

# Fiscalidad internacional y aduanera

Ana María Delgado García  
Rafael Oliver Cuello

PID\_00222450

Material docente de la UOC

**Ana María Delgado García**

Doctora en Derecho. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. Universitat Oberta de Catalunya.

**Rafael Oliver Cuello**

Doctor en Derecho. Abogado. Consultor de Fiscalidad. Universitat Oberta de Catalunya.

El encargo y la creación de este material docente han sido coordinados por la profesora: Ana María Delgado García (2015)

Segunda edición: octubre 2015  
© Ana María Delgado García, Rafael Oliver Cuello  
Todos los derechos reservados  
© de esta edición, FUOC, 2015  
Av. Tibidabo, 39-43, 08035 Barcelona  
Diseño: Manel Andreu  
Realización editorial: Oberta UOC Publishing, SL  
Depósito legal: B-14.942-2015



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. Fundación 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>

## Introducción

En esta asignatura, se analizan tanto las cuestiones relativas a la fiscalidad internacional como las que se refieren a los impuestos aduaneros. Sin duda alguna, ambos temas se hallan estrechamente relacionados y vinculados con la creciente importancia que ha adquirido el comercio internacional y, en general, con el aumento de las relaciones internacionales entre las empresas y los particulares.

En un primer módulo, se abordan las cuestiones generales relativas a la fiscalidad internacional. De esta forma, se examina el concepto de *Derecho fiscal internacional* y su contenido. A continuación, se aborda uno de los temas clave en esta materia: la noción de *residencia fiscal*. Muy relacionado con esta cuestión se encuentra el fenómeno de la doble imposición internacional. El módulo finaliza con el estudio de un instrumento de gran transcendencia en el ámbito de la fiscalidad internacional: los convenios para evitar la doble imposición.

Analizados los aspectos generales de la fiscalidad internacional, se procede a examinar, en el segundo módulo, el tributo que grava la obtención de renta por personas físicas y personas jurídicas que no residen en territorio español. Así, en relación con el impuesto sobre la renta de no residentes, se analizan las rentas obtenidas en España y las exenciones recogidas en la normativa; las figuras del sujeto pasivo, el responsable, el representante y el retenedor, y las rentas obtenidas mediante establecimiento permanente, así como las obtenidas sin mediación del mismo. Por último, se estudia el régimen opcional para residentes comunitarios y el gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes.

En el tercer módulo, se examinan una serie de cuestiones de gran relevancia para la denominada *planificación fiscal internacional*. Así, tras analizar la propia noción de este concepto, se estudian los precios de transferencia y las normas existentes para eludir la evasión fiscal. Igualmente, se aborda un tema de creciente importancia en la realidad comercial actual: el denominado *treaty shopping* y sus consecuencias tributarias. El módulo acaba con el examen de otro aspecto de suma importancia en la fiscalidad internacional actual: los paraísos fiscales y las normas para evitar la evasión fiscal.

En el último módulo, se examinan los impuestos aduaneros, una materia en la que existe un elevado grado de armonización en la Unión Europea. Se estudia la naturaleza y las clases de gravámenes arancelarios, el hecho imponible de los impuestos aduaneros, los supuestos de no sujeción y las exenciones, los sujetos pasivos y la repercusión de los impuestos, la cuantificación de la deuda aduanera y, finalmente, la gestión de los impuestos aduaneros.

## Objetivos

Los principales objetivos que se pretende que el estudiante alcance con el estudio de esta materia son los siguientes:

1. Identificar los criterios para determinar la residencia y el domicilio fiscal.
2. Reconocer los elementos personales que intervienen en la imposición de los no residentes.
3. Entender la tributación de los no residentes que operan con establecimiento permanente.
4. Comprender la tributación de los no residentes cuando no operan mediante establecimiento permanente.
5. Delimitar el régimen opcional de tributación para los residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea.
6. Dominar la problemática de la doble imposición internacional y los mecanismos para evitarla.
7. Comprender el régimen tributario de las operaciones vinculadas.
8. Asimilar las consecuencias tributarias de los paraísos fiscales.
9. Distinguir los principales caracteres del gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes.
10. Conocer la estructura, el contenido y los elementos esenciales de los impuestos aduaneros.

## Contenidos

### Módulo didáctico 1

#### **Aspectos generales**

Ana María Delgado García y Rafael Oliver Cuello

1. Derecho fiscal internacional
2. La doble imposición internacional
3. Convenios para evitar la doble imposición
4. La residencia fiscal

### Módulo didáctico 2

#### **Impuesto sobre la renta de no residentes**

Ana María Delgado García y Rafael Oliver Cuello

1. Rentas obtenidas en España y exenciones
2. Sujeto pasivo, responsable, representante y retenedor
3. Rentas obtenidas mediante establecimiento permanente
4. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente
5. Régimen opcional para residentes comunitarios
6. Régimen opcional para trabajadores desplazados o régimen fiscal de impatriados
7. Ganancias patrimoniales por cambio de residencia o impuesto de salida
8. Gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes

### Módulo didáctico 3

#### **Planificación fiscal internacional**

Ana María Delgado García y Rafael Oliver Cuello

1. La planificación fiscal internacional
2. Los precios de transferencia
3. El *treaty shopping*
4. La transparencia fiscal internacional
5. Los paraísos fiscales

### Módulo didáctico 4

#### **Impuestos aduaneros**

Ana María Delgado García y Rafael Oliver Cuello

1. Naturaleza y clases
2. Hecho imponible
3. Exenciones y regímenes especiales
4. Sujetos pasivos
5. Cuantificación de la deuda aduanera
6. Gestión aduanera

## Abreviaturas

**AEAT** Agencia Estatal de Administración Tributaria.

**Art.** Artículo.

**CAM** Código aduanero modernizado.

**CAU** Código aduanero de la Unión.

**CE** Constitución española.

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

**DGT** Dirección General de Tributos.

**EP** Establecimiento permanente.

**GATT** General Agreement on Tariffs and Trade.

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

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

**IS** Impuesto sobre sociedades.

**IVA** Impuesto sobre el valor añadido.

**LGT** Ley General Tributaria.

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

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

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

**OMC** Organización Mundial del Comercio.

**ONU** Organización de las Naciones Unidas.

**RIRNR** Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

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

**TFUE** Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

**TJUE** Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

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

**TRLIS** Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

**TRLRHL** Texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

**UE** Unión Europea.

## Glosario

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

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

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

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

**establecimiento permanente** *m* Lugar fijo de negocio por medio del cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

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

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

**no sujeción** *f* Supuesto de hecho en el que no se paga el tributo porque no se realiza el hecho imponible; en consecuencia, es un supuesto de delimitación negativa del hecho imponible.

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

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

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

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

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

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

## Bibliografía

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

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

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

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

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

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

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

**Carmona Fernández, N.** (1999). *Todo sobre el impuesto sobre la renta de los no residentes*. Barcelona: Praxis.

**Carmona Fernández, N.** (2007). *Guía del impuesto sobre la renta de no residentes*. Madrid: CISS / Praxis.

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

**Carmona Fernández, N.** (2011). “Impuesto sobre la renta de no residentes. Exención por dividendos obtenidos por una sociedad matriz residente en la Unión Europea y para cánones entre empresas asociadas comunitarias”. *Carta Tributaria* (núm. 3).

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

**Checa González, C.** (1999). *Impuesto sobre la renta de no residentes*. Pamplona: Aranzadi.

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

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

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

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

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

**Herrero de la Escosura, P.; González González, A. I.** (2007). *Impuesto sobre la renta de los no residentes*. Valencia: Tirant lo Blanch.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**Serrano Antón, F.** (2011). *La resolución de conflictos en el derecho internacional tributario. Procedimiento amistoso y arbitraje*. Pamplona: Civitas.

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

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

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

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

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

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

**Varios autores** (2000). *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al impuesto sobre la renta de los no residentes*. Pamplona: Aranzadi.

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

**Varios autores** (2014). *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*. Bilbao: CISS.

**Villa, J. M. de la** (1982). *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*(tomo XIV). *Convenios de doble imposición*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero.