la existencia de paraísos fiscales y de las medidas que establecen los países para evitar la evasión fiscal, así como comprender el régimen de los precios de transferencia en el ámbito de la fiscalidad internacional.
4. Entender la tributación de los no residentes que operan mediante establecimiento permanente, la forma de determinar el importe del impuesto y las obligaciones formales correspondientes.
5. Comprender la tributación de los no residentes, cuando no operan mediante establecimiento permanente, las diferencias con la modalidad que grava la obtención de renta mediante establecimiento permanente y las reglas de cuantificación.
6. Distinguir los principales caracteres del gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes.
7. Identificar la naturaleza y las clases de tributos que, en el ámbito de la Unión Europea, gravan el tráfico internacional de mercancías.
8. Comprender cuál es el hecho imponible de los impuestos aduaneros, así como los principales supuestos de no sujeción y de exención.
9. Asimilar el concepto de sujeto pasivo de los impuestos aduaneros y entender las principales normas relativas a la cuantificación de estos tributos, especialmente las relativas al valor en aduana.
10. Conocer las normas más importantes relativas a la gestión de los impuestos aduaneros.

## 1. Aspectos generales de fiscalidad internacional

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

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

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

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

Generalmente, el Estado de residencia grava, a través de su impuesto correspondiente, todas las rentas obtenidas con independencia del Estado de donde procedan, al tiempo que el Estado donde se generan las rentas somete a gravamen todas las rentas producidas en su territorio. Lo cual puede provocar situaciones de **doble imposición internacional**<sup>1</sup> por una misma renta y por un mismo período impositivo, especialmente en relación con la renta, que se pueden paliar o eliminar con mecanismos como los convenios para evitar la doble imposición o con medidas que adopta el Estado de residencia (como en el caso de nuestro IRPF o IS). En estos impuestos se permite a los residentes

<sup>(1)</sup>Arts. 80 LIRPF y 31 y 32 TRLIS

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

### 1.1. La residencia fiscal

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

La calificación de una persona, tanto física como jurídica, como residente en España a efectos fiscales, determina de forma decisiva su tributación. Así, los contribuyentes residentes en España, personas físicas o jurídicas, deben tributar por la totalidad de sus rentas (tanto las obtenidas en España como en el extranjero) por el IRPF o el IS, respectivamente. En cambio, los contribuyentes no residentes en España, personas físicas o jurídicas, deben tributar por el IRNR por las rentas obtenidas en España, en defecto de convenio internacional aplicable.

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

#### El territorio español

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

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

Así pues, los criterios de determinación de la residencia<sup>2</sup> son diferentes en función de si se trata de una persona física o de una persona jurídica.

#### Residencia a efectos fiscales exclusivamente

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

<sup>(2)</sup> Art. 6 TRLIRNR y art. 9 LIRPF

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

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

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

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

Por consiguiente, una vez que se constata una presencia significativa en territorio español, se abre el **período de cómputo de permanencia**, que no se paraliza por las ausencias esporádicas, a menos que se acredite la residencia fiscal en otro país. En otras palabras, no es suficiente con que el sujeto alegue que no ha residido en España durante más de 183 días en el transcurso del año, sino que debe certificar su residencia fiscal en otro Estado.

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

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

De otro lado, debe señalarse que las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia en un paraíso fiscal, mantendrán su condición de contribuyentes por el IRPF<sup>3</sup> (tributando, pues, en España por toda

#### Acreditación de la residencia fiscal

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

#### Cómputo del período de permanencia

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

<sup>(3)</sup>Art. 8.2 LIRPF

su renta mundial), en el período impositivo en que tengan lugar el cambio de residencia y en los cuatro siguientes. Esta previsión, que consiste en una presunción *iuris et de iure* que no admite prueba en contrario, constituye una disposición contra la deslocalización de la residencia fiscal hacia territorios con una tributación privilegiada.

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

Como cada Estado puede establecer criterios distintos, una persona puede ser considerada residente por dos Estados. Con carácter general, los criterios que establecen los convenios para evitar que una persona sea considerada residente en los dos Estados<sup>4</sup> son los siguientes:

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

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

<sup>(5)</sup>Arts. 6 TRLIRNR y 8 TRLIS

La residencia en España de una **persona jurídica**<sup>5</sup> se adquiere cuando concurra alguno de los siguientes criterios:

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

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

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

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

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

## 1.2. La doble imposición internacional

Cuando estamos en presencia del factor internacional, se pueden producir fenómenos de **doble imposición** por una falta de coordinación de los sistemas fiscales de los Estados implicados, especialmente en materia de renta y patrimonio.

Se produce esta situación cuando dos Estados (el de la fuente y el de la residencia) tratan de gravar una misma renta o patrimonio obtenida por un mismo sujeto en un determinado periodo, al amparo de su soberanía fiscal. Por un lado, el Estado de la fuente, en atención al principio de territorialidad, somete a tributación las rentas obtenidas en su territorio, con independencia del Estado de donde procedan, mediante el impuesto correspondiente. Por otro, el Estado de residencia, en aplicación del principio de residencia efectiva, somete a tributación al sujeto por toda su renta mundial.

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

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

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

### 1.3. Los convenios para evitar la doble imposición

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

#### Estado de la fuente y de residencia

Se denomina *Estado de la fuente* a aquel en el que se origina la renta y *Estado de residencia* a aquel en el que el perceptor de la renta tiene su residencia.

#### Ejemplo de doble imposición

El Sr. Martínez tiene su residencia fiscal en España. En el mes de mayo, repara unos ordenadores en Camerún, operación por la que percibe 3.000 euros. Se producirá una situación de doble imposición si el Estado de residencia (España) grava en el IRPF todas las rentas obtenidas por el Sr. Martínez, con independencia del Estado de donde procedan; al tiempo que el Estado donde se han generado las rentas (Camerún) someta a gravamen todas las rentas producidas en su territorio.

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

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

### Los convenios firmados por España

Los convenios para evitar la doble imposición recaen sobre tres materias bien diferenciadas: la imposición sobre la renta y sobre el patrimonio; la imposición sobre las herencias; y, por último, la imposición sobre las rentas de la navegación marítima y/o aérea internacional.

Ahora bien, cuantitativa y cualitativamente (por la amplitud de sus disposiciones) destacan de entre ellos los convenios relativos a la imposición sobre la renta y el patrimonio.

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

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

Y cuando el contribuyente sea residente en un país con el que España no tenga suscrito un convenio, se aplican las disposiciones de la normativa tributaria española sobre el IRNR.

Como consecuencia de la aplicación de estas disposiciones de los convenios, en algunos casos, la tributación es inferior a la que resultaría de aplicar la normativa tributaria española sobre el IRNR; y, en otros, las rentas no pueden someterse a imposición en España, si concurren ciertas circunstancias. Cuando se gravan a un tipo de gravamen inferior las rentas o, simplemente, no se gravan en España, al tiempo de presentar su declaración, el contribuyente

#### La bilateralidad de los convenios

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

#### Lectura recomendada

Podéis consultar los convenios de doble imposición firmados por España en la web de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

deberá **acreditar su residencia** en el país con el que España tiene suscrito el convenio, mediante el correspondiente certificado de residencia emitido por las autoridades fiscales de su país.

### **Tratamiento de las diversas rentas en los convenios**

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

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

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

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

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

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

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

**7) Rendimientos del trabajo dependiente.** Con carácter general, los rendimientos percibidos por un empleo ejercido en España se gravan por el Estado español, salvo si concurren las tres circunstancias siguientes:

- a) que el no residente no permanezca en España más de 183 días durante el año;
- b) que las remuneraciones se paguen por un empleador no residente; y
- c) que dichas remuneraciones no se soporten por un establecimiento permanente que el empleador tenga en España.

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

**9) Becas de estudios.** Con carácter general, las cantidades percibidas por los estudiantes para gastos de manutención, estudios y formación están exentas, siempre y cuando procedan de fuentes situadas en el extranjero.

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

## 1.4. Los precios de transferencia

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

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

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

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

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

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

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), a los efectos de controlar el principio del *arm's length*, ha propuesto una serie de **métodos** que tienden en cada caso a crear reglas claras comparativas, teniendo en consideración aspectos tales como las características o naturaleza

### Ejemplo

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

### Precios de transferencia

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

de los bienes, servicios transferidos, bienes usados y riesgos asumidos, bases contractuales, estrategias de los negocios o las circunstancias económicas de las partes.

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

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

Para evitar el posible perjuicio recaudatorio que se pueden originar en las operaciones vinculadas, el art. 16 TRLIS ordena atribuir a la operación su **valor normal de mercado** sólo en aquellos casos en que la operación vinculada suponga una menor recaudación o un retraso en el gravamen de las rentas.

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

Con la finalidad de intentar solucionar este problema, el TRLIS<sup>6</sup> acude a los **métodos recomendados internacionalmente** a este fin.

Asimismo, el TRLIS<sup>7</sup> permite que los contribuyentes soliciten a la Administración tributaria que determine la valoración de las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas con carácter previo a su realización. Dicha solicitud se acompañará de una propuesta que se fundamentará en el valor normal de mercado, para zanjar las posibles discrepancias sobre el valor normal de mercado de una determinada operación. Se trata de los denominados *acuerdos de precios adelantados* o **acuerdos de valoración previos sobre operaciones vinculadas**. El acuerdo de valoración se aplicará a las futuras operaciones vinculadas teniendo una validez que no podrá exceder de los cuatro períodos impositivos siguientes al de la fecha en que se apruebe.

#### Lectura recomendada

En relación con las operaciones vinculadas, podéis consultar el art. 16 TRLIS.

<sup>(6)</sup>Art. 16.4 TRLIS

<sup>(7)</sup>Art. 16.7 TRLIS

## 1.5. Los paraísos fiscales

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

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

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

### La evasión fiscal internacional

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

Las principales características de un paraíso fiscal son las siguientes:

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

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

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

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

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

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

#### Lectura recomendada

La DA 1.ª de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, contiene una definición de paraíso fiscal, de nula tributación y de efectivo intercambio de información tributaria.

#### Lectura recomendada

Podéis consultar la lista de los países o territorios que son considerados por España como tales paraísos fiscales en la web de la AEAT.

## 2. Impuesto sobre la renta de no residentes

El **impuesto sobre la renta de no residentes**<sup>8</sup> es un tributo de carácter directo que tiene por objeto la renta obtenida en territorio español por las personas físicas y entidades no residentes en el mismo.

<sup>(8)</sup>Art. 1 TRLIRNR

El **ámbito de aplicación**<sup>9</sup> del impuesto es todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico con el País Vasco y la Comunidad de Navarra. Por otra parte, tanto en Canarias como en Ceuta y Melilla se tendrán en cuenta las especialidades aplicables.

<sup>(9)</sup>Art. 2 TRLIRNR

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

### 2.1. Rentas obtenidas en España y exenciones

El IRNR<sup>10</sup> sujeta a gravamen todas las rentas, dinerarias o en especie, obtenidas por un no residente en el territorio español. En efecto, el **hecho imponible** de este impuesto consiste en la obtención de rentas, dinerarias o en especie, en territorio español por los contribuyentes de este impuesto.

<sup>(10)</sup>Art. 12 TRLIRNR

Por lo tanto, la necesidad de establecer qué rentas se obtienen en España resulta crítica, ya que determinará la sujeción al impuesto por la realización del hecho imponible. La normativa reguladora del IRNR<sup>11</sup> no establece una norma general sobre la determinación de las rentas obtenidas en España, sino que contiene una enumeración de supuestos de rentas para los que determina el criterio aplicable. En este contexto, se diferencia, en ocasiones, entre rentas obtenidas mediante EP o no, limitando, a veces, la aplicación de algunos supuestos a los no residentes personas físicas.

<sup>(11)</sup>Art. 13 TRLIRNR

Los supuestos de rentas obtenidas en España, según el TRLIRNR, son los siguientes:

1) **Rentas de actividades o explotaciones económicas.** Se consideran obtenidas en España las realizadas mediante EP situado en territorio español. Igualmente, las realizadas sin mediación de EP en los siguientes supuestos:

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

b) Cuando se trate de prestaciones de servicios utilizadas en territorio español; si bien, si dichas prestaciones sirven parcialmente a actividades económicas realizadas en territorio español, se consideran obtenidas en España sólo por la parte que sirva a la actividad desarrollada en España.

c) Cuando deriven de la actuación personal en territorio español de artistas y deportistas, incluso cuando se perciban por persona o entidad distinta.

**2) Rendimientos del trabajo.** Se consideran obtenidos en España los siguientes rendimientos del trabajo:

a) Como norma general, los derivados de una actividad personal desarrollada en territorio español.

b) Las retribuciones públicas abonadas por la Administración española, a no ser que el trabajo se preste íntegramente en el extranjero y dichos rendimientos estén sujetos a un impuesto de naturaleza personal en el extranjero.

c) Las retribuciones de empleados de buques y aeronaves en tráfico internacional pagadas por empresarios o entidades residentes o por establecimientos permanentes situados en territorio español, con excepción de los supuestos en que el trabajo se preste íntegramente en el extranjero y dichos rendimientos estén sujetos a un impuesto de naturaleza personal en el extranjero.

**3) Pensiones y demás prestaciones similares.** Se consideran obtenidas en España dichas prestaciones:

a) Cuando deriven de un empleo prestado en territorio español.

b) Cuando se satisfagan por una persona o entidad residente en territorio español o por un establecimiento permanente situado en España.

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

**5) Rendimientos del capital mobiliario.** Se consideran obtenidos en territorio español los siguientes rendimientos del capital mobiliario:

a) Los dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en fondos propios de entidades residentes en España.

b) Los intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios abonados por residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en el mismo o que retribuyen prestaciones de capital utilizadas en territorio español.

c) Los cánones pagados por residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en el mismo, o que se utilicen en territorio español, por el uso o concesión de uso, entre otros, de derechos de programas informáticos; derechos sobre obras literarias, artísticas o científicas; patentes; derechos de imagen; e informaciones sobre experiencias industriales, comerciales o científicas.

d) Otros rendimientos no enumerados anteriormente siempre y cuando hayan sido satisfechos por personas físicas que desarrollen actividades económicas, en el ejercicio de sus actividades, o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en el mismo.

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

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

8) **Ganancias patrimoniales.** Se consideran obtenidas en territorio español las ganancias patrimoniales en los siguientes casos:

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

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

### **Supuestos de no sujeción**

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

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

Además, como se ha señalado, determinados **rendimientos no se consideran obtenidos en España**<sup>12</sup>.

<sup>(12)</sup>Arts. 13.1.c y 13.2 TRLIRNR

### **Rendimientos no considerados obtenidos en España**

Así sucede, por ejemplo, en los siguientes supuestos:

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

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

Generalmente, las exenciones reconocidas en el TRLIRNR<sup>13</sup> afectan a contribuyentes que operan sin mediación de EP y se caracterizan por afectar a determinadas rentas obtenidas por contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea.

(13) Art. 14 TRLIRNR

**Están exentas del IRNR las siguientes rentas obtenidas por no residentes:**

- 1) Las rentas que estén exentas en aplicación de la normativa del IRPF y que sean percibidas por personas físicas, como es el caso de la lotería, las pensiones por incapacidad permanente absoluta o gran invalidez o las becas públicas y las concedidas por entidades sin fines lucrativos, entre otras muchas.
- 2) Las becas y otras cantidades percibidas por personas físicas satisfechas por las Administraciones públicas, en virtud de acuerdos y convenios internacionales de cooperación cultural, educativa y científica o en virtud del plan anual de cooperación internacional aprobado en Consejo de Ministros.
- 3) También están exentas las pensiones asistenciales por ancianidad reconocidas al amparo de lo dispuesto en el RD 728/1993, de 14 de mayo, a favor de emigrantes españoles.
- 4) Con carácter general, los intereses y ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles obtenidos por residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, como es el caso de valores mobiliarios de renta fija o variable o de préstamos representados o no en valores. No obstante, se contemplan tres excepciones en la aplicación de esta exención:
  - a) intereses y ganancias obtenidos a través de un país o territorio calificado como paraíso fiscal;
  - b) ganancias generadas por la transmisión de acciones, participaciones u otros derechos en una entidad cuyo activo consista principalmente en bienes inmuebles situados en España; y
  - c) ganancias derivadas de la transmisión de acciones, participaciones u otros derechos en una entidad cuando el contribuyente haya participado directa o indirectamente en al menos el 25% del capital o patrimonio de dicha entidad en algún momento durante el período de 12 meses precedentes a la transmisión.
- 5) Los rendimientos derivados de la deuda pública.
- 6) Los rendimientos y ganancias patrimoniales generados por valores emitidos en España por no residentes (bonos, obligaciones...), con independencia del lugar de residencia de las instituciones financieras que actúen como agente de pago o mediadores en la emisión o transmisión de valores.
- 7) Los rendimientos de cuentas de no residentes, a no ser que el pago se realice a un EP situado en España por parte del Banco de España, bancos, cajas de ahorro y otras entidades registradas.
- 8) Las rentas obtenidas en territorio español sin mediación de EP en este, que procedan del arrendamiento, cesión o transmisión de contenedores o de buques y aeronaves a casco desnudo, utilizados en la navegación marítima o aérea internacional.
- 9) Los beneficios distribuidos por las sociedades filiales residentes en España a sus sociedades matrices residentes en otro Estado miembro de la UE o a los EP de estas últimas situados en otros Estados miembros, siempre que cumplan determinadas condiciones, salvo que las sociedades matrices tengan su residencia en un país o territorio calificado como paraíso fiscal.

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

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

12) El Ministerio de Economía y Hacienda puede declarar exentos, a condición de reciprocidad, los rendimientos de las entidades de navegación marítima o aérea residentes en el extranjero cuyos buques o aeronaves toquen territorio español.

13) El 50% de las ganancias patrimoniales obtenidas sin mediación de establecimiento permanente en España, derivadas de la enajenación de bienes inmuebles urbanos situados en territorio español, adquiridos a partir del 12 de mayo del 2012 y hasta el 31 de diciembre del 2012 con determinados requisitos.

## 2.2. Contribuyente, sustituto y responsable

Es **contribuyente del IRNR**<sup>14</sup> la persona física o jurídica no residente que obtenga rentas en España.

<sup>(14)</sup>Art. 5 TRLIRNR

Asimismo, tienen esta consideración de contribuyente las entidades en régimen de **atribución de rentas**<sup>15</sup>, que poseen un régimen fiscal diferenciado en función de si están constituidas en España o en el extranjero. A estos efectos, este tipo de entidades sólo se consideran contribuyentes si están constituidas en el extranjero con presencia en España.

<sup>(15)</sup>Art. 38 TRLIRNR

Y, además, se consideran contribuyentes del IRNR, por aplicación de normas derivadas de tratados internacionales<sup>16</sup>, a título de reciprocidad, determinadas personas físicas extranjeras residentes en España, su cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad que residan en España.

<sup>(16)</sup>Art. 9.2 y 10 LIRPF

### Contribuyentes del IRNR

Concretamente, con motivo de alguna de las circunstancias siguientes:

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

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

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

Por otra parte, debe mencionarse la existencia de un régimen opcional para personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su **desplazamiento con motivo de un contrato de trabajo**<sup>17</sup>.

(17) Art. 93 LIRPF

### **Régimen especial para trabajadores desplazados**

Las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento con motivo de un contrato de trabajo tienen la opción de tributar por el IRPF español o por el IRNR durante el periodo impositivo en que se produzca el cambio de residencia y durante los cinco periodos impositivos siguientes.

Para ello, deben cumplirse las siguientes condiciones:

- 1) que no hayan sido residentes en España durante los diez años anteriores a su nuevo desplazamiento a territorio español;
- 2) que el desplazamiento se produzca como consecuencia de un contrato de trabajo;
- 3) que el trabajo se realice efectivamente en España;
- 4) que el trabajo se realice para una empresa o entidad residente en España o bien para un EP situado en España de una entidad no residente en territorio español;
- 5) que los rendimientos del trabajo generados de la relación laboral no estén exentos de gravamen por el IRNR; y,
- 6) por último, que las retribuciones previsibles derivadas del contrato de trabajo en cada período impositivo no supere la cuantía de 600.000 euros anuales.

En relación con los **sustitutos** de los contribuyentes del impuesto, debe tenerse presente la previsión de que las entidades gestoras del mercado de deuda pública en anotaciones en cuenta deben retener e ingresar en el Tesoro, como sustitutos del contribuyente del IRNR, el importe del impuesto correspondiente a los rendimientos de las letras del Tesoro y otros valores de deuda pública obtenidos por no residentes en España sin EP, en tanto que no sea aplicable la exención que sobre dichos rendimientos contempla la normativa reguladora del IRNR<sup>18</sup>. Por consiguiente, se trata de los rendimientos derivados de letras del Tesoro obtenidos por personas o entidades domiciliadas en un paraíso fiscal, ya que los rendimientos de la deuda pública (a excepción de este supuesto) están exentos de tributación para los no residentes.

(18) Art. 33 TRLIRNR

El **responsable**<sup>19</sup> juega en este impuesto un papel importante, ya que no sólo cumple la función de garantizar el pago, sino que sirve también para controlar y someter a gravamen efectivo las rentas obtenidas por los no residentes.

<sup>(19)</sup>Art. 9 TRLIRNR

### **Responsabilidad solidaria**

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

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

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

b) El depositario o gestor de los bienes o derechos no afectos a un EP.

No obstante, la responsabilidad no procederá cuando exista obligación de retener e ingresar a cuenta (sin perjuicio de las responsabilidades que puedan derivarse de la retención). Lo cual evidencia la función de garantía y control que cumple esta figura.

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

### **2.3. Representante, domicilio fiscal y retenedor**

En sus relaciones con la Administración tributaria, el contribuyente no residente debe nombrar un **representante**<sup>20</sup> que tenga residencia en España, en los casos establecidos legalmente. Asimismo, tiene la obligación de comunicar el nombramiento del representante a la Administración tributaria. El incumplimiento de dichas obligaciones es sancionable.

<sup>(20)</sup>Art. 10 TRLIRNR

### Nombramiento de representante

La obligación de nombrar representante opera sólo en los siguientes supuestos:

- 1) Cuando actúe mediante establecimiento permanente. En este caso, como se acaba de ver, el representante responde solidariamente del pago de las deudas tributarias correspondientes al mismo.
- 2) Cuando se trate de una entidad en régimen de atribución de rentas constituida en el extranjero con presencia en territorio español. Asimismo, el representante de la entidad se considera responsable solidario del pago de las deudas tributarias correspondientes a la misma.
- 3) Cuando efectúe prestaciones de servicios, asistencia técnica, obras de instalación o montaje derivadas de contratos de ingeniería y, con carácter general, de actividades o explotaciones económicas en España sin mediación de EP.
- 4) En los casos en que lo requiera la propia Administración tributaria, debido a la cuantía y características de la renta obtenida en territorio español por el contribuyente.
- 5) Igualmente, debe nombrarse representante en los casos de residentes en países o territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria, cuando sean titulares de bienes ubicados o de derechos que se cumplan o se ejerciten en territorio español, excluidos los valores negociados en mercados secundarios oficiales.

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

### El incumplimiento de la obligación de nombrar representante

El incumplimiento de la obligación de nombrar representante se califica como una infracción grave, sancionable con una multa de 2.000 euros (si bien podrá reducirse en un 25% su importe, en los términos del art. 188.3 LGT). Dicha multa será de 6.000 euros cuando se trate de contribuyentes residentes en países o territorios en los que no exista un efectivo intercambio de información.

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

#### La obligación de nombrar representante

Obedece, en los tres primeros supuestos, a la existencia de una actividad económica en la que se pueden deducir gastos y en la que pueden existir ciertas obligaciones formales. De ahí la necesidad de que exista un representante residente que se relacione con la Administración tributaria y con el no residente.

La normativa del IRNR<sup>21</sup> determina un **domicilio fiscal** en España para los no residentes, a fin de facilitar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

<sup>(21)</sup> Art. 11 TRLIRNR

**La normativa distingue diversos supuestos:**

- 1) Cuando operen en España mediante un EP, se considera domicilio fiscal el lugar donde radique la efectiva gestión administrativa y la dirección de sus negocios en España. Si no es posible determinar el domicilio aplicando este criterio, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado.
- 2) Cuando operen en España sin EP y obtengan rentas (rendimientos o ganancias patrimoniales) derivadas de bienes inmuebles, el domicilio fiscal coincide con el de su representante y, en su defecto, se considera como tal el lugar de situación del inmueble correspondiente.
- 3) En los demás supuestos en los que operen sin EP, el domicilio fiscal coincide con el del representante y, en su defecto, con el del responsable solidario.

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

Por otra parte, cuando la residencia fiscal de un contribuyente se sitúa fuera del territorio español y no se posee un EP en territorio español, la efectiva exacción del IRNR se hace recaer sobre el **retenedor** del impuesto, como medida de garantía de cobro del tributo.

Con carácter general, las personas que satisfagan rendimientos a los **no residentes sin EP**<sup>22</sup> están obligadas a retener e ingresar una cantidad que suele coincidir con el importe del impuesto definitivo que debe pagar el no residente. En estos casos, el contribuyente queda exonerado del deber de autoliquidar el impuesto.

<sup>(22)</sup>Arts. 31 y 28.3 TRLIRNR

Fundamentalmente, están **obligados a retener** o ingresar a cuenta, respecto de las rentas sujetas al IRNR, abonadas a no residentes sin EP, que satisfagan las entidades residentes en España (incluidas las entidades en régimen de atribución de rentas) y las personas físicas residentes en España que realicen actividades económicas (empresarios y profesionales). Asimismo, el TRLIRNR<sup>23</sup> señala otros sujetos obligados a retener o ingresar a cuenta.

<sup>(23)</sup>Art. 31.1 TRLIRNR

Las **rentas sujetas a retención**, con carácter general, son las rentas sujetas al impuesto (tanto rendimientos como ganancias). Ahora bien, la normativa contempla una serie de excepciones<sup>24</sup> a la obligación de retener.

<sup>(24)</sup>Art. 31.4 TRLIRNR

**No existe obligación de retener, entre otras, respecto de las siguientes rentas:**

- 1) Rentas exentas a tenor de lo establecido en el art. 14 TRLIRNR. En estos casos, como las rentas están exentas, no tiene sentido practicar una retención que posteriormente puede ser objeto de una solicitud de devolución. No obstante, sí que existe obligación de practicar retención o ingreso a cuenta en los casos de los dividendos y participaciones en beneficios a que se refiere el art. 14.1.j TRLIRNR.
- 2) Rentas exentas en virtud de convenio para evitar la doble imposición. Al igual que en el supuesto anterior, no tiene sentido practicar una retención que posteriormente puede ser objeto de una solicitud de devolución.
- 3) Rentas abonadas a contribuyentes sin EP cuando se acredite el pago del impuesto o la procedencia de exención. Es decir, el contribuyente no residente tiene derecho a declarar y pagar su impuesto. Si se acredita esta circunstancia, no existirá obligación de retener.

Respecto al nacimiento de la obligación de retener<sup>25</sup>, debe señalarse que es coincidente, en términos generales, con el momento del devengo del impuesto, regulado en el art. 27 TRLIRNR.

(25) Art. 12 RIRNR

En relación con el **importe de la retención**<sup>26</sup>, debe ser una cantidad equivalente a la deuda tributaria que se derive del propio impuesto. En estos casos, el no residente queda eximido de la obligación de declarar el impuesto. Sin embargo, el retenedor no podrá tener en cuenta los siguientes gastos o deducciones (que sí son aplicables al calcular el impuesto): los gastos de personal, aprovisionamiento y suministro en los casos de actividades económicas sin EP, la cuota del gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes y la deducción por donativos.

(26) Art. 31.2 TRLIRNR

**Supuestos que presentan especialidades en materia de retenciones:**

- 1) El primero de ellos tiene lugar en las transmisiones de bienes inmuebles situados en España<sup>27</sup>, realizadas por no residentes que no efectúan en territorio español ninguna actividad económica a través de un EP. El adquirente está obligado a retener e ingresar el 3% del precio acordado, a título de pago a cuenta del impuesto que corresponde pagar al transmitente, como consecuencia de la existencia de una ganancia patrimonial.
- 2) El segundo caso especial afecta a los trabajadores por cuenta ajena en caso de cambio de residencia<sup>28</sup>. Se trata de un procedimiento voluntario que pueden utilizar los trabajadores, con motivo de la prestación de trabajo en otro país, a fin de anticipar los efectos de un cambio de residencia al extranjero en las retenciones sobre los rendimientos del trabajo cuando el pagador es un residente o un no residente con EP en territorio español.

(27) Art. 25.2 TRLIRNR

(28) Art. 32 TRLIRNR

## 2.4. Rentas obtenidas mediante establecimiento permanente

La obtención de rentas por el **no residente mediante establecimiento permanente** se sujeta a gravamen en el IRNR por todas las obtenidas en España, con independencia del lugar donde se hayan generado (siempre y cuando puedan imputarse al EP). Con lo cual, el régimen se asemeja al de las entidades residentes en territorio español, aunque también presenta notables diferencias en determinados aspectos. En cambio, si se actúa sin mediación de EP, se tributa de forma separada por cada devengo total o parcial de renta sujeta a gravamen.

Así pues, resulta decisivo determinar el concepto de **establecimiento permanente**, que equivale, tal como lo contemplan los convenios para evitar la doble imposición, a un lugar fijo de negocio mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

### **Concepto de establecimiento permanente, según el TRLIRNR**

(29) Art. 13.1.a TRLIRNR

La normativa española<sup>29</sup> ofrece un concepto más amplio que el recogido en los convenios para evitar la doble imposición, al entender que el no residente actúa en España a través de establecimiento permanente:

1) Cuando el no residente disponga en España, por cualquier título, de forma continuada o habitual de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole en las que se realice la totalidad o parte de su actividad. En concreto, se considera que constituyen establecimiento permanente las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses.

2) Cuando actúe en España por medio de un agente autorizado para contratar en nombre y por cuenta de la persona o entidad no residente, siempre que ejerza con habitualidad dichos poderes.

En cualquier caso, es importante destacar, en relación con el establecimiento permanente, que se trata de un concepto exclusivamente a efectos fiscales. Además, hay que tener en cuenta que el establecimiento permanente carece de personalidad jurídica diferenciada, que, en cambio, está atribuida a la persona o entidad residente. De lo contrario, se trataría de una filial radicada en España y, como tal, estaría sujeta a gravamen por el impuesto sobre sociedades.

### **Rentas imputables al establecimiento permanente**

(30) Art. 16 TRLIRNR

Las rentas imputables al establecimiento permanente<sup>30</sup>, son las siguientes:

1) Rendimientos de las actividades o explotaciones económicas desarrolladas por el establecimiento permanente.

2) Rendimientos derivados de elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente.

3) Ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos establecimiento permanente.

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

1) Los vinculados fundamentalmente al desarrollo de la actividad que constituye su objeto.

2) Los transmitidos dentro de los tres períodos impositivos siguientes al de la desafectación.

3) Los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad cuando el establecimiento permanente sea una sucursal registrada en el Registro Mercantil y se cumplan una serie de requisitos: que los activos se reflejen en los estados contables del EP y que, tratándose de un EP que pueda considerarse sociedad dominante, el mismo disponga de la organización de medios materiales y personales para dirigir y gestionar tales participaciones.

La **base imponible** del EP está formada por la totalidad de la renta imputable al mismo, con independencia del lugar donde se haya generado u obtenido. Se prevén tres regímenes para la determinación de la base imponible<sup>31</sup>: el general, el de los establecimientos permanentes que no cierren un ciclo mercantil completo y el de los establecimientos permanentes con actividad de duración limitada en el tiempo.

<sup>(31)</sup>Art. 18 TRLIRNR

De acuerdo con el régimen general de determinación de la base imponible, esta se determina conforme a las disposiciones del régimen general del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

### **Especialidades de la base imponible del EP**

Resultan destacables las siguientes especialidades:

- 1) No son deducibles, generalmente, los pagos que el EP efectúe a la casa central o a otro de sus establecimientos permanentes en concepto de cánones, intereses, comisiones, servicios de asistencia técnica y por el uso o cesión de bienes o derechos.
- 2) Son deducibles la parte de los gastos de dirección y generales de administración imputados por la casa central al EP, siempre que tengan reflejo en los estados contables del EP y se imputen de forma continuada y racional.
- 3) Es aplicable el régimen de compensación de bases imponibles negativas con las positivas del propio EP (18 años). Sin embargo, en aplicación del principio de contabilidad separada, no se pueden compensar las bases imponibles negativas de un EP con las positivas de otro EP del mismo no residente.
- 4) No es deducible el coste de los capitales propios (intereses y otras cargas financieras) del no residente afectos al EP.

En cuanto a los otros dos regímenes de determinación de la base imponible, el TRLIRNR<sup>32</sup> establece algunas especialidades para la cuantificación del impuesto en relación con los establecimientos permanentes que no cierren un ciclo mercantil completo y los establecimientos permanentes con actividad de duración limitada en el tiempo.

<sup>(32)</sup>Art. 18.3 y 4 TRLIRNR

### **Supuestos especiales de determinación de la base imponible**

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

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

Con carácter general, el **tipo de gravamen**<sup>33</sup> es del 30% (tipo que coincide con el general del IS). Ahora bien, si la actividad del EP consiste en la investigación y explotación de hidrocarburos, el tipo es del 35%.

(33) Art. 19 y DA 2.ª TRLIRNR

### Gravamen complementario

Por otra parte, se prevé un gravamen complementario del 19% (en 2012 y 2013, es del 21%) sobre las rentas de los EP transferidas al extranjero, con la finalidad de igualar la tributación de los EP a las filiales de sociedades extranjeras (principio de neutralidad). El plazo de declaración de este gravamen es de un mes a partir de la fecha en que tuvo lugar la transferencia de las rentas al extranjero.

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

En cuanto a las **deducciones**<sup>34</sup>, los EP podrán aplicar a su cuota íntegra las mismas deducciones y bonificaciones que los contribuyentes por el impuesto sobre sociedades.

(34) Art. 19 TRLIRNR

El **período impositivo**<sup>35</sup> coincide con el ejercicio económico que declare, sin que pueda exceder de doce meses. El impuesto se devenga el último día del período impositivo.

(35) Art. 20 TRLIRNR

Los EP están sometidos al mismo régimen de **retenciones**<sup>36</sup> que las entidades sujetas al IS por las rentas que perciban. Asimismo, los EP están obligados a efectuar **pagos fraccionados** a cuenta del impuesto en los mismos términos que las entidades sujetas al IS (deben efectuarse los primeros veinte días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre). En consecuencia, los EP podrán deducir los pagos a cuenta del impuesto satisfechos.

(36) Art. 23 TRLIRNR

Los EP deberán presentar **declaración**<sup>37</sup> por el impuesto en los mismos modelos y en los mismos plazos que las entidades residentes sujetas al impuesto sobre sociedades. Es decir, deben presentar la declaración en los veinticinco días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo.

(37) Art. 21 TRLIRNR

Por último, cabe destacar que los EP deben cumplir una serie de **obligaciones contables, registrales y formales**<sup>38</sup>. Deben llevar contabilidad separada por las operaciones que realicen y de los elementos patrimoniales afectos a la actividad que posean. Asimismo, deben cumplir el resto de las obligaciones contables, registrales y formales exigibles a las entidades residentes. Y, como se acaba de señalar, están obligados a practicar pagos fraccionados y retenciones e ingresos a cuenta, al igual que las entidades residentes.

(38) Art. 22 TRLIRNR

## 2.5. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente

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

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

### Diferencias más destacables con la tributación de los no residentes con EP

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

Para la determinación de la **base imponible** se atiende a las normas del IRPF cuando se trata de rendimientos y ganancias de patrimonio y de conformidad con reglas específicas del IRNR en los casos de rentas derivadas de prestaciones de servicios, asistencia técnica, obras de instalación o montaje o, en general, de explotaciones económicas y operaciones de reaseguro. Con carácter general, la base imponible estará constituida por la cuantía íntegra devengada, es decir, sin deducción de gasto alguno, calculada de acuerdo con las normas del IRPF<sup>39</sup>.

<sup>(39)</sup>Art. 24 TRLIRNR

Respecto a los **tipos impositivos**<sup>40</sup> aplicables, con carácter general, el tipo impositivo es del 24%. (24,75% en 2012 y 2013).

<sup>(40)</sup>Art. 25 TRLIRNR

### Se prevén determinados tipos reducidos para ciertas clases de rentas:

- Dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en fondos propios de una entidad, el 19%. (21% en 2012 y 2013).
- Intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios, el 19%. (21% en 2012 y 2013).
- Cánones pagados a una entidad residente en un Estado miembro de la UE o a un EP de dicha sociedad situado en otro Estado miembro de la UE, si concurren una serie de requisitos, el 10%.
- Las pensiones y haberes pasivos percibidos por personas físicas no residentes son gravadas de acuerdo con una escala (que va del 8% al 40%).
- Los rendimientos del trabajo de personas físicas no residentes en territorio español, siempre que no sean contribuyentes del IRPF, que presten sus servicios en misiones diplomáticas y representaciones consulares de España en el extranjero, cuando no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de tratados internacionales, el 8%.

- Rendimientos del trabajo percibidos por personas físicas no residentes en España en virtud de un contrato de duración determinada para trabajadores de temporada, el 2%.
- Los rendimientos derivados de operaciones de reaseguro, el 1,5%.
- Las entidades de navegación marítima o aérea residentes en el extranjero, cuyos buques o aeronaves toquen territorio español, el 4%.
- Las ganancias patrimoniales puestas de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales, el 19%. (21% en 2012 y 2013).

Las **deducciones**<sup>41</sup> aplicables sobre la cuota tributaria son únicamente, por un lado, las deducciones por donativos contempladas en el art. 68.3 LIRPF (deducciones previstas en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, del 25% de la cantidad donada; y la deducción del 10% de las cantidades donadas tanto a las fundaciones legalmente reconocidas que rindan cuentas al órgano del protectorado correspondiente como a las asociaciones declaradas de utilidad pública); y, por otro lado, la deducción de los pagos a cuenta (retenciones e ingresos a cuenta) que efectivamente se hayan practicado sobre las rentas del contribuyente.

<sup>(41)</sup>Art. 26 TRLIRNR

Como se trata de rentas de **devengo**<sup>42</sup> instantáneo, no existe un período impositivo como elemento temporal para computar las rentas obtenidas en el mismo, a diferencia de lo que ocurre con las rentas obtenidas mediante EP. Así pues, el contribuyente queda sometido a gravamen a medida que obtiene, sin mediación de EP en territorio español, las rentas sujetas al impuesto.

<sup>(42)</sup>Art. 27 TRLIRNR

Los contribuyentes que actúan en España sin mediación de EP están obligados a practicar **retenciones**<sup>43</sup> e ingresos a cuenta sobre los rendimientos del trabajo que satisfagan, así como respecto de otros rendimientos sometidos a retención que constituyan gasto deducible para la obtención de las rentas derivadas de prestaciones de servicios, asistencia técnica, obras de instalación o montaje derivados de contratos de ingeniería y, en general, de actividades o explotaciones económicas.

<sup>(43)</sup>Art. 30 TRLIRNR

No existe obligación de presentar la **declaración**<sup>44</sup> correspondiente a las rentas obtenidas respecto de las que se haya practicado retención, ni en el caso de rentas sujetas a retención pero exentas de conformidad con las previsiones del TRLIRNR o de un convenio para evitar la doble imposición.

<sup>(44)</sup>Art. 28 TRLIRNR

## El plazo de presentación de las declaraciones

Tratándose de declaraciones con cuota a ingresar o cuota cero, con carácter general, el plazo de presentación de la declaración del impuesto es de un mes a partir de la fecha de devengo de la renta declarada (salvo en el caso de rentas imputadas de bienes inmuebles que deben declararse entre el 1 de enero y el 30 de junio siguientes a la fecha del devengo). Cuando se trata de declaraciones con solicitud de devolución, pueden presentarse desde el final del período de declaración e ingreso de las retenciones o ingresos a cuenta que motivan la devolución hasta un plazo de cuatro años. Si bien, en el caso de solicitudes de devolución derivadas de la aplicación de un convenio para evitar la doble imposición, pueden establecerse plazos diferentes.

Ahora bien, se ha de señalar que existe una declaración colectiva, que permite agrupar en una misma declaración varias rentas generadas en un mismo trimestre natural por uno o por varios contribuyentes. El plazo de presentación de esta declaración colectiva, si la cuota es a ingresar o cero, es de los primeros 20 días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero. En tanto que si la cuota es a devolver, el plazo es el previsto para las declaraciones no colectivas.

Finalmente, hay que señalar que los contribuyentes están obligados a cumplir determinadas **obligaciones formales**<sup>45</sup>. Por un lado, cuando obtengan rentas derivadas de prestaciones de servicios, asistencia técnica, obras de instalación o montaje derivados de contratos de ingeniería y, en general, de actividades o explotaciones económicas realizadas en España sin mediación de EP, están obligados a llevar los registros de ingresos y gastos. Y, por otro lado, cuando deban practicar retenciones e ingresos a cuenta, deben presentar la declaración censal y a llevar los registros de ingresos y gastos.

<sup>(45)</sup>Art. 29 TRLIRNR

## 2.6. Gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes

Las entidades residentes en un paraíso fiscal propietarias o poseedoras, por cualquier título, de todo tipo de bienes inmuebles o derechos reales de goce o disfrute sobre los mismos, están sometidas a tributación por el IRNR mediante un **gravamen especial**<sup>46</sup>.

<sup>(46)</sup>Art. 40 TRLIRNR

Se trata de un impuesto patrimonial que afecta exclusivamente a los inmuebles y que sólo es exigible a las personas jurídicas (entidades) residentes en un paraíso fiscal. Se **devenga** el 31 de diciembre de cada año.

En el art. 42 TRLIRNR se prevén numerosas **exenciones** de carácter subjetivo o mixto.

**Este gravamen no es exigible a las siguientes entidades:**

- 1) Los Estados e instituciones públicas extranjeros y los organismos internacionales. En este caso, no están obligados a presentar la declaración correspondiente.
- 2) Las entidades que ejerzan en España, de forma continuada o habitual, actividades empresariales diferenciables de la simple tenencia o arrendamiento de inmuebles.
- 3) Las sociedades que coticen en mercados secundarios reconocidos oficialmente.

### Finalidad del gravamen

Es el control de la titularidad de los bienes gravados, ya que la tenencia de inmuebles en España a través de sociedades instrumentales desde paraísos fiscales dificulta el control de las rentas derivadas del uso, explotación o enajenación de tales bienes.

En cuanto a la **cuantificación**<sup>47</sup> del impuesto, la base imponible de este gravamen especial es el valor catastral de los bienes inmuebles gravados o, en su defecto, el valor que les correspondería según las disposiciones del impuesto sobre el patrimonio. El tipo de gravamen es del 3%.

<sup>(47)</sup>Arts. 41 y 43 TRLIRNR

Cuando una entidad participe en la titularidad de los bienes o derechos junto con otra u otras personas o entidades, el impuesto será exigible por la parte del valor de los bienes o derechos que corresponda proporcionalmente a su participación en la titularidad de los mismos.

La deuda tributaria se encuentra garantizada por un **derecho de afección**<sup>48</sup> sobre el bien gravado en caso de que se produzca su transmisión y constituye un gasto deducible al efecto de determinar la base imponible del IRNR que, en su caso, corresponda. El gravamen especial debe declararse e ingresarse en el mes de enero de cada año.

<sup>(48)</sup>Arts. 44 y 45 TRLIRNR

### 3. Impuestos aduaneros

De todos los tributos armonizados en el ámbito comunitario, los **impuestos aduaneros** son, sin duda, los que han alcanzado un grado de armonización más alto en todos los sentidos. De hecho, se trata de impuestos regulados directamente por la Unión Europea y su recaudación enriquece las arcas comunitarias para financiar la ejecución de los presupuestos comunitarios, es decir, constituyen un **recurso comunitario propio**.

Después de que las Comunidades Europeas, a partir de 1993, consiguieran el establecimiento de un mercado interior único, y la consiguiente unión aduanera, esta imposición tuvo por objeto regular el tráfico comercial de mercancías existente entre la Unión Europea y terceros países.

Estos impuestos no sólo son regulados por la **normativa comunitaria**, sino que también forman parte del sistema de ingresos de la Unión Europea. Ahora bien, hay que tener presente que las tareas de gestión en sentido amplio se continúan realizando en cada uno de los Estados miembros de la Unión Europea, ya que, de momento, no existe una Administración tributaria comunitaria.

#### **Normativa reguladora**

La regulación aduanera está encabezada por el Código aduanero modernizado (CAM), aprobado por el Reglamento (CEE) 450/2008, de 23 de abril, del Parlamento Europeo y el Consejo, y el Arancel aduanero integrado (en terminología aduanera, TARIC), regulado en el Reglamento 2658/1987, del Consejo, de 23 de julio, que contiene los tipos de gravamen de los impuestos aduaneros. Ambos reglamentos comunitarios han sido objeto de continuas modificaciones posteriores con el fin de adecuarlos a una realidad cambiante.

Dentro de la regulación española, hay que tener en cuenta lo que dispone el RD 335/2010, de 19 de marzo, por el que se regula el derecho a efectuar declaraciones en aduana y la figura del representante aduanero.

#### **3.1. Naturaleza y clases**

Los **impuestos aduaneros** son impuestos comunitarios, indirectos, objetivos, reales y con una doble finalidad: por un lado, recaudatoria y, por otro, proteccionista de las mercancías fabricadas o producidas en el territorio aduanero comunitario.

En cuanto a las diferentes clases de impuestos aduaneros, podemos enumerar las siguientes:

1) Los **derechos de importación**<sup>49</sup>, que son los más importantes y están constituidos por los derechos y exacciones siguientes:

<sup>(49)</sup>Arts. 44 a 47 CAM

- a) Los derechos de arancel aduanero común y las exacciones de efecto equivalente establecidas para la importación de las mercancías.
- b) Las exacciones reguladoras agrícolas y otros gravámenes a la importación establecidos en el marco de la política agrícola común (PAC).

2) Los **derechos de exportación**<sup>50</sup>, de muy escasa aplicación, formados por estos derechos y exacciones:

<sup>(50)</sup>Arts. 48 y 49 CAM

- a) Los derechos de aduana y las exacciones de efecto equivalente establecidos para la exportación de las mercancías.
- b) Las exacciones reguladoras agrícolas y otros gravámenes a la exportación establecidos en el marco de la PAC.

### 3.2. Hecho imponible

Los impuestos aduaneros considerados globalmente tienen un **presupuesto de hecho múltiple**, en el sentido de que agrupan dentro de su regulación normativa una serie de supuestos en los que se trata de someter a gravamen la importación y la exportación de mercancías que son objeto del tráfico comercial.

Continguts

#### 1) Importación

Con carácter general, consiste en la introducción de una mercancía en el territorio sujeto a gravamen.

##### Supuestos de importación

Comprende toda una serie de supuestos que van desde la entrada legal de una mercancía en el territorio aduanero comunitario para incorporarla al mercado interior (conocida también como *despacho a libre práctica y destino aduanero por excelencia*) hasta la inclusión de una mercancía en régimen de importación temporal con exención parcial de los derechos de importación, pasando por supuestos de entradas irregulares de mercancías, la evitación de la vigilancia aduanera y el incumplimiento de una serie de formalidades y condiciones indicadas por la normativa aduanera, para los casos en que las mercancías tengan un régimen aduanero suspensivo, como pueden ser, entre otros, el depósito aduanero y el tránsito externo.

##### Supuesto de entrada irregular de mercancía

Por ejemplo, la entrada de una mercancía sin declararla.

Entre los **supuestos de no sujeción** se puede citar, por ejemplo, la entrada de mercancías desde otro Estado miembro de la Unión Europea o la introducción de mercancías con destino a áreas no sujetas a gravamen, como los depósitos aduaneros y las zonas y depósitos francos, siempre que no se incorporen de manera definitiva al mercado interior.

## 2) Exportación

Se configura como la salida de una mercancía comunitaria, con declaración o no en la aduana, fuera del territorio aduanero comunitario, como también el incumplimiento de las condiciones que hayan permitido esta salida con una exención total o parcial de los derechos de exportación.

El gravamen de la exportación es marginal y se aplica en muy pocas ocasiones. Con todo, puede tener una trascendencia especial, ya que determinadas medidas adoptadas, por ejemplo, en el marco de la PAC (restituciones agrícolas a la exportación), se cumplen si efectivamente las mercancías se exportan.

## 3) Aspecto temporal

Los impuestos aduaneros poseen un hecho imponible complejo, que solamente se perfecciona con el devengo. Para conocer mejor este momento, hay que efectuar una breve referencia a las diversas etapas por las que pasan las mercancías en el supuesto típico de su entrada legal en el territorio aduanero comunitario para incorporarla al mercado interior (el denominado *despacho a libre práctica*<sup>51</sup>).

<sup>(51)</sup>Arts. 101 a 128 CAM

### **Etapas por las que se pasan las mercancías**

- 1) En primer lugar, es necesario que se verifique la entrada en la aduana designada.
- 2) En segundo lugar, se presenta una declaración sumaria de las mercancías introducidas cuya importación se solicita (solicitud de destino aduanero) y su reconocimiento por parte de la Administración de aduanas.
- 3) En tercer lugar, se procede a la liquidación y el pago de la deuda aduanera en la importación y, finalmente, se otorga a la mercancía el estatuto comunitario y se autoriza su levantamiento. Ahora bien, para que se convierta en despacho a consumo hay que satisfacer el resto de impuestos indirectos de aplicación, como el IVA y, si cabe, los impuestos especiales.

Pues bien, el **devengo de los derechos de importación**, con carácter general, en el despacho a libre práctica, se produce cuando se admite la declaración en la aduana; y en los demás presupuestos de hecho (importación temporal, introducción irregular de mercancías, regímenes aduaneros suspensivos) cuando se producen las situaciones que los originan.

Cuando se trata de **derechos de exportación**, el **devengo** tendrá lugar en el momento en que se lleva a cabo la admisión de la declaración en la aduana de la mercancía sujeta a la exportación, o bien en el momento de la salida efectiva de la mercancía que no haya sido declarada.

#### 4) Aspecto espacial

Como ya hemos apuntado, los impuestos aduaneros gravan el tráfico de mercancías entre el **territorio aduanero comunitario** y terceros países, y en el caso de España este territorio excluye Ceuta y Melilla, que no son considerados, como otros territorios europeos de características especiales, espacio aduanero común.

En todo momento hay que tener en cuenta el **destino aduanero asignado a las mercancías**, ya que estas pueden haberse incluido en uno de los regímenes económicos y de suspensión de derechos y de esta manera pueden circular por el espacio aduanero o almacenarse en un depósito aduanero sin que se considere que se han devengado derechos a la importación hasta que no se acabe el tránsito o salgan del depósito para el despacho libre, la exportación, etc.

Lo mismo sucede cuando las mercancías no comunitarias entran en un depósito o zona franca (partes del territorio aduanero bloqueadas respecto al resto). Ahora bien, la salida de mercancías comunitarias de estas instalaciones se equipara a la exportación, y se somete, si cabe, al correspondiente gravamen.

### 3.3. Exenciones

No hay que confundir las exenciones con los regímenes suspensivos y económicos (tránsito externo, importación temporal, etc.), ya que en estos últimos no llega a perfeccionarse el hecho imponible.

Las **exenciones**<sup>52</sup> hacen referencia a una serie de situaciones en las que se producen todos los elementos integrantes del hecho imponible (introducción de mercancías en el territorio aduanero), pero se exime de gravamen y no se liquidan los correspondientes impuestos aduaneros.

<sup>(52)</sup>Arts. 130 a 134 CAM

Entre las **situaciones** que originan una exención, podemos diferenciar las siguientes:

1) Las **franquicias** de los derechos de importación y exportación cuando se cumplen determinadas condiciones. Pueden ser:

- **De carácter objetivo:** productos de naturaleza educativa, científica o cultural, bienes de valor escaso, material de estudio, etc.
- **De carácter subjetivo:** bienes personales cuando se traslade una persona física de un tercer país a la Unión Europea, los importados con motivo del matrimonio, los bienes destinados al uso de jefes de Estado, etc.

2) Los **contingentes arancelarios**, que es la cantidad máxima de importación de un producto no comunitario con exención total de derechos a la importación, para evitar un encarecimiento de los productos o el surgimiento de problemas de suministro de éstos en el territorio aduanero comunitario, normalmente por un tiempo determinado. Superada la cantidad que constituye el contingente, el importador tendrá que abonar los derechos de importación que se devenguen.

3) Los **destinos especiales**. A veces, según el destino que tengan las mercancías que entren en el espacio aduanero, se les concede una suspensión o reducción de los gravámenes devengados. Esta suspensión puede afectar a algunos productos industriales, agropecuarios, etc. La concesión de este tipo de exenciones está sometida a controles estrictos para evitar el fraude.

### 3.4. Sujetos pasivos y cuantificación

El legislador comunitario, en el supuesto general de despacho a libre práctica de una mercancía o de importación temporal, sitúa como sujeto pasivo a la persona que realiza la declaración en la aduana, es decir, al **declarante**<sup>53</sup>.

<sup>(53)</sup>Arts. 66 a 78 CAM

#### Actuación mediante un representante

Cuando el importador actúa mediante un representante o agente de aduanas, tal como sucede en la mayor parte de los casos, hay que ver si este tiene una representación directa o indirecta. Si es directa, es decir, si el agente actúa en nombre y por cuenta de otro, el sujeto pasivo será la persona en cuyo nombre se haya realizado la declaración (el titular de la mercancía o poderdante). En cambio, cuando es indirecta, es decir, cuando se presenta en nombre propio y por cuenta de otro, el agente de aduanas tiene la condición de sujeto pasivo y el dueño de la mercancía es su responsable solidario.

#### Lectura recomendada

En cuanto al derecho a efectuar declaraciones en la aduana en nombre propio o por medio de representante aduanero, podéis ver el RD 335/2010, de 19 de marzo.

Junto con este supuesto general, hay que tener en cuenta otra serie de situaciones que originan la importación, como la introducción irregular de la mercancía, la evitación de la vigilancia o el incumplimiento de un régimen suspensivo. En términos generales, se puede decir que en estas situaciones será sujeto pasivo quien lleve a cabo tales actuaciones (el que haya introducido la mercancía de manera ilegal, el que haya incumplido un régimen suspensivo, etc.).

En la exportación también es sujeto pasivo el declarante y, en el caso de que no haya existido ninguna declaración, la persona que haya participado en la salida irregular de la mercancía.

Por otra parte, la **base imponible** de los derechos de importación puede ser de dos tipos: **monetaria**, que es la más utilizada, está formada por los derechos *ad valorem* o valor en aduana de la mercancía; o bien **no monetaria**, por los derechos específicos, calculados por la cantidad de toneladas, peso, unidades, etc.

Respecto a la base imponible, el problema principal que se plantea es el relativo a lo que se entiende por **valor en aduana**. El Código aduanero recoge las directrices fijadas por el GATT (Acuerdo general de aranceles y comercio).

Asimismo, el Código aduanero indica diversos criterios y **métodos** para determinar este valor, como los siguientes:

- El valor de transacción.
- El valor de transacción de mercancías idénticas.
- El valor de transacción de mercancías similares.
- El método sustractivo.
- El método basado en el coste de producción.

Cuando no se pueda determinar la base por ninguno de los métodos anteriores, se aplicarán criterios razonables de valoración compatibles con los principios y las disposiciones generales del GATT; asimismo, en alguna ocasión, habrá que observar alguna limitación, como, por ejemplo, que el precio de venta no sea idéntico al indicado en el mercado del país de exportación.

En cuanto al **tipo de gravamen** aplicable a la base imponible, en el supuesto de derechos de importación está contenido en el Arancel de aduanas comunitario, que recoge sistemáticamente los diferentes tipos impositivos que gravan las diversas mercancías en el comercio exterior que son objeto de importación o, si cabe, de exportación.

#### La aplicación de los métodos

La aplicación de los métodos no es aleatoria, sino que se debe seguir el orden indicado; por ello, la valoración de las mercancías es el más utilizado y consiste en el pago total que el comprador tenga que hacer al vendedor por las mercancías, siempre que se cumplan una serie de condiciones y una vez sumados los gastos correspondientes (envases y embalajes, transportes, manipulación, etc.), y restados, cuando sea oportuno, los costes originados después de la importación o exportación.

### Tipo de gravamen

En la medida en que hay dos modalidades de base imponible, el tipo de gravamen es diferente para cada una de ellas. Así, cuando la base es el valor en aduana (derechos *ad valorem*), el tipo es una alícuota o porcentaje; mientras que si se trata de una base no monetaria (derechos específicos, como unidades, toneladas, etc.), el tipo será una cantidad por unidad no monetaria. También existen tipos de gravamen que conjugan ambas modalidades.

En el supuesto de los productos agrícolas y en el marco de la PAC, se han establecido determinados gravámenes que recaen en las importaciones y exportaciones, como los impuestos compensatorios y suplementarios, los derechos adicionales sobre el azúcar, etc.

En cuanto a las exportaciones, hay que decir que se aplican los tipos impositivos solamente en circunstancias muy concretas, para evitar situaciones de escasez de ciertos productos en el interior del espacio aduanero.

Para acabar, es necesario tener en cuenta la importancia especial de la **clasificación arancelaria de las mercancías**, a efectos no sólo fiscales, sino también comerciales. Para facilitar esta tarea y otorgar información a los operadores económicos ante la diversidad de acuerdos comerciales y políticas arancelarias que existen entre la Unión Europea y terceros países, los Estados miembros se remiten al Arancel aduanero comunitario integrado (en terminología aduanera, TARIC). Se relacionan en él todas las medidas, fiscales o no, de carácter comunitario que inciden en el tráfico exterior de mercancías.

### 3.5. Gestión de los impuestos

El procedimiento de **gestión de los impuestos aduaneros** se caracteriza por una legislación aplicable que es extensa y cambiante, así como por la existencia de numerosos trámites y exhaustivos controles a los que se han de someter las mercancías. Tampoco conviene olvidar la regulación nacional vigente, que adquiere un cierto protagonismo precisamente en este tema, lo que no impide que el Código aduanero también dedique una parte de su texto a esta materia.

Como ya se ha indicado al hablar del devengo, la introducción de una mercancía requiere, en primer lugar, la presentación ante las autoridades nacionales de una **declaración sumaria** de las mercancías y la solicitud a la Administración de la asignación de un destino aduanero. A partir de esta declaración y después de reconocer la mercancía, se practica la liquidación y la notificación correspondientes de la deuda aduanera, la cual, una vez pagada, o si es el caso, garantizada, determina la autorización para el levante o la salida de la mercancía.

#### Lectura recomendada

Respecto a las normas de gestión relativas a la presentación de declaraciones, consultad el RD 335/2010, de 19 de marzo.

Admitida en aduana la declaración, esta puede ser objeto de **comprobación** por las autoridades aduaneras, que pueden llevar a cabo diversos controles (documental, físico de las mercancías o *a posteriori*).

En el caso de que no se satisfaga la deuda en los plazos de pago indicados, la **recaudación** forzosa de la deuda se llevará a cabo de acuerdo con la regulación nacional de cada Estado miembro de la Unión Europea.

Para acabar, hay que decir que los ordenamientos nacionales de los diversos Estados miembros de la Unión Europea han de prever, en cumplimiento de lo que establece el Código aduanero, la posibilidad de que los sujetos pasivos puedan **impugnar** jurisdiccionalmente los actos de la Administración aduanera.



## Actividades

### Casos prácticos

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

Determinad la tributación del EP en el IRNR.

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

Por arreglar los ordenadores de una empresa situada en Salamanca, percibe 24.000 €.

En concepto de dividendos de unas acciones que posee, percibe 1.000 €.

En concepto de intereses de una cuenta a plazo fijo que tiene abierta en una entidad bancaria española, percibe 3.400 €.

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

3. Una empresa española se dedica a la venta mayorista e importa los siguientes bienes que destina a su posterior comercialización en España: harina de doradas de mar apta para la alimentación humana en Perú, por valor de 100.000 €, y pianos de cola en Bielorusia, por valor de 50.000 €.

A través de la información disponible en Internet, debéis dar a esta empresa la siguiente información en relación con estas operaciones:

- a) Nomenclatura de estos productos en el arancel integrado (TARIC).
- b) Arancel aplicable.

## Ejercicios de autoevaluación

### De selección

1. La doble imposición internacional se produce cuando...

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

2. A efectos del impuesto sobre la renta de no residentes, los intereses satisfechos por un banco con domicilio fiscal en territorio español a personas físicas no residentes...

- a) no tendrán la consideración de rentas exentas en caso de que los intereses correspondan a cuentas corrientes de no residentes.
- b) tendrán la consideración de rentas exentas si se trata de cuentas de no residentes y el receptor de los intereses reside en otro país de la Unión Europea.
- c) no tendrán la consideración de rentas exentas cuando no haya convenio para evitar la doble imposición entre España y el país de residencia del receptor y tributarán al tipo de 24%.

3. Si una sociedad con domicilio fiscal en un Estado extracomunitario vende acciones de una sociedad residente en España y sufre una pérdida patrimonial...

- a) tributa en el impuesto sobre la renta de no residentes en caso de que la sociedad actúe sin establecimiento permanente en España, pudiendo compensarse la pérdida patrimonial con otras ganancias patrimoniales obtenidas en territorio español.
- b) tributa en el impuesto sobre la renta de no residentes en caso de que la sociedad actúe sin establecimiento permanente en España, sin que pueda compensarse la pérdida patrimonial con otras ganancias obtenidas en territorio español.

c) tributa en el impuesto sobre la renta de no residentes en caso de que la sociedad actúe sin establecimiento permanente en España, pudiendo compensarse la pérdida patrimonial con otros rendimientos y ganancias patrimoniales obtenidos en territorio español.

4. A efectos del impuesto sobre la renta de no residentes, los establecimientos permanentes...

- a) no están obligados a llevar contabilidad, pero sí deben cumplir las restantes obligaciones registrales o formales.
- b) están obligados a llevar contabilidad y a cumplir las restantes obligaciones contables, registrales o formales, siempre y cuando obtengan unas rentas anuales superiores a 60.000 €.
- c) están obligados a llevar contabilidad y a cumplir las restantes obligaciones contables, registrales o formales.

5. La falta de nombramiento de representante, en el ámbito del impuesto sobre la renta de no residentes, cuando viene exigido legalmente...

- a) no se considera una infracción tributaria y, por tanto, no es sancionable.
- b) se considera una infracción sancionable.
- c) no se considera una infracción tributaria si existe un responsable.

6. Están exentos del impuesto sobre la renta de no residentes...

- a) los beneficios de las sociedades filiales residentes en territorio español distribuidos a sus sociedades matrices residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea, siempre y cuando se cumplan ciertos requisitos.
- b) los beneficios de las sociedades matrices residentes en España a sus sociedades filiales residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea, siempre y cuando se cumplan ciertos requisitos.
- c) los beneficios de las sociedades filiales residentes en territorio español distribuidos a sus sociedades matrices residentes fuera de la Unión Europea, siempre y cuando se cumplan ciertos requisitos.

7. En el IRNR, los cánones satisfechos por una sociedad residente en territorio español a una sociedad residente en otro Estado miembro de la Unión Europea...

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

8. Se devengan los impuestos aduaneros, con carácter general,...

- a) en el momento en que llegan los bienes a la aduana.
- b) cuando se admite la declaración en la aduana.
- c) cuando se autoriza el levantamiento de los bienes de la aduana.

9. El sujeto pasivo de los impuestos aduaneros es...

- a) el adquirente de los bienes exportados.
- b) el adquirente de los bienes importados.
- c) quien realiza la declaración en la aduana.

10. La recaudación ejecutiva de los impuestos aduaneros se practica...

- a) de acuerdo con la normativa comunitaria, contenida en el Código aduanero.
- b) de acuerdo con las disposiciones nacionales.
- c) por la Administración tributaria comunitaria.

## Solucionario

### Casos prácticos

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

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

Sobre esta base imponible, tenemos que aplicar el tipo de gravamen del 30%, con el fin de calcular la cuota íntegra (art. 19.1 TRLIRNR):  $465.000 \times 30\% = 139.500$  €.

Finalmente, hay que aplicar a la cuota resultante la deducción de los pagos fraccionados efectuados durante el ejercicio por el establecimiento permanente. En consecuencia, la cuota a pagar será de 39.500 € (139.500 – 100.000).

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

Por arreglar los ordenadores de una empresa situada en Salamanca, percibe 24.000 €. El rendimiento de la actividad profesional que realiza se encuentra exenta de tributación en España, ya que tributará en Francia, según el art. 14 del CDI con Francia.

Percibe 1.000 € en concepto de dividendos de unas acciones que posee. En este caso, la renta se encuentra exenta, en virtud de lo que prevé el art. 14.1.j TRLIRNR, ya que el importe no supera los 1.500 euros, el sujeto es residente en otro Estado miembro de la UE y no se obtienen a través de paraísos fiscales (art. 14.2 TRLIRNR).

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

3. En la compra de harina de doradas de mar apta para la alimentación humana en Perú, por valor de 100.000 € la información es la siguiente: Zona geográfica: Perú. Sección I: Animales vivos y productos del reino animal. Capítulo 03: Pescados y crustáceos, moluscos y demás invertebrados acuáticos. Código de las mercancías: 0305100030. Arancel aduanero: derecho terceros países: 13%. Arancel a pagar en el supuesto:  $100.000 \times 13\% = 13.000$  €.

Y en la compra de pianos de cola en Bielorusia, por valor de 50.000 € la información es la siguiente: Zona geográfica: Bielorusia. Sección XVIII: Instrumentos y aparatos de óptica, fotografía o cinematografía, de medida control o de precisión; instrumentos y aparato médico-quirúrgicos; relojería; instrumentos de música; partes y accesorios de estos instrumentos o aparatos. Capítulo 92: Instrumentos musicales; sus partes y accesorios. Código de las mercancías: 9201200000. Arancel aduanero: derecho terceros países: 4%. Arancel a pagar en el supuesto:  $50.000 \times 4\% = 2.000$  €.

### Ejercicios de autoevaluación

1. b

2. b

3. b

4. c

5. b

6. a

7. b

8. b

9. c

**10. b**