





# **Derecho Tributario Internacional**



# **Derecho Tributario Internacional**

**Ester Borderas  
Pere Moles**

**Vol. 1**

**el  
Fisco**

Primera edición, 2008

Quedan rigurosamente prohibidas, sin la autorización escrita de los titulares del *Copyright*, bajo las sanciones establecidas en las leyes, la reproducción parcial o total de esta obra por cualquier medio o procedimiento, comprendidos la reprografía y el tratamiento informático, y la distribución de ejemplares de ella, mediante alquiler o préstamos públicos.

© **Ester Borderas - Pere Moles**

© **Editor literario: Tulio Rosembuj**

© **Editorial el Fisco - G.L.E.T. S.L.**

Vía Augusta, 125, entlo. 4<sup>a</sup>

08006 Barcelona

Tel. 93 201 79 85

Fax 93 201 47 06

[www.elfisco.com](http://www.elfisco.com)

ISBN: 978-84-933400-4-9

Dep. Legal: B-3935-2008

Impreso por: Ediciones Gráficas Rey, S.L.

# ÍNDICE

<b>Tema 1. Principios de Derecho Tributario Internacional</b> . . . . .	17
1. Derecho Tributario Internacional . . . . .	17
1.1. Contenido . . . . .	17
1.2. Dualidad de fuentes . . . . .	17
1.2.1. Derecho Tributario Interno. Soberanía tributaria de los Estados . . . . .	17
1.2.2. Derecho Comunitario y Tratados Internacionales. Límites a la soberanía tributaria de los Estados . . . . .	21
2. Principios del Derecho Tributario Internacional . . . . .	27
3. Los Convenios de Doble Imposición . . . . .	28
3.1. Concepto . . . . .	28
3.2. Principios de aplicación de los CDI . . . . .	29
3.3. Relaciones con el ordenamiento jurídico interno . . . . .	30
3.4. Interpretación . . . . .	31
3.5. Ámbito de aplicación . . . . .	32
4. Otras fuentes internacionales . . . . .	33
4.1. La costumbre . . . . .	33
4.2. Los Principios Generales del Derecho . . . . .	34
4.2.1. Principios Tributarios generalmente admitidos . . . . .	36
4.3. Jurisprudencia . . . . .	40
5. Fuentes internas . . . . .	42
<b>Tema 2. El tratamiento de la doble imposición</b> . . . . .	51
1. La doble imposición . . . . .	51
1.1. La doble imposición jurídica y económica . . . . .	51
1.2. Métodos para evitar la doble imposición . . . . .	53
1.2.1. Método de exención . . . . .	53
1.2.2. Método de imputación o crédito fiscal . . . . .	56
1.2.3. Método de deducción . . . . .	60

2. Modelo de Convenio de doble imposición de la OCDE (MOCDE) .....	60
2.1. Estructura del Modelo de Convenio de OCDE .....	61
2.1.1. Ámbito de aplicación .....	61
2.1.2. Definiciones .....	62
2.1.3. Reparto de la soberanía tributaria .....	62
2.1.4. Tipos de rentas .....	63
2.1.5. Medidas para evitar la doble imposición .....	67
2.1.6. Disposiciones adicionales .....	68
<b>Tema 3. La armonización fiscal en la Unión Europea .....</b>	<b>81</b>
1. La armonización fiscal .....	81
2. Impuestos aduaneros .....	82
2.1. Supresión de los derechos de aduana y exacciones de efecto equivalente .....	83
2.2. Arancel Aduanero Común y TARIC .....	83
3. Impuestos indirectos .....	85
3.1. Impuesto sobre el Valor Añadido .....	85
3.2. Impuestos Especiales (Accisas) .....	89
3.3. Otros impuestos indirectos .....	91
4. Impuestos directos .....	92
4.1. Fiscalidad de la empresa .....	92
4.1.1. Matrices y filiales .....	94
4.1.2. Fusiones .....	96
4.1.3. Convenio de Arbitraje .....	97
4.1.4. Futuras estrategias .....	98
4.2. El “paquete fiscal” .....	99
4.2.1. Pago de intereses y cánones .....	101
4.3. Fiscalidad de las personas físicas .....	102
4.3.1. Trabajadores transfronterizos .....	102
4.3.2. Fiscalidad del ahorro .....	102
4.3.3. Fiscalidad de las pensiones .....	105
4.3.4. Fiscalidad de los dividendos .....	106
4.3. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y Pequeñas y Medianas Empresas .....	107
5. Lucha contra el fraude y la evasión fiscal .....	108
5.1. Asistencia mutua .....	111
5.2. Cooperación administrativa en el IVA .....	111
5.3. Asistencia mutua en materia de cobro de créditos .....	114

<b>Tema 4. El Impuesto sobre la Renta de No Residentes I</b> .....	123
1. El Impuesto sobre la Renta de No Residentes .....	123
1.1. Hecho imponible .....	124
1.2. Ámbito territorial de aplicación .....	124
2. Sujetos pasivos .....	124
2.1. La residencia de las personas físicas .....	125
2.1.1. Residencia habitual en España .....	126
2.1.2. Casos especiales de residencia .....	128
2.2. La residencia de las personas jurídicas .....	130
2.3. Entidades en régimen de atribución de rentas .....	131
2.4. La residencia en el MOCDE .....	131
2.4.1. Personas físicas .....	132
2.4.2. Personas jurídicas .....	133
3. Regímenes opcionales para personas físicas .....	133
3.1. Régimen opcional para residentes en España.	
Régimen especial de tributación por el IRNR .....	133
3.1.1. Ámbito de aplicación .....	133
3.1.2. Contenido del régimen especial .....	135
3.1.3. Ejercicio de la opción .....	136
3.1.4. Renuncia del régimen .....	136
3.1.5. Exclusión del régimen .....	137
3.2. Régimen opcional para residentes en la UE .....	137
4. Individualización de rentas .....	138
5. El representante .....	140
6. El responsable solidario .....	142
7. Domicilio fiscal .....	143
8. Retenedor .....	144

## **Tema 5. El Impuesto sobre la Renta de No Residentes II.**

<b>Rentas Sujetas</b> .....	155
1. Rentas obtenidas en España .....	155
1.1. Rentas obtenidas sin mediación de EP .....	156
1.1.1. Rentas sujetas .....	157
1.1.2. Rentas exentas .....	160
2. Rentas obtenidas con mediación de EP .....	165
2.1. Establecimiento permanente .....	166
3. Impuesto sobre el Patrimonio .....	166
3.1. Representante .....	167
3.2. Tratamiento en el MOCDE .....	168

<b>Tema 6. Rendimientos de Actividades Económicas y establecimiento permanente I. Tratamiento en el TRLIRNR ..</b>	179
1. Rendimientos de actividades económicas .....	179
1.1. Concepto .....	179
1.1.1. Rendimientos derivados de actividades empresariales .....	180
1.1.2. Rendimientos derivados de actividades profesionales .....	180
1.1.3. Rendimientos derivados de actividades artísticas y deportivas .....	181
2. Rendimientos de actividades económicas realizadas sin mediación de EP .....	181
2.1. Régimen fiscal .....	184
2.1.1. Base imponible .....	184
2.1.2. Tipo de gravamen .....	185
2.1.3. Deducciones .....	186
2.1.4. Devengo .....	186
3. Establecimiento Permanente .....	187
3.1. Concepto .....	188
3.2. Régimen fiscal .....	190
3.2.1. Rentas imputables .....	191
3.2.2. Base imponible .....	192
3.2.3. Tipo de gravamen .....	200
3.2.4. Cuota íntegra .....	202
3.2.5. Período impositivo y devengo .....	202
3.3. Obligaciones formales, registrales y contables .....	203
3.3.1. Representación .....	203
3.3.2. Domicilio fiscal .....	203
3.3.3. Obligaciones formales .....	203
 <b>Tema 7. Rendimientos de Actividades Económicas y establecimiento permantente II. Tratamiento en el MOCDE ..</b>	 209
1. Establecimiento permanente .....	209
1.1. Concepto .....	209
1.2. Supuestos que constituyen EP .....	211
1.3. Supuestos que no constituyen EP .....	213
1.4. La filial como EP .....	215
2. Beneficios empresariales .....	216
2.1. Gravamen .....	216

2.2. Beneficios imputables .....	217
2.3. Deducción de los gastos .....	220
2.4. Otras rentas .....	220
2.5. Principio de no discriminación .....	221
3. Servicios profesionales .....	221
3.1. Concepto .....	221
3.2. Gravamen .....	222
4. Artistas y deportistas .....	222
4.1. Concepto .....	222
4.2. Gravamen .....	223
5. Comercio electrónico .....	224
5.1. Concepto .....	224
5.2. Establecimiento Permanente .....	225
5.3. Rentas derivadas del comercio electrónico .....	228

## **Tema 8. Rendimientos del Trabajo, Pensiones y**

<b>Retribuciones de Administradores .....</b>	<b>247</b>
1. Tratamiento en el TRLIRNR .....	247
1.1. Rendimientos del trabajo .....	247
1.1.1. Concepto .....	249
1.1.2. Base imponible .....	254
1.1.3. Tipo de gravamen .....	257
1.1.4. Cuota tributaria .....	257
1.1.5. Devengo .....	258
1.2. Pensiones .....	258
1.2.1. Concepto .....	258
1.2.2. Base imponible .....	260
1.2.3. Tipo de gravamen .....	260
1.2.4. Cuota tributaria .....	261
1.2.5. Devengo .....	261
1.3. Retribuciones de administradores .....	261
1.3.1. Base imponible .....	261
1.3.2. Tipo de gravamen .....	262
1.3.3. Cuota tributaria .....	262
1.3.4. Devengo .....	262
2. Tratamiento en el MOCDE .....	262
2.1. Trabajo dependiente .....	263
2.1.1. Concepto .....	263
2.1.2. Gravamen .....	263

2.1.3. Navegación marítima o aérea .....	265
2.2. Funcionarios públicos .....	265
2.2.1. Concepto .....	265
2.2.2. Gravamen .....	265
2.3. Estudiantes .....	266
2.4. Pensiones .....	266
2.4.1. Concepto .....	266
2.4.2. Gravamen .....	267
2.5. Rentas de consejeros .....	267
<b>Tema 9. Rendimientos del Capital Mobiliario .....</b>	<b>281</b>
1. Rendimientos de capital mobiliario .....	281
2. Dividendos y participaciones en fondos propios .....	281
2.1. Tratamiento en la TRLIRNR .....	281
2.1.1. Concepto .....	282
2.1.1.1. Subcapitalización .....	283
2.1.2. Régimen fiscal .....	285
2.2. Tratamiento en el MOCDE .....	285
2.2.1. Concepto .....	285
2.2.2. Gravamen .....	287
2.2.3. Establecimiento Permanente .....	288
2.2.4. Exclusión de la imposición extraterritorial de los dividendos .....	289
3. Intereses y cesión de capitales a terceros .....	290
3.1. Tratamiento en el TRLIRNR .....	290
3.1.1. Concepto .....	291
3.1.2. Régimen fiscal .....	293
3.2. Tratamiento en el MOCDE .....	293
3.2.1. Concepto .....	293
3.2.2. Gravamen .....	294
3.2.3. Establecimiento Permanente .....	295
3.2.4. Procedencia de los intereses .....	295
3.2.5. Subcapitalización .....	296
4. Cánones .....	296
4.1. Tratamiento en el TRLIRNR .....	296
4.1.1. Concepto .....	297
4.1.2. Régimen fiscal .....	300
4.2. Tratamiento en el MOCDE .....	302
4.2.1. Concepto .....	302
4.2.2. Gravamen .....	304

4.2.3. Establecimiento permanente .....	304
4.2.4. Exceso de pago en los cánones .....	304
5. Otros rendimientos de capital mobiliario .....	305
<b>Tema 10. Rendimientos de Bienes Inmuebles .....</b>	<b>325</b>
1. Rendimientos de capital inmobiliario .....	325
1.1. Tratamiento en el TRLIRNR .....	325
1.1.1. Concepto .....	325
1.1.2. Régimen fiscal .....	329
1.2. Tratamiento en el MOCDE .....	331
1.2.1. Concepto .....	331
1.2.2. Bien inmueble .....	331
1.2.3. Gravamen .....	332
1.2.4. Establecimiento permanente .....	333
2. Imputación de rentas inmobiliarias .....	333
3. Gravamen Especial sobre bienes Inmuebles de Entidades no Residentes .....	335
3.1. Fraccionamiento de la base imponible .....	339
3.2. El GEBI como gasto deducible .....	340
<b>Tema 11. Ganancias Patrimoniales .....</b>	<b>347</b>
1. Tratamiento en el TRLIRNR .....	347
1.1. Supuestos de exención .....	348
1.2. Concepto .....	349
1.2.1. Supuestos en que no existe ganancia patrimonial ....	350
1.3. Régimen fiscal .....	351
1.3.1. Base imponible .....	351
1.3.2. Tipo de gravamen .....	364
1.3.3. Cuota tributaria .....	364
1.3.4. Devengo .....	364
2. Tratamiento en el MOCDE .....	365
2.1. Concepto .....	365
2.2. Gravamen .....	366
2.2.1. Ganancias de capital derivadas de bienes inmuebles .....	366
2.2.2. Ganancias de capital derivadas de bienes muebles vinculados a un EP .....	367
2.2.3. Ganancias de capital procedentes de buques, embarcaciones o aeronaves .....	368



## Í N D I C E

2. Declaración del impuesto .....	431
2.1. Rentas obtenidas sin mediación de EP .....	431
2.1.1. Modelos de declaración .....	433
2.2. Rentas obtenidas con mediación de EP .....	438
2.2.1. Imposición complementaria .....	439
2.3. Régimen especial de tributación por el IRNR .....	439
2.3.1. Comunicación de la opción, renuncia y exclusión del régimen especial .....	440
3. Impuesto sobre el Patrimonio .....	441



## TEMA 1

# PRINCIPIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL

## 1. Derecho Tributario Internacional

### 1.1. *Contenido.*

El Derecho Tributario Internacional está formado por un conjunto de normas jurídicas tanto internas como internacionales que regulan los aspectos tributarios de las relaciones económicas y sociales que incluyen algún elemento de internacionalidad.

### 1.2 *Dualidad de fuentes.*

En el Derecho tributario internacional existe una dualidad de fuentes:

- a) Derecho Tributario Interno.
- b) Derecho Comunitario y Tratados Internacionales.

#### 1.2.1. **Derecho Tributario Interno. Soberanía tributaria de los Estados.**

La actividad financiera estatal responde a la necesidad del Estado y demás entes públicos de recaudar medios dinerarios para satisfacer unas necesidades públicas que la colectividad les encomienda. Así, el Estado supedita la riqueza del país al interés general. La Constitución de cada Estado fundamenta el poder tributario estatal y lo legitima para ejercer dicha potestad en su espacio territorial.

Art. 133.1 CE: “La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley.”

Art. 128 CE: “Toda la riqueza del país en sus distintas formas y sea cual fuere su titularidad está subordinada al interés general.”

Cada Estado es soberano para exigir y graduar los gravámenes dentro de su territorio, y ello es así porque los ciudadanos están sometidos al poder coactivo del Estado.

Art. 31.1 CE: “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos...”.

Así, la soberanía tributaria estatal es la capacidad de los Estados de establecer sus propias normas tributarias sin supeditación a otros órganos y la posibilidad de llegar a acuerdos con otros Estados en un plano de igualdad con éstos. Todo Estado determina libremente su sistema tributario, decidiendo los elementos de hecho determinantes para el nacimiento de la obligación tributaria:

- Supuestos de realización del hecho imponible
- Cuantificación de la obligación tributaria
- Gestión de la obligación tributaria.

**Ejemplo.** La LIRPF y la TRLIS definen el concepto de residencia, determinando en cada caso que contribuyentes están sujetos a dichos impuestos y que, por lo tanto, tienen el deber de contribuir (arts. 9 LIRPF y 8 TRLIS).

Asimismo, cada Estado establece una serie de criterios jurídicos de base económica, material o jurídica a través de los cuáles se determina si se ha realizado el aspecto espacial del hecho imponible de cualquier tributo del sistema. Es lo que se denomina como puntos de conexión.

**Ejemplo.** La Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, establece diferentes puntos de conexión como el lugar de situación del bien o ejercicio del derecho, la residencia del pagador, el lugar de emisión o el lugar de realización o utilización (art. 12 TRTRLIRNR)

La extensión de la ley tributaria en el espacio es entendida como el conjunto de hechos que se realizan total o parcialmente dentro o fuera del territorio del Estado por ciudadanos residentes o no, en dicho Estado y que se entienden incluidos en las leyes nacionales tributarias. En este sentido, la extensión territorial de la ley nos permitirá conocer:

- a) Cuando la presencia de personas físicas o jurídicas no nacionales es trascendente a efectos de determinar el nacimiento de la obligación tributaria.
- b) Cuando el lugar de realización del negocio jurídico es determinante para el nacimiento de la obligación tributaria.
- c) Cuando el lugar de situación del bien que es objeto del negocio jurídico es trascendente en el nacimiento de la obligación tributaria.
- d) Cuando la residencia del pagador determina el nacimiento de la obligación tributaria.

**Ejemplo.** En el Impuesto sobre el Valor Añadido se delimita el ámbito territorial en que las operaciones realizadas se entienden realizadas en territorio español: Península y Baleares.

Así, sólo las operaciones realizadas en Península y Baleares determinarán el nacimiento de la obligación tributaria, excluyéndose las realizadas en Archipiélago Canario, Ceuta y Melilla. (art. 3 LIVA)

El deber de contribuir en un Estado viene determinado por el lugar donde se reside y el lugar de realización de una actividad económica generadora de renta. La sujeción de una persona física o jurídica aun sistema tributario viene determinado por la pertenencia política, social o económica a un determinado ordenamiento jurídico. Por tanto, diferenciaremos entre:

- a) Pertenencia personal

La ley obliga a todos los que se encuentren en territorio del Estado por su pertenencia política y social a un Estado o a una área de integración política o internacional (Unión Europea). El sujeto pasivo tiene una conexión estable y continuada en la vida económica del Estado.

En estos supuestos los puntos de conexión serán la residencia habitual o la nacionalidad. Es el caso de los impuestos personales.

En el ordenamiento jurídico español el punto de conexión es la residencia habitual (art. 11 LGT). Sin embargo, en otros países como EE.UU. el punto de conexión es la nacionalidad.

## b) Pertenencia económica.

En este caso se produce una participación del contribuyente en la producción, tráfico o consumo de la riqueza del Estado, aunque éste no sea nacional, ni residente en dicho Estado. A diferencia de lo que ocurre en el supuesto anterior, la renta se concibe objetivamente sin tener en cuenta las circunstancias subjetivas del sujeto pasivo.

El punto de conexión será los intereses económicos que se tienen en el Estado (art.11 LGT).

## c) Pertenencia cuasi personal.

Es el caso de los establecimientos permanentes.

El sujeto pasivo no es residente, pero tiene una asimilación al residente, al tenerse en cuenta ciertos elementos subjetivos a la hora de computar sus rentas.

El establecimiento permanente carece de personalidad jurídica, pero es considerado sujeto de derecho a efectos fiscales como resultado de una ficción legal.

La tributación de una persona en un Estado variará dependiendo de si se es residente o no:

## a) Personas físicas o jurídicas residentes.

Tributan por renta mundial, es decir, tributan por la totalidad de sus rentas con independencia del lugar en que se hubiesen obtenido.

La capacidad económica global del sujeto pasivo actúa sobre todo en el impuesto personal, en el cual se tienen en cuenta las circunstancias personales y subjetivas del contribuyente.

## b) Personas físicas o jurídicas no residentes.

En este caso se sigue el criterio de la fuente, esto es, la renta queda gravada en el Estado en que se ha generado.

Este criterio se manifiesta en los impuestos reales en los que la vinculación con el poder tributario atiende al carácter objetivo de la manifestación de capacidad económica, evitando la referencia a las circunstancias personales o subjetivas del contribuyente.

Como excepción a este criterio, el artículo 33 TRTRLIRNR se establece que las personas físicas residentes en la UE podrán tener acogerse al IRPF cuando más del 75% de la totalidad de su renta se genere en España.

Por tanto, en estos casos se tendrán en cuenta las circunstancias personales y familiares de los no residentes al aplicarse el impuesto personal español.

## **1.2.2 Derecho Comunitario y Tratados Internacionales. Límites a la soberanía tributaria de los Estados.**

### **A) *Tratados Internacionales***

El Estado como sujeto de Derecho Internacional puede concertar acuerdos internacionales con otros Estados en plano de igualdad. Los Tratados Internacionales una vez publicados pasan a formar parte del ordenamiento interno ocupando en él un rango supralegal. Por lo que tienen una aplicación preferente frente a éste.

La Constitución Española diferencia entre tres tipos de tratados internacionales:

- a) Los que requieren previa autorización por Ley Orgánica.

Son aquellos en se atribuye a una organización o institución internacional el ejercicio de competencias derivadas de la Constitución (Art. 93 CE).

Dentro de esta categoría incluimos el Tratado de 12 de junio de 1985, por el que España se adhirió a la Comunidad Europea (Ley Orgánica 10/1985, de 2 de Agosto) en el que se ceden diversas competencias constitucionales a favor de la Comunidad Europea. Este Tratado supone la aceptación del acervo comunitario, es decir, toda la normativa existente a nivel comunitario, incluida la tributaria.

- b) Los que requieren previa autorización de las Cortes según el procedimiento del artículo 74 CE (Art. 94.1 CE). Aquí se incluyen:
  - Los Tratados Internacionales que afecten a los derechos y deberes fundamentales establecidos en el Título I de la Constitución,

entre los que están el deber de contribuir y principio de que el gasto público se realice conforme a una asignación equitativa de los recursos públicos.

- Entre estos encontramos los Convenios de Doble Imposición.
  - Los que supongan obligaciones financieras para la Hacienda Pública.
  - Los que conlleven la modificación o derogación de alguna ley o exijan medidas para su ejecución.
- c) Los que una vez concluidos deben informarse al Congreso y al Senado.

Los Estados suscriben diferentes tipos de Tratados que contiene medidas fiscales, y no por ello significa que traten exclusivamente materias de carácter tributario:

- a) Tratados que no se refieren a materias tributarias pero que contienen medidas fiscales (obligaciones tributarias para los estados o establecimiento de beneficios fiscales):
- Tratados Multilaterales: Son aquellos que son suscritos por más de dos Estados. Éstos recogen, sistematizan y positivizan normas consuetudinarias de Derecho Internacional Público.
    - Convenio de Viena sobre relaciones diplomáticas (1961).
    - Convenio de Viena sobre relaciones consulares (1963).
  - Tratados Bilaterales: Son aquellos que son suscritos por dos Estados.
    - Acuerdo entre el Estado Español y la santa Sede sobre asuntos económicos (1979).
    - Convenio sobre el establecimiento y el funcionamiento del Centro Astronómico hispano-alemán.
  - Tratados Sede: Son acuerdos entre una organización internacional y el Estado en cuyo territorio se encuentra la sede de dicha organización. Generalmente se incluyen medidas fiscales en clave de beneficios fiscales para dichas organizaciones.
    - Organización Mundial del Turismo.

- Consejo Oleícola.
- Organización Iberoamericana de Juventud.
  
- Tratados de creación o de adhesión: Son acuerdos internacionales mediante los cuales se crea una Organización Internacional o un Estado se adhiere a una Organización Internacional preexistente.
  - Tratado de 12 de junio de 1985, por el que España se adhirió a la Comunidad Europea: Se establecen medidas fiscales para la creación del mercado interior, como por ejemplo la eliminación de los derechos de aduana entre los Estados Miembros
  - ONU y sus agencias especializadas (OIT, FAO, UNESCO...)

b) Tratados sobre materia tributaria:

- Convenios de Doble imposición: Son tratados bilaterales que tienen como objetivos principales evitar la doble imposición y el fraude y la evasión fiscal.
- Convenios Multilaterales.

**B) Derecho Comunitario**

La soberanía fiscal de un Estado puede sufrir limitaciones derivadas de su condición de miembro de una Comunidad de estados. Es el caso de los Estados que componen la Unión Europea.

La pertenencia de un Estado miembro a la UE conlleva que dicho Estado ceda parte de sus competencias a ésta.

El Derecho Comunitario es el conjunto de reglas emanado por la UE aplicable tanto a los Estados Miembros como a la UE.

Dentro del ordenamiento jurídico interno de cada Estado coexistirán de las disposiciones internas y las comunitarias. El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas define el Derecho Comunitario como un ordenamiento jurídico propio creado por los tratados e integrado en los sistemas jurídicos de los Estados Miembros (STJCE 6/64, 15 de julio de 1964).

El Derecho Comunitario tiene unas fuentes normativas propias:

a) Los Tratados Fundacionales (Derecho originario):

- Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea del Carbón y el Acero (1951).
- Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea (1957).

- Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea de la Energía Atómica (1957).
- Tratado de la Unión Europea (Tratado de Maastricht, 1997).

Así como los sucesivos tratados de modificación.

b) El Derecho derivado.

El derecho derivado está formado por las normas establecidas por las instituciones comunitarias: reglamentos, directivas y decisiones comunitarias.

c) Los principios y valores del Derecho Comunitario.

- Principio de libre circulación de mercancías, personas y capitales.
- Principio de libertad de establecimiento y prestación de servicios.

Estos principios y valores son perfilados y elaborados por la jurisprudencia del TJCE

El Derecho Comunitario tiene eficacia directa en su aplicación y primacía sobre los derechos internos de los Estados Miembros:

a) Principio de eficacia directa.

La normativa comunitaria despliega por si sola plenitud de efectos de manera uniforme en todos los Estados Miembros. Así no será necesaria una normativa interna para su aplicación y los particulares podrán alegarla ante los poderes públicos (STJCE Van Gend en Loos, de 5 de Febrero de 1963).

El reglamento refleja de forma absoluta este principio, ya que es una norma de alcance general, obligatoria en todos sus elementos y que es aplicable directamente en cada estado Miembro.

Por el contrario, la directiva constituye un medio normativo indirecto, en cuanto obligan a los Estados a su transposición al Derecho interno. Los Estados miembros deben acudir a medidas internas para adaptar el ordenamiento interno a la Directiva.

Excepcionalmente, las directivas tendrán efecto directo cuando se den las siguientes condiciones:

- El plazo de transposición haya expirado.
- Exista ausencia de transposición, insuficiencia o deficiencia en ella.
- Las disposiciones de la directiva sean precisas, claras e incondicionadas.

**Ejemplo.** En la STJCE Ursula Becker 8/81, de 19 de enero de 1982 se plantea la invocación de un artículo de la Directiva 77/388/CEE en la que se establecía ciertas operaciones crediticias a partir de su vencimiento estarían exoneradas de un determinado impuesto nacional de los Estados miembros. Expirado el plazo de ejecución, Alemania no había transpuesto la directiva y pretendió seguir percibiendo dicho impuesto que el contribuyente se negaba a ingresar. El TJCE determinó la aplicación directa de la Directiva.

b) Primacía del Derecho Comunitario.

El Derecho Comunitario prevalece ante los Derechos interno. Los Estados miembros han transferido determinadas competencias a la UE, limitando de manera definitiva determinados ámbitos de sus derechos soberanos a favor del ordenamiento jurídico comunitario.

Asimismo, los Estados miembros han asumido el compromiso de cooperación leal en el cumplimiento del Derecho Comunitario, por lo que deben abstenerse de toda medida susceptible de poner en peligro los objetivos comunitarios. En este sentido, el artículo 249 TCE dispone que las normas comunitarias tienen carácter obligatorio.

El ordenamiento jurídico comunitario condiciona la actividad financiera del Estado y, por lo tanto, afecta a determinados ámbitos de Derecho tributario interno, sobretudo en materia de imposición indirecta:

- a) Se establece una Unión Aduanera Común que supone la aplicación de una fiscalidad proteccionista que suprime los derechos de aduana entre los Estados miembros y se prohíbe el establecimiento de exacciones o gravámenes de efecto equivalente.
- Todos los Estados miembros de la CE deben aplicar la Tarifa Exterior Común a las importaciones procedentes de terceros países.

- b) Se disponen normas que afectan a los sistemas tributarios interiores de los Estados Miembros como defensa de los valores y principios comunitarios.

En este sentido el TJCE a través de su jurisprudencia, ha realizado una labor de impulso al establecimiento de normas de carácter fiscal para toda la UE.

- c) Armonización fiscal a través de Derecho derivado.

Se pretende establecer unas normas comunes a todos los Estados Miembros para que se puedan realizar los principios y libertades fundamentales de la UE. Con ello, no se pretende igualar las legislaciones internas, sino aproximarlas.

En este ámbito se han aprobado varias directivas:

- Directivas en materia de Impuesto sobre el Valor Añadido.

Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios.

- Directivas en materia de Impuestos Especiales.

Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales.

- Directivas en materia de Impuesto sobre Sociedades.

Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes.

Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros.

Directiva 2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros.

- Directivas sobre el ahorro.

Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses.

La política fiscal seguida por la UE se establece claramente en los artículos 90 a 93 del TCE:

- a) Se prohíbe a los Estados Miembros gravar directa o indirectamente los productos de los demás Estados miembros con tributos interiores, superiores a los que gravan los productos interiores similares.
- b) Se prohíbe gravar los productos de los demás Estados Miembros con tributos interiores que pueden proteger indirectamente otras producciones.
- c) Se prohíbe la devolución de tributos superiores a los efectivamente soportados en las entregas de productos de un país miembro a otro.
- d) Se prohíbe la imposición de gravámenes compensatorios a las importaciones procedentes de otros Estados Miembros.
- e) Se ordena la armonización de las legislaciones de los impuestos sobre el volumen de negocios, sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos.

## **2. Principios del Derecho Tributario Internacional**

Las situaciones de doble imposición necesitan de normas que repartan la capacidad impositiva de las diferentes jurisdicciones nacionales implicadas. Para ello se han creado los principios de asignación impositiva internacional:

- a) Principio personalista.

El residente de un país tributa por su renta mundial determinado independientemente del lugar donde la renta se genere. Los puntos de conexión serán la residencia habitual y la nacionalidad.

- b) Principio de territorialidad o de fuente de la renta.

Un determinado Estado sujeta a gravamen las rentas originadas en su territorio con independencia de que el contribuyente sea residente o no. El Estado fuente tendrá derecho a gravar las rentas generadas dentro de su territorio nacional.

En la práctica se combinan ambos criterios, así los residentes tributan según el principio personalista y los no residentes según el principio de territorialidad.

En este contexto, el artículo 11 LGT establece que los criterios de sujeción a las normas tributarias españolas serán el de residencia o territorialidad según lo que establezca la ley en cada caso.

### **3. Los Convenios de Doble Imposición**

#### **3.1. Concepto**

Los Convenios de Doble Imposición son acuerdos internacionales suscritos por dos Estados contratantes mediante los cuales éstos renuncian a su soberanía fiscal con el fin de garantizar a los contribuyentes la eliminación de la doble imposición internacional y evitar el fraude y la evasión fiscal.

Por otro lado, estos Convenios refuerzan la seguridad jurídica de los contribuyentes ya que su rango normativo hace que en la mayoría de países prevalezcan sobre la ley interna, y promueven las relaciones económicas y comerciales entre los países, creando un marco estable para las inversiones.

La Sociedad de Naciones elaboró en 1928 diversos borradores de Modelo de Convenio. Posteriormente elaboró dos nuevas versiones de borrador en México (1944) y Londres (1946).

Actualmente existen varios Modelos de Convenio sobre los que se basan los CDI vigentes:

- a) Modelo de Convenio para evitar la doble imposición sobre renta y patrimonio de la OCDE.

Este Modelo favorece a los países exportadores de renta, es decir, a los países “ricos”. Así, el país fuente de rentas debe sacrificar su capacidad impositiva, su soberanía fiscal, en favor del país de residencia.

La OCDE ha publicado varias versiones del Modelo de Convenio: el borrador de MOCDE de 1963, el MOCDE de 1977 y el MOCDE de 1992. A partir de 1992 dicho Modelo es objeto de actualizaciones periódicas, la última de ellas en 2005.

Cabe decir que este modelo es utilizado por la gran mayoría de los Estados a la hora de negociar sus CDI.

- b) Modelo de Convenio para evitar la doble imposición sobre renta y patrimonio de la ONU.

Éste está destinado para los países receptores de inversiones o fuente de rentas, respetando en mayor medida la soberanía fiscal de los Estados. Está pensado para favorecer a los países en vías de desarrollo.

- c) Modelo de Convenio para evitar la doble imposición de los Estados de la ASEAN  
 d) Modelo de Convenio para evitar la doble imposición de los Estados del Pacto Andino.  
 e) Modelo de Convenio para evitar la doble imposición sobre renta de EE.UU.  
 f) Modelo de Convenio para evitar la doble imposición sobre sucesiones de la OCDE.

### ***3.2. Principios de aplicación de los CDI***

A la hora de aplicar un CDI se deben tener en cuenta las siguientes reglas esenciales:

- a) Principio de no discriminación.

Según este principio se debe equiparar con los residentes en un determinado Estado a:

- Los residentes fiscales con independencia de su nacionalidad.
- Los establecimientos permanentes situados en el Estado en comparación a cualquier empresa residente que realice la misma actividad.
- Las empresas cuyos socios sean no residentes en comparación con las empresas cuyos socios sean residentes.

- b) Principio de procedimiento amistoso.

Es un procedimiento adicional a los recursos internos de los Estados, por el que cualquier residente fiscal en cualquiera de los Estados que han suscrito el CDI puede instar un acuerdo amistoso

interestatal cuando considere que cualquiera de los Estados ha adoptado una medida que implique una aplicación indebida del CDI.

El Estado decidirá de forma discrecional el inicio del procedimiento amistoso y en caso de que decida iniciarlo no existe obligación de llegar a un acuerdo; las partes únicamente están obligadas a negociar de buena fe.

c) Principio de intercambio de información o de asistencia mutua.

Los Estados que hayan suscrito el Convenio intercambiarán información para la correcta aplicación del CDI, así como para prevenir el fraude y la evasión fiscal.

Este intercambio de información puede ser espontáneo (por iniciativa de un Estado que suministra la información al otro Estado sin demanda previa), previa solicitud (por petición expresa del otro Estado) o automático (basado en un acuerdo previo, para las informaciones y en el calendario pactado).

Este intercambio de información está limitado por:

- El secreto y la confidencialidad de los funcionarios.
- El uso limitado de la información para determinados fines.
- Prohibición de suministrar información que revele un secreto comercial, industrial o profesional.
- El intercambio de información en base a la legislación interna o a la práctica administrativa del Estado que la suministra.

### ***3.3. Relaciones con el ordenamiento jurídico interno***

El Estado considerado como miembro de la Comunidad Internacional puede concertar tratados internacionales que una vez publicados forman parte del ordenamiento jurídico interno, ocupando en él un rango supralegal.

Así, las normas derivadas de los Tratados y convenios internacionales tienen primacía de frente a las disposiciones internas, por lo que tienen una aplicación preferente frente al ordenamiento interno.

Este rango superior normativo no se dispone expresamente en ninguna norma española pero se deriva de los artículo 96 CE y 4 TRLIRNR.

Art. 96 CE: “Sus disposiciones sólo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios Tratados o de acuerdo con las normas generales de Derecho internacional”.

Art. 4 TRLIRNR: “Lo establecido en la presente ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 CE.”. En consecuencia, el TRLIRNR se aplicará en defecto de CDI.

A pesar de lo expuesto anteriormente, existen algunos Estados en los que los tratados internacionales no tienen esta jerarquía normativa. Así por ejemplo en Estados Unidos el llamado “Treaty overriding”, en virtud del cual la ley interna posterior deroga a los tratados internacionales anteriores.

### ***3.4. Interpretación***

Por interpretación debemos entender aquella operación intelectual por la que se determina el sentido de una norma.

Al ser normas de Derecho Internacional, los CDI se interpretarán de acuerdo con los artículos 31 a 33 del Convenio de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969. El Convenio de Viena establece como principios generales de buena fe, de la primacía del texto y tener en cuenta el fin y el objeto del tratado.

Además de estos principios generales habrá que prestar atención a los criterios de interpretación que establece cada CDI:

- Algunos artículos podrán contener definiciones específicas de conceptos o expresiones a efectos del Convenio, tales como: “persona”, “sociedad”...
- En otros casos, se definirán los conceptos remitiéndose a la legislación interna de los Estados contratantes.
- Son de gran importancia los Comentarios al los diferentes Modelos de Convenio de la OCDE, ya que este Modelo sirve de base a múltiples CDI.

Por último y cada vez con más fuerza, se consagra la denominada interpretación armonizada o consensuada que implica la interpretación conjunta y acorde entre las distintas Administraciones fiscales y Tribu-

nales de los Estados a los que afecta el CDI, frente a interpretaciones unilaterales o parciales aceptadas sólo por la Administración de un Estado. Es el llamado principio de “common interpretation”.

### 3.5. *Ámbito de aplicación*

Para determinar el ámbito de aplicación de un CDI se debe distinguir entre:

a) *Ámbito personal.*

El CDI es aplicable a personas físicas, jurídicas o entidades consideradas como sujetos pasivos y residentes fiscales según la legislación interna de los Estados contratantes.

En este contexto y debido a la libertad de establecimiento, se plantea el “Treaty Shopping”. El “Treaty Shopping” consiste en la interposición de una persona jurídica residente en un determinado Estado con el fin de beneficiarse de la red de CDI que tiene suscritos con otros Estados y que tienen un tratamiento más ventajoso que los que tiene suscrito el Estado de residencia de los socios de dicha persona jurídica.

**Ejemplo.** Dos personas físicas residentes en España que llevan a cabo actividades económicas en EE.UU. crean una persona jurídica residente en los Países Bajos para beneficiarse de la red de CDI holandeses que dan un mejor tratamiento que los españoles.

b) *Ámbito objetivo.*

Cada CDI establece a qué impuestos es aplicable aunque generalmente se aplican a los impuestos sobre la renta, y con menos frecuencia, sobre el patrimonio. Otros CDI se aplican a los impuestos sobre sucesiones.

c) *Ámbito territorial.*

Cada CDI determina concretamente el territorio de los Estados contratantes a que es aplicable.

d) **Ámbito temporal.**

El CDI será aplicable cuando entre en vigor. La entrada en vigor del tratado está condicionada al intercambio de los instrumentos de ratificación.

## **4. Otras fuentes internacionales**

Además de las fuentes expuestas anteriormente encontramos otras fuentes normativas que pasamos a exponer a continuación:

- a) La costumbre.
- b) Los principios generales del Derecho.
- c) La jurisprudencia.

### **4.1. La costumbre**

Esta fuente normativa no es aplicable en el campo del derecho tributario, debido al principio de legalidad tributaria. Los tributos deben regularse por ley.

El artículo 7 LGT que determina las fuentes del ordenamiento jurídico tributario no incluye a la costumbre entre ellas.

Art. 7 LGT. 1. Los tributos se regirán:

- a) Por la Constitución.
- b) Por los tratados o convenios internacionales que contengan cláusulas de naturaleza tributaria y, en particular, por los convenios para evitar la doble imposición, en los términos previstos en el artículo 96 de la Constitución.
- c) Por las normas que dicte la Unión Europea y otros organismos internacionales o supranacionales a los que se atribuya el ejercicio de competencias en materia tributaria de conformidad con el artículo 93 de la Constitución.
- d) Por esta ley, por las leyes reguladoras de cada tributo y por las demás leyes que contengan disposiciones en materia tributaria.
- e) Por las disposiciones reglamentarias dictadas en desarrollo de las normas anteriores y, específicamente en el ámbito tributario local, por las correspondientes ordenanzas fiscales.

En el ámbito de competencias del Estado, corresponde al Ministro de Hacienda dictar disposiciones de desarrollo en materia tributaria, que revestirán la forma de orden ministerial, cuando así lo disponga expresamente la ley o reglamento objeto de desarrollo. Dicha orden ministerial podrá desarrollar directamente una norma con rango de ley cuando así lo establezca expresamente la propia ley.

2. Tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común.

#### **4.2. *Los Principios Generales del Derecho***

Los principios generales del derecho son fuente directa subsidiaria del Derecho tributario, debido a su carácter informador general, ya que nos indican como deben entenderse las disposiciones normativas.

a) Principio *pacta sunt servanda*.

Este principio supone el obligatorio cumplimiento de lo convenido previamente en el marco de las relaciones internacionales. Significa que las relaciones internacionales deben observarse y cumplirse rigurosamente. Protege el cumplimiento de los Tratados internacionales contraídas de conformidad plena con las prescripciones del Derecho Internacional.

b) Principio de buena fe.

Este principio enlaza con el anterior e implica el cumplimiento de buena fe de las obligaciones contraídas. Así todas las normas y obligaciones internacionales, deben ser cumplidas de buena fe.

**Ejemplo.** El artículo 2.2 de la Carta de Naciones Unidas establece que los “Miembros de la Organización, a fin de asegurarse los derechos y beneficios inherentes a su condición de tales, cumplirán de buena fe las obligaciones contraídas por ellos [...]”.

c) Prohibición de abuso de Derecho.

Se prohíbe la manipulación de los derechos establecidos inter-

nacionalmente para realizar actividades o actos contrarios a los fines establecidos en los Tratados internacionales.

d) Principio de competencia fiscal lesiva.

La competencia fiscal lesiva es el resultado de la adopción por parte de los Estados de conductas de elusión y evasión fiscal que producen perjuicios en los intereses fiscales de otros estados. Estas conductas estatales generan responsabilidad internacional por parte del sujeto internacional que las realiza con la consecuente obligación de reparación de daño causado.

En caso de existir un Tratado internacional entre los Estados, éste podrá disponer cláusulas antielusión y antievasión de obligado cumplimiento entre los Estados Contratantes.

En el supuesto de que no exista un Convenio internacional, deberemos acudir al principio general del derecho antielusión (“tax avoidance”) y antievasión fiscal que impide la realización de comportamientos inamistosos por parte de los Estados.

- La elusión de Estado consiste en el establecimiento de regímenes preferentes, especiales o excepcionales de baja o nula tributación por parte de un determinado país con el fin de desplazar las inversiones hacia su territorio, perjudicando los intereses fiscales de otros países.

Sin embargo, cabe decir que la mera existencia de diferentes niveles de imposición, de impuestos sobre la renta o regímenes incentivantes no supone un comportamiento elusión fiscal por parte del Estado, sino que debe haber intencionalidad de ello.

En este sentido, se debe diferenciar entre:

1. Régimen fiscal privilegiado: Determinados países lo definen como aquellos regímenes de tributación menor (Francia, Alemania y Reino Unido). Aunque para determinar si se trata efectivamente de un régimen fiscal privilegiado se debe analizar el perfil fiscal del beneficiario,
2. Régimen fiscal preferencial: Es aquel que persigue la inmunidad fiscal del no residente, es decir la nula o baja tributación. No se apoya en criterios de pertenencia personal, económica o cuasi-personal, sino en razones puramente fiscales. Trata de atraer las rentas de los no residentes.

- La evasión de Estado es el ocultamiento de renta o riqueza por un Estado de no residentes, permitiendo así una tributación menor de éstos en su Estado de residencia. Aquí se incluyen principalmente los paraísos fiscales, aunque también se pueden incluir países no considerados como tales. La ocultación de la renta del no residente se instrumenta por la inexistencia de un sistema tributario regular y la aplicación del secreto bancario y mercantil.

Lo que diferencia a la evasión fiscal de la elusión fiscal, es que la primera constituye un hecho ilícito.

Ante estas conductas los Estados toman medidas de retorsión para proteger sus intereses fiscales tanto en sus ordenamientos internos como en los tratados internacionales, tal y como se establece en las Recomendaciones de la OCDE.

En este sentido, el orden público entendido como aquellas normas de protección de los principios constitucionales de la organización económica y social de una determinada comunidad, puede ser utilizado por un determinado Estado para evitar la aplicación de una ley tributaria extranjera.

La obligación de reparar el daño o perjuicio provocado se materializa en la reforma de la ley interna que favorece la elusión o evasión de Estado, la cooperación en el intercambio de información, en la inspección y recaudación, así como en la imposición de las sanciones que correspondan.

#### **4.2.1. Principios Tributarios generalmente admitidos**

Los principios del Derecho generalmente admitidos suponen una orientación y una interpretación de las normas en el ámbito internacional entre países con una cultura jurídica parecida y con unos sistemas jurídicos con una tradición similar.

El artículo 31 CE establece los principios sobre los que se debe asentar el ordenamiento jurídico financiero y los ejes en que se basa los diferentes institutos financieros. Dichos principios son aplicables de forma inmediata y directa, y alegables ante los Tribunales.

Art. 9 CE: “Los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución Española y al resto del ordenamiento jurídico”.

Art. 31 CE: “1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributa-

rio justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.

Sólo podrán establecerse prestaciones personales y patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.”

Art. 3 LGT: “La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad.

La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios.”

a) Principio de legalidad tributaria.

Ningún tributo podrá ser exigido sin una ley previa que lo autorice, ello se desprende de los artículos 31.1, 133.1 y 2 CE. Los tributos han de estar establecidos y regulados por ley. La ley debe establecer los elementos básicos del tributo: hecho imponible, beneficios fiscales, procedimiento de aplicación...

Cabe la regulación reglamentaria siempre y cuando exista una habilitación legal que le sirva de base, así el reglamento sólo podrá regular los ámbitos que le haya delegado la ley, pero nunca podrá entrar a regular los elementos esenciales del tributo y las prestaciones personales que le acompañan.

STC 14 de Febrero de 1983: “ La creación ex novo de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuración del mismo, pertenecen siempre al plano de la ley y no pueden dejarse nunca a la legislación delegada y menos a la potestad reglamentaria”.

Art. 8 LGT. Se regularán en todo caso por ley:

a) La delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible y liquidable, la fijación del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, así como el establecimiento de presunciones que no admitan prueba en contrario.

- b) Los supuestos que dan lugar al nacimiento de las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta y su importe máximo.
  - c) La determinación de los obligados tributarios previstos en el apartado 2 del artículo 35 de esta ley y de los responsables.
  - d) El establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales.
  - e) El establecimiento y modificación de los recargos y de la obligación de abonar intereses de demora.
  - f) El establecimiento y modificación de los plazos de prescripción y caducidad, así como de las causas de interrupción del cómputo de los plazos de prescripción.
  - g) El establecimiento y modificación de las infracciones y sanciones tributarias.
  - h) La obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones referidas al cumplimiento de la obligación tributaria principal y la de pagos a cuenta.
  - i) Las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones tributarias respecto de la eficacia de los actos o negocios jurídicos.
  - j) Las obligaciones entre particulares resultantes de los tributos.
  - k) La condonación de deudas y sanciones tributarias y la concesión de moratorias y quitas.
  - l) La determinación de los actos susceptibles de reclamación en vía económico-administrativa.
  - m) Los supuestos en que proceda el establecimiento de las intervenciones tributarias de carácter permanente.
- b) Principio de reparto justo de la carga tributaria.

Este principio es reflejo de los valores políticos y sociales que defiende cada Estado y responde a la premisa de justicia del sistema tributario. Las reglas de reparto de la carga tributaria entre los miembros del estado han de estar regidas por la idea de justicia.

Este principio actúa como un instrumento en la política de redistribución de renta y tiene su mayor expresión en los impuestos progresivos.

- Principio de generalidad.

Todos los ciudadanos deben soportar las cargas tributarias. Así se establece el deber general de contribuir, es decir, de some-

ter a gravamen todas las manifestaciones de riqueza evitando excepciones y privilegios.

- Principio de igualdad.

Todos los ciudadanos son iguales a la hora de contribuir al sostenimiento del Estado. Pero esta premisa no debe ser interpretada con carácter absoluto, así la igualdad exige un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales. Se podrá establecer un tratamiento fiscal diferenciado a grupos de personas o sectores de actividad siempre y cuando estén justificados por una razón objetiva y razonable que no implique un tratamiento discriminatorio.

- Principio de capacidad económica.

La aplicación de los principios de generalidad e igualdad ha de ser matizada por el principio de capacidad económica, es decir, todos los ciudadanos tienen el deber de contribuir al sostenimiento del gasto público siempre que tengan capacidad económica para hacerlo. Así, el tratamiento tributario de los contribuyentes será diferente o igual atendiendo a su capacidad económica.

Por capacidad económica se entiende riqueza real o potencial de un ciudadano que se manifiesta en la realización del hecho imponible de cada tributo.

Este principio es el fundamento y la medida del deber de contribuir. Es el fundamento ya que justifica la contribución al sostenimiento del gasto público (se contribuye por que se tiene capacidad económica para soportar el gravamen). Y es la medida porque concreta la cuantía de la obligación tributaria del contribuyente y esta presente en la regulación elementos de cuantificación del tributo (base imponible, tipos de gravamen, beneficios fiscales...).

- Principio de proporcionalidad.

Este principio supone el ajustar la capacidad impositiva a la naturaleza del hecho imponible. Así, la escala de gravamen de los tributos ha de graduarse conforme a la capacidad económica

de los contribuyentes. No debe haber un exceso en la imposición.

- Principio de progresividad.

Responde a la idea de redistribución de renta del sistema tributario. Actúa como medida de igualdad tributaria, así tributarán en diferente forma los que tengan una capacidad económica diferente. Se prohíben los tributos regresivos o que produzcan tal efecto.

- Principio de no confiscatoriedad.

Este principio es consecuencia del reconocimiento por parte de las constituciones de determinados principios económicos que garantizan la propiedad privada, la libertad de empresa y la economía de mercado. Así, se prohíbe que el Estado se apodere, vía fiscal, de las rentas y propiedades de un ciudadano. Esta prohibición se refiere al conjunto del sistema tributario como a cada uno de los tributos que lo componen.

- c) Criterios de eficiencia y economía en la programación y ejecución del gasto público.

El Estado debe aplicar procedimientos eficaces en la gestión del gasto público y conseguir una óptima asignación de los recursos públicos a los fines que tiene encomendados.

**La Constitución exige a los poderes públicos que defiendan los valores determinados por los principios rectores de la política social y económica (art. 39 a 52 CE). La ejecución del gasto público y la asignación de los recursos públicos debe responder a una delimitación equitativa de los fines a satisfacer por el Estado.**

### ***4.3. Jurisprudencia***

La jurisprudencia constituye una fuente indirecta del Derecho, es decir, aun sin crear normas jurídicas, ayuda a aclarar y a fijar el contenido de las normas.

En este contexto, cabe destacar la jurisprudencia creada por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

El TJCE garantiza que el Derecho comunitario se interpreta y aplica del mismo modo en cada Estado miembro, es decir, que es siempre idéntico para todas las partes y en todas las circunstancias. El Tribunal tiene poder para resolver conflictos legales entre Estados miembros, instituciones de la UE, empresas y particulares y responder a cuestiones prejudiciales suscitadas por los Tribunales nacionales.

a) STJCE Asunto Schumaker, de 14 de febrero de 1995.

Esta sentencia ha dado lugar a la igualación del tratamiento en el IRPF de los residentes en un Estado Miembro con los trabajadores que obtengan la gran mayoría de sus rentas en el Estado. El artículo 33 TRLIRNR es resultado de la aplicación de esta sentencia.

Se garantiza el respeto del principio de igualdad y no discriminación entre personas residentes y no residentes en un Estado Miembro en materia de imposición directa. La discriminación se produce cuando en el Estado de no residencia, se obtienen casi la mayoría de las rentas y no se tiene en cuenta la situación personal, que daría derecho a ventajas fiscales, si se fuera residente en el Estado.

b) STJCE Lankhorst-Hohorst de 12 de diciembre de 2002 declara contraria a la libertad de establecimiento la norma alemana sobre subcapitalización.

Como consecuencia de esta sentencia se ha modificado el artículo 20 TRLIS exceptuando la aplicación de la norma sobre subcapitalización en los supuestos en que la matriz sea residente en la UE.

La regla de subcapitalización no puede justificarse por motivos basados en el riesgo de evasión fiscal, dado que no tiene por objeto específico excluir los montajes puramente artificiales cuyo objetivo sea eludir la legislación fiscal nacional, sino que contempla cualquier situación en la que la sociedad matriz tenga su domicilio fuera del Estado miembro con independencia de la causa.

Si bien el TJCE es el intérprete último del Derecho Comunitario, no tiene el monopolio de la función jurisdiccional comunitaria, sino que la comparte con las jurisdicciones nacionales, que están obligadas a aplicar el Derecho Comunitario de acuerdo con la interpretación que le ha dado

el TJCE y vienen obligados a formular una cuestión prejudicial al Tribunal Europeo cuando agotan la vía jurisdiccional y deben aplicar al caso que están conociendo normas comunitarias que deben ser interpretadas, salvo que su interpretación sea obvia (cuestión clara) o el Tribunal ya haya tenido ocasión de pronunciarse anteriormente (cuestión aclarada).

## 5. Fuentes internas

Como anteriormente hemos señalado, el Derecho Tributario Internacional está formado tanto por normas jurídicas internas como por normas internacionales, que regulan los aspectos tributarios de las relaciones económicas y sociales que incluyen algún elemento de internacionalidad.

En este contexto, las normas tributarias internas relativas al gravamen de los no residentes y a la doble imposición, cobran especial relevancia.

El Derecho interno tiene sus fuentes normativas propias establecidas por la Constitución, que fija el sistema primario de fuentes, que a continuación pasamos a exponer:

### a) Constitución.

Es la norma suprema del Derecho interno, así se posiciona como el primer rango en las fuentes del ordenamiento jurídico.

### b) Tratados Internacionales y el Derecho Comunitario.

Tal y como hemos señalado en apartados anteriores las normas emanadas de los Tratados Internacionales y la normativa comunitaria forma parte del la normativa interna del Estado.

### c) Ley.

Los artículos 33.3 y 133.1 CE reserva a la ley el establecimiento de los tributos y la regulación de sus elementos básicos: hecho imponible, tipo de gravamen, procedimiento de ejecución...

### d) Disposiciones del Ejecutivo con fuerza de ley.

Los Decretos-Ley y los Decretos legislativos tan sólo podrán regular las materias que no estén reservadas a la ley.

e) Reglamento.

Se podrá establecer una regulación reglamentaria cuando exista una habilitación legal. El reglamento regulará los ámbitos que le haya delegado la ley, pero nunca podrá regular los elementos esenciales del tributo.

f) Circulares e instrucciones.

Son normas interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás disposiciones tributarias, dictadas por el Ministro de Hacienda. Estas disposiciones tan sólo tienen efectos internos dentro de la Administración Tributaria (art. 18 LGT).

g) Consultas de la Dirección General de Tributos.

Éstos Proporcionan a un contribuyente concreto una interpretación sobre el régimen y calificación tributaria de unos determinados hechos que el sujeto ha proporcionado a la Administración. No tienen carácter vinculante.

h) Principios Generales del Derecho y Principios del Derecho generalmente admitidos.

i) Jurisprudencia.

Ésta ayuda a clarificar en contenido de las normas y a su aplicación homogénea dentro del Estado. Cabe destacar la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo.

Dentro de las normas internas de derecho tributario internacional cabe destacar:

a) Texto Refundido 5/2004, de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Este impuesto tiene como hecho imponible la generación de renta en territorio español por personas no residentes. Se sigue el principio de fuente de la renta.

b) Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

A pesar de ser un impuesto personal aplicable tan sólo a las per-

sonas físicas residentes en España, incluye medidas para evitar la doble imposición por las rentas obtenidas en el extranjero.

**Ejemplo.** El artículo 7.p LIRPF declara exentos los rendimientos de trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, cuando se realicen para una entidad o establecimiento permanente no residente y que hayan estado sujetos a un impuesto extranjero de idéntica naturaleza al IRPF. Límite: 60.100 euros anuales.

Por otro lado, el artículo 80 LIRPF establece una deducción por doble imposición internacional. Ésta es aplicable cuando entre las rentas del contribuyente se computen rendimientos o ganancias patrimoniales obtenidos y gravados en el extranjero. Se permite deducir la menor de dos cantidades: el impuesto satisfecho en el extranjero o el resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de la base liquidable gravada en el extranjero.

c) Texto Refundido 4/2004, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

También se trata de impuesto personal aplicable a las personas jurídicas residentes en España, pero incluye medidas para evitar la doble imposición por las rentas obtenidas en el extranjero e incentivar las inversiones en el extranjero.

**Ejemplo.** Exención por doble imposición internacional sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de participaciones en entidades no residentes. Estarán exentas los dividendos y plusvalías de fuente extranjera siempre que se tenga una participación del 5% en la entidad no residente, que se haya pagado efectivamente un impuesto extranjero y que los beneficios procedan de actividades económicas realizadas en otro Estado (art. 21 TRLIS).

d) Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Se regulan las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas con los Estados miembros de la UE y con terceros países.

**Ejemplo.** En las operaciones intracomunitarias se sigue el principio de tributación en destino por lo que se gravan las adquisiciones intracomunitarias de bienes y se declaran exentas las entregas intracomunitarias de bienes, cuando el destinatario sea un empresario o profesional con un NIF/IVA en el país de destino. (Art. 13, 15 y 25 LIVA). (Art. 13, 15 y 25 LIVA).

Así mismo, en el tráfico internacional se declaran sujetas al IVA las importaciones de bienes procedentes de terceros países y se declaran exentas las exportaciones (Art.18 y21 LIVA.).

e) Ley 19/1991 del Impuesto sobre el Patrimonio.

Este impuesto somete a tributación el patrimonio sito en territorio español de las personas físicas que no posean su residencia habitual en España.

## Resumen

- El Derecho Tributario Internacional regula los problemas tributarios planteados en supuestos en que un sujeto realiza su actividad económica en varios Estados y está formado por las normas internas que regulan las relaciones con el extranjero y las normas internacionales que reparten la capacidad de gravamen de los Estados.
- Sus fuentes son:
  - a) El Derecho Interno de los Estados somete a tributación las rentas obtenidas por los residentes en su territorio y fuera de él y los rendimientos de los no residentes generados dentro de su territorio.
  - b) Los Tratados internacionales son acuerdos internacionales entre Estados que limitan y reparte la capacidad impositiva de los Estados contratantes.
 

El Derecho comunitario se aplica en ámbito territorial de la UE, estableciendo medidas de aplicación directa en materia de armonización fiscal.
- Los principios del Derecho Tributario Internacional reparten la capacidad de gravamen de los Estados:
  - a) Principio personalista: Tributación por renta mundial en el país de residencia.
  - b) Principio de territorialidad: Gravamen por el Estado fuente de las rentas generadas en su territorio por los no residentes.
- Los Convenios de Doble Imposición son acuerdos internacionales suscritos, habitualmente, por dos Estados cuyo fin es la eliminación

de la doble imposición internacional, así como el fraude y la evasión fiscal. Su rango normativo hace que prevalezcan sobre la ley interna.

- También constituyen fuentes del Derecho Tributario Internacional:
  - a) Costumbre: Tiene una escasa importancia en este campo.
  - b) Principios generales del Derecho Internacional:
    - Principio pacta sunt servanda y de buena fe: Las obligaciones internacionales contraídas han de cumplirse de buena fe.
    - Principio de abuso de derecho: Prohibición de utilizar las disposiciones internacionales para intereses contrarios a los previstos por las mismas.
    - Principio de competencia fiscal lesiva: Prohibición de conductas de elusión y evasión fiscal por parte de los Estados.
  - c) Principios Tributarios generalmente admitidos:
    - Principio de legalidad tributaria: Los tributos han de establecerse mediante ley.
    - Principio de reparto justo de la carga tributaria: Todos los ciudadanos tienen el deber de contribuir en condiciones de igualdad de acuerdo con su capacidad económica.
    - Eficiencia y economía en la programación y ejecución del gasto público: Aplicación de procedimientos eficaces en la gestión del gasto público.
  - d) Jurisprudencia: Tiene una importante función de interpretación de las normas tributarias.
- Las fuentes internas del Derecho Tributario están formadas principalmente por la legislación interna estatal que incluyen algún elemento de internacionalidad: TRLIRNR, LIRPF, TRLIS, LIVA y LIP.

## Ejercicios

1. Determinar la clase de pertenencia y el principio de reparto de la capacidad impositiva en los siguientes supuestos:

- a) Una sociedad holandesa obtiene dividendos de una filial situada en Francia. La sociedad tributa en Francia.
  - b) Una persona física residente en España obtiene rendimientos del trabajo en Italia. La persona física tributa en España.
  - c) Una sociedad alemana posee un establecimiento permanente en Austria. El establecimiento permanente tributa en Austria.
2. Establecer la legislación aplicable a cada caso para determinar el lugar de tributación de los siguientes rendimientos.
- Ley de la renta de no residentes.
  - Normativa Comunitaria.
  - Convenio de Doble Imposición.
- a) Una sociedad argentina percibe dividendos de una sociedad española.
  - b) Una sociedad francesa recibe pagos por cánones de una sociedad española.
  - c) Una persona física residente en Paraguay presta sus servicios profesionales en España.
3. El gobierno español reforma la Ley del Impuesto sobre Sociedades mediante Decreto Ley, estableciendo un tipo de gravamen inferior para las empresas de reducida dimensión a fin de incentivar sus actividades.

## Glosario

*Base imponible:* Medida en la que se cuantifica la realización del hecho imponible. Cantidad de renta sujeta a gravamen.

*Base liquidable:* Cuantía resultante de las reducciones a la base imponible y sobre la que se aplica el tipo de gravamen.

*Cuota íntegra:* Cantidad resultante de aplicar el tipo de gravamen sobre la base liquidable.

*Establecimiento permanente:* Se entiende que una persona física o entidad no residente actúa en un determinado Estado a través de un EP cuando dispone en su territorio de lugar fijo de negocios mediante el cual la empresa realiza toda o parte de su actividad.

*Exención:* Supuesto en que se exonera del pago del impuesto aunque se haya realizado el hecho imponible.

*Deducción:* Minoración de la cuota íntegra de una cuantía por la que no se tributa.

*Devengo:* Momento en que se considera realizado el hecho imponible.

*Hecho imponible:* presupuesto de hecho de naturaleza jurídica o económica determinado en la ley que manifiesta la capacidad económica del contribuyente.

*Impuesto:* Es una clase de tributo. Tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto su capacidad contributiva.

- *Impuesto directo:* Es aquel en el que la carga económica del tributo es soportada directamente por el sujeto pasivo.
- *Impuesto indirecto:* Es aquel en el que la carga económica del tributo es trasladada a una tercera persona.
- *Impuesto real:* Es aquel que grava una fuente de riqueza sin relacionarla con ninguna persona determinada.
- *Impuestos personal:* Es aquel que grava una manifestación de riqueza poniéndola en relación con una persona determinada y tomando en cuenta las circunstancias subjetiva de ésta.

*Mínimo Exento:* Minoración de la base imponible de una cuantía que está exenta de tributar.

*Obligación tributaria:* Relación jurídica en virtud de la cual el Estado (acreedor) puede exigir al contribuyente (deudor) la entrega de una suma de dinero, en virtud de la realización de determinados hechos (hecho imponible).

*Sujeto pasivo:* Persona obligada al pago del tributo.

*Tipo de gravamen:* Cuantía a pagar como tributo fijada por la ley para cada grado de base imponible. Este podrá ser una determinada cantidad o la aplicación de un determinado porcentaje sobre la base liquidable.

*Tributo:* Prestación patrimonial de naturaleza pecuniaria, pública y obligatoria en los supuestos en que se manifiesta capacidad económica y dirigida a satisfacer las necesidades financieras del Estado.

## **Bibliografía**

- “Curso de Derecho Financiero Español”. José Juan Ferreiro Lapatza. Ed. Marcial Pons. 1997.
- “Instituciones y Derecho de la Unión Europea”, Araceli Mangas Martín y Diego J. Liñana Nogueras. Ed. Tecnos. 2002
- “Derecho Fiscal Internacional”. Tulio Rosembuj, Ed. El fisco. 2001.
- “Manual de Fiscalidad Internacional”. Teodoro Cordón Ezquerro, Ed. Institutos de Estudios Fiscales. Manuales de la Hacienda Pública. 2001.
- “Memento Práctico. Fiscal.2003”. Ed. Francis Lefebvre.



## TEMA 2

# EL TRATAMIENTO DE LA DOBLE IMPOSICIÓN

### 1. La Doble Imposición jurídica

#### 1.1. *La doble imposición jurídica y económica*

El ejercicio de actividades económicas a nivel internacional conlleva que éstas estén sujetas a la jurisdicción de más de una autoridad fiscal nacional, por lo que pueden plantearse problemas de doble imposición.

Por doble imposición internacional debemos entender aquellas situaciones en que un mismo supuesto gravable determina el nacimiento de diferentes obligaciones tributarias por el mismo o análogo concepto y en el mismo período impositivo en dos o más países.

Existen dos tipos de doble imposición:

a) Doble imposición jurídica.

Se da en los casos en que una misma persona es gravada más de una vez por la misma renta y por dos o más Estados.

**Ejemplo.** Una persona física residente en A obtiene parte de sus rentas en B.

La persona física tributará en A por la totalidad de sus rentas incluidas las obtenidas en B. No obstante, también tributará en B por las rentas obtenidas en su territorio.

Se producirá una situación de doble imposición jurídica, ya que las rentas quedarán gravadas tanto en A como en B en sede de la persona física.

## b) Doble imposición económica.

Se da en los casos en que una renta es gravada en dos personas diferentes y por dos o más Estados.

**Ejemplo.** Un socio residente en A percibe dividendos de una sociedad residente en B.



El socio tributará por los dividendos percibidos en su Estado de residencia, es decir, en A.

Sin embargo, los dividendos percibidos habrán sido previamente gravados en B como beneficio societario obtenido por la sociedad residente en B.

En este caso se da un supuesto de doble imposición económica, puesto que una misma renta es gravado por dos Estados diferentes en sede del socio y de la sociedad.

Las causas de la doble imposición internacional pueden ser varias:

- Los diferentes puntos de conexión aplicados por las diferentes legislaciones fiscales a la hora de delimitar sus soberanías fiscales.

Los Estados utilizan el principio de personalista y de territorialidad para determinar que tipos de renta estarán sujetas a su legislación fiscal.

Como norma general, los residentes en un determinado país tributarán por todas las rentas obtenidas con independencia del lugar donde se hayan generado y los no residentes tributarán por las rentas obtenidas dentro del territorio nacional. Así, una persona que haya obtenido rentas en el extranjero, tributará en su Estado de residencia por el total de su renta mundial y al mismo tiempo tributará en el Estado extranjero por los rendimientos obtenidos en su territorio.

- Existen supuestos en que los Estados aún utilizando el mismo criterio de sujeción se crean problemas de doble imposición, al delimitar dicho criterio de diferente manera.

En el ámbito personal se pueden producir situaciones de doble residencia. Esto ocurrirá cuando dos Estados consideren residente a una misma persona. En este caso el concepto de residencia fiscal se entiende de forma diferente en ambos Estados.

**Ejemplo.** Según la legislación fiscal de EE.UU, toda persona que tenga la nacionalidad estadounidense es considerada residente fiscal.

Sin embargo, existen otros países en que la residencia fiscal está condicionada por un determinado periodo de permanencia en territorio nacional.

Si una persona cumple ambos requisitos será considerado residente fiscal en ambos países.

- Las diferencias existentes entre los Estados a la hora de determinar las bases imponibles de los contribuyentes.

Los Estados pueden calificar de diferente manera un tipo de renta obtenida por el sujeto pasivo.

## ***1.2. Métodos para evitar la Doble Imposición***

Existen varias razones por las que es necesario eliminar la doble imposición. Desde un punto de vista de justicia tributaria, no es justo que un sujeto deba pagar más por obtener rentas en otro Estado, en comparación a si hubiese obtenido las rentas en territorio nacional. Desde una perspectiva económica, constituye un desincentivo económico muy fuerte para la realización de inversiones internacionales.

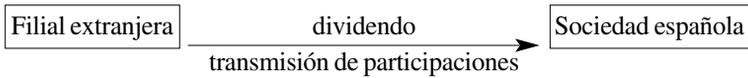
A continuación pasamos a explicar los diferentes mecanismos que se han establecido para eliminar o, al menos atenuar, la doble imposición internacional. Éstos pueden ser adoptados de manera unilateral, bilateral o multilateral, a través de la legislación nacional, mediante CDI o tratados internacionales bilaterales o multilaterales.

### **1.2.1. Método de exención**

Según este sistema la renta se grava exclusivamente en uno de los países, quedando exenta en los restantes. Así, los demás países renuncian a la percepción del impuesto.

La renta puede quedar exenta en el Estado de la fuente (exención en origen) o en el Estado de residencia (exención en destino).

**Ejemplo.** El artículo 21 TRLIS establece el método de exención íntegra para evitar la doble imposición internacional económica sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital de entidades no residentes en territorio español, siempre y cuando se cumplan los requisitos establecidos en dicho artículo.



Así, las rentas obtenidas por sociedades residentes en España derivadas de dividendos o transmisión de participaciones en el capital de entidades extranjeras quedan exentas del IS, quedando gravadas exclusivamente, en su caso, en el Estado de la fuente.

El artículo 22 TRLIS dispone el método de exención íntegra para evitar la doble imposición internacional jurídica sobre las rentas obtenidas en el extranjero a través de establecimiento permanente, siempre que se cumplan determinados requisitos.



Las rentas percibidas por la sociedad española del EP situado en el extranjero quedarán exentas en el IS, por lo que éstas tributarán exclusivamente en el Estado de situación del EP (Estado de la fuente).

Podemos diferenciar entre dos sistemas de exención:

a) Exención con progresividad.

La renta de fuente extranjera queda exenta en el país de residencia, aunque es añadida al resto de la renta para determinar el tipo medio de gravamen aplicable a la parte de base imponible no exenta.

**Ejemplo.** Una sociedad residente en A obtiene rentas por valor de 1000, 300 de las cuales son obtenidas en B. En A se gravan las rentas hasta 500 euros al tipo del 25% y el exceso al tipo del 45%.

Este sistema de exención se aplicaría de la siguiente manera:

Rentas obtenidas en B	300
Tipo de gravamen en B 20%	60
Rentas obtenidas en A	700
Rentas a efectos de cálculo del tipo de gravamen (las obtenidas en A y en B)	1000
Cuota a efectos de tipo de gravamen (25% x 500 + 45% x 500)	350
Tipo medio de gravamen aplicable (350/1000)	35%
Base imponible corregida (sin tener en cuenta la renta exenta, obtenida en B)	700
Tipo de gravamen aplicable	35%
Cuota tributaria	245

b) Exención íntegra.

Se dejan exentas las rentas de fuente extranjera sin integrarlas en la base imponible del contribuyente en el país de residencia.

Este sistema puede ser discriminatorio, ya que al dejar exentos los rendimientos extranjeros y no integrarse en la base imponible provoca que las demás rentas tributen a un tipo inferior, en comparación a si se hubiesen obtenido en territorio nacional. Sin embargo, un análisis económico completo de la cuestión exige que se analice el tipo de gravamen aplicado en el país B sobre la renta que ha dejado exenta el país A

**Ejemplo.** Una sociedad residente en A obtiene rentas por valor de 1000, 300 de las cuales son obtenidas en B. En A se gravan las rentas hasta 500 euros al tipo del 25% y el exceso al tipo del 45%.

Este método de exención se aplicaría de la siguiente manera:

Rentas obtenidas en B	Exención
Rentas obtenidas en A	700
Rentas que se incluyen en la base imponible	700
Tipo de gravamen aplicable a primeras 500	25%
Tipo de gravamen aplicable al exceso	45%
Cuota tributaria (25% x 500 + 45% x 200)	215

### 1.2.2. Método de imputación o de crédito fiscal

Conforme a este método, el Estado de residencia grava las rentas obtenidas en el exterior por el sujeto pasivo permitiendo la deducción o compensación, total o parcial, de los impuestos pagados en el extranjero en la cuota íntegra. Así, las rentas son integradas en la base imponible del contribuyente en el estado de residencia, deduciendo o compensando posteriormente los impuestos pagados en el país de la fuente.

Dentro de este sistema diferenciamos entre los siguientes tipos:

a) Imputación integral.

El Estado de residencia permite la deducción de los impuestos pagados en el extranjero sin límite alguno. Así, si éstos son superiores a los pagados en el país de residencia, el exceso es compensado por deducción o por devolución.

**Ejemplo.** Una sociedad residente en A obtiene rentas por valor de 1000, 250 de las cuales son obtenidas en B en concepto de dividendos. Los dividendos tienen una retención del 20% en B.

Este sistema de imputación integral se aplicaría de la siguiente manera:

Rentas obtenidas en B	250
Rentas obtenidas en A	750
Rentas que incluyen la base imponible	1000
Tipo de gravamen aplicable	30%
Cuota tributaria	300
Deducción del impuesto satisfecho en B (250*20%)	50
Cuota tributaria resultante	250

Si la retención en origen hubiese sido del 35%, el exceso hubiese sido igualmente compensado en el Estado de residencia.

Rentas obtenidas en B	250
Rentas obtenidas en A	750
Rentas que se incluyen en la base imponible	1000
Tipo de gravamen aplicable	30%
Cuota tributaria	300
Deducción del impuesto satisfecho en B (250*35%)	87,5
Cuota tributaria resultante	212,5

b) Imputación ordinaria o limitada.

El Estado de residencia permite la deducción de los impuestos pagados en el Estado de la fuente con el límite de los impuestos a pagar en dicho Estado. Se permite la deducción en la cuota de la menor de estas dos cantidades:

- El impuesto efectivamente pagado en el extranjero.
- El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen del Estado de residencia a la parte de la base imponible gravada en el país de la fuente.

**Ejemplo.** Una sociedad residente en A obtiene rentas por valor de 1000, 250 de las cuales son obtenidas en B en concepto de dividendos. Los dividendos tienen una retención del 20% en B. El tipo de gravamen en A es del 30%.

El sistema de imputación ordinaria se aplicaría de la siguiente manera:

Rentas obtenidas en B	250
Rentas obtenidas en A	750
Rentas que se incluyen en la base imponible	1000
Tipo de gravamen aplicable	30%
Cuota tributaria	300
Deducción la menor de las siguientes cantidades: a. impuesto efectivamente pagado en el extranjero: $250 \cdot 20\% = 50$ b. El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen A la parte de la base imponible gravada en B: $250 \cdot 30\% = 75$	50
Cuota tributaria resultante	250

Si el tipo de gravamen en B fuese del 35%, el resultado sería el siguiente:

Rentas obtenidas en B	250
Rentas obtenidas en A	750
Rentas que se incluyen en la base imponible	1000
Tipo de gravamen aplicable	30%
Cuota tributaria	300
Deducción la menor de las siguientes cantidades: a. Impuesto efectivamente pagado en el extranjero: $250 \cdot 35\% = 87,5$ b. El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen A la parte de la base imponible gravada en B: $250 \cdot 30\% = 75$	75
Cuota tributaria resultante	225

c) Imputación con deducción de impuesto subyacente (“underlying tax credit”).

En la compensación del impuesto extranjero se tendrán en cuenta aquellos impuestos soportados económicamente y jurídicamente como contribuyente.

Este método se aplica principalmente a los dividendos percibidos de fuente extranjera.

El sujeto pasivo preceptor de dividendos podrá deducirse el importe efectivamente pagado por la entidad no residente sobre los beneficios con cargo a los cuales se distribuyen dichas rentas (impuesto subyacente).

**Ejemplo.** Una sociedad residente en A participa en un 25% en una filial residente en B. Dicha sociedad obtiene rentas por valor de 200, 45 de las cuales son obtenidas en concepto de dividendos netos repartidos por la filial residente en B. Los dividendos tienen una retención en origen del 10% y el tipo de gravamen de la filial es de 20%.

Este método se aplica de la siguiente forma:

– Cálculo del dividendo íntegro:

$45 + 5$  (10% retención en origen) = 50, la tributación en origen ha sido de 5 (50-45)

– Cálculo del impuesto subyacente pagado por la filial:

$50 / (0,8) - 50 = 12,5$ , donde 0,8 es la diferencia entre 1 y el tipo de gravamen en B del Impuesto sobre el beneficio.

El beneficio íntegro obtenido por la filial en B asciende a 62,5. (50 + 12,5)

Rentas obtenidas en B	62,5
Rentas obtenidas en A	155
Rentas que se incluyen en la base imponible (155 + 62,5)	217,5
Tipo de gravamen aplicable 30%	46,5
(155*30%) (62.5*30%)	18,75

Cuota tributaria	62,25
Retención	5
Impuesto subyacente	12,5
Deducción del impuesto satisfecho en B	17,5
Cuota tributaria resultante	44,75

d) Método de imputación por impuesto no pagado (“tax sparing”).

El Estado de residencia permite la compensación del impuesto extranjero, aunque éste no haya sido pagado efectivamente bien por que la renta esté exenta o bien por que esté bonificada en el Estado de la fuente.

**Ejemplo.** Una sociedad residente en A obtiene rentas por valor de 1000, 250 de las cuales son obtenidas en B en concepto de dividendos. Los dividendos deberían haber tenido una retención del 20% en B, pero se hallan exentos o bonificados. Así la tributación en A sería la siguiente:

Rentas obtenidas en B exentas o bonificadas	25
Rentas obtenidas en A	75
Rentas que se incluyen en la base imponible	100
Tipo de gravamen aplicable	35%
Cuota tributaria	30
Deducción del impuesto satisfecho en B (250 * 20%)	5
Cuota tributaria	25

“Matching credit”.

Es una variante de la imputación por impuesto no pagado, según la cual el Estado de residencia concede un crédito fiscal por impuestos no pagados a tanto alzado. Este tanto alzado puede ser superior a los beneficios fiscales reconocidos en el país de origen de la renta.

**Ejemplo.** Una sociedad residente en A obtiene rentas por valor de 1000, 250 de las cuales son obtenidas en B en concepto de dividendos. Los dividendos dan derecho a un “matching credit” del 20%.

Este sistema de imputación integral se aplicaría de la siguiente manera:

Rentas obtenidas en B	250
Rentas obtenidas en A	750
Rentas que se incluyen en la base imponible	1000
Tipo de gravamen aplicable	30%
Cuota tributaria	300
Deducción del impuesto satisfecho en B (250 * 20%)	50
Cuota tributaria	250

### 1.2.3. Método de deducción

Según este sistema el impuesto pagado en el extranjero tiene la consideración de gasto deducible de la renta gravada en el país de residencia. El impuesto pagado en la fuente se deducirá de la base imponible en el país de residencia.

**Ejemplo.** Una sociedad residente en A obtiene rentas por valor de 1000, 250 de las cuales son obtenidas en B en concepto de dividendos. Los dividendos tienen una retención del 20% en B.

Este sistema de imputación integral se aplicaría de la siguiente manera:

Rentas obtenidas en B	250
Rentas obtenidas en A	750
Rentas que se incluyen en la base imponible	1000
Deducción del impuesto satisfecho en B (250 * 20%)	50
Base imponible resultante (1000 - 50)	950
Tipo de gravamen aplicable	35%
Cuota tributaria	332.5

## 2. El Modelo de Convenio de doble imposición de la OCDE (MOCDE)

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico ha creado un Modelo de Convenio de doble imposición para que sus Estados miembros a la hora de negociar los Convenios entre sí puedan basarse en este texto. Así, el uso de principios, definiciones, reglas e interpretación comunes de los mismos incide en la seguridad jurídica de los contribuyentes.

Existen dos tipos de Modelo de Convenio: el relativo a evitar la doble imposición sobre la renta y el patrimonio y los relativos a evitar la doble imposición sobre las sucesiones, este último muy poco frecuente.

La OCDE publicó su primer Modelo de Convenio en 1963, posteriormente otro en 1977 y el modelo vigente es el de 1992 que ha sido modificado en 1995, 1997, 2000, 2003 y 2005.

El modelo viene acompañado de los Comentarios, tan importantes como el articulado que son considerados como doctrina interpretativa por los Tribunales de los Estados miembros. Al final de cada artículo del Modelo figuran las reservas (discrepancias con el texto del artículo) y las observaciones (discrepancias o matizaciones al contenido de los comentarios) de cada Estado.

## ***2.1. Estructura del Modelo de Convenio de la OCDE***

### **2.1.1. Ámbito de aplicación**

#### a) Ámbito personal (art. 1 MOCDE).

La residencia determina a que personas se aplica el Convenio. Se aplicará a los residentes de los Estados contratantes.

#### b) Ámbito objetivo (art. 2 MOCDE).

En este artículo se determina a que impuestos se aplica (impuestos sobre la renta y patrimonio estatales y locales tanto de personas físicas como jurídicas).

El Convenio suele enumerar los impuestos a que afecta, sin embargo se prevé su aplicación a los impuestos que en un futuro puedan sustituir a éstos sin necesidad de modificar el texto del Convenio.

#### c) Ámbito territorial (art. 28 MOCDE).

Se determina a que territorios de los Estados contratantes es aplicable el convenio.

d) **Ámbito temporal (art. 29 MOCDE).**

Se determina la fecha de entrada en vigor y vigencia temporal del convenio.

**2.1.2. Definiciones**

Existen términos que se definen en el Convenio para evitar problemas de interpretación del mismo.

A este respecto cabe destacar las definiciones de “residencia” y “establecimiento permanente”:

a) **Residencia.**

Para determinar si una persona es residente en uno u otro Estado contratante, el convenio se remite a la legislación interna de los Estados.

Para los casos de doble residencia, el Convenio establece una serie de criterios que se aplican de manera sucesiva a efectos de determinar la residencia de la persona física o jurídica:

- Personas físicas: la residencia permanente, el centro de intereses vitales (relaciones personales y económicas), la vivienda permanente y la nacionalidad
- Personas jurídicas: la sede de dirección efectiva.

b) **Establecimiento permanente (EP).**

El MOCDE define al EP como aquel lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa desarrolla toda o parte de su actividad. A estos efectos se delimitan determinados conceptos que tienen la consideración de EP (sucursales, oficinas, fábricas, talleres...) y se excluyen otros que no tienen la consideración de tales.

**2.1.3. Reparto de la soberanía tributaria**

El gravamen de las rentas y patrimonio incluidas en el MOCDE se reparte entre los Estados contratantes. Este reparto de gravamen puede dar lugar a:

## a) Tributación exclusiva en el Estado de residencia.

El Estado de la fuente renuncia al gravamen, quedando gravada en el Estado de residencia del sujeto pasivo.

## b) Tributación compartida por ambos Estados.

Tanto el Estado de residencia como el Estado de la fuente tienen derecho a gravar la renta.

No obstante, el Estado de la fuente tan sólo podrá gravarla limitadamente, fijándose al efecto un tipo máximo de gravamen. Asimismo, el Estado de residencia debe corregir la doble imposición generada mediante el método de exención o de imputación.

## c) Tributación exclusiva en el Estado de la fuente.

El Estado de residencia renuncia al gravamen, por lo que la renta queda gravada exclusivamente en el Estado de la fuente.

#### 2.1.4. Tipos de renta

Si no se dice lo contrario, el Estado de residencia tiene también la potestad de gravar las siguientes rentas, si bien en el caso de que la comparta con el Estado de la fuente, debe de eliminar la doble imposición, mediante los métodos de imputación ordinaria o de exención con progresividad, según el caso.

## a) Rentas inmobiliarias (art. 6 MOCDE).

Como norma general, en este tipo de rentas el punto de conexión utilizado es el “locus rei sitae”. Así los rendimientos derivados de bienes inmuebles tributarán en el Estado donde se halle el bien inmueble.

**Ejemplo.** Una persona física residente en Italia arrienda un bien inmueble que posee en España.

Las rentas que obtenga el particular italiano quedarán gravadas en España, puesto que el bien inmueble se halla situado en territorio nacional.

## b) Beneficios empresariales (art. 7 MOCDE).

En primer lugar se debe determinar si los beneficios empresariales se han obtenido mediante EP o no.

En caso de que medie EP, éste tributará exclusivamente en el Estado de la fuente y por su renta mundial. Según el principio de no discriminación, los EP no pueden ser sometidos a una tributación menos favorable que las empresas residentes en el Estado que realicen las mismas actividades.

Si no existe EP, la capacidad exclusiva de gravamen la ostentará el Estado de residencia del contribuyente.

La definición de EP que se establezca en el CDI es de vital importancia, ya que de ello dependerá la tributación de los beneficios empresariales en un Estado contratante o en otro.

## c) Navegación marítima, interior y aérea. (art. 8 MOCDE)

Los beneficios derivados del uso de buques y aeronaves en el tráfico internacional tributarán en el Estado en que se encuentre la sede de dirección efectiva de la empresa.

## d) Empresas asociadas (art. 9 MOCDE).

Las rentas generadas entre empresas asociadas se valorarán por su valor normal de mercado (precio que se pactaría entre partes independientes). Para evitar problemas de doble imposición, cuando un Estado realice un ajuste por precios de transferencia en una sociedad, el otro Estado realizará el correspondiente ajuste en la base imponible de la otra sociedad.

## e) Dividendos e intereses (art. 10 y 11 MOCDE).

En este tipo de rentas, la tributación es compartida entre los Estados contratantes limitándose el gravamen en el Estado de la fuente.

Estas rentas serán gravadas a un tipo reducido en el Estado de la fuente e incorporadas en la base imponible del impuesto personal de la persona preceptora, corrigiéndose en el Estado de residencia del preceptor la doble imposición mediante el método de exención o de imputación.

Así, en los dividendos la tributación en la fuente no podrá exceder de un 15% o de un 5%, dependiendo del grado de participación

que posea la sociedad receptora de los dividendos (generalmente 25%).

En los intereses el límite de gravamen en la fuente es del 10%, si bien también pueden quedar exentos.

Sin embargo, estos tipos máximos son meramente orientativos y pueden ser variados por los Estados.

**Ejemplo.** Una sociedad residente en A posee una participación del 25% en una sociedad residente en B y recibe de esta última dividendos por valor de 50.

El gravamen establecido en A por los dividendos percibidos es de 15% y el tipo establecido en el CDI entre A y B es de 10%.

Prevalece el límite establecido por el CDI, así el impuesto a pagar en B es de 5 ( $50 \cdot 10\%$ ).

#### f) Cánones (art. 12 MOCDE).

Por cánones o royalties debemos entender aquellos pagos derivados del uso o cesión de uso de derechos de autor (obras literarias, científicas o artísticas), patentes y marcas de fábrica o comercio (dibujos, planos, fórmulas o procedimientos secretos), equipos comerciales, industriales o científicos así como el “know-how” (informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas).

El concepto de canon es muy amplio y generalmente no se haya definido en los CDI, remitiéndose éstos a la normativa por lo que se generan problemas de calificación entre los Estados contratantes.

En el MOCDE se establece el gravamen exclusivo en el Estado de residencia del preceptor de las rentas. Sin embargo numerosos países han realizado reservas a este artículo, reservándose el derecho de gravar estas rentas en el Estado de la fuente, como España.

#### g) Ganancias de capital (art. 13 MOCDE).

Las ganancias de capital son aquellas generadas por la transmisión de un bien.

Las ganancias derivadas de la transmisión de bienes inmuebles quedarán sujetas a tributación en el Estado de situación del bien inmueble (“locus rei sitae”).

Las ganancias generadas por la transmisión de otros bienes quedarán gravadas en el Estado de residencia del transmitente.

Como excepción a esta regla general: las ganancias por la transmisión de activos de un EP se gravarán en el Estado de situación de dicho EP y las ganancias derivadas de la enajenación de buques aeronaves o embarcaciones tributarán en el Estado donde esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

h) Trabajo dependiente (art. 15 MOCDE).

Los sueldos, salarios y similares obtenidos por un residente en un Estado contratante por razón de un empleo ejercido en el otro Estado sólo pueden gravarse en el Estado de residencia.

Sin embargo, los rendimientos del trabajo podrán tributar en el Estado fuente cuando se dé alguna de las siguientes circunstancias:

- Que el trabajador permanezca en el Estado donde se ejerce el empleo más de 183 días durante el año fiscal considerado.
- Que las remuneraciones se paguen al trabajador por, o en nombre de, un empleador residente en el Estado donde se ejerce el empleo.
- Que las remuneraciones sean satisfechas por un EP que el empleador tenga en el Estado donde se ejerce el empleo.

i) Participaciones de consejeros (art. 16 MOCDE).

Las retribuciones percibidas por un no residente en un Estado en su calidad de miembro de un consejo de administración quedarán sujetas en el Estado de residencia de la sociedad.

j) Artistas y deportistas (art. 17 MOCDE).

Se establece una tributación compartida entre el Estado de residencia y donde se generan las rentas, debiendo el Estado de residencia eliminar la doble imposición.

k) Pensiones (art. 18 MOCDE).

Las pensiones privadas sólo tributan en el Estado de residencia del preceptor, mientras que las pensiones públicas tributarán en el Estado pagador de las mismas.

El concepto de pensión se limita a las cantidades percibidas por una persona física derivadas de un empleo ejercido con anterioridad.

Cualquier otro tipo de pensión se encuadra dentro del artículo referido a “otras rentas”.

l) Funciones públicas (art. 19 MOCDE).

Con carácter general se establece el derecho del Estado pagador a gravar las retribuciones de los funcionarios públicos.

m) Estudiantes (art. 20 MOCDE).

Las cantidades obtenidas por estudiantes, aprendices o personas en prácticas para cubrir sus gastos de mantenimiento, estudio o formación, tributarán en el Estado de residencia del estudiante, salvo que la fuente de la renta se halle en el Estado en que se cursen los estudios.

n) Otras rentas (art. 21 MOCDE).

En este artículo se incluyen todas las rentas cuya calificación no corresponda a ninguna de las categorías anteriores. En este caso, las rentas tributarán en el Estado de residencia.

o) Patrimonio (art. 22 MOCDE).

Como norma general el patrimonio de los sujetos pasivos queda gravado en su Estado de residencia.

Sin embargo, la tributación será compartida cuando se trate de bienes inmuebles, de EP o base fija de negocios situados en otro Estado. Cuando se trate de la transmisión de una empresa de navegación marítima o aérea la tributación corresponderá al Estado donde se halle la sede de dirección efectiva de la misma.

### **2.1.5. Medidas para evitar la doble imposición**

En los supuestos en que existe una tributación compartida entre ambos Estados contratantes o una tributación exclusiva en la fuente, se pueden dar situaciones de doble imposición que se tratan de evitar mediante la disposición de medidas para evitar la doble imposición.

Como norma general los CDI establecen disposiciones para evitar la doble imposición jurídica, acudiendo al método de exención íntegra o con progresividad y por el método de imputación total o limitada.

Sin embargo, se pueden establecer también medidas que prevean la doble imposición económica, la deducción del impuesto subyacente, la deducción de impuestos no pagados.

### 2.1.6. Disposiciones adicionales

#### a) Principio de no discriminación (art. 24 MOCDE).

El principio de no discriminación prohíbe a las legislaciones internas de los Estados contratantes el trato diferenciado de los no nacionales con respecto a los nacionales de dicho Estado. En este sentido, la no discriminación debe ser entendida como dar el mismo trato a situaciones de hecho y de derecho iguales (art. 24.1 MOCDE).

- Los EP situados en un Estado contratante que dependan de una persona jurídica no residente deben recibir el mismo trato que una empresa residente en cuanto a determinación de la base imponible y beneficios fiscales aplicables (exenciones, deducciones y bonificaciones), siempre y cuando cumpla los requisitos establecidos en la normativa interna del Estado de situación.

No se puede equiparar el tratamiento fiscal de EP y empresas residentes, ya que estos tienen una naturaleza jurídica diferente. El EP carece personalidad jurídica y de autonomía, mientras que el segundo es un sujeto de derecho totalmente autónomo.

**Ejemplo.** El artículo 17 TRLIRNR relativo a la determinación de la base imponible de los EP situados en España dispone que la base imponible de los EP situados en territorio español se determinará con arreglo a las disposiciones del régimen general del Impuesto sobre Sociedades, con las especialidades que establece expresamente el propio TRLIRNR..

Así, los EP situados en España tienen prácticamente el mismo trato fiscal que las sociedades residentes.

En los supuestos en que el EP es dependiente de una persona física se prohíbe la aplicación de deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que se otorguen a los residentes del Estado contratante en consideración de sus circunstancias personales y familiares. Con ello se pretende evitar

que el EP sea utilizado por personas físicas para la obtención de un tratamiento fiscal más ventajoso que el que sería aplicable en el Estado donde residen.

- No discriminación por razón de la titularidad del capital.

En el apartado 5 del artículo 24 MOCDE se dispone que los Estados contratantes deberán dar el mismo trato a las empresas residentes con independencia del origen de su capital social. Se trata de aquellos supuestos en que una empresa es poseída total o parcialmente por una persona física o jurídica no residente, ya sea directa o indirectamente.

- Por otro lado, también se establecen disposiciones relativas a los apátridas, es decir aquellas personas que carecen de nacionalidad. Éstos sujetos deberán tener en su Estado de residencia fiscal el mismo trato que los residentes de dicho Estado (art. 24.2 TRLIRNR).

#### b) Procedimiento amistoso (art. 25 MOCDE)

Se trata de un procedimiento mediante el cual los Estados contratantes resuelven de común acuerdo los conflictos interpretativos y de aplicación del CDI, así como para evitar los casos de doble imposición no previstos en él.

En caso de que un residente fiscal en un Estado contratante considere que uno o ambos Estados contratantes haya adoptado una medida que implique una aplicación indebida del CDI, podrá instar a las autoridad nacional competente que inicie este procedimiento.

La autoridad competente podrá decidir o no el inicio del procedimiento. En caso de que lo inicie, no tiene la obligación de llegar a una acuerdo con la autoridad competente del otro Estado contratante, tan sólo a negociar de buena fe.

Este procedimiento es adicional de los recursos internos propios de cada Estado interno, por lo que se podrá iniciar con independencia de que se hayan utilizado otros medios de defensa previstos por el derecho interno del Estado contratante de que se trate.

El plazo para instar este procedimiento es de 3 años a partir de la primera notificación de la medida que implique una aplicación indebida del CDI.

## c) Intercambio de información (art. 26 MOCDE).

Las Administraciones tributarias de cada Estado contratante podrán intercambiar información para la correcta aplicación del CDI así como para prevenir el fraude y la evasión fiscal.

El intercambio de información podrá ser espontáneo, previa solicitud o automático.

Este intercambio está sometido a determinadas limitaciones:

- El secreto y la confidencialidad por parte de los funcionarios.

Cualquier información recibida del otro Estado contratante debe ser tratada de la misma forma que la obtenida por aplicación del derecho interno y sólo podrá ser revelada a las autoridades interesadas (incluidos los Tribunales y órganos administrativos).

- El uso limitado para determinados fines.

Dicha información tan sólo podrá ser utilizada para fines judiciales o de gestión tributaria.

- El suministro de información no podrá revelar un secreto industrial, comercial o profesional.

## d) Funcionarios diplomáticos y consulares (art. 27 MOCDE).

El MOCDE establece el trato fiscal que se debe dar a los privilegios e inmunidades de los miembros de representaciones diplomáticas y oficinas consulares con arreglo al Derecho Internacional.

## Resumen

- Por doble imposición internacional debemos entender aquellas situaciones en que un mismo supuesto gravable determina el nacimiento de diferentes obligaciones tributarias por el mismo o análogo concepto y en el mismo período impositivo en dos o más países. Existen dos tipos de doble imposición internacional:

- a) Doble imposición jurídica: Son aquellos en que una misma persona es gravada más de una vez por la misma renta y por dos o más Estados.
  - b) Doble imposición económica: Incluye aquellos supuestos en que una renta es gravada en dos personas diferentes y por dos o más Estados.
- Métodos para evitar la doble imposición:
    - a) Método de exención: la renta se grava exclusivamente en uno de los países, quedando exenta en los restantes.  
Se diferencian entre dos tipos de métodos de exención:
      - Exención con progresividad.: La renta de fuente extranjera queda exenta en el Estado de residencia, aunque es añadida al resto de la renta para determinar el tipo medio de gravamen aplicable a la parte de base imponible no exenta.
      - Exención íntegra: Se dejan exentas las rentas de fuente extranjera sin integrarlas en la base imponible del contribuyente en el país de residencia.
    - b) Método de imputación o de crédito fiscal: El Estado de residencia grava las rentas obtenidas en el exterior por el sujeto pasivo permitiendo la deducción o compensación, total o parcial, de los impuestos pagados en el extranjero en la cuota íntegra.

Dentro de este sistema diferenciamos entre los siguientes tipos:

- Imputación integral: El Estado de residencia permite la deducción de los impuestos pagados en el extranjero sin límite alguno.
- Imputación ordinaria o limitada: El Estado de residencia permite la deducción de los impuesto pagados en el Estado de la fuente con el límite de los impuestos a pagar en dicho Estado.
- Imputación con deducción de impuesto subyacente (“underlying tax credit”): En la compensación del impuesto extranjero se tendrán en cuenta aquellos impuestos soportados económicamente y jurídicamente como contribuyente.
- Imputación por impuesto no pagado (“tax sparing”): El Estado de residencia permite la compensación del impuesto extranjero, aunque éste no haya sido pagado efectivamente.

“Matching credit”: El Estado de residencia concede un crédito fiscal por impuestos no pagados a tanto alzado.

c) Método de deducción: el impuesto pagado en el extranjero tiene la consideración de gasto deducible en la base imponible en el país de residencia.

- El Modelo de Convenio de la OCDE es un texto que sirve como base a los Estados para negociar sus CDI.

Está compuesto por un articulado y sus correspondientes comentarios, los cuales interpretan de los artículos.

Los Estados se reparten la capacidad impositiva sobre los diferentes tipos de rentas previstas en el CDI.

La tributación podrá ser exclusiva del Estado de residencia o del Estado de la fuente o bien compartida.

Así mismo, se prevén una serie de disposiciones adicionales:

- a) Principio de no discriminación: En virtud de este principio se obliga a los Estado contratantes a dar un tratamiento análogo no nacionales con respecto a los nacionales.
- b) Procedimiento amistoso: Se dispone un procedimiento adicional a los recursos internos de los Estados contratantes, por el que cualquier residente fiscal en dichos Estados puede instar un acuerdo amistoso entre ambos Estados cuando cualquiera de ellos haya adoptado una medida que implique una aplicación indebida del CDI.
- c) Intercambio de información: Los Estados contratantes podrán intercambiar información para la correcta aplicación del CDI y evitar el fraude y la evasión fiscal.
- d) Funcionarios diplomáticos y consulares: Se dispone el tratamiento tributario de los privilegios e inmunidades de estos funcionarios.

## Ejercicios

1. Determinar en cuales de los siguientes casos se da doble imposición jurídica o doble imposición económica.

- a) Una persona física se desplaza a trabajar durante seis meses a Francia; sin embargo, conserva su residencia fiscal en España.
- b) Una sociedad española percibe dividendos de una sociedad italiana de la que es socio.
- c) Una sociedad matriz española realiza actividades económicas en Alemania a través de un EP.

2. Aplicar los siguientes métodos para evitar la doble imposición en el siguiente supuesto:

a) Una sociedad residente en España obtiene durante el 2007 las rentas por valor de 1.500 en España. El tipo impositivo en España es del 34% Además, obtiene los siguientes rendimientos en el extranjero:

- Rentas imputadas a un EP situado en Italia: 4.500 neto. Impuesto italiano 2000.
- Rentas derivadas de una transmisión de un bien inmueble en Francia: 7500 neto. Impuesto francés: 2.500.

- Método de exención con progresividad.
- Método de imputación limitada.

b) Una sociedad residente en España obtiene durante el 2007 rentas por valor de 1.500 en España. El tipo impositivo español el del 34% Además obtiene los siguientes rendimientos en el extranjero:

- Percepción de dividendos de una filial irlandesa: 5.000 neto. Retención en origen 10%: 555. Impuesto pagado por la filial irlandesa 20%: 1.389

- Método con deducción del impuesto subyacente.

3. Determinar la tributación de las siguientes operaciones:

a) Una sociedad española reparte un dividendo a una sociedad holandesa.

- La sociedad holandesa tiene una participación del 30% en la sociedad española.
- La sociedad holandesa tiene una participación del 5% en la sociedad española.

b) Una persona física italiana obtiene rendimientos de trabajo en España.

- El contrato es por 6 meses y la empresa contratante es española.
- El contrato es por 3 meses y la empresa contratante es italiana.

## Glosario

*Consejo de Administración:* Órgano de administración de una sociedad.

Cuando la administración se confía conjuntamente a más de dos personas, éstas constituyen el Consejo de Administración.

*Dividendo:* Reparto por parte de una sociedad de sus beneficios sociales a sus accionistas

*Empresas asociadas:* Supuestos en que una empresa de un Estado contratante participa directa o indirectamente en la dirección, el control o capital de una empresa del otro Estado; o unas mismas personas participan directa o indirectamente en la dirección, control o el capital de un estado contratante y de una empresa del otro Estado.

*Interés:* Remuneración de un préstamo.

*Precios de transferencia:* Los pagos efectuados en operaciones entre empresas asociadas.

*Sede de dirección efectiva:* Lugar de una sociedad en que está centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios.

## Bibliografía

“Estudio del Modelo de Convenio sobre renta y patrimonio de la OCDE de 1992”, José María Tovillas Morán, Ed. Marcial Pons. 1996.

- “Manual de Fiscalidad Internacional”. Teodoro Cordón Ezquerro, Ed. Institutos de Estudios Fiscales. Manuales de la Hacienda Pública. 2001
- “Memento Práctico. Fiscal.2006”. Ed. Francis Lefebvre.

## Anexo

### TRLIRNR

#### *Artículo 13. Rentas obtenidas en territorio español.*

1. Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes:  
[...]

c) Los rendimientos del trabajo:

1. Cuando deriven, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en territorio español.

2. Cuando se trate de retribuciones públicas satisfechas por la Administración española.

3. Cuando se trate de remuneraciones satisfechas por personas físicas que realicen actividades económicas, en el ejercicio de sus actividades, o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en éste por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave en tráfico internacional.

Lo dispuesto en los párrafos 2 y 3 no será de aplicación cuando el trabajo se preste íntegramente en el extranjero y tales rendimientos estén sujetos a un impuesto de naturaleza personal en el extranjero. [...]

f) Los siguientes rendimientos de capital mobiliario:

1. Los dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de entidades residentes en España, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 118 del texto refundido de la ley sobre el Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

2. Los intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios satisfechos por personas o entidades residentes

en territorio español, o por establecimientos permanentes situados en éste, o que retribuyan prestaciones de capital utilizadas en territorio español.

3. Los cánones o regalías satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en éste, o que se utilicen en territorio español. [...]

4. Otros rendimientos de capital mobiliario no mencionados en los párrafos 1, 2 y 3 anteriores, satisfechos por personas físicas que realicen actividades económicas, en el ejercicio de sus actividades, o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en éste.

#### *Artículo 14. Rentas exentas.*

1. Estarán exentas las siguientes rentas: [...]

h) Los beneficios distribuidos por las sociedades filiales residentes en territorio español a sus sociedades matrices residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea o a los establecimientos permanentes de estas últimas situados en otros Estados miembros, cuando concurren los siguientes requisitos:

1.º Que ambas sociedades estén sujetas y no exentas a alguno de los tributos que gravan los beneficios de las entidades jurídicas en los Estados miembros de la Unión Europea, mencionados en el artículo 2.c) de la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes y los establecimientos permanentes estén sujetos y no exentos a imposición en el Estado en el que estén situados.

2.º Que la distribución del beneficio no sea consecuencia de la liquidación de la sociedad filial.

3.º Que ambas sociedades revistan alguna de las formas previstas en el anexo de la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, modificada por la Directiva 2003/123/CE del Consejo, de 22 de diciembre de 2003.

Tendrá la consideración de sociedad matriz aquella entidad que posea en el capital de otra sociedad una participación directa de, al menos, el 20 por ciento. Esta última entidad tendrá la consideración de sociedad filial. Dicho porcentaje será el 15 por ciento a partir del 1 de enero de 2007 y el 10 por ciento a partir del 1 de enero de 2009.

La mencionada participación deberá haberse mantenido de forma ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, que se mantenga durante el tiempo que sea necesario para completar un año. En este último caso, la cuota tributaria ingresada será devuelta una vez cumplido dicho plazo.

La residencia se determinará con arreglo a la legislación del Estado miembro que corresponda, sin perjuicio de lo establecido en los convenios para evitar la doble imposición.

No obstante lo previsto anteriormente, el Ministro de Economía y Hacienda podrá declarar, a condición de reciprocidad, que lo establecido en esta letra h) sea de aplicación a las sociedades filiales que revistan una forma jurídica diferente de las previstas en el anexo de la directiva y a los dividendos distribuidos a una sociedad matriz que posea en el capital de una sociedad filial residente en España una participación directa de, al menos, el 10 por ciento, siempre que se cumplan las restantes condiciones establecidas en esta letra h).

Lo establecido en esta letra h) no será de aplicación cuando la mayoría de los derechos de voto de la sociedad matriz se posea, directa o indirectamente, por personas físicas o jurídicas que no residan en Estados miembros de la Unión Europea, excepto cuando aquella realice efectivamente una actividad empresarial directamente relacionada con la actividad empresarial desarrollada por la sociedad filial o tenga por objeto la dirección y gestión de la sociedad filial mediante la adecuada organización de medios materiales y personales o pruebe que se ha constituido por motivos económicos válidos y no para disfrutar indebidamente del régimen previsto en esta letra h).

#### *Artículo 25. Cuota tributaria.*

1. La cuota tributaria se obtendrá aplicando a la base imponible, determinada conforme al artículo anterior, los siguientes tipos de gravamen: [...]

g) El 15 por ciento cuando se trate de:

1.º Dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de una entidad.

2.º Intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios.

## CDI entre España y Holanda

### *Artículo 10. Dividendos.*

1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado a un residente del otro Estado pueden someterse a imposición en este último Estado.

2. Sin embargo, estos dividendos pueden someterse a imposición en el Estado en que resida la sociedad que pague los dividendos y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero el impuesto así exigido no puede exceder del 15 por 100 del importe bruto de los dividendos.

3. No obstante las disposiciones del número 2:

a. El impuesto neerlandés sobre los dividendos pagados por una sociedad residente de los Países Bajos a una sociedad que es residente de España y cuyo capital esté, total o parcialmente, dividido en acciones no excederá del 5 por 100 del importe bruto de los dividendos:

1. si la sociedad que recibe los dividendos posee el 50 por 100 o más del capital de la sociedad que los paga, o

2. si la sociedad que recibe los dividendos posee el 25 por 100 o más del capital de la sociedad que los paga, siempre que por lo menos otra sociedad residente de España posea también el 25 por 100 o más del mismo capital.

b. El impuesto español sobre los dividendos pagados por una sociedad residente de España a una sociedad que es residente de los Países Bajos y cuyo capital esté, total o parcialmente, dividido en acciones no excederá del 10 por 100 del importe bruto de los dividendos:

1. si la sociedad que recibe los dividendos posee el 50 por 100 o más del capital de la sociedad que los paga o

2. si la sociedad que recibe los dividendos posee el 25 por 100 o más del capital de la sociedad que los paga, siempre que por lo menos otra sociedad residente de los Países Bajos posea también el 25 por 100 o más del mismo capital.

4. Las disposiciones de los números 2 y 3 no afectarán a la imposición de la sociedad por los beneficios con cargo a los que se paguen los dividendos.

5. El término "dividendos", empleado en el presente artículo, comprende los rendimientos de las acciones, de las acciones o bonos de disfrute, de

las partes de minas, de las células de fundador o de otros derechos que permitan participar en los beneficios, así como las rentas de otras participaciones sociales asimiladas a los rendimientos de las acciones por la legislación fiscal del Estado en que resida la sociedad que las distribuya.

6. Las disposiciones de los números 1, 2 y 3 no se aplican si el beneficiario de los dividendos, residente de un Estado, tiene en el otro Estado del que es residente la sociedad que paga los dividendos, un establecimiento permanente con el que la participación que genere los dividendos esté vinculada efectivamente. En este caso se aplican las disposiciones del artículo 7.

7. Cuando una sociedad residente de un Estado obtiene beneficios o rentas procedentes del otro Estado, este otro Estado no puede exigir ningún impuesto sobre los dividendos pagados por la sociedad a personas que no sean residentes de este último Estado, ni someter los beneficios no distribuidos de la sociedad a un impuesto sobre los mismos, aunque los dividendos pagados o los beneficios no distribuidos consistan, total o parcialmente, en beneficios o rentas procedentes de este otro Estado.

## CDI entre España e Italia

### *Artículo 15. Servicios personales dependientes.*

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

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

a) El perceptor permanece en el otro Estado, en uno o varios periodos, en total no más de ciento ochenta y tres días durante el año fiscal considerado; y

b) Las remuneraciones se pagan por, o en nombre de, un empleador que no es residente del otro Estado; y

c) Las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente o una base fija que el empleador tiene en el otro Estado.

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

## TEMA 3

# LA ARMONIZACIÓN FISCAL EN LA UNIÓN EUROPEA

### 1. La armonización fiscal

La integración económica de los Estados miembros de la UE se ve dificultada por la existencia de diferentes impuestos en los sistemas tributarios. Las distorsiones que generan las diferentes legislaciones fiscales de los Estados miembros constituyen un obstáculo para la consecución del Mercado Común, por ello se hace necesario llevar a cabo una política de armonización fiscal.

En los últimos años se ha ido implantado la idea de una armonización fiscal gradual y pragmática, teniendo en cuenta que ésta no es un fin en sí misma sino un instrumento para conseguir el Mercado Interior.

Según el artículo 3 TCE el objetivo principal de la armonización fiscal es la coordinación de los sistemas fiscales de los Estados miembros para establecer un mercado único basado en la libre circulación de personas, mercancías, servicios y capitales, así como un régimen común de no discriminación de la competencia.

La coordinación de los sistemas fiscales internos debe servir a la consecución de los objetivos de la armonización fiscal:

- a) La abolición de los aranceles de aduana y el establecimiento de la Tarifa Exterior Común para importaciones de terceros países.
- b) La desaparición de las fronteras fiscales.

El Mercado único requiere la armonización de los impuestos indirectos, incluyendo el IVA y las accisas.

- c) Aproximación de las cargas fiscales que gravan el uso de capitales.

La libre circulación de capitales hace necesario la armonización de determinados impuestos susceptibles de modificar los movimientos de capitales (Operaciones societarias, Transmisiones Patrimoniales, Impuesto sobre Sociedades, retenciones, gravamen del ahorro en la imposición personal...).

- d) Aproximación de la tributación de las personas físicas.

La coordinación en los impuestos sobre la renta y los sistemas de Seguridad Social, deben tenerse en cuenta a fin de garantizar la libertad de movimiento de los trabajadores, evitando la doble imposición de los emigrantes y trabajadores transfronterizos.

## 2. Impuestos aduaneros

El artículo 9.1 TCE dispone la constitución de una Unión Aduanera dentro del territorio comunitario, como paso previo al establecimiento de un Mercado Común.

Dicha Unión Aduanera se debe entender como una integración económica internacional que adopta medidas de no discriminación entre los Estados miembros y que establece una Política Comercial Común presentando un frente común respecto a terceros países mediante el establecimiento de un Arancel Aduanero Común.

Esta Unión Aduanera se caracteriza por:

- a) Aplicación a la totalidad de los intercambios de mercancías dentro del territorio de la Unión Europea.
- b) Prohibición de los derechos de aduana de importación y exportación y cualesquiera exacciones de efecto equivalente entre los Estados miembros.
- c) Establecimiento un Arancel Aduanero Comunitario en las relaciones con terceros países.

## **2.1. *Supresión de los derechos de aduana y exacciones de efecto equivalente***

El desarme arancelario dentro del territorio comunitario realizado el 1 de julio de 1968, supuso el establecimiento de una zona comunitaria de libre comercio entre los Estados miembros.

Así, el artículo 12 TCE dispone una cláusula standstill por la que se prohíbe a los Estados miembros crear nuevos derechos de aduana y se establece la obligación de eliminar progresivamente los ya existentes, así como las exacciones de efecto equivalente.

Por exacción de efecto equivalente se entienden aquellas medidas o prácticas estatales adoptadas de forma unilateral que tengan el mismo efecto protector o discriminatorio que los derechos de aduana, limitando la libre circulación de mercancías dentro de la UE, como pueden ser: controles sanitarios, de calidad o expedición de certificados...

## **2.2. *Arancel Aduanero Común y TARIC***

El Arancel Aduanero Común (AAC) fue establecido el 1 de julio de 1968 por aplicación del Reglamento 950/68, aunque en la actualidad se rige por el Reglamento 2658/1987.

El AAC es un texto que de forma sistemática y ordenada enumera las mercancías objeto de comercio exterior señalando el tipo de gravamen aplicable a las mismas. Se dispone la siguiente clasificación:

### a) Derechos autónomos.

Estos se aplican a los países con los que la UE no mantiene relaciones sujetas a acuerdos o convenios internacionales.

### b) Derechos convencionales.

Estos se aplican a los países con los que la UE tiene concertados acuerdos internacionales.

### c) Derechos complementarios.

Estos responden a situaciones coyunturales.

El AAC encuentra un complemento necesario en el TARIC o Arancel Integral Comunitario, el cual contempla otras reglamentaciones adicionales:

- Medidas destinadas a reducir o suprimir el efecto protector del AAC.
- Medidas contra actuaciones desleales y rechazables en el marco del comercio internacional: derechos antidumping y derechos compensatorios.

Por otro lado, encontramos el Código Aduanero Comunitario (Reglamento 2913/92) y su Reglamento de aplicación 2425/93, que unifican la normativa comunitaria existente en esta materia y diferencian entre los siguientes regímenes aduaneros:

a) Régimen Aduanero Normal.

Este es aplicable a las importaciones definitivas.

Una importación definitiva es la entrada en territorio aduanero comunitario de mercancías procedentes de terceros países para ser consumidas o usadas dentro de la UE.

b) Regímenes Aduaneros Especiales.

Este es aplicable a las importaciones temporales en general, a los tránsitos y al tráfico de perfeccionamiento activo.

Las importaciones temporales son aquellas autorizadas por un periodo de tiempo determinado. La mercancía debe reexportarse antes de que concluya dicho periodo.

Un tránsito es el mero paso por territorio comunitario de una mercancía que tiene como destino un tercer país.

El tráfico de perfeccionamiento activo es utilizado para introducir en la Unión Aduanera determinadas mercancías con el fin de transformarlas y posteriormente volver a exportarlas.

### 3. Impuestos indirectos

El artículo 90 TCE prohíbe toda discriminación fiscal que, directa o indirectamente, suponga una ventaja para los productos nacionales con respecto de otros productos procedentes de otros Estados miembros.

Para evitar estas situaciones de discriminación, se hace necesario un alto grado de armonización en materia de imposición indirecta.

En consecuencia y para un funcionamiento adecuado del Mercado Interior, es imprescindible armonizar tanto el régimen de IVA como el de los impuestos especiales (IIEE) (art. 93 TCE).

#### 3.1. *Impuesto sobre el Valor Añadido*

Desde la Primera y Segunda Directiva de 1967, la UE se comprometió jurídica y políticamente a establecer un régimen común de IVA en el que el gravamen de las importaciones y la desgravación de las exportaciones en los intercambios comerciales entre los Estados miembros quedasen suprimidas. Se introdujo, así, el IVA en la CEE, en sustitución de los diferentes impuestos sobre la producción y el consumo aplicados hasta entonces por lo Estados miembros, y se sentaron los principios básicos de lo que había de ser el proceso de armonización basado en el principio de tributación en origen.

Posteriormente, con la Sexta Directiva 77/388/CEE, de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios se avanzó en este sentido estableciendo una base armonizada de IVA.

Tras varias propuestas para establecer un sistema común del IVA no es hasta 1991 cuando se aprueban las Directivas 91/680/CEE de régimen jurídico del IVA correspondiente a las operaciones intracomunitarias en el funcionamiento del Mercado interior y 92/111/CEE sobre aproximación de los tipos impositivos del IVA, cuando se establece un régimen transitorio provisional de IVA.

Dicho régimen se incorporó a las legislaciones nacionales el 1 de enero de 1993 y, en principio, debía ser aplicable hasta el 31 de diciembre de 1996; no obstante, todavía está en vigor.

Los elementos básicos de este régimen transitorio son:

- Supresión de las fronteras fiscales entre los Estados Miembros.
- Supresión de las formalidades tributarias en aduana.

Abolición del concepto de importación y exportación entre los Estados miembros. Tan sólo se consideran exportaciones e importaciones los intercambios comerciales realizados con terceros Estados.

– Principio de tributación en destino.

Conforme a este principio, la entregas de bienes quedan exentas en el Estado miembro de origen, mientras que las adquisiciones intracomunitarias de bienes son sometidas a gravamen.

Las diferencias existentes entre los tipos impositivos del IVA en los Estados miembros impiden aplicar el principio de tributación en origen. Si este principio se aplicase el producto saldría en origen con el IVA incorporado, por lo que las diferencias de tipos alteraría el precio del producto en función del país de origen.

No obstante, como excepción, en el caso de los consumidores finales se aplica el principio de imposición en origen.

– Aproximación de los tipos impositivos.

Se establece un tipo normal mínimo del 15%.

Se permite la disposición de uno o dos tipos reducidos mínimos del 5% para los productos determinados en la Directiva.

Por otro lado, se dispone un tipo no inferior al 12% para aquellas transacciones que en determinados países estaban sujetas a un tipo reducido y que a partir de ahora no podrán estarlo por no encontrarse en la lista de tipos reducidos.

Los tipos 0 inferiores al 15% son autorizados en principio hasta 1997 para aquellos países en los que estaban en vigor antes del 1/1/1993.

Finalmente, se suprimen los tipos incrementados.

Como excepción, para aquellos países que tengan que aumentar su tipo normal para adaptarse al tipo normal mínimo podrán de forma excepcional y transitoria aplicar un tipo superreducido (España y Luxemburgo).

No obstante, en 1996 la Comisión formuló un nuevo planteamiento del sistema común de IVA en la Comunicación (COM (96) 328) con el fin de simplificar dicho sistema y de paliar la no aplicación uniforme de la normativa comunitaria, así como la insuficiente convergencia de los tipos impositivos.

En esta Comunicación se establecía un programa de trabajo de aplicación gradual para acelerar el paso del régimen transitorio del IVA al régimen definitivo

- a) Supresión de la distinción entre operaciones intracomunitarias e interiores.

Las operaciones intracomunitarias no deben originar más obligaciones que las que generan las operaciones interiores. Se trata de simplificar el IVA tanto para empresarios como para consumidores.

- b) Imposición de todas las operaciones efectuadas en la UE.

Se trata de hacer extensivo el principio de imposición a todas las operaciones realizadas en la UE, en lugar de generalizar las exenciones que actualmente se aplican las operaciones intracomunitarias.

- c) Establecimiento de un lugar único de imposición.

Gravamen de las transacciones en un solo lugar de la UE, sin establecer distinciones en función del Estado miembro en que se realicen.

Se trata de realizar una unificación censal para simplificar el sistema actual con respecto a los consumidores y operadores económicos y dar mayor sencillez y eficacia a las administraciones fiscales para que puedan ejercer un control global de todas las actividades.

- d) Renuncia a la atribución directa de los ingresos del IVA por el sistema de imposición.

Según el criterio de imposición en destino cada estado miembro recibe los ingresos fiscales derivados del IVA repercutido por las operaciones que tienen lugar en su territorio.

Para la aplicación del criterio de imposición en origen es necesario que se establezcan mecanismos compensatorios que permitan deducir en un Estado miembro cuotas soportadas en otro.

El desplazamiento de ingresos fiscales ha de compensarse mediante un mecanismo de reasignación de la recaudación a escala comunitaria.

Armonización de los tipos impositivos para la aplicación del principio de imposición en origen.

- e) En cuanto al tipo normal es suficiente con el establecimiento de un tipo máximo y mínimo sin necesidad de imponer un tipo impositivo único.

En lo referente al tipo reducido es necesario armonizar el número de tipos y su ámbito de aplicación.

No obstante, ante la reticencia de los Estados miembros para aplicar este programa de trabajo, la Comisión lo reevalúa en la Comunicación (COM (2000) 348 final). En esta nueva propuesta no se renunciar a los objetivos de 1996, sino que se establece como objetivo a largo plazo el establecimiento de un régimen definitivo de imposición en el Estado miembro de origen. Sin embargo, el objetivo a corto plazo es la simplificación y modernización de las normas existentes. Para ello se propone un programa de trabajo cuyos objetivos principales son:

- a) Aprobación de las determinadas propuestas de directiva:
  - Modificación del Estatuto del Comité de IVA (COM (1997)325).
  - Mejora del funcionamiento de la asistencia mutua en la recaudación (COM (1998)364).
  - Propuesta relativa al derecho de deducción y eliminación del procedimiento previsto por la Octava Directiva (COM (1998)377).
  - Supresión del representante fiscal obligatorio (COM(1998)660).
  
- b) Presentación de las siguientes propuestas de directiva:
  - Imposición sobre servicios postales: Supresión la exención existente en los servicios postales públicos.
  - Comercio electrónico: Los servicios suministrados electrónicamente serán gravados con el IVA comunitario cuando se presten para su consumo dentro de la UE y estarán exentos cuando se presten para su consumo fuera de la UE.
  - Facturación: Se permite utilizar la facturación y el almacenamiento electrónicos a fin de mejorar la competitividad y promover el comercio electrónico
  - Revisión de normas sobre cooperación administrativa y asistencia mutua: Revisión del Reglamento 218/92 y de la Directiva 77/799/CEE.
  - Determinación del tipo normal mínimo de IVA: El tipo normal del 15% vigente hasta el 31/12/2000, se prorroga por 5 años más.
  - Ámbito de aplicación del tipo reducido de IVA.
  
- c) Evaluación y definición de prioridades posteriores.

Actualmente, la Comisión en su Comunicación (COM (2001) 260 final) siguiendo la línea de la Comunicación anterior ha puesto de manifiesto que el régimen transitorio vigente ha quedado desfasado y es especialmente complicado y susceptible de fraude. Los Estados miembros se resisten a adoptar un sistema definitivo de IVA por miedo a sufrir pérdidas en su recaudación por lo que se ha optado por una mejora global en el funcionamiento del sistema actual de IVA. A este respecto, además de confirmar las medidas establecidas anteriormente, se proponen las siguientes modificaciones en los siguientes ámbitos:

- a) Eliminación del nivel mínimo para el tipo normal de IVA (Directiva 2001/41/CE).
- b) Mejora de la ayuda mutua para el cobro de créditos (COM (1999) 364).
- c) Presentación de nuevas propuestas en lo relativo al lugar de suministro de mercancías y el régimen de agencias de viajes.
- d) Servicios financieros.
- e) Subvenciones y actividades de los poderes o servicios públicos.
- f) Coordinación de aduanas y de políticas fiscales.

### ***3.2. Impuestos Especiales (Accisas)***

La definición de accisa se haya establecida en la Directiva 92/12/CEE: Se trata de todo impuesto indirecto (con excepción del IVA y los gravámenes establecidos por las instituciones comunitarias) que directa o indirectamente, grave el consumo de productos. Son gravámenes sobre consumos específicos que se superponen al gravamen general del IVA.

La armonización de las accisas es reciente, ya que para ello era necesario la previa armonización del IVA, debido a su función complementaria de éste y el desmantelamiento de los monopolios fiscales y comerciales estatales a nivel comunitario. El Acta Única Europea que imponía la obligación jurídica de conseguir el Mercado interior antes del 1 de enero de 1993, fue el impulso definitivo para su armonización mediante al aprobación de diversas directivas.

Las accisas armonizadas son:

- Hidrocarburos: Directiva 92/81/CEE.
- Bebidas Alcohólicas: Directivas 92/83/CEE y 92/84 CEE.
- Labores del Tabaco: Directiva 95/59/CEE.

El régimen jurídico de las accisas se haya regulado de forma general en la Directiva 92/12/CEE relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de los impuestos especiales. Esta regulación está basada en el régimen de suspensión del impuesto. Características:

- a) Se establece como hecho imponible la fabricación y la importación dentro de territorio comunitario de los productos sujetos al proceso armonizador.
- b) Régimen de suspensión del impuesto.

Este régimen responde al principio de tributación en destino debido a la disparidad de tipos de gravamen existentes en la UE.

El impuesto no se devenga hasta que los bienes no sean puestos a disposición del mercado. En consecuencia, un bien puede estar fabricado en un Estado miembro y poder ser puesto a la venta en otro, siendo en este último donde se devenga el impuesto.

Como excepción, este régimen no se aplica a la adquisición de productos por particulares para satisfacer sus propias necesidades y transportados por ellos mismos.

- c) Tanto en la directiva como en los ordenamientos jurídicos internos se establecen una serie de medidas administrativas y de control para asegurar el pago del impuesto:
  - Documento de acompañamiento para la circulación intracomunitaria de los productos.
  - Garantía del envío del producto ante las autoridades competentes.
  - Contabilidad de las existencias, movimientos y entregas de productos.
  - Las autoridades competentes de cada Estado miembro poseen una base de datos en la que están registrados los depositarios autorizados u operadores registrados, los depósitos fiscales y otras informaciones

Actualmente en la UE se plantean problemas con los tipos mínimos establecidos desde 1992, ya que existen diferentes impuestos en los Estados miembros que sobrepasan estos tipos provocando graves obstáculos en los intercambios comerciales de algunas mercancías.

Concretamente, los precios y los índices sobre el alcohol y el tabaco varían considerablemente entre los Estados miembros, por lo que se

debería aumentar la convergencia entre los niveles fiscales de éstos para reducir el fraude y el contrabando en el Mercado Interior. En las medidas futuras a tomar, se deberán tener en cuenta la relación entre protección sanitaria y precio de estos productos (Comunicación de la Comisión (COM (2001) 260 final).

### 3.3. *Otros impuestos indirectos*

Además, de los impuestos mencionados anteriormente, la Directiva 69/335/CEE ha armonizado los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales con el fin de garantizar la libre circulación de capitales dentro de la UE. Nos referimos concretamente a los impuestos indirectos sobre el capital y las operaciones societarias:

- a) *Ámbito subjetivo de aplicación* (Directiva 69/335/CEE): Sociedades de capital.
- b) *Ámbito objetivo de aplicación* (Directiva 69/335/CEE).

Se determinan determinadas operaciones sujetas con carácter imperativo:

- Constitución de una sociedad de capital, transformación de una sociedad de capital en una sociedad, asociación o persona moral que carezca de tal carácter, traslado del domicilio social a un tercer Estado u otro Estado miembro en que la sociedad no tenga carácter de capital...

Asimismo se disponen otras operaciones sin carácter imperativo, por lo que los Estados miembros podrán ampliar sus hechos imposables a determinadas operaciones:

- Aumento de capital capitalizando los beneficios o reservas, aumento del patrimonio social mediante prestaciones efectuadas por un socio que no supongan un aumento de capital sino un aumento del valor de las participaciones sociales o una modificación de los derechos sociales...

- c) *Tipo impositivo* (Directiva 85/303/CEE).

Las operaciones sujetas tendrán un tipo máximo del 1% o bien podrán ser eximidas de pago.

#### d) Beneficios fiscales (Directiva 69/335/CEE).

Se permite la exención total o parcial de las sociedades de capital de servicio público o con fines culturales, de beneficencia, asistencia o educativos.

Por otro lado, en la Comunicación COM (2001) 260 final, la Comisión plantea la necesidad de armonizar en un futuro la imposición sobre vehículos y los impuestos medioambientales y sobre productos energéticos.

En relación con los productos energéticos, se ha aprobado la Directiva 2003/96/CE, por la que se reestructura el marco comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.

Finalmente, se ha desarrollado también legislación en materia de franquicias fiscales (Directivas 81/933/CEE, 85/576/CEE, 83/181/CEE, 83/182/CEE y 94/4/CE).

## 4. Impuestos directos

A diferencia de los impuestos indirectos, que requieren un alto de nivel de armonización, en el caso de los impuestos directos esta necesidad es menos evidente.

Por esta razón el TCE no prevé específicamente la armonización de estos impuestos. No obstante, en la medida que esta materia afecta las cuatro libertades establecidas en el TCE (libre circulación de bienes, capitales, personas y servicios), se hace necesario una aproximación de las legislaciones internas.

Así, las autoridades comunitarias han dado una respuesta parcial a situaciones específicas como la doble imposición o las actividades económicas transfronterizas.

### 4.1. *Fiscalidad de la empresa*

Desde la fundación de la UE, la armonización de la fiscalidad de la empresa ha sido objeto de atención especial como elemento esencial para la consecución del Mercado Interior. Esto se desprende del Informe Neumark (1962), del informe Tempel (1970), las propuestas de directivas sobre compensación de pérdidas de 1975, 1984 y 1985. Pero no es hasta la Comunicación sobre fiscalidad de las empresas (SEC (90) 601) y la

Comunicación (COM (97) 497) que disponía un paquete de medidas fiscales al respecto, cuando se avanza realmente en esta materia.

La política empresarial comunitaria se centra en los siguientes ámbitos de actuación:

- a) Mejora del entorno empresarial y apoyo a la empresa.

La Decisión para la consolidación de política empresarial en la CE, en particular a favor de las PYMES de 1993, pretende mejorar el entorno financiero administrativo y jurídico de la empresa y concretamente, pretende reducir el sobregravamen de las PYMES que limita su capacidad de inversión.

- b) Fomento de la actividad transfronteriza de las empresas en la UE.

En éste ámbito se ha aprobado varias directivas con el fin de eliminar las trabas fiscales en el mercado interior:

- Directiva 90/435/CEE relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados Miembros diferentes.
- Directiva 90/434/CEE, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros.
- Directiva 2003/49/CE relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros.

- c) Convenio multilateral firmado por los Estados miembros: El Convenio de Arbitraje de 26 de julio de 1990, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas.
- d) Aproximación de las normas nacionales del IS.

Las instituciones comunitarias defienden la idea de que los Estados miembros sigan teniendo plena autonomía para determinar sus regímenes impositivos, limitándose a armonizar aspectos indispensables para la plena realización del Mercado Común.

- e) Cooperación en materia de gestión tributaria.

En esta materia rige la Directiva 77/799/CEE relativa a asistencia mutua entre las autoridades competentes para evitar el fraude y la evasión fiscal y la Directiva de 1991 relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales.

f) Derecho societario.

En este ámbito se han aprobado diversas directivas en el ámbito del Derecho societario que influyen en el ámbito tributario:

- Tercera Directiva sobre fusión de sociedades de 1978.
- Cuarta Directiva relativa a las cuentas anuales de determinadas formas societarias de 1978.
- Sexta Directiva sobre acuerdos de disolución, escisión o división de sociedades de 1982.
- Reglamento sobre Agrupaciones de Interés Económico Europeas de 1985.
- Reglamento 2157/2001, relativo al estatuto de la Sociedad Anónima Europea (SE).
- Reglamento 1435/2003, relativo al estatuto de la Sociedad Cooperativa Europea (SCE).

#### 4.1.1. Matrices y filiales

Esta materia se haya regulada en la Directiva 90/435/CEE relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados Miembros diferentes.

Esta norma tiene por objeto eliminar la doble imposición de los dividendos repartidos por las filiales a sus matrices situadas en otro Estado miembro. Con ello, se pretende el fomento de los grupos de sociedades entre los Estados miembros mediante la creación de normas fiscales neutras desde el punto de vista de la competencia aplicables a las agrupaciones de sociedades de Estados miembros diferentes.

Los puntos básicos de esta Directiva son:

a) Definición de sociedad matriz.

Con carácter general, una sociedad residente en un Estado miembro tendrá la consideración de matriz cuando posea una par-

participación mínima del 25% en otra sociedad (filial) residente en otro Estado miembro.

No obstante, los Estados miembros podrán sustituir el criterio de participación en el capital por el de titularidad de los derechos de voto y no aplicar la directiva a aquellas de sus sociedades que no mantengan una participación que les confiera el carácter de sociedad matriz, ni a las sociedades en las que una sociedad de otro Estado miembro no mantenga tal participación.

b) Distribución de beneficios.

Los beneficios distribuidos por una sociedad filial a su sociedad matriz quedarán exentos de retención en origen.

Los Estados miembros podrán evitar la tributación de los dividendos mediante dos métodos para evitar la doble imposición:

a) Método de exención.

El Estado de residencia de la sociedad matriz se abstiene de gravar los beneficios.

b) Método de imputación.

El Estado de residencia de la sociedad matriz grava los beneficios, deduciendo el impuesto satisfecho por la sociedad filial.

Finalmente, los Estados miembros pueden decidir si los gastos referidos a la participación y a minusvalías derivadas de la distribución de beneficios de la sociedad filial, son o no deducibles del beneficio imponible de la sociedad matriz.

La Directiva 90/435/CEE relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes ha sido modificada por la Directiva 2003/123/CE del Consejo, de 22 de diciembre de 2003.

Esta tiene como finalidad modificar la presente Directiva, introduciendo los cambios necesarios para las trabas fiscales a la actividad económica transfronteriza en el mercado interior observados en los regímenes fiscales aplicables a las sociedades matrices y filiales que dependen de Estados miembros diferentes.

Para ello, sería necesario introducir una base imponible consolidada que englobara todas las actividades de una empresa en la Unión Europea (COM (2001) 582 final). No obstante, mientras tanto esta medida no llega, es necesario tomar medidas concretas para los problemas prácticos más urgentes:

- a) Generalizar la exención de la retención en origen sobre los beneficios distribuidos entre las sociedades matriz y filial a un abanico más amplio de casos, reduciendo el porcentaje de participación a un 10%.
- b) Ampliar el ámbito de aplicación de la Directiva a nuevas formas de entidades jurídicas como es la SE.
- c) Deducción del impuesto soportado por la matriz.

Cuando un Estado miembro opta por utilizar el método de imputación, la deducción no se aplica a los impuestos abonados por subfiliales de la filial de la que proceden los beneficios y, por tanto, puede haber aún doble imposición. Por ello, en la propuesta de Directiva se establece que el impuesto deducible por la sociedad matriz se determine de manera completa (incluyendo los impuestos abonados por las subfiliales).

#### **4.1.2. Fusiones**

En el marco de las operaciones de concentración de empresas y reestructuración de sus actividades se dispone Directiva 90/434/CEE.

Esta norma establece un régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros.

Sus principales características son:

- a) Diferimiento del gravamen de las plusvalías generadas con motivo de la realización de las operaciones de fusión, escisión y canje al momento de su realización efectiva.

Las plusvalías generadas por la diferencia entre el valor real de los elementos del activo y del pasivo transferidos y su valor fiscal en el momento de efectuarse la operación no quedan gravadas, sino que éstas son sometidas a imposición cuando se realizan realmente. Es decir, las plusvalías quedarán gravadas en la posterior cesión de los activos aportados.

- b) Los títulos adquiridos por los socios aportantes en dichas operaciones no generarán imposición alguna.
- c) Las ganancias de capital obtenidas con motivo de las operaciones estarán sujetas al IS cuando se materialicen por parte del establecimiento permanente o del accionista.
- d) Las provisiones o reservas constituidas por la sociedad transmitente tendrán una exención total o parcial en el IS.

La Directiva ha sido modificada por la Directiva 2005/19/CE del Consejo, de 17 de febrero de 2005.

Los principales elementos de la reforma son los siguientes:

- Actualizar la lista de sociedades a las que se aplica la Directiva para incluir en ella nuevas entidades jurídicas particulares, concretamente determinadas cooperativas y sociedades sin capital social, mutuas, cajas de ahorros, fondos y asociaciones que ejerzan actividades comerciales. Esta lista incluye la SE y la SCE.
- Garantizar que la transferencia de la sede central de una SE o de una SCE de un Estado miembro a otro no generará directamente la imposición de las plusvalías.
- Aplicación del régimen de aplazamiento de la imposición de la Directiva a los supuestos en que una sociedad decida transformar su sucursal extranjera en filial.
- Garantizar que los valores de los títulos y los activos intercambiados en la fusiones y escisiones transfronterizas se calcularán de la misma forma en términos de fiscalidad en los distintos Estados miembros cuando finalmente se sometan a la imposición.

#### **4.1.3. Convenio de Arbitraje**

El Convenio de Arbitraje de 26 de julio de 1990, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas, tiene como fin eliminar las situaciones de doble imposición generadas en los precios de transferencia.

Esta norma multilateral dispone un procedimiento para eliminar la doble imposición sobre beneficios en caso de rectificación de los beneficios de empresas asociadas:

- a) En caso de doble imposición, la empresa afectada debe presentar su caso a las autoridades competentes de su país; si éstas no logran

dar una solución satisfactoria, procurarán eliminar la doble imposición mediante un acuerdo amistoso con las autoridades competentes del otro Estado.

- b) En caso de que no lleguen a un acuerdo, solicitarán a una comisión consultiva que emita un dictamen sobre la forma de eliminar la doble imposición.
- c) Las autoridades competentes pueden adoptar una decisión que no se ajuste al dictamen de la citada comisión, pero si no llegan a un acuerdo, deben atenerse a dicho dictamen.

No obstante, cabe advertir que este procedimiento es voluntario en cuanto, hasta la fecha, no existe obligación alguna para los Estados miembros de eliminar realmente la doble imposición.

#### **4.1.4. Futuras estrategias**

En la Comunicación (COM (2001) 582 final) la Comisión establece como fin principal el establecimiento de una serie de medidas que permitan establecer un marco global de apoyo para la actividad económica en la UE, eliminando los obstáculos fiscales dentro del Mercado Interior:

Para ello, se pretende establecer una estrategia que permita a las empresas ser gravadas fiscalmente en función de una base consolidada del impuesto de sociedades que cubra el conjunto de sus actividades en la UE.

El fin de este documento es concretar las disposiciones fiscales que constituyen obstáculos a las actividades económicas transfronterizas en el mercado interior y presentar medidas para solucionarlos.

En concreto, la comunicación propone:

- a) Ampliar la cobertura de los distintos impuestos y tipos de transacciones de las Directivas relativas a sociedades matrices y filiales y fusiones.
- b) Retirar la antigua propuesta de Directiva relativa a la compensación transfronteriza de las pérdidas y beneficios para su sustitución (COM (90) 595).

Esta propuesta permitía a las sociedades matrices computar las pérdidas sufridas por EP y filiales situadas en otro Estado miembro.

- c) Elaborar una Comunicación sobre los Convenios en materia de doble imposición para desembocar en un modelo común de la UE.

- d) Desarrollar determinadas prácticas aceptadas comúnmente en el ámbito de los precios de transferencia, y mejora del Convenio de Arbitraje de 1990.
- e) Desarrollar una serie de directrices sobre sentencias importantes del TJCE y coordinar su aplicación.
- f) Establecer de una base imponible consolidada del IS para actividades de las empresas multinacionales a escala comunitaria, mediante un sistema común de imposición sobre sociedades.
- g) Aplicar la legislación fiscal, a partir de 2004, a las empresas que opten por el estatuto de la SE.

Por otro lado, en la Comunicación (COM (2003) 726 final) se analiza la estrategia actual de la fiscalidad de las sociedades residentes en la UE.

En este sentido, se sigue en la línea de establecer una única base imponible a escala comunitaria.

El objetivo final es que las empresas que ejercen actividades transfronterizas dentro de la UE puedan calcular la renta imponible del grupo en base a normas únicas y llevar cuentas consolidadas con fines fiscales. Con ello, se pretende eliminar las trabas fiscales de las transacciones intra-grupo.

Actualmente, un grupo de sociedades debe establecer una base imponible distinta en cada Estado miembro en el cual opera, conforme a las normas fiscales de ese Estado. Si se dispone un único conjunto de normas, las empresas podrían reducir considerablemente sus costes, evitar los problemas derivados de los precios de transferencia y consolidar los beneficios y pérdidas a escala comunitaria; así como simplificar las operaciones de reestructuración internacionales, evitar casos de doble imposición y de discriminación.

#### 4.2. *El “paquete fiscal”*

Como resultado del Consejo Ecofin celebrado en Verona en 1996, el 1 de diciembre de 1997 se aprobó por unanimidad un paquete de medidas fiscales con los siguientes objetivos:

- Combatir la competencia fiscal perniciosa.
- Eliminar una serie de distorsiones que afectan al mercado único.
- Invertir la tendencia actual hacia el aumento de la imposición del trabajo para que los sistemas fiscales favorezcan el empleo.

Además, este paquete incluye un código de conducta que hace especial hincapié en el ámbito de la fiscalidad de las empresas, la fiscalidad del ahorro y se llega a un acuerdo sobre la necesidad de suprimir las retenciones a cuenta en el pago transfronterizo de intereses y de cánones entre empresas.

Fruto de este código, se han aprobado las siguientes normas comunitarias:

- a) Directiva 2003/49/CE relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros.
- b) Directiva 2003/48/CE en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses relativa a personas físicas.

En este código los Estados miembro se comprometen a:

- No introducir nuevas medidas fiscales perniciosas.

Dentro de este tipo de medidas se incluyen aquellas que establecen un nivel de imposición efectivo significativamente inferior a los niveles generalmente aplicados en el Estado miembro en cuestión, o incluso la imposición cero o las ayudas estatales a que se refieren los artículos 87 a 89 TCE.

- Reexaminar las disposiciones existentes y las prácticas en vigor y si es preciso modificarlas, con el fin de eliminar cuanto antes toda medida perniciosa.
- Informarse mutuamente de las medidas fiscales que pudieran entrar en el ámbito de aplicación del código y supervisar la comunicación de la información relativa a estas medidas.
- Fomentar la adopción de principios destinados a eliminar las medidas fiscales perniciosas en los terceros países y en los territorios en los que no se aplica el TCE.

En particular, se refiere a los Estados miembros con territorios dependientes o asociados o con responsabilidades específicas o prerrogativas fiscales en otros territorios se comprometieron, en el marco de sus disposiciones constitucionales, a garantizar la aplicación de estos principios en dichos territorios.

### 4.2.1. Pago de intereses y cánones

Esta materia se halla regulada en la Directiva 2003/49/CE.

El objeto de esta norma es establecer un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones entre sociedades asociadas de Estados miembros diferentes a fin de eliminar la imposición en origen de dichos pagos, sometiéndolos así a una única imposición.

Los principales puntos de esta norma comunitaria son:

- a) Se suprimen las retenciones en origen sobre los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros. También se eliminan aquellos sistemas basados en la estimación de la base imponible.

De esta forma, los Estados miembros eximen los intereses y cánones de todo gravamen aplicado a tales categorías de ingresos, para ese tipo de sociedades, con independencia de que el gravamen se aplique mediante retención en origen o mediante estimación de la base imponible.

- b) Se declaran exentos los pagos de intereses o cánones procedentes de un Estado miembro, siempre que el beneficiario efectivo de los intereses o cánones sea una sociedad de otro Estado miembro o un EP situado en otro Estado miembro de una sociedad de un Estado miembro.
- c) El Estado de origen debe reembolsar la retención en origen percibida en exceso en el plazo de un año a partir de la recepción de la solicitud y de la información acreditativa que pueda solicitar legítimamente.

Por Estado de origen se entiende aquél en que el pago es efectuado por una sociedad residente en dicho Estado o por un EP situado en él a una sociedad de otro Estado miembro.

- d) En caso de que en dicho plazo no exista devolución, la sociedad o EP receptores tendrán derecho, al finalizar el año en cuestión, a cobrar intereses sobre el impuesto reembolsado a un tipo de interés equivalente al tipo de interés nacional aplicable en casos similares, en virtud de la legislación nacional del Estado de origen.

Tienen la consideración de sociedades asociadas, aquellas en las que concurra cualquiera de las siguientes circunstancias:

- una de ellas posee una participación de un 25%, como mínimo, en el capital de la otra, o
- una tercera sociedad posee una participación directa de un 25%, como mínimo, en el capital de cada una de las dos sociedades.

Posteriormente, se ha aprobado la Propuesta de Directiva del Consejo, de 30 de diciembre de 2003, por la que se modifica la Directiva 2003/49/CE. Esta propuesta propone la ampliación del ámbito de aplicación de la Directiva de forma que abarque otras formas jurídicas de sociedad, como la SE y la SCE.

### ***4.3. Fiscalidad de las personas físicas***

Los impuestos sobre la renta son competencia exclusiva de los Estado miembros, así sólo es necesario establecer armonizar determinados aspectos relativos a la no discriminación por razón de la nacionalidad y a la libre circulación de trabajadores dentro de la UE.

#### **4.3.1. Trabajadores transfronterizos**

A este respecto, la única medida adoptada ha sido la Recomendación 94/76/CEE, relativa a trabajadores transfronterizos.

En ella se dispone que en caso de que un trabajador residente en un Estado miembro obtenga más del 75% de sus rentas en otro, tendrá derecho a acogerse a los mismos beneficios fiscales que los residentes en el Estado fuente de renta.

Sin embargo, esta medida aborda tan sólo un problema concreto y no determina los numerosos problemas que surgen a este respecto en cuanto a imposición y seguridad social (COM (2001) 260 final).

#### **4.3.2. Fiscalidad del ahorro**

En este ámbito, la Directiva 88/36/CEE afronta el problema de la disparidad de legislaciones sobre el ahorro y rentas de capital estableciendo un sistema de retención en la fuente sobre los intereses pagados o las rentas de capital en general. Se evita así que la libre circulación de capitales origine desequilibrios en los mercados financieros comunitarios.

Por otro lado, se ha aprobado la Directiva 2003/48/CE en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses.

El objeto de esta norma comunitaria es asegurar una imposición efectiva mínima de las rentas del ahorro dentro de la UE a fin de evitar la evasión fiscal de este tipo de rendimientos.

La falta de coordinación entre los regímenes nacionales relativos a la fiscalidad de los intereses percibidos por no residentes, provoca que los residentes de los Estados miembros puedan eludir el gravamen sobre los intereses percibidos en un Estado miembro distinto de aquél en el que residen.

El ámbito de aplicación de esta Directiva se limita a la fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses sobre créditos, excluyéndose las pensiones y prestaciones de seguros.

Los intereses percibidos por personas físicas en un Estado miembro diferente del de su residencia, quedan sometidos a gravamen en éste último, siempre y cuando sean los beneficiarios efectivos. El agente pagador debe estar establecido en la UE.

Por beneficiario efectivo se entiende cualquier persona física que reciba un pago de intereses o cualquier persona física en cuyo beneficio se atribuya un pago de intereses, salvo en caso de que aporte pruebas de que dicho pago no se ha efectuado en beneficio suyo.

Por agente pagador cualquier operador económico que pague intereses al beneficiario efectivo, o le atribuya el pago de intereses para su disfrute inmediato, ya sea el deudor del título de crédito que produce los intereses o el operador encargado por el deudor o el beneficiario efectivo de pagar los intereses o de atribuir su pago.

Esta Directiva abarca los intereses de los títulos de crédito de toda clase, obtenidos directamente o resultantes de inversiones indirectas efectuadas por medio de organismos de inversión colectiva u otras entidades similares

Con la finalidad de que estos rendimientos queden sometidos a imposición efectivamente, se establece un sistema de intercambio automático de información entre los Estados miembros.

En este sentido, los Estados miembros deben adoptar las medidas necesarias para garantizar que los organismos liquidadores establecidos en su territorio, cooperen e intercambien información bancaria.

### **A) Régimen general: intercambio de información**

- Comunicación de información por el agente pagador

Cuando el beneficiario efectivo de intereses es residente de un Estado miembro distinto de aquél en el que está establecido el agente pagador, este último deberá comunicar a la autoridad competente del Estado miembro en el que esté establecido determinados datos:

- Identidad y residencia del beneficiario efectivo.
- Nombre o la denominación y dirección del agente pagador.
- Número de cuenta del beneficiario efectivo o, en su defecto, la identificación del crédito generador de los intereses.
- Información relativa al pago de intereses.

Además, en relación al pago de los intereses deberá comunicar determinados datos según unas categorías específicas enumeradas en la Directiva.

No obstante, los Estados miembros pueden limitar este contenido mínimo de información al importe total de los intereses o rendimientos y al importe total del producto de la cesión, el rescate o el reembolso.

- Intercambio automático de información

La autoridad competente del Estado miembro del agente pagador deberá comunicar a la autoridad competente del Estado miembro de residencia del beneficiario efectivo la información mencionada anteriormente, como mínimo una vez al año, en los seis meses siguientes al final del ejercicio fiscal del Estado miembro del agente pagador.

### **B) Disposiciones transitorias: retención en origen**

Durante un período transitorio, Bélgica, Luxemburgo y Austria podrán abstenerse de intercambiar información sobre los rendimientos del ahorro, siempre y cuando apliquen a los mismos un sistema de retención en origen.

Durante este período transitorio deberán aplicar una retención en origen del 15 % durante los tres primeros años, 20 % durante los tres años siguientes

y 35% más tarde. Asimismo, estos Estados deberán transferir al Estado de residencia del inversor el 75 % de las retenciones.

No obstante, la Directiva autoriza a estos tres Estados miembros a recibir información de los otros Estados miembros.

El titular del rendimiento del ahorro puede facultar a Austria, Bélgica y Luxemburgo para que suministren información al Estado del que es nacional a cambio de que no se le aplique la retención.

Este período transitorio debía estar en vigor hasta que:

- a) Suiza, el Principado de Andorra, el Principado de Liechtenstein, el Principado de Mónaco y la República de San Marino garanticen un intercambio efectivo y completo de información, previa petición.
- b) El Consejo convenga por unanimidad que los EE.UU. se comprometan a intercambiar información, previa petición, según el Acuerdo modelo de la OCDE.

Una vez finalizado el período transitorio estos tres Estados deberán aplicar el sistema de intercambio automático de información.

Posteriormente (en 2004) la Unión Europea firmó Acuerdos con Andorra, Liechtenstein, Mónaco, San Marino y Suiza en condiciones similares al régimen transitorio aplicable a Austria, Bélgica y Luxemburgo. En tales circunstancias, es previsible que el régimen transitorio se convierta de facto en un régimen definitivo, al no ser previsible que se lleguen a cumplir las condiciones que la Directiva establece para darlo por terminado.

### **4.3.3. Fiscalidad de las pensiones**

En el 2001, la Comisión adoptó una Comunicación sobre la eliminación de los obstáculos fiscales a la prestación transfronteriza de pensiones profesionales (COM (2001) 214).

En esta comunicación se intenta eliminar las trabas fiscales que obstaculizan a las personas que desean efectuar aportaciones a planes de pensiones fuera de su Estado miembro de origen y a las entidades de pensiones que desean efectuar prestaciones transfronterizas.

Además, la Comisión propone adoptar medidas destinadas a preservar los ingresos fiscales de los Estados miembros para las prestaciones de jubilación transfronterizas y a eliminar la doble imposición, derivada de la diversidad de los regímenes de imposición de las pensiones profesionales de los Estados miembros.

Esta nueva iniciativa en el ámbito fiscal completa la Directiva 2003/41/CE sobre fondos de pensiones destinada a facilitar las prestaciones de jubilación y las inversiones transfronterizas.

#### **4.3.4. Fiscalidad de los dividendos**

La imposición de los dividendos percibidos por personas físicas no está armonizada en la UE, ni tampoco está prevista su armonización en el Tratado de Roma. Siguiendo esta línea la Comisión no puede proponer su armonización, en aplicación del principio de subsidiariedad, que prohíbe a las instituciones comunitarias arrogarse competencias no reconocidas expresamente en el Tratado de Roma.

No obstante, esto no quiere decir que no se tomen medidas para garantizar la libre circulación de capitales en la UE. Así, los dividendos procedentes de otro Estado miembro percibidos por accionistas particulares no pueden ser sometidos a una imposición superior a la que se impone a los dividendos nacionales. Asimismo, los dividendos pagados a personas físicas residentes en otro Estado miembro no pueden ser objeto de una imposición superior a la que están sujetos los dividendos nacionales. Dichos principios se infieren de las libertades reconocidas en el Tratado de Roma, como es el principio de libertad de circulación de capitales y las consecuencias que ha extraído el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de dichos principios.

En relación a esta materia, la Comisión ha publicado la Comunicación COM (2003) 810 final, relativa a la fiscalidad de los dividendos percibidos por personas físicas.

Esta Comunicación examina la imposición de los dividendos percibidos por personas físicas en cuanto es el caso en que se plantean más problemas (la imposición de los dividendos percibidos por sociedades ya queda regulada por la Directiva 90/435/CEE relativa a matrices y filiales).

En la medida que los Estados miembros aplican sistemas diferentes para la imposición de los pagos de dividendos percibidos por personas físicas, se desincentivan las inversiones transfronterizas y se favorece la fragmentación de los mercados de capitales en la UE.

Como norma general, cuando se trata de dividendos nacionales, la mayoría de los Estados miembros evitan o reducen la doble imposición económica que resulta de gravar los mismos ingresos a la vez con el IS y del impuesto sobre la renta. Mientras que si se trata de dividendos entrantes o salientes, éstos no reciben el mismo tratamiento.

En este sentido, la STJCE Verkooyen de 6 de junio de 2000, establece la incompatibilidad con el TCE de una medida que prevea un tratamiento fiscal distinto para los dividendos nacionales y los dividendos entrantes.

En otro aspecto de la cuestión, la sentencia Manninen, de 7 de septiembre de 2004 ha considerado contrario al derecho comunitario reconocer la deducción por doble imposición económica a los dividendos de fuente interna pero no a los procedentes de otro país de la Unión Europea.

Como conclusión, la Comisión dispone que los Estados miembros no pueden aplicar una imposición superior a los dividendos entrantes o salientes respecto a los dividendos nacionales.

### ***4.3. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y Pequeñas y Medianas Empresas***

En esta materia no se ha tratado de homogeneizar los sistemas tributarios, sino que el objetivo es facilitar la transmisión de las empresas, especialmente las de carácter familiar, ya sea vía hereditaria o venta a terceros.

Así, en la Comunicación de la Comisión 94/C 204 sobre la transmisión de empresas, se pretende garantizar el éxito de la transmisión familiar de la empresa mediante:

- a) La reducción de los Estados miembros de los impuestos sobre la transmisión de empresas que se realicen por sucesión o donación.

Esta reducción es aplicable siempre y cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- La empresa ha de producir y vender efectivamente bienes y servicios.
  - Los herederos se han de comprometer a mantener el capital y la actividad económica de la empresa durante un periodo mínimo de tiempo.
- b) Si el Estado miembro no ha reducido dicha imposición, se recomienda que posibiliten el aplazamiento del pago de los derechos de donación o de sucesión y que concedan exenciones de interés.
  - c) A la hora de determinar la base imponible del impuesto, es conveniente que la empresa se valore posteriormente al fallecimiento del

empresario para determinar los efectos que dicho fallecimiento ha tenido en el valor de la empresa.

## **5. Lucha contra el fraude y la evasión fiscal**

En un espacio de libre comercio como la UE, la ausencia de controles en aduanas y el desmantelamiento de demás barreras interestatales, debe ir acompañado del establecimiento de otras medidas de control y de conocimiento de las operaciones económicas con trascendencia fiscal.

Así, el artículo 280 TCE dispone que los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias y coordinarán sus acciones para combatir el fraude que afecte a los intereses financieros de la UE. Así mismo el artículo 29 TUE establece que para la realización de los fines de la UE es necesaria la lucha contra el fraude a escala internacional.

### **5.1. Asistencia mutua**

En esta materia se dispone la Directiva 77/799/CEE, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros adopta un sistema de control, asistencia e intercambio de información.

El intercambio de información se configura como un medio necesario entre los Estados miembros para luchar contra el fraude y la evasión fiscal internacional. La información intercambiada aparece como medio para la correcta aplicación de los ordenamientos tributarios estatales como instrumento para evitar la evasión fiscal.

La finalidad de este intercambio es la del suministro de actos, datos, documentos que sean útiles a los sistemas tributarios implicados.

El intercambio de información entre Administraciones tiene su fundamento en el derecho a la recaudación tributaria por parte de cada Estado como pieza clave de su orden público económico. Es decir, esta es necesaria para la correcta aplicación de los sistemas tributarios nacionales o la correcta liquidación de los impuestos nacionales.

Así, los principales objetivos de la Directiva norma son:

- a) Luchar contra el fraude y la evasión fiscal internacional.
- b) Intensificar la colaboración entre las administraciones fiscales de los Estados miembros.

- c) Facilitar los intercambios de información que puedan hacer posible la correcta liquidación de los impuestos sobre la renta y el patrimonio.

Esta norma es aplicable tanto en materia de imposición directa como indirecta, por lo que las autoridades competentes de los Estados miembros deben intercambiar todas las informaciones necesarias para la liquidación correcta de los siguientes impuestos:

- Impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.

A estos efectos, se consideran impuestos sobre la renta y el patrimonio los aplicados a la renta total, el patrimonio total o determinados elementos de la renta o el patrimonio, incluidos los impuestos sobre los beneficios procedentes de la enajenación de bienes muebles o inmuebles, los impuestos sobre el importe de los salarios pagados por las empresas y los impuestos sobre las plusvalías.

- IVA.
- IIEE sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas.
- IIEE sobre las labores de tabaco.

El intercambio de información se debe realizar en alguna de las siguientes modalidades:

- a) Intercambio a solicitud previa de un Estado miembro.

Esta modalidad es de carácter subsidiario, en la medida en que el Estado requerido no está obligado a dar curso a la solicitud de información si el Estado peticionario no ha agotado sus propias fuentes habituales de información.

- b) Intercambio automático.

Se trata de un intercambio continuo y regular de informaciones determinadas por lo Estados miembros en el marco de un procedimiento de consulta.

- c) Intercambio espontáneo.

Las autoridades competentes de los Estados miembros pueden comunicarse entre sí informaciones relevantes a efectos fiscales,

sin necesidad de solicitud previa, cuando consideren que determinadas situaciones irregulares existentes en otros Estados miembros requieren una comunicación informativa tendente a evitar fraudes y evasiones fiscales en otros Estados miembros.

La directiva impone los siguientes límites al intercambio de información.

- Sólo podrán acceder a la información las personas del Estado receptor directamente implicadas en el establecimiento del impuesto o en el control administrativo del mismo.
- Principio de reciprocidad.

El Estado requerido podrá negarse a transmitir la información cuando el Estado petionario no esté en condiciones de suministrar una información equivalente.

Según Rosembuj, esta cláusula de equivalencia limita en exceso el intercambio de información. En estos casos el Estado requerido debería intercambiar la información solicitada, aunque el requirente no estuviese en condiciones de dar una respuesta equivalente, siempre y cuando sea necesario de acuerdo con el hecho lesivo y la protección de los derechos del particular.

Se establecería así una cláusula de corrección, como excepción al principio de reciprocidad, a fin de proteger los derechos y garantías de las personas físicas y cumplir con el objetivo principal de la norma comunitaria: intercambiar información para la liquidación correcta de los impuestos directos e indirectos.

- El Estado requerido no estará obligado a llevar a cabo investigaciones o a facilitar información cuando ello implique excederse en lo permitido por su legislación o práctica administrativa.

Se establece, así, una cláusula de corrección a través de la cual ningún Estado está obligado a adoptar medidas contrarias a su propia ley o práctica administrativa. Esta cláusula impide que el Estado requerido lleve a cabo investigaciones o recoja datos cuando su ley nacional se lo prohíbe.

No obstante, en opinión Rosembuj, el hecho de que un Estado no pueda utilizar determinadas informaciones en los casos determinados por su ley nacional no significa que, que otro Estado miembro no pueda utilizarla para la satisfacción de su interés fiscal.

- El Estado receptor considerará la información obtenida secreta, en los mismos términos que la información obtenida en virtud de su legislación nacional.

Asimismo, no se podrán violar los secretos comerciales, industriales o profesionales, así como los procedimientos comerciales y aquellas informaciones cuya divulgación sea contraria al orden público.

Dicha Directiva fue modificada por las Directiva 2004/56/CE del Consejo, de 21 de abril de 2004 y 2004/106/CE del Consejo, de 16 de noviembre de 2004.

Se pretende con acelerar el intercambio de información entre las autoridades fiscales de los Estados miembros permitiendo que coordinen sus investigaciones relativas a los fraudes fiscales transfronterizos y que efectúen más trámites por cuenta de otros Estados miembros, así como actualizar y colmar las lagunas de la Directiva 77/799/CEE.

## ***5.2. Cooperación administrativa en el IVA***

A fin de fomentar la cooperación entre las administraciones fiscales de los Estados miembros, se ha aprobado el Reglamento (CE) 1798/2003 relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del IVA.

Esta norma establece un sistema común de cooperación administrativa e intercambio de datos por vía electrónica entre las autoridades competentes de los Estados miembros a fin de garantizar la correcta aplicación del IVA y luchar contra el fraude fiscal.

Este Reglamento viene a sustituir en materia de IVA a la Directiva 77/799/CEE y al Reglamento (CEE) 218/92.

En numerosas ocasiones el proveedor no está establecido en el Estado miembro de consumo, por lo que éste último tiene la responsabilidad de asegurar que aquél cumpla con sus obligaciones fiscales. Por ello, se hace necesario que los Estados miembros almacenen e intercambien datos por vía electrónica de un Estado miembro a otro.

Asimismo, el Reglamento dispone una serie de normas relativas al suministro de información y la transferencia de fondos entre el Estado

miembro de identificación y el Estado miembro de consumo con el objeto de aplicar el régimen temporal especial relativo a los servicios prestados por vía electrónica que se establece en el artículo 26 quater de la Directiva 77/388/CEE.

El Reglamento se divide en dos ejes básicos:

- a) Se establecen las condiciones de cooperación entre las autoridades administrativas responsables de la correcta aplicación del IVA en relación a las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, la adquisición intracomunitaria de bienes y la importación de bienes.
- b) Se dispone un procedimiento de cooperación entre las autoridades administrativas y la Comisión.

La obligación de asistencia entre los Estados miembros no incluye la comunicación de información o la transmisión de documentos obtenidos por las autoridades administrativas cuando actúan con la autorización de la autoridad judicial o a petición de la misma, salvo que el Derecho nacional lo autorice.

Se establecen las siguientes modalidades de intercambio de información:

- a) Intercambio de información a petición.

Las autoridades competentes de un Estado miembro podrán solicitar información o que se lleven a cabo determinadas investigaciones administrativas ante la autoridad competente de otro Estado miembro con el objeto de obtener todos los datos que les permitirán fijar el IVA de forma correcta.

- b) Intercambio de informaciones sin solicitud previa.

Las autoridades competentes de cada Estado miembro procederá a un intercambio automático o automático estructurado en los siguientes casos:

- Cuando la imposición deba tener lugar en el Estado miembro de destino y la eficacia de cualquier sistema de control dependa de la información facilitada por el Estado miembro de origen.
- Cuando un Estado miembro tenga razones para pensar que en el otro Estado miembro se ha cometido una infracción de la legis-

lación en materia de IVA o exista la posibilidad de que se haya cometido.

- Cuando exista un riesgo de evasión fiscal en otro Estado miembro.

La Comisión junto con un Comité permanente de cooperación administrativa determinará que categorías de información se van a intercambiar, la frecuencia de los intercambios y las modalidades prácticas de intercambio.

Además, cada Estado miembro tiene libertad para decidir si participa en el intercambio de información de una categoría concreta y si lo hace de manera automática o de manera automática estructurada.

c) Intercambio de informaciones espontánea.

En todo caso, las autoridades competentes de los Estados miembros podrán comunicarse la información de la que disponen mediante un intercambio espontáneo.

Por otro lado, en relación a las transacciones intracomunitarias se dispone cada Estado miembro debe disponer de una base de datos electrónica en la que almacenará y procesará determinados datos. Así, las autoridades competentes de un Estado miembro podrá conseguir de forma automática y sin dilación de cualquier otro Estado o por acceso directo de determinadas informaciones.

En cuanto a las relaciones con terceros países, cuando un tercer país comunique datos a la autoridad competente de un Estado miembro, ésta podrá comunicarlos a las autoridades competentes de los Estados miembros a los que pueda interesar y a los que lo soliciten, en la medida en que lo permitan los acuerdos en materia de asistencia en vigor con este país tercero en concreto.

Finalmente, se dispone que no exista obligación de proporcionar la información requerida cuando:

- Suponga una carga administrativa desproporcionada.
- La autoridad requirente no haya agotado las fuentes habituales de información que hubiera podido utilizar para obtener los datos.
- Sea contraria a la legislación o la práctica administrativa de un Estado miembro requerido.

- No haya reciprocidad en el intercambio de información.
- Suponga la divulgación de un secreto comercial, industrial o profesional, o un procedimiento comercial, o una información cuya divulgación fuese contraria al orden público.

La información comunicada es considerada secreta y se beneficia de la protección concedida a la información de la misma naturaleza por la ley nacional del Estado miembro.

### **5.3. Asistencia mutua en materia de cobro de créditos**

En esta materia de cobro de créditos se establecen de una serie de normas a fin de garantizar el cobro en cada Estado miembro de los créditos resultantes de operaciones que formen parte del sistema de financiación del Fondo Europeo de Orientación y de Garantía Agrícola (FEOGA), así como de las exacciones reguladoras agrícolas, de los derechos de aduana y del IVA.

A este respecto, se ha aprobado la Directiva 76/308/CEE relativa a la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos.

Las medidas de aplicación de esta norma se hallan reguladas en la Directiva 77/794/CEE

Un Estado miembro puede solicitar a otro Estado que le comunique determinados datos necesarios para el cobro de un crédito.

A tal fin, la autoridad requerida debe ejercitar las facultades previstas por las disposiciones legales, reglamentarias o administrativas nacionales aplicables al cobro de créditos similares.

Además, a petición de la autoridad requirente, la autoridad requerida debe notificar al destinatario todos los actos y decisiones relativos al crédito o a su cobro que emanen del Estado de la autoridad requirente.

Asimismo, a instancia de la autoridad requirente, la autoridad requerida debe proceder al cobro de los créditos siempre y cuando la petición de cobro vaya acompañada de un título que permita su ejecución.

No obstante, no existe obligación de comunicar las informaciones solicitadas cuando:

- a) La autoridad requerida no estuviese en condiciones de obtener por el cobro de créditos similares según la legislación nacional.
- b) Revelen un secreto comercial, industrial o profesional.

- c) La comunicación de los datos puedan perjudicar la seguridad o el orden público del Estado de que se trate.

Finalmente cabe señalar que se ha aprobado la Directiva 2001/44/CE referente a la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos resultantes de operaciones que formen parte del sistema de financiación del FEOGA, así como de las exacciones reguladoras agrícolas y de los derechos de aduana, y en relación con el IVA y determinados IIEE.

La finalidad de esta Directiva es ampliar el campo de aplicación de la asistencia mutua a los créditos relativos a determinados impuestos sobre la renta y el patrimonio, así como permitir un cobro más eficaz de los créditos que son objeto de una petición de cobro.

## Resumen

- La armonización fiscal es la coordinación de los sistemas fiscales de los Estados miembros para establecer un mercado único basado en la libre circulación de personas, mercancías, servicios y capitales, así como un régimen común de no discriminación de la competencia.

Los objetivos de esta son:

- a) La abolición de los aranceles de aduana y el establecimiento de la Tarifa Exterior Común para importaciones de terceros países.
- b) La desaparición de las fronteras fiscales.
- c) Aproximación de las cargas fiscales que gravan el uso de capitales.
- d) Aproximación de la tributación de las personas físicas.

- Impuestos aduaneros.

El territorio comunitario conforma una Unión Aduanera. Se trata de una integración económica internacional que adopta medidas de no discriminación entre los Estados miembros y que establece una Política Comercial Común presentando un frente común respecto a terceros países.

Las características de esta Unión Aduanera son:

- a) La supresión de los derechos de aduana y exacciones de efecto equivalente dentro del territorio comunitario.

b) El establecimiento de un AAC en las relaciones con terceros países.

• Impuestos indirectos.

En esta clase de impuestos se hace necesario un alto grado de armonización: IVA e IIEE.

a) IVA.

La armonización de este impuesto se establece en básicamente en la Sexta Directiva 77/388/CEE y las Directivas 91/680/CEE y 92/111/CEE.

Actualmente, el IVA se rige por un régimen transitorio que se caracteriza por:

- Supresión de las fronteras fiscales entre los Estados Miembros.
- Supresión de las formalidades tributarias en aduana.
- Principio de tributación en destino.
- Aproximación de los tipos impositivos.

b) IIEE (Accisas).

Las accisas armonizadas son: los hidrocarburos, las bebidas alcohólicas y las labores del tabaco.

Su régimen jurídico se caracteriza por (Directiva 92/12/CEE):

- Establecer como hecho imponible la fabricación y la importación dentro de territorio comunitario de los productos sujetos al proceso armonizador.
- Disponer de un régimen de suspensión del impuesto.
- Establecer una serie de medidas administrativas y de control para asegurar el pago del impuesto.

c) Otros impuestos indirectos.

Además de los impuestos anteriores también se han armonizado los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales (Directiva 69/335/CEE), se ha dispuesto de un marco

comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (Directiva 2003/96/CE) y se ha desarrollado también legislación en materia de franquicias fiscales (Directivas 81/933/CEE, 85/576/CEE, 83/181/CEE, 83/182/CEE y 94/4/CE).

- Impuestos directos.

En este tipo de impuestos no se hace necesario llevar a cabo una armonización, tan solo dar una respuesta parcial a situaciones específicas como la doble imposición o las actividades económicas transfronterizas.

- a) Fiscalidad de la empresa.

- Matrices y filiales.

La Directiva 90/435/CEE establece un régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados Miembros diferentes.

Esta norma tiene por objeto eliminar la doble imposición de los dividendos repartidos por las filiales a sus matrices situadas en otro Estado miembro.

- Fusiones.

La Directiva 90/434/CEE establece un régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros.

Su rasgo principal es el diferimiento del gravamen de las plusvalías generadas con motivo de la realización de las operaciones de fusión, escisión y canje al momento de su realización efectiva.

- Convenio de Arbitraje.

Este Convenio pretende la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas, tiene como fin eliminar las situaciones de doble imposición generadas en los precios de transferencia.

A tal fin se dispone un procedimiento para eliminar la doble imposición sobre beneficios en caso de rectificación de los beneficios de empresas asociadas.

– Pago de intereses y cánones.

La Directiva 2003/49/CE tiene por objeto establecer un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones entre sociedades asociadas de Estados miembros diferentes a fin de eliminar la imposición en origen de dichos pagos, sometiéndolos así a una única imposición.

Los principales puntos de esta norma comunitaria son la exención y la supresión de las retenciones en origen sobre los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros.

b) Fiscalidad de las personas físicas.

– Trabajadores transfronterizos.

La Recomendación 94/76/CEE dispone que en caso de que un trabajador residente en un Estado miembro obtenga más del 75% de sus rentas en otro, tendrá derecho a acogerse a los mismos beneficios fiscales que los residentes en el Estado fuente de renta.

c) Fiscalidad del ahorro.

La Directiva 88/36/CEE afronta el problema de la disparidad de legislaciones sobre el ahorro y rentas de capital estableciendo un sistema de retención en la fuente sobre los intereses pagados o las rentas de capital en general. Se evita así que la libre circulación de capitales origine desequilibrios en los mercados financieros comunitarios.

Por otro lado, la Directiva 2003/48/CE tiene como fin asegurar una imposición efectiva mínima de los pago de intereses sobre créditos dentro de la UE a fin de evitar la evasión fiscal de este tipo de rendimientos.

A tal fin se establece un sistema de intercambio automático de información entre los Estados miembros.

d) Fiscalidad de las pensiones.

En este ámbito se establece la necesidad de eliminar de los obstáculos fiscales a la prestación transfronteriza de pensiones profesionales (COM (2001) 214).

Por otro lado, la Directiva 2003/41/CE sobre fondos de pensiones destinada a facilitar las prestaciones de jubilación y las inversiones transfronterizas.

e) Fiscalidad de los dividendos.

La Comunicación COM (2003) 810 final, relativa a la fiscalidad de los dividendos percibidos por personas físicas dispone que los Estados miembros no pueden aplicar una imposición superior a los dividendos entrantes o salientes respecto a los dividendos nacionales.

f) ISD y PYMES.

En la Comunicación de la Comisión 94/C 204 se pretende garantizar el éxito de la transmisión familiar de la empresa.

- Lucha contra el fraude y la evasión fiscal.

La Directiva 77/799/CEE, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros adopta un sistema de control, asistencia e intercambio de información entre los Estados miembros. Esta norma es aplicable tanto en materia de imposición directa como indirecta.

El intercambio de información puede ser a solicitud previa de un Estado miembro, automático o espontáneo.

No obstante, este intercambio de información no es ilimitado sino que queda sujeto a determinados límites.

Por otro lado, se disponen reglas específicas de cooperación administrativa con respecto al IVA (Reglamento (CE) 1798/2003) y en esta materia de cobro de créditos en cada Estado miembro (Directiva 76/308/CEE).

## Glosario

*Aumento de capital:* Operación empresarial por la que una entidad aumenta su capital social generalmente con la emisión de nuevas acciones, que serán adquiridas por los actuales (derecho de suscripción preferente) y nuevos accionistas.

*Derechos antidumping y derechos compensatorios:* son medidas que tratan de evitar determinadas prácticas realizadas por las empresas. Las empresas vendedoras fijan para el extranjero un precio de venta inferior al que tiene en el mercado nacional, alterando así su valor normal. Son descensos de precios que pueden tener su origen en la percepción de subvenciones estatales.

*Derechos especiales:* Se trata de impuestos que gravan productos de gran consumo destinados a usos específicos: labores del tabaco, bebidas alcohólicas, hidrocarburos. Estos impuestos se expresan generalmente en forma de importe por unidad de producto, a veces en porcentaje sobre el valor del producto. La elección de los productos sujetos a impuestos especiales obedece también a consideraciones de salud pública, protección del medioambiente y ahorro energético.

*Derechos sociales:* Los socios de una sociedad tienen derecho a: participar en el reparto de las ganancias sociales y en el patrimonio resultante de la liquidación, derecho de suscripción preferente, tanto en nuevas acciones emitidas como en obligaciones convertibles en acciones, asistir y votar en las Juntas Generales e impugnar acuerdos sociales y al derecho de información.

*Exportación:* Venta a un país extranjero de mercancías de la industria nacional.

*Importación:* Introducción en un país de mercancías extranjeras.

*Monopolio comercial:* Exclusión de la libre competencia a través de un solo oferente o demandante que impide la formación de un precio de mercado.

*Monopolio fiscal:* Monopolio económico establecido por ley a favor del Estado o de otro ente público, con la finalidad primaria de asegurar un ingreso financiero.

*Operación intracomunitaria:* Operación económica realizada dentro de la UE entre personas residentes en los Estados Miembros.

*Operación interior:* Operación económica realizada dentro del territorio nacional de un determinado Estado.

*Participación social:* Porción en que participa el socio en el capital social de una entidad.

*Persona moral:* Persona jurídica.

*Pequeña y mediana empresa (PYME):* De acuerdo con el artículo 108 TR LIS por empresa de reducida dimensión se debe entender aquella cuyo importe neto de cifra de negocios en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 8 millones de euros, computando a todas las entidades del grupo.

*Sociedad de capital:* La Directiva 69/335/CEE define las sociedades de capital como:

- Toda sociedad, asociación o persona moral cuyas partes representativas del capital o patrimonio social pueden ser negociadas en bolsa.
- Toda sociedad, asociación o persona moral que persiga fines lucrativos, cuyos miembros tengan derecho a transmitir sin previa autorización su parte en la sociedad, asociación o persona moral a un tercero y sólo sean responsables de las deudas de éstas por el importe de su participación.
- Cualquier otra sociedad, asociación o persona moral que persiga fines lucrativos, siempre que el Estado miembro implicado decida considerarlas como tales para la aplicación del derecho de aportación.

## **Bibliografía**

- “La armonización fiscal en la Unión Europea”. Luís Manuel Alonso González, Juan Francisco Corona Ramón, Francisco Valera Tabueña. Ed. Cedecs, 1990.
- “Intercambio internacional de información tributaria”. Tulio Rosembuj. Ed. Universitat de Barcelona, 2004.
- “Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas”. Ramón Falcón y Tella. Ed. Civitas, 1988.



## TEMA 4

# EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES I

### 1. El Impuesto sobre la Renta de No Residentes

La TRLIRNR pretende dar una respuesta a la creciente internacionalización de las relaciones económicas que ponen de manifiesto la importancia de establecer una norma que regule la tributación de los no residentes en los impuestos sobre la renta.

El IRNR se configura como un impuesto directo y real que somete a imposición a personas o entidades no residentes por obligación real de contribuir.

Esta modalidad de sujeción difiere en gran medida de la tributación de los residentes en materia de imposición directa.

Un primer aspecto a destacar, es que se diferencia entre rentas obtenidas sin mediación de EP y rentas obtenidas mediante EP. En el primer supuesto, el devengo recae sobre cada operación y el gravamen se establece, como norma general, sobre los ingresos brutos obtenidos por el sujeto pasivo no residente. Este tipo de tributación supone una gran diferencia con respecto a la tributación de los residentes en el que el gravamen se centra en la renta neta obtenida y su devengo es periódico, estableciéndose al efecto una fecha de devengo unitaria.

Por otro lado, la tributación de los no residentes que operen en España por mediación de EP se equipara a la de las entidades residentes, con determinadas especialidades.

Así, se establece una regulación propia para las personas o entidades no residentes que obtengan rendimientos en territorio español. A pesar de que esta normativa es independiente su interpretación debe realizarse de acuerdo con la normativa del IRPF y del IS (art. 3 TRLIRNR).

Sin embargo, para tener una visión completa de la tributación de los no residentes en España no nos podemos limitar a la TRLIRNR, sino que

debemos tener en cuenta los CDI que España tiene suscritos con otros países, ya que éstos priman sobre la normativa interna (art. 4 TRLIRNR).

### ***1.1. Hecho imponible***

El IRNR define su hecho imponible como la obtención de renta dineraria o en especie, en territorio español por personas físicas y entidades no residentes (art. 1 TRLIRNR).

El criterio utilizado por la ley para delimitar su hecho imponible es el principio de territorialidad y la pertenencia económica.

Así, se somete a gravamen la renta obtenida por entidades no residentes utilizando como base la participación esporádica del no residente en la actividad económica del Estado. Se somete a imposición la capacidad económica del sujeto no residente que carece de un contacto permanente con el territorio español.

### ***1.2. Ámbito territorial de aplicación***

La soberanía fiscal del Estado español se ejerce sobre un determinado espacio físico, en cuyo ámbito se encuadran los hechos imponibles imputables a los contribuyentes no residentes.

El ámbito de aplicación territorial del IRNR es el territorio español, entendiendo por éste el espacio territorial peninsular e insular, así como las aguas interiores, espacio aéreo y el mar territorial (art. 2 TRLIRNR).

Por otro lado, la aplicación del impuesto se ve influida por la existencia de regímenes territoriales forales: Concierto económico (País Vasco) y Convenio económico (Navarra). Así, el País Vasco tiene competencia en materia de gestión tributaria de los no residentes y Navarra posee competencias en materia de recaudación.

Además también se deberán tener en cuenta las especialidades aplicables en la normativa específica establecida para Canarias, Ceuta y Melilla.

## **2. Sujetos pasivos**

El artículo 5 TRLIRNR establece que tendrán la consideración de contribuyentes por el IRNR:

- a) Las personas físicas no residentes en territorio español que obtengan rentas en él y que no sean contribuyentes por el IRPF.

Las personas físicas que sean residentes en España por alguna de las circunstancias establecidas en el artículo 9.2 LIRPF.

- b) Las entidades no residentes en territorio español.
- c) Las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español (art. 38 TRLIRNR).

Por tanto, los no residentes que obtengan rentas en territorio español son sujetos pasivos de este impuesto. Para que un sujeto sea contribuyente del IRNR debe cumplir dos requisitos:

- Que no sea residente en España.
- Que la renta obtenida sea susceptible de ser gravada por alguno de los puntos de conexión determinados en el artículo 13 TRLIRNR.

El elemento fundamental para determinar si una persona física o entidad es sujeto pasivo o no del impuesto es la residencia. En este sentido el artículo 6 TRLIRNR no define qué se entiende por residencia, sino que se remite al concepto establecido en los artículos 9 LIRPF y 8.3 TRLIS. Por lo que un sujeto será considerado no residente, cuando no cumpla las condiciones establecidas en la LIRPF y en el TRLIS.

### ***2.1. La residencia de las personas físicas***

Una persona física estará sujeta al IRNR cuando concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que la persona no resida fiscalmente en España y que no sea contribuyente por el IRPF.
- b) Que la renta obtenida esté sometida a gravamen en virtud de los puntos de conexión dispuestos en el artículo 13 TRLIRNR.

Para determinar si una persona es o no residente en territorio español, se debe acudir al artículo 9 LIRPF (art. 6 TRLIRNR).

A este respecto, la normativa del IRPF diferencia entre dos tipos de contribuyentes: aquellos que tiene su residencia habitual en España y aquellos que, a pesar de residir en el extranjero, deben tributar por el IRPF.

### 2.1.1. Residencia habitual en España

El criterio determinante de la sujeción al IRPF es poseer la residencia habitual en España.

Se considera que una persona física posee su residencia habitual en España cuando se de cualquiera de las siguientes circunstancias:

- a) Que la persona física permanezca, durante el año natural, más de 183 días en territorio español.

Por permanencia se debe entender presencia física en territorio español (TEAC Resolución de 9 de abril de 1997).

Para determinar este período de permanencia se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. Así, la norma no exige una presencia física en territorio español durante la totalidad del periodo, sino que dicha presencia sea continuada y no circunstancial.

Por otro lado, cabe señalar que corresponde a la Administración probar que el contribuyente ha permanecido en territorio español durante 183 días (114 LGT).

En caso de que se alegue poseer la residencia fiscal en un paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.

Con carácter general, resultarán de aplicación los criterios de valoración de la prueba que se contienen en los artículos 1.216 y siguientes del Código Civil y artículos 299 y siguientes de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

Asimismo, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

**Ejemplo.** Una persona física española por razón de su trabajo viaja constantemente por todo el mundo, durante el 2007 ha estado en los siguientes países y por los siguientes períodos de tiempo:

- Francia: 30 días.
- Inglaterra: 50 días.
- Australia: 90 días.
- EE. UU: 40 días.

En este caso se entiende que la persona física posee su residencia habitual en España, ya que, a efectos del cómputo de los 183 días, estas ausencias tienen el carácter de esporádicas. Por lo tanto, se entiende que la persona ha permanecido en España más de 183 días durante el año natural.

La persona tendrá la consideración de residente fiscal en España, salvo que acredite su residencia fiscal en otro país.

- b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos.

El fin de esta norma es atraer la tributación de personas que escapen al IRPF a pesar de ser auténticos residentes.

Por centro de intereses económicos se debe entender aquel lugar donde la persona física posea la mayor parte de su patrimonio, donde radique la sede de sus negocios, desde donde administre sus bienes, donde desarrolle su trabajo o, incluso, donde obtenga la mayor parte de sus rentas.

**Ejemplo.** Un empresario español reside desde hace dos años en Francia. Su única fuente de actividad es una tienda situada en Lleida. Además, posee el 50% de una sociedad española.

Se entiende que el empresario reside habitualmente en España, pues es donde radica el núcleo de sus intereses económicos: la tienda y el 50% de la sociedad española.

- c) Que el cónyuge y los hijos menores de edad tengan su residencia habitual según los criterios anteriores.

Se presume que la persona física posee su residencia habitual en España, cuando el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquella tengan su residencia habitual en España.

Se trata de una presunción iuris tantum, por lo que cabe probar la residencia fiscal en otro país.

**Ejemplo.** Una persona física española trabaja en Irlanda, donde reside habitualmente. No obstante, su esposa y sus dos hijos menores de edad viven en España sin obtener ingresos propios.

Se presume que la persona física reside en España, puesto que tanto su esposa como sus dos hijos residen habitualmente en territorio español.

No obstante, esta presunción se podrá destruir aportando el certificado de residencia fiscal expedido por las autoridades irlandesas.

Por otro lado, se establece una regla de “cuarentena fiscal” para los supuestos en que se traslade la residencia a un paraíso fiscal. Esta medida tiene como fin dejar sin efectos tributarios de forma temporal los cambios de residencia a un paraíso fiscal:

- Las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su residencia fiscal a un territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, tendrán la consideración de residentes fiscales en España en el periodo impositivo que se efectúe el cambio de residencia y en los cuatro siguientes. Se exceptúan los residentes en Andorra que se hayan desplazado como consecuencia de un contrato de trabajo, siempre que el trabajo se desarrolle efectiva y exclusivamente en Andorra y el salario suponga más del 75% de la renta total y no exceda de 5 veces el indicador público de renta de efectos múltiples

Una persona física será residente o no en territorio español durante todo el año natural, puesto que el hecho de que cambie su residencia no supone la interrupción del periodo impositivo.

### ***A) Acreditación de la residencia fiscal***

La persona física podrá demostrar su residencia en un determinado Estado ante la Administración tributaria española mediante el certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades de dicho Estado. El plazo de validez de estos certificados es de un año.

A este respecto, la doctrina de la DGT rechaza los certificados de residencia administrativa, los certificados de empadronamiento, permisos de trabajo o de residencia... (DGT 26 de mayo de 1998 y 25 de febrero de 2002).

Así, a efectos de prueba, tan sólo son admisibles los certificados de residencia fiscal expedidos por las autoridades del país de que se trate, que reconozcan la tributación por renta mundial de la persona física.

### **2.1.2. Casos especiales de residencia**

Existen determinados supuestos en los cuales se considera que una persona física es residente fiscal en España, a pesar de que ésta resida efectivamente en el extranjero.

Se considerarán contribuyentes del IRPF las personas de nacionalidad española, su cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad que tuviesen su residencia habitual en el extranjero, por su condición de:

- a) Miembros de misiones diplomáticas españolas.
- b) Miembros de las oficinas consulares españolas.
- c) Titulares de cargo o empleo oficial del Estado español como miembros de las delegaciones y representaciones permanentes acreditadas ante organismos internacionales o que formen parte de delegaciones o misiones de observadores en el extranjero.
- d) Funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular.

No obstante, no es de aplicación esta norma cuando:

- a) Cuando estas personas ya residiesen en el extranjero antes de ser funcionarios públicos en activo o titulares de cargo o empleo oficial.
- b) En el caso de los cónyuges no separados legalmente o hijos menores de edad, cuando tuvieran su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición por el cónyuge, el padre o la madre, de la condición de funcionario público en activo o titular de cargo o empleo oficial.

Por otro lado y a título de reciprocidad, no tendrán la consideración de contribuyentes del IRPF los nacionales extranjeros que residan habitualmente en España, que se encuentren en alguna de las situaciones anteriores. Es decir, que el motivo de su residencia en España sea consecuencia del desarrollo en territorio español de un cargo de funcionario público en activo o titular de cargo o empleo oficial de un Estado extranjero.

Esta norma está condicionada a que el Estado extranjero de el mismo tratamiento a los nacionales españoles que estén destinados en dicho Estado como consecuencia de desempeñar en él, cargo de funcionario público o titular de cargo o empleo oficial del Estado español.

En estos supuestos, se considera que la persona física no reside en España y que, por lo tanto, es sujeto pasivo del IRNR, siempre y cuando no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de los tratados internacionales.

## 2.2. *La residencia de las personas jurídicas*

La TRLIS establece que se considerarán residentes en territorio español las entidades en que concurra alguno de los siguientes requisitos:

- a) Que esté constituida conforme a las leyes españolas.
- b) Que tengan su domicilio social en España.
- c) Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español.

Se cumplirá esta condición cuando la dirección y control del conjunto de los activos de la entidad radique en España.

El legislador ha optado por definir el concepto de sede dirección efectiva, ya que en la práctica este criterio tiene más importancia que los anteriores. Con ello, se pretende atraer la residencia fiscal de entidades interpuestas o carentes de actividad económica, cuya dirección y control se realizan efectivamente desde España. Se trata de evitar el uso abusivo de residencias fiscales artificiales de entidades formalmente no residentes, pero que de hecho si lo son y que deben tributar por IS y por IRNR.

No obstante, en todo caso la persona jurídica podrá acreditar su residencia fiscal en un determinado país mediante certificado emitido por la Autoridad fiscal de dicho país. La validez del certificado se extiende a un año.

En caso de que se produzca un cambio de residencia el período impositivo concluirá cuando tenga lugar dicho cambio.

La Administración tributaria podrá presumir que una entidad radicada en algún país o territorio de nula tributación, o considerado como paraíso fiscal, 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.

### 2.3. *Entidades en régimen de atribución de rentas*

El régimen de atribución de rentas es un régimen especial por el cual las rentas netas obtenidas determinadas entidades carentes de personalidad jurídica se someten tributación mediante su imputación a los miembros que forman parte de ellas.

Como norma general, en estos casos el contribuyente es el sujeto no residente. No obstante, como excepción, las entidades constituidas en el extranjero con presencia en territorio español son sujetos pasivos del IRNR.

Se entiende que una entidad extranjera tiene presencia en territorio español cuando desarrolle una actividad económica en España de forma continuada y habitual, bien mediante instalaciones o lugares de trabajo, bien mediante un agente autorizado para contratar en nombre y por cuenta de la entidad (art. 38 TRLIRNR).

### 2.4. *La residencia en el MOCDE*

El concepto de residencia en los CDI es de vital importancia en cuanto delimita su ámbito subjetivo de aplicación. Los CDI tan sólo son aplicables a las personas residentes en los Estados contratantes, por lo que el hecho de que una persona sea residente o no en un determinado Estado implicará la aplicación o no de un CDI.

Los Estados tienen libertad para determinar cuando una persona es residente fiscal en su territorio o no. Por ello y con el fin de no interferir en la potestad de los Estados, el artículo 4 MOCDE define el concepto de residente por remisión a la legislación interna de cada Estado contratante.

No obstante, teniendo en cuenta que cada Estado puede establecer criterios distintos, se pueden dar conflictos de residencia. Dichos conflictos de residencia se producirán cuando dos Estados coincidan en considerar a una persona residente fiscal en su territorio en el mismo periodo de tiempo.

Para evitar estas situaciones se establecen una serie de criterios subsidiarios a efectos de resolver los supuestos de doble residencia.

**Ejemplo.** Una persona física de nacionalidad norteamericana trabaja y reside habitualmente en España desde hace 2 años.

Según la normativa española, la persona reside en España, puesto que posee su residencia habitual en territorio español (art. 9 LIRPF).

Sin embargo, según la legislación norteamericana son residentes fiscales en EE.UU., todos aquellos que tengan nacionalidad norteamericana.

En este caso, se da un supuesto de doble residencia fiscal que deberá resolverse aplicando el artículo 4 CDI entre España y EE.UU.

### **2.4.1. Personas físicas**

La residencia de una persona física se determina según la legislación interna de los Estados contratantes.

No obstante, en caso de que se produzca un conflicto de residencia serán de aplicación los siguientes criterios subsidiarios (art. 4.2 MOCDE):

a) Vivienda permanente.

La persona será residente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición.

Los comentarios al MOCDE establecen que la vivienda tendrá el carácter permanente cuando «la persona la haya amueblado y reservado para su uso permanente». Se excluyen, así, las estancias en una determinada vivienda de carácter temporal, como puede ser un apartamento en el que se pasan las vacaciones.

b) Centro de intereses vitales.

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).

Para determinar donde se halla el centro de intereses vitales de la persona se deben tener en cuenta de manera conjunta sus relaciones familiares y sociales, sus ocupaciones y actividades de todo tipo: políticas, culturales económicas, profesionales...

c) Lugar donde se viva habitualmente.

Si así no pudiera determinarse, se considerará residente del Estado donde viva habitualmente.

d) Nacionalidad.

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

e) Procedimiento amistoso (art. 25 MOCDE).

Si, por último, fuera nacional de ambos Estados, o de ninguno, las autoridades competentes resolverán el caso de común acuerdo.

### **2.4.2. Personas jurídicas**

La residencia de una persona jurídica se determina por referencia a la legislación interna de cada Estado contratante. No obstante, en caso de conflicto, la entidad será residente en el Estado en que posea su sede de dirección efectiva.

## **3. Regímenes opcionales para personas físicas**

A fin de equiparar el tratamiento fiscal entre personas físicas residentes y no residentes, tanto el TRLIRNR, como la LIRPF, prevén un régimen opcional por el cual la persona no residente puede optar por tributar por el IRPF o por el IRNR.

### **3.1. Régimen opcional para residentes en España. Régimen especial de tributación por el IRNR**

#### **3.1.1. Ámbito de aplicación**

El artículo 93 LIRPF establece un régimen opcional de tributación para las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de un contrato de trabajo. Estas personas, en principio, deben tributar por el IRPF. No obstante, pueden optar por tributar por el IRNR, sin perder su condición de contribuyentes por el IRPF.

Este régimen es aplicable, siempre y cuando se cumplan las siguientes condiciones (art. 93 LIRPF y 111 RIRPF):

- a) Que no haya sido residente en España durante los 10 años anteriores a su nuevo desplazamiento a territorio español.
- b) Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de un contrato de trabajo.

Esta condición se entiende cumplida cuando la persona física se encuentre en una de las siguientes situaciones:

- Inicie una relación laboral con un empleador español. Dicha relación podrá ser bien laboral, ordinaria o especial, o bien estatutaria.
- El desplazamiento sea ordenado por el empleador y exista una carta de desplazamiento de este.

En este caso es necesario que las rentas obtenidas por la persona física no sean susceptibles de ser calificadas como obtenidas mediante EP situado en territorio español.

c) Que los trabajos se realicen efectivamente en España.

En caso de que los trabajos se realicen parcialmente en el extranjero, se entiende igualmente cumplido este requisito cuando:

- La suma de las retribuciones derivadas de dichos trabajos no excedan del 15% de todas las contraprestaciones del trabajo percibidas durante el año natural.

A estos efectos, es indiferente que dichas retribuciones sean consideradas como rendimientos del trabajo obtenidos en territorio español según el artículo 13.1.c LIRNR.

- Este límite se incrementa al 30% cuando la persona física asume funciones en otra empresa situada en el extranjero perteneciente al mismo grupo según del artículo 42 C.Com.
- En caso de que no pueda acreditarse las cuantías específicas correspondientes a los trabajos realizados en el extranjero, el cálculo de las retribuciones correspondientes se realizarán teniendo en cuenta los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado al extranjero.

d) Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad residente en España o para un establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente en territorio español.

Esta condición se entiende cumplida cuando los servicios redunden en beneficio de una empresa o entidad residente en España o de un EP situado en territorio español.

Si el desplazamiento se ha producido en el seno de un grupo de empresas (art. 42 C.Com), es necesario que el trabajador sea contratado por a empresa del grupo residente en España o que el desplazamiento ordenado por el empleador.

- e) Que los rendimientos del trabajo que se deriven de dicha relación laboral no estén exentos de tributación por el IRNR.

Esa opción de tributación es aplicable durante el periodo impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco periodos impositivos siguientes.

A estos efectos, se considera como periodo impositivo en el que se adquiere la residencia el primer año natural en el que, una vez producido el desplazamiento, la permanencia en territorio español se a superior a 183 días.

El contribuyente que opte por la tributación por el IRNR quedará sujeto por obligación real de contribuir en el IP.

Las consecuencias fiscales de este régimen son importantes en la medida que supone que la persona tributará únicamente por las rentas que se consideren obtenidas en territorio español y, en principio, a un tipo fijo del 24%. Por el contrario, si tributase por el IRPF, tributaría por toda su renta mundial.

### 3.1.2. Contenido del régimen especial

La deuda tributaria del IRPF por las rentas obtenidas en territorio español se determina con arreglo a las normas del IRNR dispuestas para las rentas obtenidas sin mediación de EP. No obstante, no son aplicables los artículos 5 a 11 TRLIRNR (art. 112 RIRPF).

Asimismo, se establecen las siguientes reglas especiales en relación al devengo y al procedimiento de liquidación del impuesto:

- a) La tributación tiene lugar operación por operación, es decir, por cada devengo total o parcial de renta.  
Como consecuencia de ello, no hay posibilidad de compensar las rentas entre si y no existe una fecha unitaria de devengo del impuesto.
- b) La base liquidable se calcula según lo establecido en el artículo 24 TRLIRNR.
- c) La cuota integra se establece según los tipos de gravamen dispuestos en el artículo 25.1 TRLIRNR.
- d) La cuota diferencial es el resultado de disminuir la cuota integra en las deducciones establecidas en el artículo 26 TRLIRNR. Sin embargo, también son deducibles las cuotas satisfechas a cuenta del IRNR.

- e) Las retenciones y pagos a cuenta se establecen según la normativa del IRNR.

Están obligados a retener las entidades residentes o los EP en los que presten los servicios los contribuyentes, en relación con las rentas que estos obtengan en territorio español.

En las transmisiones de bienes inmuebles, el adquirente está obligado a practicar la retención dispuesta en por el artículo 25.2 TRLIRNR.

### **3.1.3. Ejercicio de la opción**

La opción por este régimen debe realizarse mediante una comunicación dirigida a la Administración tributaria, en el plazo máximo de 6 meses desde la fecha de inicio de la actividad que conste en la Seguridad Social en España o en la documentación que el permita, en su caso, el mantenimiento de la legislación de la Seguridad de origen.

No pueden ejercer esta opción aquellos contribuyentes que se hayan acogido al procedimiento especial para determinar las retenciones e ingresos a cuenta sobre los rendimientos de trabajo para el supuesto de cambio de residencia.

El sujeto pasivo deberá ejercer la opción y acreditar el cumplimiento de los requisitos ante la Administración tributaria mediante el modelo de comunicación 150 y conforme a lo establecido en la OM de 10 de junio de 2005 (EHA/1731/2005).

### **3.1.4. Renuncia del régimen**

Los contribuyentes que deseen renunciar a este régimen deben seguir el siguiente procedimiento:

- a) Deben presentar a su retenedor la oportuna comunicación de datos, quien devolverá una copia sellada de aquella.
- b) Posteriormente, deben presentar ante la Administración tributaria el modelo de comunicación 145, adjuntando copia sellada de la comunicación de datos.

El plazo de renuncia es durante los meses de noviembre y diciembre anteriores al inicio del año natural en que la renuncia deba surtir efectos.

Los contribuyentes que renuncien a este régimen especial no podrán volver a optar por su aplicación.

### 3.1.5. Exclusión del régimen

La exclusión de este régimen se produce como consecuencia del incumplimiento de alguna de las condiciones que determinaron su aplicación. Los contribuyentes tienen la obligación de comunicar a la administración dicho incumplimiento en el plazo de un mes desde que éste se produjo.

Los efectos de la exclusión se producen en el periodo impositivo en que se produzca el incumplimiento.

La exclusión del régimen se comunica a la Administración a través del modelo 150.

### 3.2. Régimen opcional para residentes en la UE

El fin principal de este régimen es igualar el tratamiento que se da a los residentes en un Estado Miembro de la UE que obtengan la mayoría de sus rentas en territorio español, con el de las personas físicas residentes en España. Con ello, se pretende garantizar el principio de igualdad y no discriminación entre personas residentes y no residentes en un Estado miembro.

Este régimen es fruto de la STJCE Asunto Schumaker, de 14 de febrero de 1995, según la cual se produce una situación de discriminación cuando una persona física residente en un Estado miembro obtiene la mayoría de sus rentas en otro Estado miembro y debe tributar por el IRNR. Al tributar por el IRNR no se tiene derecho a determinadas ventajas fiscales de las que si disfrutaban los residentes.

Así, los residentes en la UE podrán solicitar que su deuda tributaria se calcule en función de las normas del IRPF, siempre y cuando (art. 46 TRLIRNR):

- a) Sean personas físicas.
- b) Acrediten ser residentes en otro Estado miembro de la UE.
- c) No residan en un país o territorio calificado como paraíso fiscal.
- d) Acrediten que, al menos, el 75 por 100 de la totalidad de su renta en el período impositivo esté constituida por la suma de los rendimientos del trabajo y de actividades económicas obtenidos durante el mismo en territorio español, cuando estas rentas hayan tributado efectivamente por el IRNR.

**Ejemplo.** Una persona física residente en Francia vive en un pueblo fronterizo con España. Dicha persona tiene una consulta abierta en España, por lo que cada día cruza la frontera para acudir a su consulta. En el 2007 su renta total ha ascendido a 25.000, de los cuales 20.000 proceden de su consulta en España.

En este caso la persona francesa debe tributar por el IRNR, no obstante podrá solicitar que su deuda tributaria se calcule conforme a las normas del IRPF puesto que cumple con todos los requisitos para ello:

- a) Es una persona física.
- b) Es residente en otro Estado miembro de la UE.: Francia
- c) No reside en un país o territorio calificado como paraíso fiscal.
- d) Más del 75% de la totalidad de su renta en el período impositivo corresponde a los rendimientos de actividades económicas obtenidos durante el mismo en territorio español.
- e) Las rentas han tributado efectivamente por el IRNR, al tener un establecimiento permanente en España.

A pesar de que el impuesto se calcule conforme a las normas del IRPF, estas personas siguen teniendo la condición de contribuyentes por el IRNR.

El sujeto pasivo deberá solicitar la aplicación de este régimen y acreditar el cumplimiento de los requisitos ante la Administración tributaria conforme a lo establecido en la OM de 12 de julio de 2000.

Ésta, teniendo en cuenta la totalidad de las rentas obtenidas por el contribuyente en el período impositivo y sus circunstancias personales y familiares, y siguiendo el esquema liquidatorio del IRPF, determinará el tipo medio de gravamen correspondiente.

El tipo medio de gravamen resultante se aplicará sobre la parte de base liquidable correspondiente a las rentas obtenidas en territorio español.

Si el resultado anterior arroja una cuantía inferior a las cantidades satisfechas durante el período impositivo por el contribuyente no residente en concepto de IRNR sobre las rentas obtenidas en territorio español, procederá devolver el exceso.

#### **4. Individualización de rentas**

Para determinar que rentas son susceptibles de integrar la base imponible del IRNR, a las personas físicas sujetos pasivos del impuesto les son

de aplicación las normas de individualización de rentas establecidas en el artículo 11 LIRPF (art. 8 TRLIRNR).

La LIRPF establece los siguientes criterios de individualización:

a) Rendimientos de trabajo.

Con carácter general, los rendimientos de trabajo corresponden exclusivamente a quien ha generado el derecho a su percepción.

No obstante, las percepciones de planes de pensiones, mutualidades, pensiones por jubilación o invalidez, que también tienen la consideración de rendimientos del trabajo, se atribuyen a la persona en cuyo favor estén reconocidas.

b) Rendimientos de capital mobiliario e inmobiliario.

Éstos se consideran obtenidos por el titular de los elementos patrimoniales de que provengan.

c) Rendimientos de actividades económicas.

Éstos se atribuirán a quien realice de forma habitual, personal y directa la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos necesarios para el desarrollo de la actividad.

A este respecto, se presume que los rendimientos corresponden al titular de la actividad económica. No obstante, se trata de una presunción iuris tantum por lo que cabe prueba en contrario.

**Ejemplo.** Un matrimonio francés posee un restaurante en España. El titular del restaurante es la esposa, aunque en la práctica es el esposo quien lleva a cabo la actividad económica.

En este supuesto los rendimientos de la actividad económica se imputarían a la esposa, puesto es la persona quien figura como titular del restaurante. No obstante, se podrá probar que quien efectivamente lleva a cabo la actividad es el esposo, por lo que las rentas generadas por el restaurante se deberán imputar a éste.

d) Ganancias patrimoniales.

Éstas se consideran obtenidas por el titular de los elementos patrimoniales de que provengan.

En el supuesto de que en la ganancia patrimonial no exista una transmisión previa (ganancias en el juego) se entenderá que corresponde a la persona que tiene el derecho a su percepción o la haya ganado directamente.

e) Imputación de rentas inmobiliarias.

Estas rentas se imputan a los titulares de los bienes inmuebles según las normas del IP establecidas en el artículo 7 LIP.

A efectos de la aplicación de estas normas, se debe tener presente que la renta se entiende obtenida en función del origen de la misma con independencia del régimen económico matrimonial existente en caso de que la persona física esté casada.

## 5. El representante

Con carácter general, la LGT obliga a los sujetos no residentes a nombrar un representante con domicilio en territorio español (art. 47 LGT):

- a) Cuando operen en España a través de establecimiento permanente (EP).
- b) Cuando lo establezca expresamente la normativa tributaria.
- c) Cuando, por las características de la operación o actividad realizada o por la cuantía de la renta obtenida, así lo requiera la Administración.

La función principal del representante es representar al no residente ante la Administración tributaria en sus obligaciones por el impuesto.

En este sentido, el artículo 10 TRLIRNR dispone que el contribuyente no residente tiene obligación de nombrar representante exclusivamente en los siguientes supuestos:

- a) Cuando opere mediante EP.
- b) Cuando realice prestaciones de servicios, asistencia técnica, obras de instalación o montaje derivadas de contratos de ingeniería y, en general, de actividades o explotaciones económicas en España sin mediación de establecimiento permanente.
- c) Cuando así lo requiera la Administración Tributaria debido a las características de la operación o actividad realizada o por la cuantía de la renta obtenida.

- d) Cuando se trate de entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en España (art. 38 TRLIRNR).

Esta obligación será, asimismo, exigible a las personas o entidades residentes en países o territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria, que sean titulares de bienes situados o de derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, excluidos los valores negociados en mercados secundarios oficiales.

No obstante, los contribuyentes podrán nombrar, de forma voluntaria, un representante para que les sirva de medio de comunicación con la Administración Tributaria.

La ley no delimita el alcance de la representación en las relaciones tributarias, por lo que es posible realizar apoderamientos parciales o limitados, en el caso de la representación voluntaria. Cuando la representación es por imperativo legal deberá necesariamente extenderse a los supuestos que prevé la Ley. En estos casos será necesario que se comunique a la Administración cual es el alcance de la representación.

La designación del representante se debe realizar antes de que finalice el plazo de declaración de la renta. Así, en el momento en que la entidad nombra a su representante tiene un plazo máximo de 2 meses para comunicar el nombramiento a la Administración en la que se haya de presentar la declaración. Dicho nombramiento debidamente acreditado y con la aceptación expresa del representante.

En caso de que se opere a través de EP o de entidades régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en España, el incumplimiento de esta obligación habilitará a la Administración a considerar como representantes a quienes así figuren en el Registro Mercantil.

Si no hubiese representante nombrado o inscrito, o fuera una persona distinta de quien está facultado para contratar en nombre de aquéllos, se considerará como representante a éste último.

En caso de que el no residente sea residente en un país o territorio con el que no exista un intercambio efectivo de información, la Administración tributaria podrá considerar representante al depositario o gestor de los bienes.

El incumplimiento de la obligación de designar representante constituye una infracción tributaria grave, sancionable con multa de 2.000 euros, salvo en el supuesto del residente en país o territorio sin intercambio de información efectiva, en que la multa se eleva hasta los 6.000 euros.

## 6. El responsable solidario

El artículo 41 LGT dispone que la ley podrá declarar responsables de la deuda tributaria junto a los sujetos pasivos a otras personas. Los responsables son sujetos obligados al pago de las deudas tributarias de los contribuyentes o deudores principales, en caso de falta de pago de éstos. Con ello, la ley persigue garantizar el pago de la deuda tributaria.

Para que exista responsabilidad es necesario que se cumplan dos requisitos:

- a) La realización del hecho imponible por el sujeto pasivo, del que deriva el nacimiento de la obligación tributaria a cargo de éste.
- b) La falta de pago por el sujeto pasivo, del que deriva la obligación del responsable.

La LGT diferencia entre responsabilidad subsidiaria y solidaria:

- a) Responsabilidad subsidiaria.

La Administración sólo podrá dirigirse contra el responsable, previa exclusión del patrimonio del deudor mediante, mediante la correspondiente declaración de fallido de éste.

La responsabilidad será siempre subsidiaria, salvo precepto legal en contrario.

- b) Responsabilidad solidaria.

La Administración puede dirigirse contra el responsable a falta de pago en periodo voluntario por el sujeto pasivo.

En este sentido, la TRLIRNR establece que serán responsables solidarios de la deuda tributaria de la entidad no residente que obtenga rendimientos sin mediación de EP los siguientes sujetos (art. 9 TRLIRNR):

- a) El pagador de los rendimientos.

La responsabilidad solidaria de este sujeto queda limitada a las rentas que satisfaga y no alcanza a las ganancias patrimoniales.

A este respecto, se entiende que una entidad no es pagadora cuando se limite a efectuar una simple mediación en el pago, es decir, cuando abone una cantidad por cuenta y orden de un tercero.

Además, se exime de responsabilidad a este sujeto cuando tenga condición de retenedor, sin perjuicio de las responsabilidades derivadas de esta condición.

En consecuencia, la responsabilidad solidaria se limita al ámbito de las rentas mobiliarias derivadas de valores depositados o gestionados por entidades financieras, así como en el ámbito de los rendimientos que sean satisfechos por personas físicas, al margen del desarrollo de una actividad económica.

Para que el pagador sea responsable solidario, es necesario que sea residente en España o que al menos posea un EP en territorio español.

La Administración podrá exigir directamente la deuda tributaria al responsable solidario, sin que sea necesario acto administrativo previo de derivación de responsabilidad en dos supuestos:

- Pagador de rendimientos a un no residente sin establecimiento permanente.
- Depositario o gestor de bienes de un residente en un paraíso fiscal.

En los restantes casos, la responsabilidad se exigirá en los términos previstos por el artículo 41.5 LGT, por lo que será necesario acto previo de derivación de responsabilidad.

La responsabilidad solidaria de los depositarios o gestores de bienes sólo alcanza a las rentas derivadas de tales bienes o derechos, incluyéndose las ganancias patrimoniales.

La condición de retenedor no exime al depositario o gestor de su responsabilidad.

**Ejemplo.** Entidades depositarias de valores de entidades residentes son gestoras y retenedoras al mismo tiempo y satisfacen ganancias patrimoniales derivadas de la venta de dichos valores a sus clientes no residentes.

- Los representantes de EP o régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en España.

Éstos serán responsables por las deudas tributarias propias de los EP y las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero y con presencia en España.

## 7. Domicilio fiscal

El domicilio fiscal es la sede legal de una persona a efectos fiscales. Con ello, se pretende garantizar la existencia de un lugar al que puede dirigirse la Administración tributaria para comunicarse con el obligado tributario y dar seguridad jurídica y eficacia en la gestión en relación al cumplimiento de las obligaciones tributarias.

A este respecto, se dispone que las personas físicas y entidades no residentes que obtengan rentas en España tendrán su domicilio fiscal en los siguientes lugares (art. 11 TRLIRNR):

a) Establecimientos permanentes.

Cuando se opere en España a través de EP, se considerará como domicilio fiscal el lugar en que radique la efectiva gestión administrativa y la dirección de los negocios.

Si no puede establecerse el lugar del domicilio fiscal según el criterio anterior, tendrá tal consideración el lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado.

b) Rentas inmobiliarias.

El domicilio fiscal será el del representante del sujeto no residente, y en su defecto, donde esté situado el bien inmueble.

c) Otros supuestos.

Para el resto de los supuestos, el domicilio fiscal del no residente será el de su representante o, en su defecto, el del responsable solidario.

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.

La misma validez, en defecto de designación de representante por parte de personas o entidades residentes en países o territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria, y a falta de responsable solidario, tendrán las notificaciones que se puedan practicar en el lugar de situación de cualquiera de los inmuebles de su titularidad.

## 8. Retenedor

La TRLIRNR da una gran importancia a la figura del retenedor en cuanto es el principal responsable de la exacción del impuesto. La obligación de retener se configura como una obligación independiente de la obligación tributaria del sujeto pasivo no residente. Así, el retenedor es titular de una deuda tributaria propia independiente y por lo tanto, es deudor principal.

El artículo 30 TRLIRNR establece un mandato legal a cargo de los pagadores de rendimientos a no residentes consistente en la obligación de practicar retención o ingreso a cuenta, respecto de las rentas que satisfagan a no residentes.

Los sujetos obligados a efectuar dichas retenciones o ingresos a cuenta serán:

- a) Las entidades, incluidas las entidades en régimen de atribución, residentes en territorio español.
- b) Las entidades constituidas en el extranjero con presencia en España en régimen de atribución de rentas (art. 38 TRLIRNR).
- c) Las personas físicas residentes en territorio español que realicen actividades económicas, respecto de las rentas que satisfagan o abonen en el ejercicio de las mismas.
- d) Los no residentes que operen en España mediante EP.
- e) Los no residentes que operen sin EP pero, en este caso, únicamente respecto de los rendimientos de trabajo satisfechos y otros que constituyan gasto fiscalmente deducible.

El retenedor, como ocurre en otros impuestos, no tiene la obligación de retener una cantidad a cuenta del impuesto final del sujeto pasivo, sino que debe retener la cantidad total correspondiente a la deuda tributaria por dicho impuesto.

La obligación de retener o practicar el ingreso a cuenta se dispone tan sólo para las rentas sujetas al impuesto, excluyéndose las exentas tanto en virtud del TRLIRNR como en virtud de un CDI.

## Resumen

- El IRNR es un impuesto directo y real que somete a imposición a las personas físicas y entidades no residentes que obtengan rentas en territorio español.

- Son sujetos pasivos del impuesto:
  - a) Las personas físicas no residentes en territorio español que obtengan rentas en él y que no sean contribuyentes por el IRPF.
  - b) Las personas físicas que sean residentes en España por alguna de las circunstancias establecidas en el artículo 9.2 LIRPF.
  - c) Las entidades no residentes en territorio español.
  - d) Las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español (art. 38 TRLIRNR).
- El elemento esencial para determinar si un sujeto es contribuyente o no del impuesto es la residencia.

Por tanto, estarán sujetos al IRNR todas aquellas personas físicas y jurídicas que no sean residentes en España según la normativa del IRPF y del IS.

- a) Residencia de las personas físicas.

Se entiende que una persona física tiene su residencia habitual en España cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

- Que permanezca en España más de 183 días durante el año natural.
- Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.
- Que el cónyuge y los hijos menores de edad tengan su residencia habitual según los criterios anteriores.

En este caso se presume, salvo prueba en contrario, que un contribuyente tiene su residencia habitual en España.

Por otro lado, las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia en un paraíso fiscal, seguirán teniendo la condición de contribuyentes por el IRPF, tanto en el período impositivo en el que efectúen el cambio de residencia como en los cuatro períodos impositivos siguientes, salvo en el caso de determinados trabajadores residentes en Andorra.

Asimismo, tienen la consideración de contribuyentes del IRPF las personas físicas de nacionalidad española, su cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad, que tengan su residencia habitual en el extranjero, por su condición de miembro de Misiones diplomáticas o consulares, miembros de organismos internacionales....

A título de reciprocidad, los nacionales extranjeros que tengan su residencia habitual en España por su condición de miembros de Misiones Diplomáticas o Consulares extranjeras en España, miembros de Organismos Internacionales situados en España serán contribuyentes del IRNR y no del IRPF.

#### b) La residencia de las personas jurídicas.

Una entidad se considerará residente en España cuando cumpla con cualquiera de los siguientes criterios:

- Que se hubiese constituido conforme a la Ley española.
- Que tenga su domicilio social en territorio español.
- Que tenga su sede de dirección efectiva en territorio español.

La Administración tributaria la puede presumir en el caso de entidades residentes en países o territorios de nula tributación que cumplan determinados requisitos.

En todo caso el sujeto pasivo podrá acreditar su residencia fiscal en otro país mediante certificado expedido por la autoridad competente del país de que se trate.

#### c) La residencia en el MOCDE

El MOCDE define la residencia de las personas por remisión a la legislación interna de los Estados contratantes.

No obstante, para los supuestos de conflicto de residencia se establecen una serie de criterios subsidiarios de aplicación sucesiva:

Personas físicas:

- Vivienda permanente.
- Centro de intereses vitales.

- Lugar donde se viva habitualmente.
- Nacionalidad.
- Acuerdo entre los dos Estados contratantes.

Personas jurídicas:

- Serán residentes donde posean su sede de dirección efectiva.
- Se prevén dos regímenes opcionales en virtud de los cuales las personas físicas no residentes pueden optar por tributar por el IRPF o por el IRNR.

- a) Régimen opcional para personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español con motivo de un contrato de trabajo.

Las personas físicas podrán optar por tributar por el IRPF o por el IRNR durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes, siempre y cuando se cumplan determinadas condiciones.

- b) Régimen opcional para contribuyentes residentes en la UE.

Los contribuyentes del IRNR que residan en otro Estado miembro y que más del 75% de su renta total corresponda a rendimientos de trabajo y de actividades económicas obtenidos en territorio español podrán solicitar que se calcule su tributación en España en función de las normas del IRPF.

Estas personas continúan siendo contribuyentes por el IRNR.

- En el caso de las personas físicas se les aplican las normas de individualización de rentas establecidas en el artículo 11 LIRPF.
- Los no residentes tienen la obligación de nombrar un representante fiscal cuando:
  - a) Operen en territorio español mediante EP.
  - b) Realicen prestaciones de servicios, asistencia técnica, obras de instalación o montaje derivadas de contratos de ingeniería y, en general, de actividades o explotaciones económicas en España sin mediación de EP.

- c) Lo requiera la Administración Tributaria debido a las características de la operación o actividad realizada o por la cuantía de la renta obtenida.
  - d) Se trate de entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en España.
- Son responsables solidarios por las deudas tributarias del no residente:
    - a) El pagador de los rendimientos.
    - b) El depositario o gestor de los bienes o derechos del no residente.
    - c) Los representantes de EP o régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en España.
  - Los pagadores de rentas sujetas al IRNR tienen la condición de retenedores.

El retenedor está obligado a retener e ingresar el importe del impuesto del no residente.

Están obligados a retener o ingresar a cuenta, respecto de las rentas sujetas al IRNR que satisfagan o abonen, entre otros:

- a) Las entidades residentes en España (también las entidades en régimen de atribución).
- b) Las personas físicas residentes en España que realicen actividades económicas.
- c) Los contribuyentes del IRNR con EP.
- d) Los contribuyentes del IRNR sin EP, respecto de los rendimientos del trabajo que satisfagan.

No existe obligación de retener en relación con las rentas exentas.

## Ejercicios

1. Determinar la residencia de los sujetos en los siguientes supuestos:
  - a) Una persona física española es directivo de un banco, debido a su trabajo debe viajar continuamente por todo el mundo. Durante este año ha estado más de 183 días fuera de España. Por otro

- lado, posee varias casas situadas en París, Londres, Milán y Barcelona. En esta última viven su esposa y su hijo menor.
- b) Una periodista peruana, trabaja en España como corresponsal durante 9 meses al año. Su esposo y sus dos hijos mayores de edad viven en Perú.
  - c) Una persona física de nacionalidad española es enviado a trabajar en la Embajada española en China como miembro del personal diplomático. Durante su estancia en dicho país, se casa con una española residente con anterioridad en China.
  - d) Un empresario francés contrae matrimonio con una abogada española que reside habitualmente en España. Por razones profesionales, el empresario visita esporádicamente España. Por otro lado, a pesar de que sus principales intereses económicos se encuentran en Francia, tributa en dicho país como no residente. Además, carece de certificación de residencia fiscal de otro país.
  - e) Un artista español tributa en España como residente fiscal hasta el 2006. Durante el 2007, por razones profesionales, permanece en el extranjero por 10 meses. No obstante, las rentas que obtiene en territorio español durante dicho ejercicio las autoliquida por el IRNR. A efectos de prueba, muestra a la Administración española los billetes de avión, así como las facturas de los hoteles que demuestran su estancia en el extranjero.
  - f) Una persona física holandesa trabaja en Bélgica, donde se le considera residente fiscal, como directivo de una empresa belga aunque por razones profesionales viaja constantemente. Por otra parte, en España, donde reside su cónyuge no separado legalmente y dos hijos menores de edad, obtiene ciertos rendimientos procedentes de actividades profesionales prestadas en territorio español. Además, posee el 75% de una sociedad española, varios apartamentos arrendados en la costa española y una vivienda para su uso propio en Madrid.
  - g) En enero de 2005 una persona física española cambia su residencia fiscal al Principado de Mónaco. En el 2007, la Administración tributaria española le reclama su deuda tributaria por el IRPF correspondiente al período impositivo 2006. Durante el proceso de inspección, la persona aporta como prueba un certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades de Mónaco.

## Glosario

*Acto administrativo previo de derivación de responsabilidad:* Acto administrativo por el que la Administración tributaria se dirige al responsable de la deuda tributaria, por el que previa audiencia de los interesados se declara la responsabilidad y el alcance de ésta (art. 41 LGT).

*Deuda tributaria:* La deuda tributaria está formada por la cuota tributaria, los pagos a cuenta, los recargos legalmente exigibles, incluidos los recargos por ingresos extemporáneos, los intereses de demora y el recargo de apremio. Se excluyen las sanciones (art. 58 LGT).

*Deudor principal:* Aquellos sujetos que son titulares directos de la deuda tributaria: sujetos pasivos, retenedores y obligados a efectuar ingresos a cuenta o pagos fraccionados.

*Paraíso fiscal:* Países o territorios incluidos en la lista que España ha elaborado y que no cumplen el requisito de intercambiar información tributaria con España de forma considerada suficiente.

*Sustituto:* Sujeto pasivo que por imposición de la ley y en lugar del contribuyente, está obligado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria (art. 36 LGT).

## Bibliografía

- “Derecho Fiscal Internacional”. Tulio Rosembuj, Ed. El fisco. 2001.
- “Manual de Fiscalidad Internacional”. Teodoro Cordón Ezquerro, Ed. Institutos de Estudios Fiscales. Manuales de la Hacienda Pública. 2001.
- “Comentarios al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas” Cuatrecasas. Ed. Thomson-Aranzadi, 2003.
- “Guía del Impuesto sobre la Renta de No Residentes”, Nestor Carmona Hernández Ed CISS. 2003.
- “Memento Práctico. Fiscal.2007”. Ed. Francis Lefebvre.

## Anexo I

### Paraísos Fiscales (RD 1080/1991)<sup>1</sup>

- |  |  |
|--|--|
| 1. Principado de Andorra                             | 28. República de Naurú                     |
| 2. Antillas Neerlandesas                             | 29. Islas Salomón                          |
| 3. Aruba   | 30. San Vicente y las Granadinas           |
| 4. Emirato del Estado de Bahrein                     | 31. Santa Lucía                            |
| 5. Sultanato de Brunei                               | 32. República de Trinidad y Tobago         |
| 6. República de Chipre                               | 33. Islas Turks y Caicos                   |
| 7. Emiratos Árabes Unidos                            | 34. República de Vanuatu                   |
| 8. Gibraltar   | 35. Islas Vírgenes Británicas              |
| 9. Hong-Kong   | 36. Islas Vírgenes de Estados Unidos       |
| 10. Anguilla de América                              | 37. Reino Hachemita de Jordania            |
| 11. Antigua y Barbuda                                | 38. República Libanesa                     |
| 12. Las Bahamas                                      | 39. República de Liberia                   |
| 13. Barbados   | 40. Principado de Liechtenstein            |
| 14. Bermuda  | 41. Gran Ducado de Luxemburgo <sup>2</sup> |
| 15. Islas Caimanes                                   | 42. Macao                                  |
| 16. Islas Cook                                       | 43. Principado de Mónaco                   |
| 17. República de Dominica.                           | 44. Sultanato de Omán                      |
| 18. Granada  | 45. República de Panamá                    |
| 19. Fiji   | 46. República de San Marino                |
| 20. Islas de Guernesey y Jersey<br>(Islas del Canal) | 47. República de Seychelles                |
| 21. Jamaica  | 48. República de Singapur.                 |
| 22. República de Malta                               |  |
| 23. Islas Malvinas                                   |  |
| 24. Isla de Man                                      |  |
| 25. Islas Marianas                                   |  |
| 26. Mauricio   |  |
| 27. Montserrat                                       |  |

1. Los países y territorios a que se refiere este Anexo que 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 la consideración de paraísos fiscales en el momento en que dichos convenios o acuerdos entren en vigor. (Artículo 2 del Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios considerados como paraísos fiscales, según redacción dada por el Artículo Segundo del Real Decreto 116/2003, de 31 de enero “B.O.E. del 1 de febrero de 2003”). Este es el caso de Malta.

2. Por lo que se refiere a las rentas percibidas por las Sociedades a que se refiere el párrafo 1 del Protocolo anexo al Convenio para evitar la Doble Imposición, de 3 de junio de 1986.

## Anexo II

### CDI entre España y Bélgica

#### *Artículo 4. Residente*

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

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

- a) Esa persona será considerada residente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);
- b) Si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente del Estado contratante donde viva habitualmente.
- c) Si viviera habitualmente en ambos Estados o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente del Estado del que sea nacional;
- d) Si fuera nacional de ambos Estados o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los dos Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo.

3. Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1 una persona que no sea una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, se considerará residente del Estado en que se encuentre su sede de dirección efectiva.”



## TEMA 5

# EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES II. RENTAS SUJETAS

### 1. Rentas obtenidas en España

El hecho imponible del IRNR es la obtención de renta, dineraria o en especie, en territorio español. Por ello, es necesario definir que rentas se consideran obtenidas en España.

A este respecto, el artículo 13 TRLIRNR establece una serie de puntos de conexión en base a los cuales se delimita el ámbito de aplicación del impuesto:

a) Residencia del pagador.

El pago de rendimientos por personas, entidades residentes o EP situados en España a entidades no residentes, pueden determinar la sujeción de determinados tipos de rentas al IRNR.

b) Lugar de situación del bien o ejercicio del derecho.

El mero hecho de que un bien mueble o inmueble se encuentre situado en territorio español o que el ejercicio de un derecho se deba ejercer en España constituye un criterio de sujeción al IRNR.

c) Lugar de emisión.

Se trata de supuestos en que la persona o entidad emisora de valores tenga su residencia fiscal en España.

## d) Lugar de realización o utilización.

Cierto tipo de rentas que dan sujetas al IRNR en función del lugar donde se presta o realiza la actividad que los genera o en función del lugar donde se utilizan, total o parcialmente, los beneficios de la misma.

Para determinar si una renta está sujeta o no al IRNR, no sólo se debe atender al TRLIRNR, sino que también se deben tener en cuenta los CDI que España tenga suscritos con otros países en la medida que reparten la soberanía tributaria entre los Estados contratantes.

Por otro lado, las rentas sujetas al IRNR pueden obtenerse a través de EP o no. Este factor tiene una importancia decisiva en cuanto el tratamiento fiscal de los rendimientos difiere considerablemente según se obtengan con mediación de EP o sin mediación de EP.

### ***1.1. Rentas obtenidas sin mediación de EP***

La tributación de los rendimientos obtenidos en España por no residentes sin mediación de EP se gravan de forma separada por cada devengo total o parcial (art. 14.2 TRLIRNR). El sistema adoptado para la tributación de estas rentas es el de “withholding tax” o de retención en la fuente:

- a) Se da el mismo tratamiento fiscal al contribuyente, tanto si es una persona física como si es una persona jurídica.
- b) La tributación tiene lugar operación por operación, es decir, el devengo es instantáneo y se producirá en cada obtención de renta.
  - No se determina un período impositivo, ya que no se establece una fecha unitaria de devengo del impuesto, ni un único plazo preestablecido para la presentación de la declaración fiscal.

No obstante, cierto sector doctrinal afirma que aunque el devengo del impuesto sea instantáneo no significa que no exista periodo impositivo, ya que en otros supuestos como en el Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles o en el caso de las rentas obtenidas mediante EP se establece un periodo impositivo.

- Como consecuencia de ello, no se permite la compensación de rentas, al no existir un período impositivo que fije un marco temporal para ello.

### **1.1.1. Rentas sujetas**

Quedan sujetas al IRNR los siguientes rendimientos obtenidos sin mediación de EP (art. 13 TRLIRNR):

a) Rendimientos de actividades económicas:

- Actividades o explotaciones económicas realizadas en territorio español.
- Prestaciones de servicios utilizadas en territorio español (estudios, proyectos, asistencia técnica, apoyo a la gestión...)
- Actividades artísticas y deportivas: Rentas derivadas de la actuación personal en territorio español de artistas y deportistas.

b) Rendimientos de trabajo.

Con carácter general, están sujetos cuando derivan de una actividad personal desarrollada en territorio español.

- Retribuciones públicas satisfechas por la Administración española.

Se excluyen los supuestos en que el trabajo se presta íntegramente en el extranjero cuando tales rendimientos estén sujetos a un impuesto de naturaleza personal en el extranjero.

- Retribuciones de empleados de buques y aeronaves en tráfico internacional satisfechos por empresarios o entidades residentes o por establecimientos permanentes situados en territorio español.

Éstas no están sujetas cuando el trabajo se preste íntegramente en el extranjero y tales rendimientos estén sujetos a un impuesto de naturaleza personal en el extranjero.

c) Pensiones y demás prestaciones similares:

- Cuando deriven de una empleo prestado en territorio español.

- Cuando se satisfagan por una persona o entidad residente en territorio español o por un establecimiento permanente situado en el mismo.
- d) Retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces o de órganos representativos:
- Cuando se satisfagan por una entidad residente en territorio español.
- e) Rendimientos de capital mobiliario:

- Dividendos y participaciones en fondos propios de entidades residentes en España.

**Ejemplo.** Una sociedad residente en Ecuador participa en un 55% en una sociedad española. La sociedad española reparte dividendos a la sociedad ecuatoriana. Dichos dividendos estarán sujetos al IRNR.

- Intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión de capitales propios a terceros, siempre y cuando cumplan una de las siguientes condiciones:
  - Que sean satisfechos por personas, entidades o EP situados en territorio español.
  - Que retribuyan prestaciones de capital utilizadas en territorio español.

**Ejemplo.** Una entidad chilena participa en un 75% en una sociedad española, a la cual realiza un préstamo. Los intereses que pague la sociedad española a la chilena tributarán en España.

- Cánones o regalías satisfechos por personas o entidades residentes en España o EP situados en España o que se utilicen en territorio español.

**Ejemplo.** Una empresa paraguaya cede el uso de una patente a una empresa española. El importe percibido por la sociedad paraguaya estará sometido a imposición en España.

- Otros rendimientos de capital mobiliario satisfechos por personas físicas, entidades o EP situados en España.

f) Rendimientos de capital inmobiliario:

- Rendimientos derivados directa o indirectamente de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a los mismos.

Se diferencia entre rendimientos directos e indirectos. El TRLIRNR no define qué se entiende por rendimientos indirectos, por lo que cabe incluir los derivados de derechos o participaciones de una sociedad o entidad cuyo activo esté constituido principalmente por bienes inmuebles situados en territorio español.

**Ejemplo.** Una entidad eslovena posee el 100% de una sociedad española en cuyo activo tan sólo figura una nave industrial situada en España. Los beneficios que la sociedad española reparta a la sociedad eslovena serán considerados como rendimientos de capital inmobiliario a los efectos de su sujeción en España.

g) Imputación de rentas inmobiliarias.

- Rentas imputadas a personas físicas titulares de bienes inmuebles urbanos no afectos a actividades económicas de inmuebles situados en territorio español.

h) Ganancias patrimoniales procedentes de:

- Valores emitidos por personas físicas o entidades españolas.

**Ejemplo.** Una sociedad peruana vende la participación que posee en una sociedad española. La ganancia patrimonial generada por la venta de las acciones estará sometida a imposición en España.

- Otros bienes muebles situados en territorio español o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español.
- Bienes o derechos situados en España e incorporados sin previa transmisión al patrimonio del contribuyente, como por ejemplo las ganancias de juego.
- Bienes inmuebles situados en España.

**Ejemplo.** Una sociedad uruguaya transmite un edificio que posee en España. La plusvalía generada como consecuencia de dicha transmisión estará sujeta al IRNR.

En particular, se incluyen:

- Las ganancias patrimoniales derivadas de derechos o participaciones en una entidad residente o no, cuyo activo esté constituido principalmente por bienes inmuebles situados en España, ya sea de forma directa o indirecta.
- Las ganancias patrimoniales procedentes de la transmisión de derechos o participaciones en una entidad residente o no, que atribuyan a su titular el derecho de disfrute sobre bienes inmuebles situados en España.

Para la calificación de los diferentes tipos de renta se debe atender a lo dispuesto en el artículo 13 TRLIRNR y en su defecto, han de interpretarse de acuerdo con la normativa del IRPF.

Se excluye del ámbito de aplicación objetivo del IRNR las siguientes rentas:

- a) Las compraventas internacionales de mercancías, incluidas las comisiones de mediación.
- b) Los rendimientos satisfechos por EP extranjeros a personas o entidades no residentes, cuando las prestaciones correspondientes estén directamente vinculadas con la actividad del EP en el extranjero.
- c) Determinadas rentas obtenidas por la ETVE.

No se consideran obtenidos en España los beneficios distribuidos con cargo a rentas exentas derivadas de tenencia de valores representativos de entidades no residentes (118 TRLIS).

### **1.1.2. Rentas exentas**

El artículo 14 TRLIRNR establece una serie de rentas que declara como exentas. Son rentas que entran dentro del ámbito de sujeción de impuesto pero que el legislador exime de tributar.

Quedan exentas del impuesto las siguientes rentas:

- a) Las rentas que, de acuerdo con la normativa del IRPF, estén exentas y sean percibidas por personas físicas.

Por tanto, quedan exentas todas las rentas incluidas en el artículo 7 LIRPF percibidas por personas físicas.

- b) Las becas y otras cantidades percibidas por personas físicas, satisfechas por las Administraciones Públicas, en virtud de acuerdos y convenios internacionales de cooperación cultural, educativa y científica o en virtud del Plan anual de cooperación internacional aprobado en Consejo de Ministros.

La expresión "acuerdos y convenios internacionales" debe interpretarse de manera amplia, no sólo como referencia exclusiva a tratados internacionales en el sentido del artículo 2 de la Convención de Viena de 1969 sobre el Derecho de los Tratados.

La exención se extiende tanto a las cantidades jurídicamente calificadas como becas, como a aquellas ayudas conexas y complementarias que se perciban (manutención, desplazamiento...) aunque no puedan calificarse técnicamente como becas. Es decir, abarcaría todas aquellas cantidades que se satisfacen en virtud de los citados acuerdos y convenios internacionales, siempre que no se olvide la finalidad de formación implícita en el término "beca".

Sin embargo, la exención no alcanzaría a aquellas becas que puedan satisfacer o estén financiadas por las instituciones privadas o a aquellas cantidades por retribución de conferenciantes o similares aún en el caso de que se satisfagan en virtud de acuerdo o convenio de colaboración (DGT 14 de julio de 2003).

- c) Los intereses u otros rendimientos derivados de la cesión de capitales propios a terceros y ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles, siempre y cuando sea obtenidos por residentes en la UE.

**Ejemplo.** Una sociedad holandesa realiza un préstamo a una empresa española, en la que participa en un 15%. Los intereses que la sociedad española pague a la holandesa estarán exentos.

La exención no será aplicable a las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de acciones, participaciones u otros derechos en una entidad:

- Cuando el activo de dicha entidad consista principalmente, directa o indirectamente, en bienes inmuebles situados en territorio español.
- Cuando el contribuyente haya participado, directa o indirectamente, en al menos, el 25 por 100 del capital o patrimonio de dicha entidad durante el período de doce meses precedente a la transmisión.

**Ejemplo.** Una sociedad belga participa en una española en un 25%. Dicha participación fue adquirida el 6 de noviembre de 2006 y fue transmitida el 9 de noviembre de 2007. La ganancia patrimonial estará sujeta al IRNR.

Tampoco será de aplicación cuando el rendimiento se obtenga a través de un paraíso fiscal.

- d) Los rendimientos derivados de la Deuda Pública, salvo que se obtengan a través de un paraíso fiscal.
- e) Los bonos matador.

Las rentas derivadas de valores emitidos en España por personas físicas o entidades no residentes sin mediación de establecimiento permanente, independientemente del lugar de residencia de las instituciones financieras que actúen como agentes de pago o medien en la emisión o transmisión de los valores.

Estos activos están constituidos por valores emitidos por organismos internacionales, Estados extranjeros y agencias o instituciones con garantía expresa de éstos.

**Ejemplo.** El Banco Europeo de Inversiones emite en España obligaciones que son compradas por una persona física chilena. Los rendimientos derivados de éstas obligaciones estarán exentos en el IRNR.

- f) Los rendimientos de las cuentas de no residentes.

A efectos de aplicar la excepción a la obligación de retener correspondiente a las cuentas de no residentes, la condición de contribuyente por el IRNR podrá acreditarse ante la entidad que corresponda mediante:

- El certificado de residencia expedido por las autoridades fiscales del país de residencia.

- La aportación de una declaración en la que manifiestan ser residentes fiscales en otro Estado.

Dicha declaración deberá ajustarse al modelo que figura en la Orden de 9 de diciembre de 1999 por la que se aprueban los modelos 216 y 296.

Se excluyen aquellos supuestos en que el pago se realiza a un EP situado en España, por el Banco de España o por entidades registradas a que se refiere de transacciones económicas con el exterior.

El Banco de España y las entidades registradas de la normativa de transacciones económicas con el exterior que tengan abiertas en España cuentas de no residentes están obligadas a presentar el modelo 291 “Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Declaración informativa de rendimientos de cuentas de no residentes”, al objeto de proporcionar a la Administración tributaria la información relativa a las mismas.

- g) Las rentas procedentes del arrendamiento, cesión, o transmisión de contenedores o de buques y aeronaves a casco desnudo (sin armar ni aparejar), utilizados en la navegación marítima o aérea internacional.
- h) Los beneficios distribuidos por filiales españolas a matrices residentes en la UE:
  - Que ambas sociedades estén sujetas y no exentas al Impuesto sobre Sociedades (art. 2.c) Directiva 90/435/CEE).
  - Que la distribución del beneficio no sea consecuencia de la liquidación de la sociedad filial.
  - Que ambas sociedades revistan alguna de las formas previstas en el Anexo de la Directiva 90/435/CEE, modificada por la Directiva 2003/123/CE.

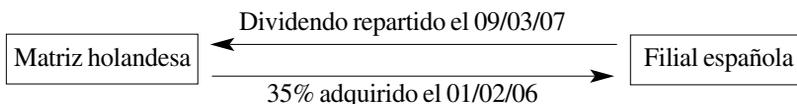
Para que una sociedad matriz debe cumplir dos requisitos:

- Ha de poseer en el capital de la sociedad filial una participación directa mínima del 10%, si bien hasta 31 de diciembre de 2006 será como mínimo del 20% y hasta 31 de diciembre de 2008 de cómo mínimo el 15%..
- La participación deberá haberse mantenido de forma ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el

beneficio o, en su defecto, que se mantenga durante el tiempo que sea necesario para completar un año.

En este último caso la cuota tributaria ingresada será devuelta una vez cumplido dicho plazo.

**Ejemplo.** Una sociedad matriz residente en Holanda posee el 35% de una sociedad española. La participación se adquirió el 1 de febrero de 2006. La sociedad española reparte dividendos a su sociedad matriz el 9 de marzo de 2007.



Dichos beneficios estarán exentos y no tributarán por el IRNR, puesto que la matriz holandesa mantiene su participación más de un año y posee más del 25% de la filial española.

Por el contrario, si los beneficios se hubiesen repartido antes del 1 de febrero de 2007, estarían sujetos y tributarían en España por el IRNR, sin perjuicio de la devolución de la cuota una vez transcurrido el plazo de 1 año.

La exención no es aplicable en los siguientes supuestos:

- Cuando la mayoría de los derechos de voto de la sociedad matriz se posea, directa o indirectamente, por personas físicas o jurídicas que no residan en Estados miembros de la Unión Europea.

Sin embargo, la exención si será aplicable cuando la sociedad filial se encuentre en alguna de las siguientes situaciones:

- Realice efectivamente una actividad empresarial directamente relacionada con la actividad empresarial desarrollada por la sociedad filial
- Tenga por objeto la dirección y gestión de la sociedad filial mediante la adecuada organización de medios materiales y personales
- Se pruebe que se ha constituido por motivos económicos válidos y no para disfrutar indebidamente del régimen.

- Cuando la sociedad matriz tenga su residencia en un territorio calificado como paraíso fiscal.
- i) Las rentas derivadas de las transmisiones de valores o reembolsos de participaciones realizados en fondos de inversión, realizadas en mercados secundarios oficiales de valores españoles, siempre y cuando la entidad sea residente en un Estado que tenga suscrito con España un CDI con cláusula de intercambio de información.
- j) Los dividendos percibidos por personas físicas residentes en la Unión Europea con un límite de 1.000 euros anuales, siempre que no se perciban a través de un paraíso fiscal.

## 2. Rentas obtenidas con mediación de EP

La tributación de los contribuyentes que operen en España a través de EP difiere en gran medida de aquellos que operan sin mediación de EP en cuanto:

- a) Se da el mismo tratamiento fiscal al EP, tanto si la casa central es una persona física o una persona jurídica.
- b) Los EP situados en territorio español tributan en España por su renta mundial.

El principio general que rige la tributación de los EP es que éstos tributan por la totalidad de las rentas que les sean imputables con independencia del lugar en que se hayan generado (art. 16 TRLIRNR).

- c) El tratamiento fiscal de los EP se equipara al de las entidades residentes en España.

Con carácter general, las normas contenidas en el régimen del IS son aplicables al EP.

- d) Se establece una imposición complementaria.

Cuando los EP de entidades no residentes transfieran rentas al extranjero, les será exigible una imposición complementaria del 18 % sobre las cuantías transferidas. Dicha imposición no se aplica cuando la entidad reside en la Unión Europea o en un país con Convenio para evitar la doble imposición que no prevea expresamente la existencia de la imposición complementaria.

- e) Se dispone un periodo impositivo y una fecha de devengo del impuesto.

El periodo impositivo será el declarado por el EP, sin que en ningún caso pueda exceder de los 12 meses.

El impuesto se devenga el último día del periodo impositivo.

## 2.1. Establecimiento permanente

Los rendimientos derivados de actividades económicas realizadas mediante EP situado en territorio español (art. 13.1.a) TRLIRNR).

Se entiende que se opera en territorio español a través de EP cuando se da alguna de las siguientes circunstancias:

- b) Cuando por cualquier título se disponga en el mismo, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que se realice toda o parte de la actividad económica de que se trate.

**Ejemplo.** Una sociedad peruana dedicada a la fabricación de automóviles posee en España una fábrica en la que fabrica uno de sus modelos.

La fábrica será considerada como un EP, por lo que los beneficios obtenidos por ésta quedarán sometidos a tributación en España.

- c) Cuando se actúe en España por medio de agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta de la entidad no residente que ejerza con habitualidad dichos poderes.

No obstante, hay que tener en cuenta que en caso de que medie CDI entre el Estado de residencia de la entidad no residente y España, se debe estar a la definición establecida en éste a los efectos de determinar la posible exención de la renta obtenida en España por la actividad económica realizada.

## 3. Impuesto sobre el Patrimonio

El IRNR no es el único impuesto que somete a tributación a los no residentes, si no que éstos también quedan sujetas al Impuesto sobre el Patrimonio (IP).

El IP es un impuesto directo de naturaleza personal que grava el patrimonio neto de las personas físicas (art. 1 LIP).

Así, el hecho imponible de este impuesto es la titularidad por el sujeto pasivo del patrimonio neto en el momento del devengo del impuesto (art. 3 LIP).

A estos efectos, tiene la consideración de patrimonio neto de una persona física, el conjunto de bienes y derechos de contenido económico radicados en territorio español de que sea titular, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como de las deudas por capitales invertidos en dichos bienes (art. 1 y 9.Cuatro LIP).

En la medida que el ámbito territorial de este impuesto es el territorio español, quedan sujetas al IP las personas físicas no residentes que sean titulares de bienes radicados o de derechos que deban ejercitarse o cumplirse en territorio español (art. 5.b) LIP).

Quedan por tanto excluidas del ámbito personal de aplicación del impuesto, las personas jurídicas no residentes y las entidades en régimen de atribución de rentas.

La liquidación del impuesto se realizará según las reglas establecidas en su normativa con las siguientes especialidades:

- a) No es aplicable la reducción por mínimo exento en la base imponible prevista en el artículo 28 LIP.
- b) No procede la deducción por razón de impuestos satisfechos en el extranjero del artículo 32 LIP.

### ***3.1. Representante***

Los contribuyentes tendrán la obligación de nombrar un representante con domicilio en España que les represente en sus relaciones con la Administración, en los siguientes casos (art. 6 LIP):

- a) Cuando operen en territorio español por mediación de EP.
- b) Cuando por la cuantía y características de su patrimonio así lo requiera la Administración tributaria.

El sujeto pasivo o su representante deberán poner en conocimiento de la Administración el nombramiento, debidamente acreditado, en el plazo de dos meses a partir de la fecha del nombramiento.

Por otro lado, cabe señalar que el depositario o gestor de los bienes o derechos del no residente es responsable solidario de las deuda tributaria de éste respecto de los bienes cuyo depósito o gestión tenga encomendada.

### **3.2. *Tratamiento en el MOCDE***

Para tener una visión integral de la tributación del patrimonio de las personas físicas no residentes, se deben tener en cuenta, en todo caso, los CDI que España tiene suscritos con otros países. En este sentido, la LIP dispone que sus disposiciones serán aplicables, sin perjuicio de lo establecido en los CDI que sean de aplicación en cada caso (art. 2. Uno LIP).

El MOCDE regula de manera específica el tratamiento fiscal del patrimonio de las personas no residentes. Así, el artículo 22 MOCDE regula la potestad tributaria de los Estados contratantes sobre el gravamen del patrimonio de los no residentes.

Un Estado contratante tendrá o no derecho a gravar el patrimonio de la persona en función del bien de que se trate:

#### a) Bienes inmuebles.

Los bienes inmuebles poseídos por un residente en un Estado contratante y situados en el otro Estado contratante, podrán ser gravados en este último.

Se establece, así, una tributación compartida entre el Estado de residencia del titular del bien inmueble y el Estado de situación de éste.

#### b) Bienes muebles.

Los bienes muebles que un residente en un Estado contratante posea en otro Estado contratante, podrán ser gravados por este último, siempre que:

- La persona residente en un Estado contratante posea un EP en el otro Estado contratante.
- Dichos bienes formen parte del activo del EP.

c) Buques y aeronaves.

El patrimonio integrado por buques o aeronaves explotadas en el tráfico internacional o por embarcaciones utilizadas en la navegación interior, así como los bienes muebles afectos a su explotación, quedará gravado exclusivamente en el Estado contratante donde se halle situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

d) Otros bienes.

El resto de bienes o derechos no incluidos en los apartados anteriores tan sólo podrán ser gravados en el Estado de residencia de su titular.

Como norma general, los CDI suscritos por España siguen los criterios del artículo 22 MOCDE. No obstante, algunos de ellos contienen determinadas especialidades como puede ser el CDI con Austria que con respecto a los bienes inmuebles, atribuye el derecho exclusivo de gravamen al Estado donde éstos estén situados; o el CDI con Reino Unido e Irlanda que prevé determinadas peculiaridades con respecto a los derechos de multipropiedad.

Además, existen determinados CDI que no contienen ninguna regulación con respecto al IP como, por ejemplo, Australia, Corea, Filipinas o Portugal.

## Resumen

- El hecho imponible del IRNR es la obtención de renta en territorio español por personas físicas o entidades no residentes.
- Se establecen una serie de puntos de conexión que permiten considerar a una renta como obtenida en España:
  - a) Residencia del pagador.
  - b) Lugar de situación del bien o ejercicio del derecho
  - c) Lugar de emisión.
  - d) Lugar de realización o utilización.
- Se diferencia entre rendimientos obtenidos en España a través de EP o no.

- a) El sistema de tributación de los rendimientos obtenidos sin mediación de EP es el de “withholding tax” o de retención en la fuente. Así, las rentas se gravan de forma separada por cada devengo total o parcial.
  - b) Los EP tributan por su renta mundial y se rigen, en principio, por las normas del IS.
- Se entienden obtenidas en territorio español los siguientes tipos de rendimientos:
    - a) Rendimientos derivados de actividades económicas.
      - Las realizadas mediante EP situado en territorio español.
      - Las realizadas sin mediación de establecimiento permanente cuando sean como consecuencia de:
        - Actividades o explotaciones económicas realizadas en territorio español.
        - Prestaciones de servicios utilizadas en territorio español (estudios, proyectos, asistencia técnica, apoyo a la gestión...)
        - Actividades artísticas y deportivas.
    - b) Rendimientos de trabajo, cuando deriven de una actividad personal desarrollada en territorio español.
    - c) Pensiones y demás prestaciones similares, cuando deriven de un empleo prestado en territorio español o se satisfagan por una persona o entidad residente en territorio español o por un establecimiento permanente situado en el mismo.
    - d) Retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces o de órganos representativos, cuando se satisfagan por una entidad residente en territorio español.
    - e) Rendimientos de capital mobiliario:
      - Dividendos y participaciones en fondos propios de entidades residentes en España
      - Intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión de capitales propios a terceros, siempre y cuando sean satisfechos por personas, entidades o EP situados en territorio español; o retribuyan prestaciones de capital utilizadas en territorio español.

- Cánones o regalías satisfechos por personas o entidades residentes en España o EP situados en España o que se utilicen en territorio español.
  - Otros rendimientos de capital mobiliario satisfechos por personas físicas, entidades o EP situados en España.
- c) Rendimientos de capital inmobiliario:
- Rendimientos derivados directa o indirectamente de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a los mismos.
- d) Imputación de rentas inmobiliarias.
- e) Ganancias patrimoniales derivadas de:
- Valores emitidos por personas físicas o entidades españolas.
  - Otros bienes muebles situados en territorio español o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español.
  - Bienes o derechos situados en España e incorporados sin previa transmisión al patrimonio del contribuyente, como por ejemplo las ganancias de juego.
  - Bienes inmuebles situados en España.
- Quedan exentas del impuesto las siguientes rentas:
- a) Las rentas que, de acuerdo con la normativa del IRPF, estén exentas y sean percibidas por personas físicas.
  - b) Las becas y otras cantidades percibidas por personas físicas, satisfechas por las Administraciones Públicas, en virtud de acuerdos y convenios internacionales de cooperación cultural, educativa y científica o en virtud del Plan anual de cooperación internacional aprobado en Consejo de Ministros.
  - c) Intereses u otros rendimientos derivados de la cesión de capitales propios a terceros y ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles, siempre y cuando sea obtenidos por residentes en la UE.
  - d) Los rendimientos derivados de la Deuda Pública.
  - e) Los bonos matador.
  - f) Los rendimientos de las cuentas de no residentes.
  - g) Las rentas procedentes del arrendamiento, cesión, o transmisión de contenedores o de buques y aeronaves a casco desnudo (sin armar ni aparejar), utilizados en la navegación marítima o aérea internacional.

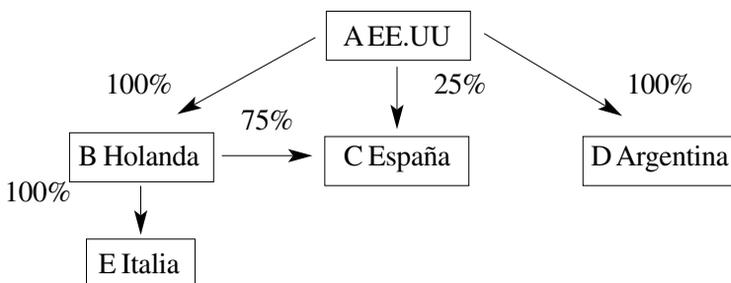
- h) Los beneficios distribuidos por filiales españolas a matrices residentes en la UE.
- i) Los dividendos percibidos por personas físicas residentes en la Unión Europea con el límite de 1.000 euros anuales

## Ejercicios

1. Determinar la tributación de las siguientes operaciones efectuadas por las siguientes sociedades:

La sociedad A estadounidense posee el 100% del capital de la sociedad B holandesa, el 25% del capital de la sociedad C española y el 100% de la sociedad D argentina.

A su vez la sociedad holandesa posee el 75% restante de la sociedad C española y el 100% del capital de la sociedad E italiana.



- a) Venta a E por parte de B de las acciones de C.
  - b) Distribución por parte de C de un dividendo a B.
  - c) Pago por parte de C de intereses a B
  - d) A posee un bien inmueble en España y se lo vende a D.
  - e) Pago por parte de E de un dividendo a B.
2. Determinar si los siguientes rendimientos tributan en España:
- a) Una persona física residente en Ecuador percibe 1.500 en concepto de dividendos de una sociedad española en la que participa en un 50%.
  - b) Una entidad bancaria peruana posee una sucursal en España que ha obtenido ingresos por importe de 5.000 .
  - c) Un uruguayo residente en el Reino Unido adquiere una partici-

pación en el fondo de inversión SCH Acciones Españolas que cotiza en la bolsa española. Transcurridos 2 años, el ciudadano uruguayo transmite su participación.

- d) Una sociedad saudí adquiere acciones de una empresa española que cotiza en bolsa. Posteriormente, las acciones son vendidas.
- e) Una persona física residente en Paraguay posee una cuenta a largo plazo en una entidad española. Los intereses generados por la cuenta bancaria han ascendido a 2.000 .
- f) Una persona física residente en Francia posee una tienda en España. Durante el 2004, el establecimiento le ha reportado unos beneficios de 10.000 .

## Glosario

*Fondos propios de una sociedad:* Están constituidos por el capital aumentado o minorado por los resultados del ejercicio, más las reservas de la sociedad.

*Ganancias patrimoniales:* Aquellas variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquel.

*Imputación de rentas inmobiliarias:* Aquella renta por la que el contribuyente persona física debe tributar por ser propietario o titular de un derecho real de disfrute sobre determinados bienes inmuebles urbanos, o por la titularidad de un derecho real de aprovechamiento por turnos sobre bienes inmuebles urbanos, siempre que el inmueble no genere rendimientos de capital inmobiliario ni se halle afecto a actividades económicas.

*Rendimientos derivados de actividades económicas:* Aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, suponen por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de los medios de producción o de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

*Rendimientos de trabajo:* Aquellas contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas.

*Rendimientos de capital mobiliario:* Utilidades o contraprestaciones que provengan de elementos patrimoniales, bienes o derechos de naturaleza mobiliaria de los que es titular el contribuyente y que no están afectos a actividades económicas (participaciones en fondos propios de entidades, cesión a terceros de capitales propios...).

*Rendimientos de capital inmobiliario:* Aquellos procedentes de la propiedad de bienes inmuebles, rústicos o urbanos, o de derechos reales que recaigan sobre ellos. Se incluyen todos aquellos que se deriven del arrendamiento de tales inmuebles o derechos reales o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre los mismos.

## Bibliografía

“Derecho Fiscal Internacional”. Tulio Rosembuj, Ed. El fisco. 2001.

“Manual de Fiscalidad Internacional”. Teodoro Córdón Ezquerro, Ed. Institutos de Estudios Fiscales. Manuales de la Hacienda Pública. 2001.

“Memento Práctico. Fiscal.2006”. Ed. Francis Lefebvre.

“Todofiscal.com 2007” Ed. CISSPRAXIS

## Anexo

### CDI entre España y Ecuador

*Artículo 10. Dividendos.*

“1.Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante, pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2.Sin embargo, estos dividendos pueden también someterse a imposición en el otro Estado Contratante en que resida la sociedad que pague los dividendos y de acuerdo con la legislación de este Estado pero el impuesto así exigido no puede exceder del 15 por 100 del monto bruto de los dividendos, siempre que el perceptor sea el beneficiario efectivo de los dividendos.

3. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes decidirán, de común acuerdo, las modalidades de aplicación del párrafo precedente.

4. Las disposiciones del párrafo 2 de este artículo no afectarán a la

imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los cuales se abonen los dividendos.

5. El término «dividendos» empleado en el presente artículo, comprende las utilidades de las acciones o aportaciones o de otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como las rentas de las otras participaciones sociales que estén sometidas al mismo régimen fiscal que las rentas procedentes de las acciones por la legislación fiscal del Estado en que resida la sociedad que las distribuya.

6. Las disposiciones del párrafo 2 de este artículo no se aplicarán cuando el beneficiario efectivo de los dividendos, residente en un Estado Contratante, ejerza en el otro Estado Contratante, del cual sea residente la sociedad que pague los dividendos, una actividad industrial o comercial por intermedio de un establecimiento permanente que esté situado en este otro Estado, siempre y cuando la participación que genera los dividendos esté vinculada efectivamente a dicho establecimiento permanente. En este caso se aplicarán las disposiciones del artículo 7.

7. Cuando una sociedad residente de un Estado Contratante obtenga beneficios o rentas procedentes del otro Estado Contratante, este otro Estado no puede exigir ningún impuesto sobre los dividendos pagados por la sociedad, salvo en la medida en que estos dividendos sean pagados a un residente de este otro Estado o la participación que genere los dividendos esté vinculada efectivamente a un establecimiento permanente situado en él, ni someter los beneficios no distribuidos de la sociedad a un impuesto sobre los mismos, aunque los dividendos pagados o los beneficios no distribuidos consistan, total o parcialmente, en beneficios o rentas procedentes de este otro Estado.

8. En el caso del Ecuador, el límite establecido en el párrafo 2 de este artículo se aplica al impuesto global que afecta a las utilidades o dividendos a que se refiere el artículo 39 de la Ley N.º 56 de Régimen Tributario Interno. El crédito tributario a que se refiere el artículo 38 del mismo texto legal se aplicará exclusivamente hasta la cuantía del impuesto establecido por el párrafo 2 de este artículo.

9. El párrafo 2 de este artículo no se aplica, en el caso de España, a las rentas, distribuidas o no, atribuidas a accionistas de las sociedades y entidades a que se refiere el artículo 12.2 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, y el artículo 19 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, en tanto estas rentas no estén sujetas al Impuesto sobre Sociedades español. Dichas rentas se someten a imposición en España de acuerdo con las disposiciones de su legislación interna.”

## CDI entre España y EEUU

### *Artículo 6. Rentas inmobiliarias*

“1. Las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga de bienes inmuebles (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas o forestales) situados en el otro Estado contratante, pueden someterse a imposición en ese otro Estado. [...]”

## CDI entre España y Holanda

### *Artículo 14. Ganancias de capital*

“1. Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes inmuebles, conforme se definan en el número 2 del artículo 6, pueden someterse a imposición en el Estado en el que estén sitios.

2. Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado tenga en el otro Estado o de bienes muebles que pertenezcan a una base fija que un residente de un Estado posea en el otro Estado para la prestación de servicios profesionales, comprendidas las ganancias derivadas de la enajenación del establecimiento permanente (solo o con el conjunto de la empresa) o de la base fija, podrán someterse a imposición en este otro Estado.

3. No obstante lo dispuesto en el número 2, las ganancias derivadas de la enajenación de buques y aeronaves que operen en el tráfico internacional y los bienes muebles que formen parte de los mismos sólo se someterán a imposición en el Estado donde esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa. En este caso se aplicarán las disposiciones del número 2 del artículo 8.

4. Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los números 1, 2 y 3 sólo pueden someterse a imposición en el Estado en que reside el transmitente.

5. Las disposiciones del número 4 no afectarán a los derechos de cada uno de los Estados a gravar de acuerdo con su propia Ley, las ganancias derivadas de la enajenación de acciones o "bonos de disfrute" de una sociedad cuyo capital esté dividido, total o parcialmente, en acciones y que sea residente de este Estado, siempre que las acciones o "bonos de disfrute" estén poseídos por una persona física que sea residente del otro Estado si:

- a. Es nacional del primer Estado sin ser nacional del último Estado; y
- b. En el transcurso de los últimos cinco años anteriores a la venta de las acciones o "bonos de disfrute" haya sido residente del primer Estado; y [...].”

#### *Artículo 10. Dividendos*

“1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado a un residente del otro Estado pueden someterse a imposición en este último Estado.

2. Sin embargo, estos dividendos pueden someterse a imposición en el Estado en que resida la sociedad que pague los dividendos y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero el impuesto así exigido no puede exceder del 15 por 100 del importe bruto de los dividendos.

3. No obstante las disposiciones del número 2:

- a. El impuesto neerlandés sobre los dividendos pagados por una sociedad residente de los Países Bajos a una sociedad que es residente de España y cuyo capital esté, total o parcialmente, dividido en acciones no excederá del 5 por 100 del importe bruto de los dividendos:

1. si la sociedad que recibe los dividendos posee el 50 por 100 o más del capital de la sociedad que los paga, o

2. si la sociedad que recibe los dividendos posee el 25 por 100 o más del capital de la sociedad que los paga, siempre que por lo menos otra sociedad residente de España posea también el 25 por 100 o más del mismo capital.

- b. El impuesto español sobre los dividendos pagados por una sociedad residente de España a una sociedad que es residente de los Países Bajos y cuyo capital esté, total o parcialmente, dividido en acciones no excederá del 10 por 100 del importe bruto de los dividendos:

1. si la sociedad que recibe los dividendos posee el 50 por 100 o más del capital de la sociedad que los paga o

2. si la sociedad que recibe los dividendos posee el 25 por 100 o más del capital de la sociedad que los paga, siempre que por lo menos otra sociedad residente de los Países Bajos posea también el 25 por 100 o más del mismo capital.

4. Las disposiciones de los números 2 y 3 no afectarán a la imposición de la sociedad por los beneficios con cargo a los que se paguen los dividendos. [...].”

*Artículo 11. Intereses.*

“1. Los intereses procedentes de un Estado pagados a un residente del otro Estado pueden someterse a imposición en este último Estado.

2. Sin embargo, estos intereses pueden someterse a imposición en el Estado del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero el impuesto así exigido no puede exceder del 10 por 100 del importe de los intereses. [...]

4. Las disposiciones de los números 1 y 2 no se aplican si el beneficiario de los intereses, residente de un Estado, tiene, en el otro Estado, del que proceden los intereses, un establecimiento permanente con el que el crédito que genera los intereses esté vinculado efectivamente. En este caso se aplican las disposiciones del artículo 7.

5. Los intereses se consideran procedentes de un Estado cuando el deudor es el propio Estado, una de sus subdivisiones políticas, una de sus entidades locales o un residente del mismo. Sin embargo, cuando el deudor de los intereses, sea o no residente de un Estado, tenga en un Estado un establecimiento permanente en relación con el cual se haya contraído la deuda que da origen a los intereses y este establecimiento soporte el pago de los mismos, los intereses se considerarán procedentes del Estado donde esté el establecimiento permanente.

6. Cuando, debido a relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario de los intereses o entre ambos y cualquier otra persona, el importe de los intereses pagados, habida cuenta del crédito por el que se paguen, exceda del importe que habría sido acordado por el deudor y el beneficiario en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. En este caso, el exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado, teniendo en cuenta las demás disposiciones de este Convenio”.

## **TEMA 6**

# **RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS Y ESTABLECIMIENTO PERMANENTE I. TRATAMIENTO EN EL TRLIRNR**

### **1. Rendimientos de actividades económicas**

El TRLIRNR somete a gravamen los rendimientos derivados de actividades económicas obtenidos en España.

El tratamiento fiscal de estas rentas varía en función de si se opera o no, en dicho territorio, a través de EP. En caso de que se opere mediante EP, el régimen aplicable será el previsto en los artículos 16 a 23 TRLIRNR. Por el contrario, cuando se opere sin mediación de EP, el régimen fiscal aplicable será el previsto en los artículos 24 y siguientes TRLIRNR.

Según el artículo 13.1.a) y b) TRLIRNR, tienen la consideración de rendimientos obtenidos en territorio español:

- a) Los rendimientos de actividades o explotaciones económicas realizadas mediante establecimiento permanente situado en territorio español.
- b) Los rendimientos de actividades o explotaciones económicas obtenidos en España sin mediación de establecimiento permanente.
- c) Los rendimientos de artistas y deportistas cuando deriven de una actuación personal realizada en territorio español.

#### ***1.1. Concepto***

Dentro del concepto de actividades económicas se incluyen todos aquellos que deriven de actividades empresariales, actividades profesionales y actividades artísticas o deportivas.

### **1.1.1. Rendimientos derivados de actividades empresariales**

El TRLIRNR no establece una definición propia de las rentas que regula, sino que su definición y calificación se hace por remisión al LIRPF y al TRLIS (art. 13.3 TRLIRNR).

Así, para definir el concepto de actividades o explotaciones empresariales se debe acudir a lo establecido en la normativa del IRPF.

De acuerdo con el artículo 27 LIRPF, tendrán tal consideración aquellas “que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”.

Se trata de supuestos en los que el contribuyente no residente organiza de forma autónoma y por su cuenta y riesgo, los medios de producción y/o recursos humanos con el fin de intervenir en la producción de bienes y servicios.

### **1.1.2. Rendimientos derivados de actividades profesionales**

El LIRPF no diferencia entre actividades empresariales y actividades profesionales, sino que ambas quedan englobadas dentro de los rendimientos de actividades económicas.

En consecuencia, la definición legal de los rendimientos de actividades profesionales es la misma que la establecida para los rendimientos derivados de actividades empresariales: la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y/o recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción de bienes y servicios.

Dentro de esta categoría de renta se incluyen los rendimientos que comportan el ejercicio de profesiones establecidos en las Sección 2ª de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas (RD 1175/1990).

La distinción entre actividades profesionales y empresariales es difícil de establecer, por ello, se ha intentado diferenciarlas en base a su naturaleza: en las actividades empresariales predomina el factor capital, mientras que en las profesionales es el trabajo; en las actividades profesionales es necesaria la existencia de una titulación académica o la colegiación, mientras en las empresariales no... No obstante, estos criterios son orientativos y no pueden ser utilizados para calificar de manera definitiva una actividad como empresarial o profesional.

### **1.1.3. Rendimientos derivados de actividades artísticas y deportivas.**

La normativa del IRPF no contiene una definición general de este tipo de actividades, por lo que tendrán tal consideración las incluidas en la Sección 3ª de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas.

## **2. Rendimientos de actividades económicas realizadas sin mediación de EP**

Se consideran rentas obtenidas en España sin mediación de EP, y por ello sujetas al IRNR, las derivadas de: (art. 13.1.b) TRLIRNR):

- a) Actividades o explotaciones económicas realizadas en territorio español.

No obstante, se excluyen los siguientes rendimientos:

- Los derivados de la instalación o montaje de maquinaria o instalaciones procedentes del extranjero, cuando tales operaciones se realicen por el proveedor de la maquinaria o instalaciones y su importe no exceda del 20% del precio de adquisición de dichos elementos.
  - Por instalación se debe entender la colocación de maquinaria, piezas o elementos en un lugar o en un edificio.
  - Por montaje se entiende el ensamblaje de piezas.
  - Los gastos de puesta en marcha, revisión de pruebas de montaje, cursos de capacitación... no entran dentro de los conceptos de instalación y montaje por lo que estarán sujetos a tributación.

**Ejemplo.** Un empresario residente en Chipre es contratado por una empresa española para el montaje en sus instalaciones de una maquinaria traída desde aquel país.

Los materiales son aportados por el no residente y tienen un valor de 1.500. El precio de adquisición de la maquinaria asciende a 10.000.

La operación no se considera realizada en España, ya que los materiales aportados suponen un 15% del precio de adquisición.

- Las compraventas internacionales de mercancías, incluidas las comisiones de mediación y otros gastos accesorios o conexos.
- b) Prestaciones de servicios utilizadas en territorio español, con independencia de que la actividad haya sido realizada o no en España.
- Dentro del concepto prestación de servicio la ley incluye expresamente:
    - La realización de estudios o proyectos.
    - La asistencia técnica.

La asistencia técnica es aquella prestación de servicios por la que el prestador transmite determinados conocimientos técnicos, interviniendo en su aplicación y garantizando el resultado.

**Ejemplo.** Una empresa española contrata a una persona física paraguaya residente en su país para que realice unos servicios de instalación, implementación y adaptación de una aplicación informática.

Dichos servicios consisten en adecuar la aplicación informática a las necesidades y particularidades de la empresa española, así como en formar al personal de la misma en el uso y detección de fallos y errores que puedan ocasionarse.

La persona física paraguaya presta un servicio técnico a la empresa española, puesto que interviene directamente en la instalación de la aplicación informática y garantiza el resultado de la misma.

- El apoyo a la gestión.
- Se presume que son utilizadas en territorio español aquellas prestaciones de servicio que sirvan a actividades o explotaciones económicas realizadas en territorio español o se refieran a bienes situados en el mismo.

Así, aún cuando la actividad se realice íntegramente en el extranjero, si la prestación resultante se utiliza en España, la renta quedará sujeta al IRNR.

**Ejemplo.** Una sociedad residente en Perú contrata a una sociedad española para que realice un estudio de mercado con el fin de introducir sus productos en España.

Dicha prestación de servicios estará sujeta a tributación en España, ya que los servicios son utilizados en territorio español.

- Cuando las prestaciones sirvan parcialmente a actividades económicas realizadas en territorio español, se considerarán obtenidas en España sólo por la parte que sirva a la actividad desarrollada en España.

La utilización parcial de la prestación provoca una “sujeción parcial” al IRNR en cuanto sólo se somete a gravamen la parte que sirva a la actividad realizada en territorio español.

En la práctica este precepto resulta de difícil aplicación en la medida que se debe determinar qué parte del servicio sirve a actividades realizadas en España. Así, por ejemplo, en el contexto de una remuneración global de servicios prestados en territorio español y en el extranjero, para determinar qué parte del servicio revierte en actividades llevadas a cabo en España se deberán buscar parámetros que fijen qué parte del servicio sirve a actividades realizadas en dicho territorio.

De lo expuesto se deduce que no quedarán sujetas al impuesto las prestaciones de servicios utilizadas íntegramente en el extranjero y que estén directamente vinculadas con actividades económicas realizadas en el extranjero, salvo que se refieran a bienes situados en territorio español.

**Ejemplo.** Una empresa española contrata a una empresa residente en Puerto Rico para el diseño de una campaña de marketing en Puerto Rico a fin de promocionar sus productos en Puerto Rico.

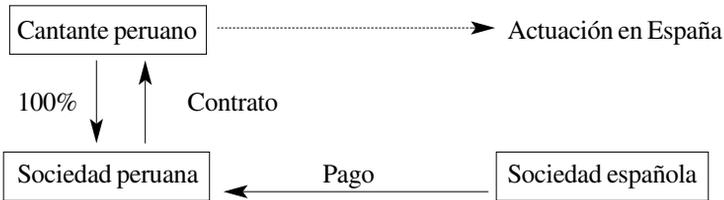
La remuneración que la entidad portorriqueña percibe por el diseño de la campaña no está sujeta al IRNR, puesto que la prestación del servicio es utilizada íntegramente en el extranjero y está directamente vinculada con una actividad económica realizada en el extranjero.

- c) Actividades derivadas, directa o indirectamente, de la actuación personal en territorio español de artistas y deportistas, o de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación.

Por rendimientos indirectos se debe entender todos aquellos que se deriven de actividades conexas a las artísticas o deportivas o de su condición de artista o deportista de la persona como, por ejemplo, los derivados de la promoción de marcas o eventos.

Estas rentas quedan sometidas a tributación en España, aún cuando se perciban por una persona o entidad distinta del artista o deportista. En consecuencia, se considerarán obtenidas por el artista o deportista no residente, aquellas rentas percibidas a través de personas o entidades interpuestas.

**Ejemplo.** Una entidad española contrata los servicios de un cantante residente en Perú para la celebración de diversas actuaciones artísticas por España. El pago se realiza a una sociedad también residente en Perú, participada en un 100% por el artista y que, a su vez, tiene empleado a éste.



Se entiende que la renta es obtenida por el cantante no residente aunque el pago se haya realizado a la sociedad residente en Perú.

## 2.1. Régimen fiscal

### 2.1.1. Base imponible

La base imponible de los rendimientos por actividades económicas está compuesta por la diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos deducibles (art. 24.1, 2 y 3 TRLIRNR).

A este respecto, el artículo 5 RIRNR dispone que serán deducibles los siguientes gastos:

- a) Gastos de personal contratado directamente en el desarrollo de las actividades económicas, desplazado a España o contratado en territorio español: sueldos, salarios y cargas sociales.

Es necesario que se justifique o garantice debidamente el ingreso de los pagos a cuenta correspondientes a los rendimientos del trabajo satisfechos.

Así, se condiciona la deducibilidad del gasto al cumplimiento de las obligaciones fiscales por las rentas del trabajo generadas.

- b) Gastos de aprovisionamiento de materiales para su incorporación definitiva a las obras o trabajos realizados en territorio español.
  - Cuando los materiales hayan sido adquiridos en el extranjero, tan sólo será deducible la cantidad declarada a efectos de la liquidación de derechos arancelarios o del IVA.
  - Si los materiales son adquiridos en España, el importe deducible será el establecido en la factura.

Estas partidas son deducibles únicamente cuando se acredite la realidad del gasto mediante factura.

- c) Gastos de suministros consumidos en territorio español para el desarrollo de las actividades o explotaciones económicas.

Se consideran suministros los abastecimientos que no tengan la cualidad de almacenables (electricidad, teléfono, gas...).

Estos gastos tendrán la consideración de deducibles cuando se acrediten mediante factura.

Por otro lado, se dispone una regla especial para la determinación de la base imponible de los rendimientos derivados de operaciones de reaseguro. La base imponible estará constituida por los importes de las primas cedidas en reaseguro al reasegurador no residente.

### **2.1.2. Tipo de gravamen**

El tipo de gravamen aplicable a la base imponible con carácter general es del 24% (art 25.1.a) TRLIRNR).

Sin embargo, se disponen tipos impositivos específicos para (art. 25.1.d) y e) TRLIRNR):

- a) Los rendimientos derivados de operaciones de reaseguro: el 1.5 %.
- b) Las entidades de navegación marítima o aérea no residentes: el 4%.

### 2.1.3. Deducciones

De la cuota tributaria obtenida son deducibles (art. 26 TRLIRNR):

a) La deducción por donativos prevista en el artículo 68.3 LIRPF:

Las cantidades donadas a entidades sin fines lucrativos de acuerdo con la Ley 49/2002 de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, darán lugar a la deducción de las siguientes cantidades:

- El 10% de las cantidades donadas a las fundaciones legalmente reconocidas y a las asociaciones declaradas de utilidad pública.
- El 25% y el 30% de las cantidades donadas a favor de entidades beneficiarias del mecenazgo en los términos establecidos la Ley 49/2002 (arts. 18 a 21).

b) Las retenciones e ingresos a cuenta practicados sobre las rentas del no residente.

### 2.1.4. Devengo

El devengo del impuesto se producirá cuando los rendimientos resulten exigibles o en la fecha del cobro si ésta fuera anterior (art. 27.1.a TRLIRNR).

**Ejemplo.** Una empresa residente en Paraguay es contratada por una sociedad española para la construcción de una nave industrial. El precio de la operación asciende a 15.200. La empresa paraguaya incurre en los siguientes gastos: salarios pagados a trabajadores contratados en España 2.300, materiales comprados en España 5.200 y gastos por agua y electricidad 1.120.

Ingresos íntegros	15.200
Gastos deducibles:	8.650
– Gastos de personal: 2.300	
– Gastos de materiales: 5.200	
– Gastos de suministros: 1.120	
Base imponible (15.200-8.650)	6.580
Tipo de gravamen	24%
Cuota tributaria	1.579,20

### 3. Establecimiento Permanente

El concepto de EP es de vital importancia en la tributación de los no residentes en la medida que determina el régimen fiscal aplicable a la actividad económica desarrollada.

El EP es considerado como una unidad económica susceptible de imposición en cuanto el sujeto no residente participa, a través de él, en la economía del Estado con cierta habitualidad y estabilidad.

El gravamen del EP se basa en su pertenencia cuasi personal al Estado en que está situado. Se trata de un supuesto fronterizo entre la pertenencia personal y la pertenencia económica en cuanto el sujeto no residente participa en la economía del país a través de un lugar fijo de negocios situado en el mismo.

Los principales rasgos que diferencian al EP de otras formas alternativas de ejercicio de actividades económicas son:

- a) Ausencia de personalidad propia.

No existen dos entes económicos con personalidad jurídica diferenciada como ocurriría en el caso de la matriz y la filial, sino que un sujeto con personalidad jurídica única opera mediante distintas instalaciones, centros, dependencias... establecidos en España.

- b) No existe limitación de responsabilidad como ocurre en las filiales.

El régimen de tributación a que están sujetos los EP se caracteriza por:

- a) Concepto exclusivamente fiscal.

Tan sólo en materia tributaria se reconoce al EP como sujeto de derecho. Tal reconocimiento se produce a través de una ficción jurídica basada en su autonomía funcional, es decir, en su independencia de funcionamiento, gestión y contabilidad con respecto a su casa central.

Así, el EP es considerado como una empresa independiente de su casa central configurándose como sujeto pasivo del IRNR. No obstante, dicha independencia quiebra en materia de responsabili-

dad, puesto que la casa central será responsable en caso de que el EP incumpla con sus obligaciones tributarias.

No obstante, en materia mercantil sí se reconoce una cierta relevancia a uno de los tipos de establecimiento permanente: la sucursal.

b) Principio de atribución de rentas.

La actividad desarrollada por el EP es separable de la de su casa central, por lo que se le atribuye una cuota determinada de renta en relación a la total obtenida por ésta última.

El EP tributa por la totalidad de las rentas que le sean imputables con independencia del lugar en que se hayan obtenido.

c) Asimilación a las entidades residentes.

Siguiendo el principio de no discriminación (art. 24 MOCDE), los EP dependientes de una persona no residente deben recibir el mismo trato que una empresa residente que realice la misma actividad y en las mismas condiciones.

No obstante, esta equiparación es limitada, ya que el EP y las empresas residentes tienen una naturaleza jurídica diferente: mientras que el primero carece de personalidad jurídica, las segundas son sujetos de derecho con personalidad jurídica propia.

d) Período impositivo.

Se establece un periodo impositivo, por lo que el devengo del impuesto será periódico.

Además, al fijarse un marco temporal para ello, es posible la compensación de rentas por parte del EP.

### **3.1. Concepto**

A efectos del TRLIRNR, se considera que un no residente opera en España a través de EP cuando concurren alguna de las siguientes circunstancias (art. 13.1.a) TRLIRNR):

- a) Cuando por cualquier título disponga en territorio español, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole en los que realice toda o parte de su actividad.

En esta definición de EP predomina la idea de un emplazamiento físico situado en territorio nacional. No obstante, ello no excluye que se puedan incluir dentro de este concepto determinados lugares de trabajo “no fijos” como pueden ser estructuras flotantes o determinados elementos de transporte.

El carácter de fijeza de un EP debe ser interpretado en el sentido de que exista una vinculación entre el lugar de negocios y un área geográfica determinada con cierta vocación de permanencia. Esta condición excluye del concepto aquellos supuestos en que se realicen actividades con carácter ocasional (DGT 1 de diciembre de 1994).

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

En este caso el sujeto no residente ejerce directamente la actividad en territorio español a través de un representante que tiene poderes para contratar en nombre y por cuenta de aquél con carácter habitual.

A estos efectos, es indiferente que el agente sea dependiente o independiente.

En particular tienen la condición de EP:

- a) Las sedes de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, almacenes, tiendas u otros establecimientos.

Conforme al artículo 295 RRM, una sucursal es “todo establecimiento secundario dotado de representación permanente y de cierta autonomías de gestión, a través del cual se desarrollan todo o parte de las actividades de una sociedad”.

En todo caso la sucursal ha de cumplir los siguientes requisitos formales:

- Ha de estar constituida mediante escritura pública.
- Debe ser inscrita en el Registro Mercantil.
- A efectos del Registro de la Inversión Extranjera en España, ha de realizar declaración en los términos previstos por las normas de control de cambios.

En la práctica se identifica al EP con las sucursales. No obstante, el concepto de EP es mucho más amplio. Así, generalmente una sucursal supondrá la existencia de un EP, pero no todo EP revestirá la forma de sucursal.

- b) Las minas, pozos de petróleo o de gas o canteras
- c) Las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de explotación o extracción de recursos naturales.
- d) Las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración sea superior a seis meses.

Ésta es una lista abierta, por lo que se pueden incluir otros supuestos no contemplados en ella siempre y cuando cumplan con la definición general de EP.

### **3.2. Régimen fiscal**

Los EP tributan en España por la totalidad de las rentas que les sean imputables cualquiera que sea el lugar en que se hayan obtenido (art. 15.1 TRLIRNR).

Tienen la consideración de rendimientos obtenidos en España “las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas mediante establecimiento permanente situado en territorio español.” (art. 13.1.a) TRLIRNR).

Así, para que un no residente opere mediante EP es necesario:

- a) Que exista una actividad o explotación económica (art. 27 LIRPF).
- b) Que la actividad se realice a través del EP.

En caso de que el sujeto no residente posea varios centros de trabajo en España se considerará que éstos constituyen EP diferentes y, por lo tanto, se gravarán de forma separada (art. 17 TRLIRNR). Para ello, es necesario que concurran los siguientes requisitos:

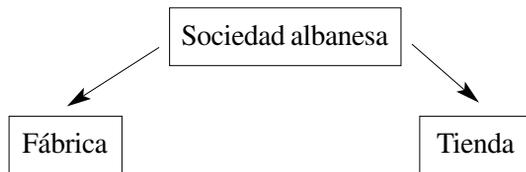
- a) Que cada uno de ellos realice actividades claramente diferenciadas.
- b) Que la gestión de dichas actividades se lleve de forma separada.

En estos casos, cada EP deberá adoptar denominación diferente. Además, si la casa central es una persona jurídica, cada EP deberá poseer un NIF distinto (art. 2 RIRNR).

Con ello se pretende garantizar la independencia de las rentas que son imputables a cada EP. Por lo tanto, las rentas obtenidas por cada EP no se podrán compensar entre sí.

**Ejemplo.** Un empresario residente en Albania posee en España una fábrica textil y una tienda destinada a la venta de las prendas que se confeccionan en la fábrica.

En el ejercicio 2007 la fábrica obtiene rentas positivas por valor de 1.500. Sin embargo, la tienda ha obtenido pérdidas por valor de 750.



La fábrica y el taller tienen la consideración de EP independientes, por lo que cada uno deberá tener una denominación. En este caso, no es necesario que cada EP posea un NIF diferente, puesto que el titular es una persona física.

Al considerarse empresas separadas, las rentas positivas obtenidas por el taller no se podrán compensar con las negativas obtenidas por la tienda. Cada EP deberá tributar de forma independiente por las rentas que les sean imputables.

### 3.2.1. Rentas imputables

Los EP situados en territorio español quedan sometidos a gravamen en España, si bien este gravamen queda limitado a aquellas rentas que les sean imputables. A estos efectos, se consideran rentas imputables (art. 16 TRLIRNR):

- a) Los rendimientos derivados de las explotaciones económicas desarrolladas por el EP.
- b) Las rentas derivadas de la cesión de elementos patrimoniales afectos al EP.
- c) Las ganancias o pérdidas patrimoniales derivados de elementos patrimoniales afectos al EP.

A este respecto, tienen la consideración de considerar elementos patrimoniales afectos al EP, los vinculados funcionalmente al desarrollo de su actividad.

**Ejemplo.** Una empresa de transportes francesa posee un EP en España al cual tiene afectos varios camiones. Si el EP vende uno de dichos camiones, la plusvalía o minusvalía generada en la transmisión tendrá la consideración de renta imputable al EP.

Como excepción, una sucursal podrá tener como elementos afectos los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad (acciones y similares), cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- a) La sucursal esté registrada en el Registro mercantil.
- b) Dichos activos estén contabilizados (art.1 RIRNR).
- c) Tratándose de EP que puedan considerarse sociedades dominantes de un grupo, han de disponer de la correspondiente organización de medios materiales y personales para gestionar y dirigir las participaciones (art.1 RIRNR).

Un EP tendrá la consideración de sociedad dominante cuando cumpla los requisitos previstos en el artículo. 67.2 TRLIS.

Asimismo, se fijan determinadas reglas especiales para las reexportaciones de bienes previamente importados por el mismo contribuyente:

- a) No se produce alteración patrimonial alguna, en los supuestos de elementos de inmovilizado importados temporalmente.
- b) Existe alteración patrimonial, en los supuestos de elementos de inmovilizado adquiridos para su utilización en las actividades desarrolladas por un establecimiento permanente.
- c) Se genera rendimiento, positivo o negativo, de una actividad o explotación económica, en los elementos que tengan la consideración de existencias

### **3.2.2. Base imponible**

El TRLIRNR diferencia entre tres regímenes de determinación de la base imponible en función de las especiales características del EP (art 18 TRLIRNR):

- Régimen general o común.
- Régimen de los EP cuyas operaciones no cierran un ciclo mercantil.
- Régimen de los EP con actividades de corta duración.

#### **A) Régimen general o común**

Este régimen se aplica a aquellos EP que tengan una actividad continuada en el tiempo, asimilando su tributación a la de las empresas residentes.

La base imponible del EP se determinará conforme a las normas generales del IS, con independencia de que su titular sea una persona física o jurídica. Así, ésta estará constituida por el resultado contable del EP determinado según las normativa contable española corregido por los preceptos del TRLIS.

El resultado contable se determinará conforme a las normas previstas en el Código de Comercio y en las restantes disposiciones que sean aplicables como puede ser el Plan General de Contabilidad o las Resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Siguiendo el principio de empresa separada, la legislación fiscal española sigue el método de “contabilidad separada” en virtud del cual los beneficios del EP se calculan de forma independiente con respecto a la casa central.

No obstante, se disponen las siguientes especialidades:

##### a) Rentas imputables.

El EP tan sólo tributará por las rentas que le sean imputables.

##### b) Valoración de las operaciones.

Las operaciones realizadas por el EP con su casa central o con sociedades vinculadas a ésta, o con otros EP pertenecientes a su misma casa central situados en territorio español o en el extranjero, se valorarán por su valor normal de mercado.

Así, por aplicación del artículo 16 TRLIS, la Administración podrá realizar los ajustes que correspondan en la base imponible del EP, cuando sus operaciones con la casa central o con otros EP pertenecientes a la misma no se ajusten al valor normal de merca-

do, siempre que supongan una tributación inferior a la que hubiese correspondido por aplicación del precio que se hubiese pactado entre partes independientes o un diferimiento del impuesto.

**Ejemplo.** Una empresa italiana posee un EP en España. Dicho EP realiza revisiones técnicas de vehículos fabricados por su casa central italiana, percibiendo ésta una retribución de 1.000, cuando su valor normal de mercado es de 2.000.

La Administración tributaria española podrá realizar un ajuste positivo en la base imponible del EP, aumentándola en 1000, ya que se ha producido una tributación inferior en territorio español.

En caso de que el EP cese en su actividad o sea transferido al extranjero del EP, éste deberá integrar en su base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor contable de los elementos patrimoniales afectos a su actividad (art. 17 TRLIS).

**Ejemplo.** Una fábrica situada en España perteneciente a una empresa alemana es trasladada a Italia. Su activo esta formado por:

Activo	Valor contable	Valor normal de mercado	Importe a integrar en la base imponible
Maquinaria	5.000	3.500	-1.500
Bien inmueble	45.000	58.000	13.000
Vehiculos	7.500	4.500	-3.000

### c) Gastos.

Siguiendo las normas generales del IS, los gastos realizados en el desarrollo de la actividad económica son fiscalmente deducibles con carácter general, a excepción de los establecidos en el artículo 14 TRLIS.

Así, para que un gasto sea deducible se deben cumplir las siguientes condiciones:

- El gasto ha de estar justificado mediante la oportuna factura o documento equivalente.
- Principio de previa inscripción contable.

El gasto ha de estar contabilizado como prueba de la efectividad del gasto.

- Imputación temporal.

Los gastos deben ser objeto de imputación en el ejercicio que se devenguen.

De la misma forma que los EP tributan por todos sus ingresos con independencia del lugar donde se hayan obtenido, tendrán derecho a deducirse todos los gastos que le sean atribuibles con independencia del lugar donde se hayan generado.

- Gastos de dirección y administración

En particular, se permite la deducción de la parte razonable de los gastos de dirección y generales de administración en que incurra la casa central con respecto al EP.

Estos gastos se podrían definir como aquellos gastos derivados de la gestión y control de los centros de actividad en el extranjero. La principal razón por la que se permite su deducción es que generalmente los EP son unidades económicas que carecen de una dirección autónoma, por lo que requieren la dirección y administración de su casa central.

Éstos serán deducibles siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- Contabilización de dichos gastos por parte de EP.
- Constancia de los importes, criterios y módulos de reparto en una memoria informativa que debe presentarse en la declaración.
- Racionalidad y continuidad en los criterios de imputación.

El criterio de racionalidad se entiende cumplido cuando la imputación del gasto se realice según los siguientes criterios indirectos de imputación:

- En función el grado de utilización por el EP de los distintos factores en relación con su coste total.
- Cuando no sea posible utilizar el criterio anterior, también serán válidos los siguientes criterios:

- Cifra de negocios del EP.
- Costes y gastos directos correspondientes al EP.
- Inversión media en activos materiales afectos al EP.
- Inversión media total en elementos afectos al EP.

Por constancia se debe entender como el uso continuado del mismo criterio de imputación en los sucesivos ejercicios, salvo que se den circunstancias extraordinarias que justifiquen el cambio de criterio.

El artículo 3 RIRNR permite la presentación a la Administración tributaria de propuestas para la valoración de los gastos de dirección y generales de administración del EP fundamentadas en la aplicación de los criterios de imputación anteriores.

Por otro lado, la ley excluye expresamente la deducción de los siguientes gastos:

- Los pagos que el EP efectúe a la casa central o a alguno de sus EP en concepto de cánones, intereses, comisiones, abonados en contraprestación de servicios de asistencia técnica o por el uso o la cesión de bienes o derechos.

En ocasiones, las operaciones de cesión de uso de intangibles o de financiación por parte de la casa central pueden ser utilizadas por el EP como medio para transferir beneficios al extranjero, es por ello que el legislador establece esta restricción.

No obstante, serán deducibles los intereses abonados por los EP de bancos extranjeros a su casa central o a otros EP, siempre que se realicen en el ejercicio de su actividad.

- La imputación por la casa central de cantidades correspondientes al coste de los capitales propios de la entidad afectos, directa o indirectamente, al EP.

Las retribuciones derivadas de aportaciones de capitales o de fondos realizadas por la casa central no serán deducibles en la medida que son supuestos que se asimilan a los dividendos y a las retribuciones de capital.

d) Compensación de pérdidas.

El EP podrá compensar sus bases imponibles positivas con las negativas de ejercicios anteriores. No se permite la compensación de pérdidas de varios EP pertenecientes a la misma casa central (art. 17.2 TRLIRNR).

La compensación de pérdidas sigue el régimen establecido en el artículo 25 TRLIS:

- La base imponible negativa de un periodo impositivo podrá ser compensada con las rentas positivas generadas en los periodos impositivos que concluyan dentro de los 15 años inmediatos y sucesivos a aquél en que se generó la base imponible negativa.
- La compensación no puede exceder la base imponible positiva del periodo que se compensa.

**Ejemplo.** Un EP obtiene las siguientes bases imponibles durante los siguientes ejercicios:

2004: 1.500      2005: -750      2006: 550      2007: 1.250

Compensación de pérdidas:

Año	Base imponible	Bases imponibles negativas anteriores	Base imponible final	Compensación
2006	550	- 550	0	Compensación de la base imponible de 2002. La compensación de pérdidas está limitada por la base imponible positiva del ejercicio.
2007	1.250	- 200	1.050	Compensación de la cantidad pendiente correspondiente al ejercicio 2002

## e) Deducciones especiales en la base imponible.

Los EP podrán aplicar las siguientes deducciones en su base imponible:

- Exención para evitar la doble imposición económica internacional sobre dividendos y plusvalías de fuente extranjera (art. 21 TRLIS)
- Exención de determinadas rentas obtenidas en el extranjero a través de EP (art. 22 TRLIS).
- Deducciones por inversiones para la implantación de empresas en el extranjero (art. 23 TRLIS).

**B) Régimen de los EP cuyas operaciones no cierran un ciclo mercantil.**

Estos EP se caracterizan por trabajar exclusivamente para su casa central o para otros EP de la misma, que son los que finalizan el ciclo mercantil. Éstos no reciben contraprestación alguna por los servicios o productos realizados, salvo la cobertura de los gastos originados por el EP y dichos servicios o productos no se destinan a terceros sino a su casa central o al EP del que dependen.

Para el cálculo de la base imponible de este tipo de EP se disponen dos tipos de métodos, el segundo de ellos de carácter subsidiario (art. 18.4 TRLIRNR):

- a) Valoración de los ingresos y gastos de acuerdo con las normas de empresas vinculadas del artículo 16 TRLIS, determinando la deuda tributaria según el régimen general (art. 18.1,2 y 3 TRLIRNR).

Así, la Administración podrá corregir las operaciones realizadas con la casa central o con el EP para adecuarlas a su valor normal de mercado.

- b) Método indirecto.

Conforme a este método la base imponible se determina con una estimación en un porcentaje del 15% del total de los gastos íntegros en que haya incurrido el EP.

La base imponible estará formada por los ingresos accesorios del EP que no provengan de la actividad que desarrolla, como por ejemplo cánones o intereses, incrementada o minorada por las ganancias o pérdidas patrimoniales de los elementos afectos al EP, menos los gastos íntegros en que haya incurrido.

+Ingresos accesorios
+/- Ganancias o pérdidas patrimoniales de los elementos afectos
- 15% de los gastos íntegros.
Base imponible
Tipo de gravamen 30% (a partir de 2008)
Cuota íntegra
- Pagos a cuenta (retenciones, pagos fraccionados e ingresos a cuenta)
<b>Deuda tributaria</b>

**Ejemplo.** Una empresa sueca posee una oficina en España en la que realiza exclusivamente estudios de mercado para sus productos. En el ejercicio de su actividad, durante 2008, la oficina ha incurrido en los siguientes gastos: salarios 5.000, suministros 500. Asimismo, ha percibido intereses procedentes de una cuenta bancaria por importe de 6.000. Los pagos fraccionados realizados han ascendido a 1.000.

Ingresos accesorios	6.000
15 % de los gastos íntegros:	825
– Salarios: 5.000.	
– Suministros: 500	
$(5.000 + 500) * 15\% = 825$	825
Base imponible	5.175
Tipo de gravamen	30%
Cuota íntegra	1.552,50
Pagos a cuenta	1.000
Deuda tributaria	681,88

**C) Régimen de los EP con actividades de corta duración.**

Este régimen se aplica a EP que realizan actividades de carácter esporádico o no continuado de forma temporalmente indefinida:

- a) Obras de construcción, montaje o instalación cuya duración sea superior a 6 meses.

b) Explotaciones económicas de temporada o estacionales.

**Ejemplo.** Una empresa residente en Sudáfrica abre un bar al aire libre en la costa española. Éste tan sólo está abierto durante la temporada de verano.

Se trata de un EP estacional o temporada, puesto que constituye un lugar fijo de negocios de duración determinada que opera en función de la actividad desempeñada.

c) Actividades de exploración de recursos naturales.

Esta clase de EP podrán determinar su base imponible:

- a) Según el régimen de tributación previsto para las rentas obtenidas sin mediación de EP, con algunas peculiaridades referidas al devengo y presentación de declaraciones.

A estos efectos no son aplicables las normas contenidas en los CDI que España tenga suscritos con otros países.

b) Optar por el régimen general previsto para los EP.

Ésta opción deberá manifestarse en el momento en que se presente la declaración censal de inicio de actividad.

El EP se podrá acoger a este régimen, siempre y cuando lleve una contabilidad separada de las rentas obtenidas en territorio español.

La opción surtirá efecto durante todo el tiempo que dure la construcción, instalación o el montaje o la actividad que constituya el EP (art. 3 RIRNR).

### 3.2.3. Tipo de gravamen

El tipo de gravamen general es del 30% (32,5% en 2007).

No obstante, se establece un tipo impositivo especial del 35% para aquellos EP que realicen actividades de investigación y explotación de hidrocarburos (art. 19.1 TRLIRNR). (37,5% en 20007)

### A) *Imposición complementaria*

Esta imposición complementaria tiene como finalidad de aproximar la carga tributaria de las rentas obtenidas por medio de EP con la que corresponde a las generadas a través de filiales o sociedades interpuestas.

Este gravamen se aplica a entidades no residentes que posean un EP en España y recae sobre las rentas transferidas al extranjero con cargo a las rentas obtenidas después de impuestos (art. 19.2 TRLIRNR).

Los pagos realizados a la casa central o a otros EP situados en el extranjero pueden ser por la realización de la actividad económica objeto del EP, por cánones, intereses, comisiones, por asistencia técnica o la cesión de uso de bienes y derechos.

El tipo de gravamen es del 18% y se aplica sobre el importe íntegro de la cuantía transferida.

La ley excluye expresamente del ámbito subjetivo de aplicación de este gravamen (art. 19.3 TRLIRNR):

- a) EP cuyas casas centrales sean residentes en la UE.

**Ejemplo.** Un EP situado en España obtiene rentas por importe de 5.000, de los cuales remite 2.000 a su casa central situada en Bélgica. En este caso no se aplicaría el gravamen complementario ya que la casa central es residente en un Estado miembro de la UE.

- b) EP cuyas casas centrales sean residentes en un Estado que haya suscrito con España un CDI, con cláusula de intercambio de información, siempre y cuando exista un tratamiento recíproco y no se establezca lo contrario.

**Ejemplo.** Si la casa central hubiese sido residente en Honduras, el gravamen sería aplicable, ya que dicho país no es residente en la UE y no existe CDI. Así, la operación tributaría de la siguiente manera en 2008:

Base imponible (5.000-2.000)	3.000
Tipo de gravamen general	30%
Gravamen complementario	18%
Cuota íntegra (900 + 360)	1.260
– 3.000*30% = 900	
– 2.000*18% = 360	

### 3.2.4. Cuota íntegra

La cuota íntegra del impuesto es el resultado de aplicar el tipo de gravamen a la base imponible.

La ley permite la deducción de las siguientes cantidades de dicha cuota (art. 19.4 TRLIRNR):

- a) El importe de las bonificaciones y las deducciones a que se refieren los artículos 30 al 44 de la TRLIS.

De acuerdo con el principio de tributación separada, estas deducciones se aplicaran de manera independiente a cada EP (art. 17 TRLIRNR).

Estas deducciones no será aplicables en caso de que se aplique el régimen de EP que no cierran el ciclo mercantil.

- b) El importe de las retenciones, de los ingresos a cuenta y de los pagos fraccionados.

Los EP están obligados a realizar los pagos fraccionados previstos en la TRLIS (art. 23.1 TRLIRNR). Asimismo, las rentas que perciban estarán sujetas a retención e ingreso a cuenta en los mismos términos que las entidades residentes.

En caso de que el importe de los pagos a cuenta realizados superen la cuota íntegra del Impuesto, la Administración tributaria devolverá de oficio el exceso.

### 3.2.5. Período impositivo y devengo

El período impositivo será el declarado por el EP, sin que en ningún caso pueda superar los 12 meses. A este respecto, se presume que el ejercicio económico es de 12 meses, salvo que se declare otro distinto (art. 20.1 TRLIRNR).

La comunicación del período impositivo deberá efectuarse en la primera declaración, y se entiende válido para los sucesivos períodos, salvo que se comunique lo contrario.

Se presume que el período impositivo ha finalizado cuando (art. 20.2 TRLIRNR):

- a) El EP cese en su actividad.

- b) Se desafecte la inversión realizada en el EP.
- c) Se transmita el EP a otra persona.
- d) La casa central traslade la residencia del EP.
- e) Falezca el titular persona física del EP.

El impuesto se devengará el último día del período impositivo.

### **3.3. Obligaciones formales, registrales y contables**

#### **3.3.1. Representación**

Los EP deben designar un representante fiscal en España que le represente en sus relaciones tributarias con la Administración (art. 9.4 TRLIRNR). Dicho representante será responsable solidario por las deudas tributarias del EP.

#### **3.3.2. Domicilio fiscal**

El domicilio fiscal del EP será aquel donde radique la efectiva gestión administrativa y la dirección de sus negocios en España y, en su defecto, aquel donde se halle el mayor valor de inmovilizado. A estos efectos cada EP tendrá su propio domicilio fiscal (art. 11.1.a) TRLIRNR)

#### **3.3.3. Obligaciones formales**

- a) Obligaciones censales.

Los EP deberán presentar su correspondiente declaración censal a fin de comunicar a la Administración el inicio en territorio español el ejercicio de actividades económicas y de obtener el NIF correspondiente.

- b) Obligaciones registrales.

Los EP están obligados a llevar contabilidad separada de su casa central de las operaciones que realicen y de sus elementos afectos, asimismo están obligados a cumplir las obligaciones contables, registrales o formales exigidas por el TRLIS.

Los EP con actividades de corta duración no tendrán obligación

## c) Obligaciones de facturación.

Los EP tienen la obligación de emitir facturas por las operaciones que realicen.

## Resumen

- El régimen tributario de los rendimientos de actividades económicas varía en función de si son obtenidos por mediación de EP o no.
- Dentro del concepto de rendimientos de actividades económicas se incluyen todos aquellos derivados de actividades empresariales, actividades profesionales y actividades artísticas o deportivas.
- Se consideran rendimientos obtenidos en territorio español:
  - a) Los derivados de actividades o explotaciones económicas realizadas mediante establecimiento permanente situado en territorio español.
  - b) Los derivados de actividades o explotaciones económicas obtenidos en España sin mediación de establecimiento permanente.
  - c) Los derivados de una actuación personal de artistas o deportistas realizada en territorio español.
- Rendimientos de actividades económicas realizadas sin mediación de EP.
  - a) Se consideran rentas obtenidas en España sin mediación de EP:
    - Cuando las actividades o explotaciones económicas sean realizadas en territorio español.
    - Cuando las prestaciones de servicios sean utilizadas en territorio español, con independencia de que la actividad haya sido realizada o no en España.
    - Cuando deriven, directa o indirectamente, de la actuación personal en territorio español de artistas y deportistas, o de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, aun cuando se perciban por una persona o entidad distinta del artista o deportista.
  - b) La base imponible está compuesta por la diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos deducibles.

Son deducibles los siguientes gastos:

- Gastos de personal contratado directamente en el desarrollo de las actividades económicas, desplazado a España o contratado en territorio español: Sueldos, salarios y cargas sociales.
- Gastos de aprovisionamiento de materiales para su incorporación definitiva a las obras o trabajos realizados en territorio español.
- Gastos de suministros consumidos en territorio español para el desarrollo de las actividades o explotaciones económicas.

- c) El tipo de gravamen general es del 24%.
- d) El sujeto pasivo podrá deducirse de la cuota íntegra la deducción por donativos prevista en el artículo 68.3 LIRPF y las retenciones e ingresos a cuenta que haya soportado.
- e) El devengo del impuesto se producirá cuando los rendimientos resulten exigibles.

• Establecimiento Permanente.

- a) Se considera que un no residente actúa en España mediante EP cuando:
  - Posea en territorio español de una instalación o lugar de trabajo en los que realice de forma habitual y continuada toda o parte de su actividad económica.
  - Actúe en España a través de agente autorizado que actúen en nombre y por cuenta del no residente.
- b) Existen tres regímenes de determinación de la base imponible:

- Régimen general o común.

La base imponible se determina conforme al régimen general del IS, con las siguientes particularidades:

- El EP tan sólo tributa por las rentas que le sean imputables con independencia de donde se hayan generado.
- Las operaciones realizadas por el EP con su casa central o con otros EP de la misma se valoran por su valor de mercado (art. 16 TRLIS).

- El EP puede deducirse la parte de razonable de los gastos de dirección y administración en los que haya incurrido la casa central y que correspondan al EP.
- Régimen de los EP cuyas operaciones no cierran el ciclo mercantil.

Estos EP podrán calcular la base imponible conforme a los siguientes métodos:

- Los ingresos y los gastos se valoran por su valor normal de mercado (art. 16 TRLIS) y la deuda tributaria se determina según el régimen general.
- Se computan los ingresos íntegros accesorios, minorados en un 15% del total de los gastos en que haya incurrido el EP, y las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales afectos. A la base imponible se le aplicará el tipo de gravamen general (30%, 32,5% en 2007) y se deducirán los pagos a cuenta soportados.
- Régimen de los EP con actividades de corta duración.

Estos EP podrán optar por regirse por las disposiciones establecidas para las rentas obtenidas sin mediación de EP o por el régimen general previsto para los EP.

- c) El tipo de gravamen aplicable con carácter general es del 30%.
- d) De la cuota íntegra se podrán deducir las bonificaciones y deducciones de los artículos 30 a 44 TRLIS sobre la cuota íntegra, así como el importe de las retenciones e ingresos a cuenta soportados y de los pagos fraccionados realizados.
- e) El periodo impositivo será el declarado por el EP, sin que, en ningún caso, pueda superar los 12 meses.
- f) El devengo del impuesto se producirá el último día del período impositivo.

## Ejercicios

1. Determinar la tributación de las siguientes operaciones.
  - a) Un empresario residente en Colombia posee una tienda en España a través de la cual vende productos típicos colombianos. Durante el

ejercicio 2008 la tienda ha obtenido beneficios por valor de 7.500. No obstante, ha incurrido en los siguientes gastos:

- Personal: 3.000
- Electricidad y teléfono: 1.350
- Gastos de dirección y generales de administración: 400

Además, ha realizado pagos fraccionados por valor de 400.

- b) Una sociedad residente en Nicaragua es contratada por una empresa española para la realización de trabajos de ingeniería desarrollados en Nicaragua con ocasión de la construcción de una planta de gas en dicho lugar.

La empresa española ha pagado 25.000 a la sociedad nicaragüense. Asimismo, esta última ha incurrido en los siguientes gastos:

- Personal contratado en Nicaragua: 5.000
- Adquisición de materiales: 2.000.

- c) Una entidad española organiza carreras de formula uno en las que se contratan a deportistas residentes en Sudáfrica. Los pagos se realizan a los representantes de éstos.

- d) Un empresario residente en Myanmar posee una fábrica textil en España. Durante el ejercicio 2008, la fábrica ha obtenido rentas por valor de 15.000.

Los gastos en que ha incurrido el EP ha sido los siguientes:

- Salarios: 3.850.
- Gastos de dirección y generales de administración: 800.

El EP realizado retenciones por valor de 250 y pagos fraccionados por importe de 550.

Una entidad residente en Perú presta unos servicios de asistencia técnica en España percibiendo 50.000.

Para la prestación de este servicio incurrió en los siguientes gastos:

- Personal contratado en España: 15.000.
- Personal contratado en Perú: 10.000
- Adquisición de materiales: 4.000.
- Electricidad: 1.000.

## Glosario

*Casa central:* Contribuyente no residente que opera a través de un EP en un determinado Estado.

*Declaración censal de inicio de actividad:* Declaración que ha de ser presentada por los contribuyentes que vayan a iniciar en territorio español el ejercicio de actividades económicas.

*Devengo:* Momento en que se considera realizado el hecho imponible del impuesto.

*Ingreso a cuenta:* Pago a cuenta. Lo practica un tercero que satisface rendimientos en especie sujetos a tributación mediante el descuento de una parte de ese rendimiento que es ingresado en la Hacienda Pública a cuenta de la obligación tributaria futura del que percibe dicho rendimiento.

*Inmovilizado material:* Elementos del patrimonio de carácter tangible, muebles o inmuebles.

*Inmovilizado inmaterial:* Elementos inmateriales intangibles que forman parte del patrimonio de la sociedad constituidos por derechos susceptibles de valoración económica.

*Número de Identificación Fiscal (NIF):* Número de identificación fiscal de las personas físicas y jurídicas contribuyentes utilizado en sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria.

*Pago a cuenta:* Pago anticipado de un impuesto.

*Pago fraccionado:* Pago a cuenta. Pago trimestral realizado por los empresarios o profesionales a cuenta de la futura obligación tributaria de IRPF o IS.

*Retención:* Pago a cuenta. La practica quien satisface rendimientos dinerarios sujetos a tributación mediante el descuento de una parte de ese rendimiento que es ingresado en la Hacienda Pública a cuenta de la obligación tributaria futura del que percibe dicho rendimiento.

## Bibliografía

- “Derecho Fiscal Internacional”. Tulio Rosembuj, Ed. El fisco. 2001
- “Guía del Impuesto sobre la Renta de No Residentes”, Néstor Carmona Fernández, Ed. CISS. 2003.
- “Impuesto sobre la renta de no residentes”, Clemente Chueca González, Ed. Aranzadi. 2002.
- “Manual de Fiscalidad Internacional”. Teodoro Cordón Ezquerro, Ed. Instituto de Estudios Fiscales. Manuales de la Hacienda Pública. 2001
- “Memento Práctico. Fiscal.2007”, Ed. Francis Lefebvre.

## TEMA 7

# RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS Y ESTABLECIMIENTO PERMANENTE II. TRATAMIENTO EN EL MOCDE

## 1. Establecimiento permanente

El EP se configura como el punto de conexión utilizado para someter a gravamen los beneficios empresariales obtenidos por un no residente en un Estado determinado.

Así, aunque el concepto de EP es utilizado en gran parte de los artículos del MOCDE como medio para repartir la soberanía tributaria de los Estados, éste adquiere una especial importancia en el régimen de tributación de los beneficios empresariales.

### 1.1. *Concepto*

El artículo 5.1 MOCDE define al EP como aquel “lugar fijo de negocios mediante el cual la empresa realiza toda o parte de su actividad”.

De esta definición general se deduce que para que exista un EP es necesario:

- a) Que exista un lugar fijo de negocios.

Debe existir un elemento físico que sirva de base a la actividad empresarial.

En este sentido, podrán constituir un lugar fijo de negocios cualquier local, material o instalación, e incluso, un conjunto de

bienes inmateriales afectos a la actividad económica. Asimismo, también podrá existir un lugar fijo de negocios cuando el no residente dispone en el Estado de un simple emplazamiento utilizado de forma permanente en un depósito aduanero o en los locales de una empresa diferente.

La noción de fijeza debe ser entendida en el sentido de que la instalación ha de estar establecida geográficamente en un lugar determinado y debe tener cierto grado de permanencia en términos de coherencia empresarial y comercial.

La permanencia debe interpretarse en términos relativos. Así, un lugar de negocios tendrá el carácter de permanente cuando las actividades del sujeto no residente se prolonguen en el tiempo a través de él, aunque existan interrupciones temporales.

Por otro lado, la disposición del local o instalación no requiere de un título o derecho formal, sino que se trata de una circunstancia de hecho.

- b) Que la persona, física o jurídica, no residente ejerza toda o parte de la actividad económica en la instalación.

Para ello, generalmente se requerirá la existencia de medios materiales y / o personales al efecto.

Un lugar de negocios tendrá la consideración de EP, siempre y cuando contribuya a los beneficios del no residente.

El MOCDE se basa en la teoría de la pertenencia económica para explicar el concepto de EP como unidad económica susceptible de imposición. Según esta teoría, la pertenencia del EP a la empresa le convierte en productor de rentas. En consecuencia, el carácter productivo de la actividad de éste, así como su contribución a los beneficios de la empresa son rasgos inherentes a su naturaleza.

No obstante, se advierte que, si bien es cierto que en el marco de una organización empresarial cada parte contribuye a la productividad del conjunto, no siempre un determinado local o instalación constituirá un EP al que puedan atribuirse los beneficios a efectos de la imposición en un determinado Estado contratante.

Por lo tanto, quedan excluidos del concepto de EP aquellos lugares de negocio que no contribuyan directamente a la obtención de beneficios por la empresa no residente. Se trata de supuestos en

los que se realizan actividades de carácter preparatorio o complementario.

- c) Que la actividad realizada sea lucrativa.

## ***1.2. Supuestos que constituyen EP***

El MOCDE establece expresamente una serie de supuestos que tienen la consideración de EP:

- a) Las sedes de dirección, sucursales, oficinas, talleres y fábricas (art. 5.2 MOCDE).

- Por sede de dirección efectiva se entiende el lugar centro de decisiones de la empresa, esto es, desde donde se dirige la totalidad o parte de los negocios de la misma.
- Las sucursales son ramas o brazos de la entidad no residente que carecen de personalidad jurídica.

Generalmente, éstas disponen de cierta autonomía financiera, comercial y contable, y tienen capacidad organizativa propia.

- Las oficinas son aquellos centros de trabajo en que se desarrollan las tareas administrativas de la empresa.
- Los talleres y fábricas son instalaciones productivas que carecen totalmente de autonomía con respecto a la empresa no residente.

- b) Las minas, pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales (art. 5.2 MOCDE).

Se trata de lugares en los que se realizan trabajos de obtención de substancias minerales con fines comerciales.

- c) Las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración no exceda de los 12 meses (art. 5.3 MOCDE).

El término “obras de construcción, instalación o montaje” abarca la construcción de edificios, carreteras, puentes o canales, la instalación de conducciones, la nivelación de terrenos y dragados. Asimismo, también se incluyen las obras de demolición y desmontaje, siempre y cuando estén directamente relacionadas con una posterior obra de construcción. Los requisitos de permanencia y firmeza obligan a considerar estas obras como EP siempre y cuando superen los 12 meses de duración.

El período de los 12 meses se computa a partir del momento en que se inicien las obras, incluyéndose al efecto los trabajos preparatorios. A estos efectos, se computará no sólo la obra llevada a cabo directamente por la empresa, sino también las subcontratadas a terceros.

La obra se considerará finalizada cuando todos aquellos trabajos que técnicamente sean necesarios para la entrega de la misma estén en condiciones para su utilización

Por otro lado, el requisito de los 12 meses se aplica a cada obra finalizada. A estos efectos, tiene la consideración de obra única aquella que constituya un todo coherente en el plano comercial y geográfico, aunque se haya formalizado en varios contratos.

d) Los agentes de estatuto dependiente (art. 5.5 MOCDE).

En este caso el punto de conexión utilizado para gravar los beneficios del no residente no es la existencia de un lugar físico al que se vincula la actividad económica, sino la existencia de un vínculo jurídico con una persona que ejerce en el Estado dicha actividad económica.

Para que el agente dependiente sea considerado como EP deben concurrir los siguientes requisitos:

- a) Existencia de una persona física, jurídica o agrupación de personas que actúen en el Estado en nombre del no residente.
- b) Poder para contratar en nombre de la empresa.

El agente tendrá poderes para contratar en nombre de la empresa cuando los contratos que éste suscriba sean vinculantes para la persona o entidad no residente.

Se considerará que el agente tiene poderes si está autorizado para negociar todos los elementos y detalles del contrato que obligue a la empresa no residente, aunque finalmente el contrato sea firmado por otra persona en el Estado de residencia del no residente.

Por otro lado, aunque la persona celebre contratos en nombre de la empresa no se considerará que la persona posee un EP, si éstos se refieren a actividades de carácter auxiliar o preparatorio.

- c) Ejercicio de dichos poderes con habitualidad y no esporádica u ocasionalmente.
- d) Existencia de una relación de dependencia entre la empresa y el agente.

La relación de dependencia entre el agente y la empresa no tiene porque materializarse en una vinculación personal de carácter laboral o contractual, sino que es suficiente con que el agente quede sometido al control e instrucciones marcadas por la empresa.

**Ejemplo.** Un agente comercial residente en España realiza un serie de actuaciones de promoción de productos y servicios para una sociedad británica, para la que actúa en régimen de dependencia. Aquel, además, está autorizado para realizar contratos por cuenta y en nombre de la empresa inglesa.

El agente comercial es un agente dependiente de la sociedad inglesa en España, por lo que será considerado como EP (artículo 5 del CDI España y Reino Unido). Así, los rendimientos obtenidos por la empresa británica a través del agente comercial estarán sometidos a imposición en España.

### ***1.3. Supuestos que no constituyen EP***

El concepto de EP que acabamos de exponer, se completa con la exclusión expresa de los siguientes supuestos:

- a) Actividades preparatorias o auxiliares (art. 5.4 MOCDE)
  - Las instalaciones utilizadas para almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa.
  - Los depósitos de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa y utilizados por ésta para el almacenamiento, exposición o entrega de éstas o para que sean transformadas por otra empresa.
  - Los lugares fijos de negocios utilizados para comprar bienes o mercancías o para recoger información para la empresa.
  - Los lugares fijos de negocios utilizados por la empresa para realizar cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio.
  - Los lugares fijos de negocios que se usen para el ejercicio combinado de las actividades mencionadas en los apartados anteriores, a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

Estas actividades son excluidas del término de EP, ya que, aunque contribuyan a la productividad general de la empresa, no generan un

beneficio autónomo y diferenciado del beneficio global de la empresa. Para determinar en cada caso concreto el tipo de actividad que se realiza en la instalación se debe determinar si la actividad constituye en sí misma una parte esencial y significativa de las actividades del conjunto de la empresa.

Asimismo, el carácter auxiliar o preparatorio de una unidad económica se ha de analizar desde una perspectiva global de la empresa. Con ello, se pretende evitar que el no residente fragmente la estructura organizativa de las actividades con la intención de dotar a las instalaciones o lugares de trabajo de un carácter auxiliar o preparatorio. En estos casos se deberá analizar si el conjunto de las actividades de las unidades constituyen un todo operativo en términos empresariales.

Por otro lado, en todo caso se entiende que existe EP cuando las instalaciones realicen actividades económicas para terceras personas y no sólo para su casa central.

**Ejemplo.** Una empresa francesa dedicada a la distribución y venta de productos alimenticios posee en España una oficina de representación y un almacén frigorífico en el que se deposita la mercancía.

De acuerdo con el artículo 5 del CDI entre España y Francia, la empresa francesa no opera en España a través de EP, puesto que:

- La oficina de representación tiene carácter preparatorio y auxiliar.
- El almacén frigorífico es un depósito de mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas.

Al no existir EP en España, los beneficios empresariales serán íntegramente gravados en Francia.

b) Agente de estatuto independiente (art. 5.6 MOCDE).

En este supuesto el mediador constituye una empresa diferente en sí mismo, por lo que no puede ser considerado como EP. A modo de ejemplo, el MOCDE cita al corredor o al comisionista general.

Los rasgos que caracterizan al agente independiente son:

- a) Su independencia jurídica y económica respecto a la empresa no residente.

Éste no está sujeto a las instrucciones de la empresa y soporta el riesgo de las actividades que realiza.

b) La persona actúa dentro del marco ordinario de su actividad.

En los casos en que el agente realice actividades que no se encuadren dentro de su actividad ordinaria, éste podrá ser considerado como agente dependiente si dispone de poder para contratar.

#### ***1.4. La filial como EP***

Como norma general las filiales residentes en un Estado contratante no pueden ser consideradas como EP de su matriz, por el mero hecho de que la primera esté controlada por la segunda (art. 5.7 MOCDE).

Sin embargo, en determinados casos la filial podrá constituir un EP de su matriz, si existe una relación jurídica diferente de la derivada de la condición de socio y se cumplan los requisitos del artículo 5 MOCDE.

La filial podrá ser considerada como agente dependiente de su matriz, cuando exista un contrato de agencia entre ellas por el que la filial tenga poderes para contratar por cuenta y en nombre de su matriz. En consecuencia, si la filial funciona como un agente dependiente existirá un EP, en las mismas condiciones que si se tratara de empresas independientes.

**Ejemplo.** Una entidad residente en Alemania posee una filial en España a la que adquiere productos terminados y que posteriormente vende a clientes tanto españoles como extranjeros.

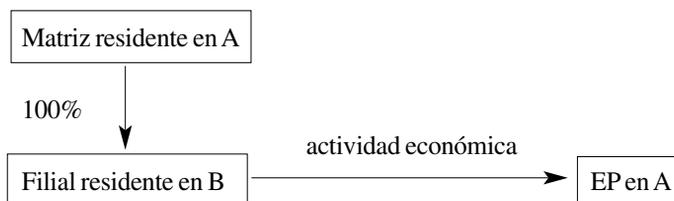
Las ventas a los clientes españoles son realizadas por cuenta de la filial española que tiene libertad para negociar con los clientes los precios y las condiciones de la venta. La matriz alemana es la que firma los contratos de compraventa.

En este supuesto, la filial es considerada como EP de la entidad no residente.

La filial actúa como agente dependiente de la matriz alemana en cuanto actúa por cuenta de la ésta y ostenta y ejerce habitualmente en España poderes que la facultan para concluir contratos en nombre de la empresa. A estos efectos, es indiferente que la matriz sea quien firme los contratos (art. 5.4 y 6 CDI entre España y Alemania).

Por lo tanto,

El mismo criterio es aplicable en caso de que la matriz cree en su Estado de residencia un EP de su filial. En estos casos, la filial podrá actuar como agente dependiente de su casa matriz en la medida que dirija y controle el EP según las instrucciones de su matriz y tenga poderes para contratar en nombre de ésta.



Esta cláusula se incluye como reconocimiento de la personalidad jurídica propia de la filial, que se configura como un sujeto de derecho independiente de la matriz; frente al EP que es un ente dependiente sin autonomía jurídica respecto de su casa central.

## 2. Beneficios empresariales

El MOCDE no define expresamente el término beneficio empresarial, sin embargo en el apartado 35 de los Comentarios se establece que el artículo 7 referido a los beneficios empresariales se aplicará a las “rentas industriales y comerciales no encuadradas en las categorías de renta amparadas en artículos especiales.”

En consecuencia, por beneficio empresarial se debe entender toda clase de beneficios comerciales e industriales derivados de actividades productivas o de prestaciones de servicios, que no estén regulados de manera específica en otros artículos del MOCDE.

### 2.1. Gravamen

El Estado de residencia de la persona o entidad no residente tiene la tributación exclusiva de los rendimientos derivados de actividades empresariales realizadas en el otro Estado contratante, salvo que dicha persona o entidad posea un EP en éste último.

**Ejemplo.** 1. Una empresa sueca realiza un proyecto de arquitectura relativo a una edificación que se va a construir en España.

Dado que la empresa sueca no posee EP en territorio español, el pago realizado por la sociedad española quedará sometido a gravamen en Suecia (art. 7 CDI entre España y Suecia).

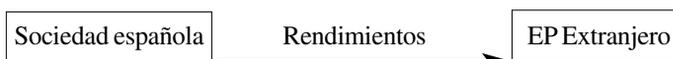
2. Una empresa irlandesa dedicada a la agricultura posee una fábrica de fertilizantes en España.

Los beneficios obtenidos por la fábrica serán sometidos a imposición en España, ya que esta tiene consideración de EP (art. 5 y 7 CDI entre España e Irlanda).

El Estado de situación del EP tiene derecho a gravar los beneficios obtenidos por éste. Esta potestad de gravamen es compartida con el Estado de residencia de la casa central, ya que éste podrá someter igualmente a gravamen los beneficios debiendo eliminar la posible doble imposición que se produzca.

**Ejemplo.** El artículo 22 TRLIS declara exentos los rendimientos obtenidos por las sociedades españolas que procedan de EP que posean en el extranjero.

Por tanto, las sociedades residentes en España no integrarán en su base imponible los beneficios procedentes de EP que posean en el extranjero. Se evita, así, la doble imposición que se produciría si las rentas se sometiesen también a imposición en España.



No integra en su base imponible IS, las rentas procedentes del EP.

Tributación en el país de situación del EP por las rentas obtenidas en su territorio.

## 2.2. Beneficios imputables

La potestad de gravamen del Estado de situación del EP se limita a las rentas que le son atribuibles, por lo que no serán imputables al EP los beneficios obtenidos por la empresa no residente por otros cauces.

**Ejemplo.** Una empresa de moda francesa posee una tienda de ropa de diseño en España. Las ventas de durante el 2007 ascienden a 10.000. Por otro lado, una persona física residente en España contrata los servicios de la casa central para el diseño de un vestido de novia por el que paga 1.000.

En este supuesto, tan sólo se podrán imputar a la tienda los beneficios derivados de la venta realizadas, puesto que el diseño del vestido de novia es

llevado a cabo directamente y de forma independiente por la casa central. En consecuencia, los beneficios obtenidos por el EP quedarán sometidos a tributación en España y la prestación del servicio por parte de la casa central en Francia, ya que son rendimientos obtenidos sin mediación de EP (art. 5 y 7 CDI entre España y Francia).

Las rentas imputables al EP podrán tener su origen tanto en el Estado de situación del EP como en otros Estados, ya que éste tributará en dicho Estado por su renta mundial.

El MOCDE considera al EP como una empresa diferente e independiente de su casa central. Por lo que, la contabilización de los beneficios del EP se debe realizar si éste fuera una entidad distinta y autónoma de aquélla. Se aceptan dos métodos de cálculo de beneficios:

a) Sistema de “contabilidad separada”.

Conforme al principio de empresa separada, los beneficios se calcularán de forma independiente con respecto a la casa central (art. 7.2 MOCDE). Dicho cálculo se llevará a cabo conforme a la legislación interna del Estado en que esté situado el EP.

Este sistema excluye la posibilidad de que la Administración pueda calcular otros beneficios hipotéticos sin una base documental efectiva, aunque se les permite realizar los ajustes que sean precisos para imputar al EP el beneficio que hubiera obtenido si hubiese realizado sus actividades como una empresa independiente y en condiciones normales de mercado.

En este sentido, el EP y su casa central son consideradas como empresas asociadas, por lo que la Administración Tributaria podrá realizar los ajustes procedentes en la base imponible de EP cuando las operaciones entre éste y su casa central u otros EP de la misma, no se ajusten al valor normal de mercado (art. 9 MOCDE).

Por otro lado, este sistema no impide que la Administración aplique métodos de estimación indirecta cuando así lo prevea su legislación interna.

**Ejemplo** El artículo 53 LGT permite la aplicación del método de estimación indirecta en caso de que concurren las siguientes circunstancias:

- Falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas o inexactas.

- Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora.
- Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales.
- Desaparición o destrucción, aun por causa de fuerza mayor, de los libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos.

b) Sistema de “cifra relativa” o balance consolidado.

Este método se establece con carácter alternativo al anterior.

Los beneficios imputables al EP se asignan mediante un reparto de los beneficios mundiales de la empresa entre sus diferentes EP a través de índices objetivos basados en la cifra de negocios, capitales proporcionales...

Este método indiciario tan solo será aplicable cuando así lo prevea la legislación interna del Estado de que se trate y siempre que se respete el principio de empresa separada. Es decir, cuando la cifra de beneficios atribuibles al EP se aproxime a la que se habría obtenido según el sistema de contabilidad separada.

El criterio adoptado para el cálculo de los beneficios debe ser el mismo cada año, salvo “que existan motivos válidos y suficientes” para modificarlo (art. 7.6 MOCDE). Con ello, se pretende dar continuidad y uniformidad al régimen fiscal aplicable al EP, por lo que no se podrán alternar métodos diferentes ni modificar arbitrariamente los criterios de aplicación del método elegido.

Son considerados como motivos válidos un cambio de legislación en el Estado de situación del EP, así como un cambio de actividad o de estructura del EP.

**A) *Actividades de compra de bienes o mercancías***

No constituyen beneficios empresariales las compras de bienes o mercancías que un EP realice para su casa central al margen de la actividad que constituye su objeto (art. 7.5 MOCDE).

Por el contrario, si dichas actividades de compras constituyen una actividad comercial en sí mismas, las rentas derivadas de ellas sí que tendrán la consideración de beneficio empresarial.

### 2.3. *Deducción de los gastos*

El EP podrá deducir los gastos en los que haya incurrido para la realización de su actividad económica, así como los gastos de dirección y generales de administración, siempre y cuando éstos persigan los fines económicos que constituyen su objeto.

Al igual que el EP incluye en su base imponible todas las rentas que le sean imputables con independencia de donde se hayan generado, también podrá deducirse todos los gastos que haya realizado independientemente de su origen.

Conforme al principio de no discriminación, la deducción de los gastos del EP estará condicionado al cumplimiento de las normas generales de deducibilidad de las sociedades residentes en el Estado.

No obstante, no son deducibles los pagos en concepto de cánones o intereses realizados por un EP a su casa central en virtud de un préstamo o licencia de explotación concedida por ésta última.

### 2.4. *Otras rentas*

Las rentas que tienen una regulación separada en el MOCDE, como pueden ser los cánones, los dividendos y los intereses, se rigen por sus artículos correspondientes y no se incluyen dentro del concepto de beneficio empresarial.

No obstante, los artículos que regulan estos rendimientos establecen una cláusula por la que en caso de que éstos estén vinculados efectivamente a un EP tienen la consideración de beneficio empresarial y, por lo tanto, se les aplica el artículo 7 MOCDE.

**Ejemplo** El artículo 10.4 MOCDE establece que en los supuestos en que la sociedad perciba dividendos de una sociedad residente en otro Estado contratante, en los que la sociedad perceptora posea un EP, serán considerados como beneficios empresariales imputables a éste; siempre y cuando:

- Exista una vinculación efectiva entre el EP.
- Los fondos propios generadores de los dividendos.

Existirá vinculación efectiva cuando la participación de la que derivan los dividendos forme parte del activo del EP

Como medida de cierre, cualquier otro tipo de renta que no se pueda incluir en alguna categoría específica de renta se incluirá dentro del concepto de beneficio empresarial.

### ***2.5. Principio de no discriminación***

Por aplicación del principio de no discriminación, los EP deben tener el mismo tratamiento fiscal que las empresas residentes en el Estado que realicen las mismas actividades (art. 24 MOCDE). Es decir, los EP deben gozar de los mismos beneficios que hubiesen obtenido en caso de ser una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades.

Por último, cabe destacar que la inmensa mayoría de los CDI suscritos por España siguen generalmente la propuesta del MOCDE. Sin embargo, algunos presentan ciertas peculiaridades como el CDI con EE.UU. que reconoce expresamente los gastos de investigación y desarrollo, los intereses y otros gastos similares.

## **3. Servicios profesionales**

Hasta el 2000, el MOCDE regulaba, en el artículo 14, las rentas obtenidas por profesionales independientes de forma autónoma. No obstante, actualmente estas rentas pasan a englobarse dentro del artículo 7 relativo a los beneficios empresariales.

Los CDI suscritos hasta dicha fecha incluyen en su articulado la regulación de los servicios profesionales, por lo que es necesario hacer referencia a este precepto.

### ***3.1. Concepto***

Dentro del concepto de trabajos independientes se incluyen los servicios profesionales y el ejercicio de profesiones liberales de naturaleza independiente como pueden ser las de carácter científico, literario, educativo, pedagógico o artístico (siempre que no se rijan por el artículo 17 MOCDE), así como las de médicos, ingenieros, abogados, odontólogos, contables, auditores...

Se trata de profesiones no industriales ni comerciales que se desarrollan por cuenta propia. En ningún caso pueden ser desarrolladas por cuen-

ta ajena, ya que en estos casos constituirán rentas del trabajo dependiente (art. 15 MOCDE).

### **3.2. Gravamen**

Al igual que en los beneficios empresariales, la soberanía fiscal de los Estados contratantes se reparte en base a la existencia o no de una base fija de negocios (EP).

Los rendimientos de servicios profesionales o del trabajo independiente quedan gravados exclusivamente en el Estado de residencia del percceptor, salvo que éste disponga de una base fija en Estado donde ésta esté situada, en cuyo caso tributarán en este último.

La base fija tributará en el Estado de situación conforme a las normas dispuestas para los EP y tan sólo por las rentas que se le puedan atribuir.

**Ejemplo.** Un abogado residente en Francia posee un despacho en España.

En este caso el abogado posee una base fija en España, por lo que las rentas que obtenga en dicho territorio y que sean atribuibles a dicha base tributarán en España conforme a las normas previstas para los EP.

Determinados CDI incluyen disposiciones para regular a los profesores e investigadores con el fin de favorecer los intercambios culturales entre los Estados contratantes. Con carácter general, se atribuye el gravamen exclusivo al Estado de residencia con independencia del Estado en que impartan sus enseñanzas o realicen sus investigaciones.

## **4. Artistas y deportistas**

### **4.1. Concepto**

El artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE regula las actividades realizadas por artistas y deportistas, sin embargo no se establece una definición general de las mismas, sino que se dispone una serie de supuestos considerados como actuaciones artísticas y actividades deportivas: actores de teatro, cine, radio, televisión, músicos o deportistas.

## 4.2. *Gravamen*

Las rentas derivadas de la actuación personal de un artista o deportista quedan sometidas a gravamen en el Estado donde se realiza la actividad (art. 17.1 MOCDE).

Las rentas podrán ser percibidas tanto de forma independiente como en el marco de una relación laboral.

A fin de evitar la evasión fiscal internacional mediante la interposición de personas entre el pagador y el artista o deportista, las rentas tributarán igualmente en el Estado en que se realice la actuación, aún cuando se atribuyan una persona física o jurídica diferente (art. 17.2 MOCDE).

En caso de que la persona interpuesta sea residente en un Estado con el que no medie CDI, el Estado de la fuente podrá someter igualmente las rentas a gravamen según su normativa interna.

Por otro lado, las rentas pueden ser de diferente naturaleza:

- a) Rentas por manifestaciones directas del talento del artista o deportista.
- b) Rentas procedentes de actividades de otra naturaleza, siempre que dichas actividades estén relacionadas con el entretenimiento o el espectáculo: actividades políticas, religiosas, sociales, de caridad...

**Ejemplo.** Un futbolista británico realiza un spot de televisión en España para una empresa de ropa deportiva.

La renta obtenida quedará sometida a imposición en España, puesto que el spot es realizado en territorio español y deriva de una actuación personal del deportista (art. 7 CDI entre España y el Reino Unido).

Los CDI suscritos por España siguen con carácter general las directrices de la OCDE. No obstante, algunos de ellos establecen la tributación en el país de residencia del artista o deportista:

- a) Cuando las actuaciones sean realizadas de acuerdo con un programa cultural de intercambio acordado por ambos gobiernos (Rumania, China, Polonia, Corea, Bulgaria y Unión Soviética).
- b) Cuando la actuación se financia con fondos públicos del Estado de residencia (Irlanda, Méjico, Australia, Portugal, Argentina e India).

- c) Cuando las actividades se realicen en beneficio de organizaciones sin fines lucrativos (Marruecos y Filipinas).

## 5. Comercio electrónico

El comercio electrónico ha supuesto un cambio en las relaciones económicas internacionales en la medida que facilita la deslocalización de las actividades económicas y permite a los empresarios ejercer toda o parte de su actividad en varios países a través de una página web, sin que sea necesaria su presencia física.

Esta situación plantea numerosos problemas en cuanto quiebra con dos principios impositivos esenciales de la fiscalidad internacional:

- a) La potestad de un Estado a gravar las rentas obtenidas a través de un lugar fijo de negocios situado en su territorio por empresarios no residentes.
- b) El derecho de un Estado a someter a gravamen a sus residentes por su renta mundial.

### 5.1. *Concepto*

La legislación española define el comercio electrónico como aquellos servicios de la sociedad de la información prestados, normalmente a título oneroso, a distancia, por vía electrónica y a petición individual del destinatario. No obstante, también se incluyen los servicios no remunerados por sus destinatarios, cuando constituyan una actividad económica para el prestador (Ley 34/2002 de servicios de la sociedad de la información y de comercio electrónico).

Lo que diferencia al comercio electrónico de otras formas de ejercicio de actividades económicas, es que la contratación se realiza on-line. Esto es, la oferta y la aceptación del contrato se transmiten a través de equipos electrónicos de tratamiento y almacenamiento de datos, conectados a una red de telecomunicaciones. Asimismo, el pago también podrá realizarse on-line.

A estos efectos, tienen la consideración de servicios de la sociedad de la información:

- La contratación de bienes o servicios por vía electrónica.
- La organización y gestión de subastas por medios electrónicos o de mercados y centros comerciales virtuales.
- La gestión de compras en red por grupos de personas.
- El envío de comunicaciones comerciales.
- El suministro de información por vía telemática.
- El vídeo bajo demanda, como servicio en el que el usuario puede seleccionar a través de la red, tanto el programa deseado como el momento de su suministro y recepción; y, en general, la distribución de contenidos previa petición individual.

Se excluyen, en todo caso, de este concepto:

- Los servicios prestados por medio de telefonía vocal, fax o télex.
- El intercambio de información por medio de correo electrónico u otro medio de comunicación electrónica equivalente para fines ajenos a la actividad económica de quienes lo utilizan.
- Los servicios de radiodifusión televisiva (incluidos el vídeo casi bajo demanda), contemplados en el art. 3.a) de la Ley 25/1994, por la que se incorpora al ordenamiento jurídico español la Directiva 89/552/CEE, sobre la coordinación de determinadas disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros relativas al ejercicio de la actividad de radiodifusión televisiva, o cualquier otra que la sustituya.
- Los servicios de radiodifusión sonora.
- El teletexto televisivo y otros servicios equivalentes, como las guías electrónicas de programas ofrecidas a través de plataformas de TV.

## **5.2. *Establecimiento Permanente***

A fin de adaptar el MOCDE a esta nueva forma de comercio, la versión actualizada a 2003 de los Comentarios al artículo 5 MOCDE clarifica el concepto de EP en el comercio electrónico.

Cabe advertir que España, junto con Portugal y Grecia, ha formulado una observación a la introducción de estos nuevos comentarios, por lo que éstos no vinculan a la Administración española.

Para determinar que operaciones implican la existencia de un EP en el ámbito del comercio electrónico es necesario identificar que supuestos

cumplen con la definición general de EP. Conforme al MOCDE, un EP es un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad. Así, las características fundamentales de éste son:

- Existencia de una instalación, centro o emplazamiento desde donde se desarrolle la actividad económica.
- Fijeza o vinculación de las instalaciones a un espacio físico de terminado con cierto grado de permanencia.
- Necesidad de que la actividad sea productiva y contribuya al beneficio global de la empresa.

### A) *Páginas web*

La página web no tiene la consideración de EP, ya que es una combinación de software y de datos electrónicos. Se trata, por tanto, de un activo inmaterial.

En la medida que no existe una localización física que pueda asimilarse a un lugar fijo de negocios, al no existir una instalación o equipo, ésta no puede constituir un EP.

No obstante, España y Portugal difieren de esta postura y consideran que, en el ámbito del comercio electrónico, no es necesaria la presencia física de un lugar para que exista un EP.

La Administración española se basa en el hecho de que a través de una página web se llevan a cabo operaciones económicas y, por lo tanto, supone una presencia permanente en la vida económica del Estado. Desde esta perspectiva, basta que un no residente desarrolle una actividad económica de manera continuada en territorio español para que exista un EP, siempre que la actividad sea productiva y contribuya al beneficio global de la empresa.

De la misma manera que una presencia física permite a la empresa utilizar las infraestructuras y tejido industrial y de servicios del Estado de la fuente, en caso de operar a través de una página web el no residente precisa de buenas infraestructuras de telecomunicaciones y de una red logística y de servicios conexos adecuada que le permitan una buena accesibilidad a los ordenadores conectados a Internet. Así, en estos supuestos el requisito de la presencia física del EP sería sustituido por la accesibilidad permanente al mercado.

Sin embargo, actualmente no es posible encuadrar este planteamiento en la definición de EP establecida en el MOCDE, que debería incluir la presencia virtual además de la física.

Por otro lado, se plantea la cuestión de si una página web podría ser considerada agente dependiente (EP) de la empresa que la posee y la utiliza en su actividad. En este sentido, la OCDE niega esta posibilidad argumentando que una página web no es una persona y, por tanto, no puede actuar como agente dependiente.

Además, en ocasiones, la empresa propietaria de la página web puede contratar a los servicios de un servidor. En estos casos, la empresa tiene un contrato de hosting con el proveedor de servicios de Internet (ISP) en virtud del cual éste dispone de un servidor y presta un servicio de alojamiento, puesta a disposición de capacidad de almacenamiento y, en su caso, de comunicación o enlace a aquélla. En ningún caso esta circunstancia significa que la empresa titular de la página web opere a través de EP, ya que ésta sólo cuenta con un activo inmaterial.

No obstante, si la empresa que posee la página web la tiene en propiedad o arrendamiento (contrato de housing) el servidor que aloja la página, dicho servidor podría tener la consideración de EP, siempre y cuando cumpla con el resto de condiciones para serlo. Como es lógico, el EP estaría localizado en Estado en que esté situado.

## ***B) Servidores***

El servidor es el equipo informático donde la página web está almacenada y a través del cual es accesible. En consecuencia, al tratarse de un activo material y existir una presencia física, es posible que éste constituya un EP.

El hecho de que el servidor sea trasladable no significa que no cumpla el requisito de fijeza; sino que lo importante de la cuestión es que el servidor permanezca en un determinado lugar durante un periodo de tiempo suficiente para que sea considerado como fijo.

La empresa titular de la página web puede tener contratado un servicio de housing con un ISP, esto es, disponer de un espacio reservado en el que tiene capacidad de modificación y de intervención, tanto en los contenidos como en la propia estructura del servidor. En estos supuestos, existirá EP si dicho equipo permite a la empresa realizar total o parcialmente su actividad económica. A estos efectos, no es necesaria la presencia personal de la empresa en el lugar que se encuentra el servidor, siendo suficiente que el equipo opere en remoto de forma automática.

Por otra parte, cuando las actividades realizadas a través del servidor sean de carácter auxiliar o preparatorio de la actividad de comercio electrónico principal, dicho servidor no será considerado como EP.

A título de ejemplo, constituirán actividades auxiliares o preparatorias:

- a) La provisión de enlaces de comunicación.
- b) La publicidad de bienes y servicios.
- c) La recogida de información de mercado para la empresa.
- d) El suministro de información.
- e) El uso del servidor como espejo para realojar información por razones de seguridad o de eficiencia.

### ***C) Proveedores de servicios de Internet***

El que un ISP preste los servicios de hosting y otros relacionados a una empresa no residente que realiza una actividad de comercio electrónico, no significa que éste actúe como un agente dependiente de aquélla en cuanto no tiene poder para concluir contratos en nombre de la misma.

El ISP se acerca más a la figura del agente independiente, puesto que actúa en el marco ordinario de su actividad en tanto presta sus servicios a diferentes empresas. Por lo tanto, en ningún caso tendrá la consideración de EP.

### ***5.3. Rentas derivadas del comercio electrónico***

Con carácter general, las rentas derivadas de las operaciones de comercio electrónico constituyen beneficios empresariales y, por lo tanto, se deben regir por el artículo 7 MOCDE.

No obstante, algunas de estas rentas pueden ser calificadas como cánones (art. 7.7 y 12 MOCDE). El comercio electrónico puede encuadrarse dentro de la cesión de propiedad intelectual o industrial en la medida que el objeto de las operaciones pueden ser el software o de otros productos digitales como imágenes, sonido o textos.

Para determinar si las rentas derivadas de estas operaciones son cánones o beneficios empresariales, se debe identificar el motivo del pago:

- a) Si es la adquisición de datos o servicios que incluyen de derecho de descarga, almacenamiento y operación en los sistemas del adquirente, sea ordenador, red u otros dispositivos de almacenamiento, reproducción o visualización, las rentas serán consideradas beneficios empresariales.

- b) Si es el otorgamiento del uso o cesión de uso de los derechos de autor sobre un producto digital que se descarga con esa intención, las rentas tendrán la consideración de canon.

## Resumen

- El EP se define como “un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad”.

- a) En todo caso tienen la consideración de EP:

- Las sedes de dirección, sucursales, oficinas, talleres y fábricas.
- Las minas, pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.
- Las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración no exceda de los 12 meses.
- Los agentes de estatuto dependiente.

- b) No constituyen EP:

- Las instalaciones utilizadas para almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa.
- Los depósitos de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa y utilizados por ésta para el almacenamiento, exposición o entrega de éstas o para que sean transformadas por otra empresa.
- Los lugares fijos de negocios utilizados para comprar bienes o mercancías o para recoger información para la empresa.
- Los lugares fijos de negocios utilizados por la empresa para realizar cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio.
- Los lugares fijos de negocios que se usen para el ejercicio combinado de las actividades mencionadas en los apartados anteriores, a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios conserve su carácter auxiliar o preparatorio.
- Agente de estatuto independiente.

Una filial podrá ser considerada como EP cuando cumpla con los requisitos dispuestos en el artículo 5 MOCDE.

- El concepto de beneficio empresarial abarca toda clase de beneficios comerciales e industriales derivados de actividades productivas o de

prestación de servicios, que no estén regulados de manera específica en otros artículos del MOCDE.

- c) El Estado de residencia del no residente tiene la tributación exclusiva de los rendimientos derivados de actividades empresariales realizadas en el otro Estado contratante, salvo que aquel posea un EP en éste último.
- d) En caso de que se opere en un determinado Estado a través de EP, éste quedará gravado en el Estado en que esté situado.

No obstante, la potestad de gravamen del Estado de situación del EP se limita a las rentas que le son atribuibles.

- La contabilización de los beneficios del EP se hará como si éste fuera una entidad independiente de su casa central, bien conforme al “sistema de “contabilidad separada”, bien según el “sistema de “cifra relativa” o balance consolidado.
- El EP podrá deducir los gastos en los que haya incurrido para la realización de su actividad económica, así como los gastos de dirección y generales de administración.

- c) Las rentas que tengan una regulación separada en el MOCDE se registrarán por el artículo que les corresponda.
- Las rentas derivadas de servicios profesionales o del trabajo independiente quedan gravadas exclusivamente en el Estado de residencia del receptor, salvo que éste disponga de una base fija en Estado donde ésta esté situada, en cuyo caso tributarán en este último.
- Las rentas derivadas de la actuación personal de un artista o deportista quedan sometidas a gravamen en el Estado donde se realiza la actividad.

Estas rentas tributarán igualmente en el Estado en que se realice la actuación, aún cuando se atribuyan una persona diferente.

## Ejercicios

1. Determinar la tributación de las siguientes operaciones.
  - a) Una sociedad griega dedicada a la elaboración de productos textiles tiene una fábrica en España donde realiza una fase del

proceso de producción sobre las prendas que le son enviadas directamente por la casa central.

Una vez finalizado el proceso productivo, las prendas son remitidas nuevamente por la fábrica a la casa central.

La fábrica ha obtenido ingresos durante 2008 por importe de 100.000. Por otro lado, los gastos de personal han ascendido a 10.000 y los de aprovisionamiento a 5.000.

Por otro, lado ha realizado pagos fraccionados por importe de 3.000 y ha soportado retenciones por importe de 1.000.

- b) Un empresario residente en Bélgica dedicado a la elaboración de chocolates posee en un almacén en el que deposita la mercancía para ser entregada posteriormente a empresarios residentes en España.

Los beneficios obtenidos por la venta de los chocolates a los empresarios españoles ascienden a 5.000, sin embargo el empresario ha pagado 1.900 por el alquiler de dicho local y 450 en concepto de suministros.

- c) Una sociedad residente en EEUU, celebra varias actividades artísticas en España. Los artistas contratados por la sociedad no tienen ningún tipo de vinculación con la sociedad ni participan en forma alguna de los beneficios de ésta.
- d) Una empresa de fundición de acero española contrata a una instalación de una sala de fundición con una empresa alemana. El importe de la operación asciende a 10.000, 6.000 de los cuales corresponden a materiales que van a ser traídos desde Alemania. La duración de la instalación se calcula en 11 meses.
- e) Un abogado residente en Bélgica es contratado por una empresa de servicios jurídicos española por un período de 4 meses.
- f) Una empresa informática residente en Irlanda posee una sucursal en España. Dicha sucursal instala unos programas informáticos y da un servicio de soporte técnico con respecto al funcionamiento y uso en su sucursal española. Dicha sucursal paga a su matriz por esta prestación de asistencia técnica, 1.500.

En el 2008, la sucursal ha obtenido beneficios por importe de 25.000. No obstante, ha incurrido en los siguientes gastos:

- Personal: 4.500.
- Suministros: 3.500
- Compra de materiales: 5.600
- Administración y dirección: 800

Además, ha soportado retenciones por importe de 450 y ha realizado pagos fraccionados por 950.

## Glosario

*Canon:* Ingresos recibidos en consideración al uso o a la cesión de cualquier derecho de autor de una obra literaria, artística o científica, incluyendo películas cinematográficas, cualquier patente, marca registrada, diseño o modelo de utilidad, plano, fórmula secreta o proceso, o por información concerniente a una experiencia comercial, industrial o científica.

*Empresas asociadas:* De acuerdo con el artículo 9 MOCDE dos empresas estarán asociadas cuando:

- Una empresa de un Estado contratante participa directa o indirectamente en la dirección, el control o capital de una empresa del otro Estado.
- Unas mismas personas participan directa o indirectamente en la dirección, control o el capital de un estado contratante y de una empresa del otro Estado.

*Método de estimación indirecta:* Método de cuantificación de la base imponible establecido para los casos en que no es posible determinar las bases o rendimientos conforme a los regímenes ordinarios de estimación.

El artículo 53 LGT establece que la determinación de la base imponible conforme a este método se determinará según:

- Aplicación de los datos y antecedentes disponibles que sean relevantes al efecto.
- Utilización de aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de los bienes y de las rentas, así como de los ingresos, ventas, costes y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, atendidas las dimensiones de las unidades productivas o familiares que deban compararse en términos tributarios.
- Valoración de las magnitudes, índices, módulos o datos que concurren en los respectivos obligados tributarios, según los datos o antecedentes que se posean de supuestos similares o equivalentes.

## **Bibliografía**

- “Derecho Fiscal Internacional”. Tulio Rosembuj, Ed. El fisco. 2001
- “Estudio del Modelo de Convenio sobre renta y patrimonio de la OCDE de 1992”, José María Tovillas Morán, Ed. Marcial Pons. 1996
- “Guía del Impuesto sobre la Renta de No Residentes”, Néstor Carmona Fernández, Ed. CISS. 2003.
- “Impuesto sobre la renta de no residentes”, Clemente Checa González, Ed. Aranzadi. 2002.
- “Manual de Fiscalidad Internacional”. Teodoro Cordón Ezquerro, Ed. Instituto de Estudios Fiscales. Manuales de la Hacienda Pública. 2001.
- “Memento Práctico. Fiscal.2007”, Ed. Francis Lefebvre.
- “Planificación Fiscal Internacional” Joaquín de Ares Pacochaga, Ed. Marcial Pons. 1998.
- “Tratados y Convenios Internacionales en materia tributaria” Ed. CISS.

## **Anexo**

### **CDI entre España y Alemania**

#### *Artículo 5. Establecimiento permanente*

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

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

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

3. El término "establecimiento permanente" no comprende:

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

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

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

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

#### *Artículo 7. Beneficios empresariales.*

“1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que la empresa

efectúe operaciones en el otro Estado por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si las efectúa, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse al establecimiento permanente.

2. Cuando una empresa de un Estado contratante realice negocios en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado contratante se atribuirán al establecimiento permanente los beneficios que éste obtendría si fuese una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones, y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente.

3. Para la determinación del beneficio del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos producidos para los fines del establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se produjeran en el Estado en que se encuentre el establecimiento permanente o en otra parte.

4. Mientras sea usual en un Estado contratante determinar los beneficios imputables a los establecimientos permanentes sobre la base de un reparto de los beneficios totales de la empresa entre sus diversas partes, lo establecido en el párrafo 2 no impedirá que este Estado contratante determine de esta manera los beneficios imponibles; sin embargo, el método de reparto adoptado habrá de ser tal que el resultado obtenido esté de acuerdo con los principios enunciados en este artículo.

5. No se atribuirá ningún beneficio a un establecimiento permanente por el mero hecho de que éste compre bienes o mercancías para la empresa.

6. A efectos de los párrafos anteriores, los beneficios imputables al establecimiento permanente se calcularán cada año por el mismo método, a no ser que existan motivos válidos y suficientes para proceder en otra forma.

7. Cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de aquéllos no quedarán afectadas por las del presente artículo.”

## **CDI entre España y Bélgica**

### *Artículo 5. Establecimiento permanente.*

“1. A los efectos del presente Convenio, la expresión «establecimiento permanente» significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

2. La expresión «establecimiento permanente» comprende, en particular:

- a) las sedes de dirección;
- b) las sucursales;
- c) las oficinas;
- d) las fábricas;
- e) los talleres;
- f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de explotación o extracción de recursos naturales.

3. Una obra de construcción, instalación o montaje sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses.

4. No obstante lo dispuesto anteriormente en este artículo, se considera que el término «establecimiento permanente» no incluye:

- a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
- b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;
- c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;
- d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información, para la empresa;
- e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio;
- f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin del ejercicio combinado de las actividades mencionadas en los apartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

5. No obstante lo dispuesto en los párrafos 1 y 2, cuando una persona -distinta de un agente que goce de un estatuto independiente, al que será de aplicación el párrafo 6-actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que le faculden para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa

tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de todas las actividades que dicha persona realice por cuenta de la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el párrafo 4 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar como establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese párrafo.

6. No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado contratante por el mero hecho de que realice sus actividades por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente que goce de un estatuto independiente, siempre que tales personas actúen en el marco ordinario de su actividad.

El agente que actúe por cuenta de una empresa de seguros y que firme habitualmente contratos en nombre de la empresa no se considera comprendido en esta disposición.

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

*Artículo 7. Beneficios empresariales.*

“1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en ese otro Estado. Si la empresa realiza su actividad de esa forma, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a ese establecimiento permanente.

2. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 3, cuando una empresa de un Estado contratante realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado contratante se atribuirán a dicho establecimiento los beneficios que éste hubiera podido obtener de ser una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones, y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente.

3. Para la determinación del beneficio del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos en que se haya incurrido para la realización de los fines del establecimiento permanente, comprendidos

los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentra el establecimiento permanente como en otra parte.

4. A falta de contabilidad suficiente que permita determinar el importe de los beneficios de una empresa de un Estado contratante, que sean imputables a su establecimiento permanente situado en el otro Estado, el impuesto puede ser establecido en este otro Estado conforme a su propia legislación. El método aplicado debe ser tal que el resultado obtenido sea conforme a los principios enunciados en el presente artículo.

5. No se atribuirá ningún beneficio a un establecimiento permanente por el mero hecho de que éste compre bienes o mercancías para la empresa.

6. A efectos de los párrafos anteriores, los beneficios imputables al establecimiento permanente se calcularán cada año por el mismo método, a no ser que existan motivos válidos y suficientes para proceder de otra forma.

7. Cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de aquéllos no quedarán afectadas por las del presente artículo.”

#### *Artículo 15. Trabajos dependientes.*

“1. Sin perjuicio de las disposiciones de los artículos 16, 18, 19 y 20, los sueldos, salarios y remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo sólo pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado contratante. Si el empleo se ejerce en ese otro Estado, las remuneraciones percibidas por tal concepto pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo ejercido en el otro Estado contratante, sólo pueden someterse a imposición en el Estado mencionado en primer lugar si:

- a) el perceptor permanece en el otro Estado, durante uno o varios períodos, que no excedan en total de ciento ochenta y tres días en cualquier período de doce meses, y
- b) las remuneraciones se pagan por, o en nombre de, una persona empleadora que no es residente del otro Estado, y
- c) las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente o una base fija que la persona empleadora tenga en el otro Estado.

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

## **CDI entre España y EEUU**

### *Artículo 7. Beneficios empresariales*

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

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

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

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

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

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

*Artículo 19. Artistas y deportistas.*

“1. No obstante las disposiciones de los artículos 15 (Servicios personales independientes) y 16 (Servicios personales dependientes), las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante, en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio o televisión, o músico o como deportista, pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, excepto si la cuantía de los ingresos obtenidos por dicho artista o deportista de la realización de esas actividades, incluidos los pagos por reembolso de gastos o los gastos soportados en su nombre, no excede de 10.000 dólares USA o su equivalente en pesetas, respecto del período fiscal considerado.

2. Cuando las rentas derivadas de las actividades realizadas por un artista o deportista personalmente y en calidad de tal se atribuyan no al propio artista o deportista, sino a otra persona, dichas rentas pueden, no obstante, las disposiciones del artículo 7 (Beneficios empresariales) y el artículo 15 (Servicios personales independientes), someterse a imposición en el Estado contratante en que se realicen las actividades del artista o deportista a no ser que resulte probado que ni el artista o deportista ni personas vinculadas al mismo participaron directa o indirectamente en los beneficios de esa otra persona en cualquier forma, incluyendo la percepción de remuneraciones diferidas, bonificaciones, honorarios, dividendos, distribuciones de sociedades de personas («partnerships») u otras distribuciones.”

## **CDI entre España y Grecia**

*Artículo 5. Establecimiento permanente.*

“1. A los efectos del presente Convenio, la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

2. La expresión “establecimiento permanente” comprende, en particular:

- a) Las sedes de dirección;
- b) Las sucursales;

- c) Las oficinas;
- d) Las fábricas;
- e) Los talleres, y
- f) Las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

3. Una obra de construcción, instalación o montaje sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de nueve meses.

4. No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que la expresión “establecimiento permanente” no incluye:

- a) La utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
- b) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;
- c) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;
- d) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías, o de recoger información, para la empresa;
- e) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio;
- f) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

5. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, cuando una persona, distinta de un agente independiente al que será aplicable el apartado 7, actúe por cuenta de una empresa y tenga y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de

dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado.

6. No obstante las disposiciones anteriores de este artículo y lo dispuesto en el artículo 14, cuando una persona residente de un Estado contratante desarrolle actividades relacionadas con la prospección, explotación, extracción o explotación de recursos naturales situados en el otro Estado contratante, se considerará que desarrolla una actividad económica en relación con dichas actividades en ese otro Estado contratante a través de un establecimiento permanente o base fija situado en el mismo, a menos que dichas actividades se desarrollen en un período o períodos que, en conjunto, no excedan de sesenta días en un período de doce meses. No obstante, a los efectos de este apartado:

- a) Cuando una empresa que desarrolla actividades en el otro Estado esté relacionada con otra empresa y esa otra empresa continúe, como parte del mismo proyecto, con las mismas actividades que desarrollaba o continúa desarrollando la empresa mencionada en primer lugar, y las actividades desarrolladas por ambas empresas excedan, en conjunto, un período de sesenta días, entonces se considerará que cada una de las empresas ha desarrollado su actividad por un período superior a sesenta días en cualquier período de doce meses.
- b) Se considerará que dos empresas están relacionadas si una de ellas está controlada directa o indirectamente por la otra, o ambas están controladas directa o indirectamente por una tercera persona.

7. No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.

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

#### *Artículo 7. Beneficios empresariales.*

“1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa

realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean imputables a ese establecimiento permanente.

2. Sin perjuicio de las disposiciones del apartado 3, cuando una empresa de un Estado contratante realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado contratante se atribuirán a dicho establecimiento permanente los beneficios que el mismo hubiera podido obtener de ser una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente.

3. Para la determinación del beneficio del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos realizados para los fines del establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado contratante en que se encuentra el establecimiento permanente como en otra parte.

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

5. A los efectos de los apartados anteriores, los beneficios imputables al establecimiento permanente se determinarán cada año por el mismo método, a no ser que existan motivos válidos y suficientes para proceder de otra forma.

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

## **CDI entre España e Irlanda**

### *Artículo 5. Establecimiento permanente.*

“1. A los efectos del presente Convenio, la expresión «establecimiento permanente» significa un lugar fijo de negocios, mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

2. La expresión «establecimiento permanente» comprende, en particular:

- a) las sedes de dirección;
- b) las sucursales;

- c) las oficinas;
- d) las fábricas;
- e) los talleres;
- f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

3. Una obra de construcción, instalación o montaje sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses.

4. No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que la expresión «establecimiento permanente» no incluye:

- a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
- b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;
- c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;
- d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información, para la empresa;
- e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio;
- f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin del ejercicio combinado de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios resultantes de este ejercicio combinado conserve su carácter auxiliar.

5. No obstante las disposiciones de los apartados 1 y 2 de este artículo, cuando una persona (distinta de un agente que goce de un estatuto independiente, al que será de aplicación el apartado 7 de este artículo) actúe por cuenta de una empresa, y ostente y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que le faculen para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de todas las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 de este artículo y que, de haber

sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios, como establecimiento permanente, con arreglo a las disposiciones de ese apartado.

6. Una persona que realice en un Estado contratante actividades de exploración del fondo y subsuelo marinos o de explotación de sus recursos naturales, o actividades complementarias o auxiliares de las anteriores, se considerará que realiza dichas actividades mediante un establecimiento permanente situado en este Estado. No obstante, esta disposición no será aplicable cuando tales actividades se realicen en el otro Estado contratante por un período que no exceda de treinta días.

7. No se considerará que una empresa de un Estado contratante tiene un establecimiento permanente en el otro Estado contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en ese otro Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente que goce de un estatuto independiente, siempre que tales personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.

8. El hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante o que realice actividades en ese otro Estado (ya sea mediante establecimiento permanente o de otra forma), no convierte por sí sólo a cualquiera de esas sociedades en establecimiento permanente de la otra.”

*Artículo 7. Beneficios empresariales.*

“1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a ese establecimiento permanente.

2. Sin perjuicio de las disposiciones del apartado 3 de este artículo, cuando una empresa de un Estado contratante realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado contratante se atribuirán a dicho establecimiento permanente los beneficios que éste hubiera podido obtener de ser una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones, y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente.

3. Para la determinación de los beneficios del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos en que se haya incurrido

para la realización de los fines del establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentra el establecimiento permanente como en otra parte.

4. Mientras sea usual en un Estado contratante determinar los beneficios imputables a los establecimientos permanentes sobre la base de un reparto de los beneficios totales de la empresa entre sus diversas partes, las disposiciones del apartado 2 de este artículo no impedirán que ese Estado contratante determine los beneficios sometidos a imposición mediante tal reparto; sin embargo el método de reparto adoptado habrá de ser tal que el resultado obtenido esté de acuerdo con los principios contenidos en este artículo.

5. No se atribuirán beneficios a un establecimiento permanente por el mero hecho de que éste compre bienes o mercancías para la empresa.

6. A los efectos de los apartados anteriores de este artículo, los beneficios imputables al establecimiento permanente se calcularán cada año por el mismo método, a no ser que existan motivos válidos y suficientes para proceder de otra forma.

7. Cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de aquéllos no quedarán afectadas por las del presente artículo.”

## TEMA 8

# RENDIMIENTO DEL TRABAJO, PENSIONES Y DISTRIBUCIONES DE ADMINISTRADORES

## 1. Tratamiento en el TRLIRNR

### 1.1. Rendimientos del trabajo

Conforme al artículo 13.1.c) TRLIRNR, los rendimientos del trabajo se consideran obtenidos en territorio español:

- a) Cuando deriven, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en territorio español.

Aunque la norma no establezca una definición concreta al efecto, por rendimientos indirectos debe entenderse:

- Toda retribución que sea percibida en un momento anterior o posterior a la prestación efectiva del trabajo.
- Toda retribución percibida a través de sociedades de contratación internacional de mano de obra o de sociedades o empleados interpuestos.

**Ejemplo.** Una persona física italiana residente en Italia es trasladada a España por un banco italiano para que trabaje por un período de tres meses en una sucursal que posee en Barcelona.

La renta que obtenga el ciudadano italiano durante el tiempo que trabaje en la sucursal situada en España quedará sujeta al IRNR, puesto que se deriva de una actividad personal desarrollada en territorio español y el pagador de los rendimientos es un establecimiento permanente situado en España (art. 15 CDI entre España e Italia).

- b) Cuando se trate de retribuciones públicas satisfechas por la Administración española.

- c) En los supuestos de empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave en tráfico internacional, cuando se trate de remuneraciones satisfechas por:
- Personas físicas que realicen actividades económicas en el ejercicio de sus actividades.
  - Entidades residentes en territorio español.

No obstante, en estos casos, la renta no quedará sujeta al IRNR cuando el trabajo se preste íntegramente en el extranjero y tales rendimientos estén sujetos a un impuesto de naturaleza personal en el extranjero.

**Ejemplo.** Una sociedad española es contratada para construir un hotel en Perú. Para llevar a cabo la obra, dicha sociedad contrata a 100 trabajadores residentes en Perú.

Los sueldos pagados a los trabajadores residentes en Perú no estarán sujetos al IRNR, puesto que, a pesar de que la entidad pagadora es residente en España, el trabajo se presta íntegramente en el extranjero y están sujetos a un impuesto de naturaleza personal en Perú.

- EP situados en territorio español.

Al igual que en el apartado anterior, si el trabajo se presta íntegramente en el extranjero y los rendimientos percibidos están sujetos a un impuesto de naturaleza personal en el extranjero, la renta no estará sujeta al impuesto.

Así, con carácter general, el punto de conexión utilizado por el legislador en este tipo de rendimientos es el lugar de realización de la actividad personal. Sin embargo, cuando se trate de retribuciones públicas o de remuneraciones por razón de empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave en tráfico internacional, el punto de conexión utilizado es el de residencia del pagador.

Por otra parte, se debe tener en cuenta que están exentas del impuesto las rentas del artículo 7 LIRPF entre las cuales se incluyen numerosos rendimientos del trabajo como pueden ser las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, las prestaciones por incapacidad o determinadas prestaciones por desempleo (art. 7.b), c), e), f), g), h), i), j), k), l), m), n), o) y p) LIRPF).

Asimismo, el artículo 14.1.b) TRLIRNR, declara exentas las becas y otras cantidades percibidas por personas físicas, siempre y cuando sean 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.

### 1.1.1. Concepto

Para definir que se entiende por rendimientos del trabajo debemos remitirnos al concepto establecido en el artículo 17 LIRPF.

Según dicho artículo los rendimientos del trabajo constituyen “todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven directa o indirectamente del trabajo personal” o de una “relación laboral o estatutaria y no tengan carácter de rendimientos de actividades económicas”.

De esta definición general se extraen las siguientes notas características:

- a) Las retribuciones deben derivar, directa o indirectamente, del trabajo personal.

La definición de rendimientos del trabajo no se agota en la existencia de una relación laboral o estatutaria, sino que dicho concepto incluye otros supuestos como pueden ser los beneficiarios de planes de pensiones.

Además, quedan incluidos dentro de esta clase de rendimientos tanto aquellas contraprestaciones que deriven directamente de una relación laboral o estatutaria, como aquellas que deriven indirectamente de la citada relación como pueden ser las retribuciones diferidas o anticipadas a la realización de la prestación laboral.

- b) Los rendimientos no deben derivar de actividades empresariales o profesionales.

Es decir, el trabajo ha de ser prestado en el ámbito de una organización externa al trabajador, sin que exista una ordenación de los factores de producción y/o recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios (art. 17 en relación con el 27 LIRPF).

- c) La retribución puede ser dineraria o en especie.

Constituyen rentas en especie la utilización, consumo u obten-

ción, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda (art. 40.1 LIRPF).

El artículo 17 LIRPF enumera una serie de supuestos que tienen la consideración de rendimientos del trabajo, que se pueden dividir en dos grandes grupos:

a) Rendimientos del trabajo en sentido estricto (art. 17.1 LIRPF).

Dentro de este grupo se incluyen todas aquellas contraprestaciones típicas derivadas de una relación laboral o estatutaria.

A estos efectos, la ley enumera una serie de conceptos a título de ejemplo como los sueldos y salarios o las remuneraciones en concepto de gastos de representación. Al tratarse de una lista abierta, podrán ser considerados como rendimientos del trabajo, aquellos que, aún no estando incluidos en ella, cumplan con la definición general de rendimiento del trabajo.

b) Rendimientos del trabajo por decisión legal (art. 17.2 LIRPF).

La LIRPF establece una lista cerrada de supuestos que, en todo caso, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo, aunque no presupongan la existencia de una relación laboral o estatutaria como pueden ser los rendimientos derivados de impartir cursos, conferencias..., las becas o los derechos especiales de contenido económico que se reserven a los fundadores o promotores de una sociedad como remuneración de servicios personales.

**A) *Supuestos en que no existe rendimiento de trabajo en especie***

Se debe tener en cuenta que la normativa del IRPF establece una serie de supuestos en los que se estima que no existe rendimiento de trabajo en especie, y que también son aplicables a los no residentes (art. 42.2 LIRPF):

a) Entrega a los trabajadores en activo de acciones propias o de otras empresas del grupo.

Se trata de entregas a trabajadores en activo, de acciones o participaciones de la empresa o empresas del grupo (art. 42 C.Co.), ya sea de forma gratuita o por un precio inferior al de mercado.

Para que dichas entregas no sean consideradas como renta en especie se han de cumplir los siguientes requisitos (41 RIRPF):

- El conjunto de acciones o participaciones entregadas no puede exceder para cada trabajador, de 12.000 euros anuales.
- Las acciones deben ser de la empresa o bien de otras empresas del grupo de sociedades según el artículo 42 C. Co.
- La oferta ha de realizarse dentro de la política retributiva general de la empresa o del grupo de sociedades y ha de perseguir la participación de los trabajadores en la empresa.
- Cada uno de los trabajadores conjuntamente con su cónyuge o familiares hasta segundo grado, no han de tener una participación directa o indirecta en la sociedad en la que prestan sus servicios o en cualquier otra del grupo, superior al 5%.
- Los títulos han de mantenerse durante al menos 3 años.

Las entregas de acciones o participaciones que no cumplan dichos requisitos constituirán rendimientos de trabajo en especie.

b) Gastos de estudios para la actualización, capacitación o reciclaje del personal empleado.

Estos gastos no son retribución en especie cuando vengan exigidos por el desarrollo de las actividades de los trabajadores o las características de los puestos de trabajo (art. 42 RIRPF).

c) Entregas de productos en cantinas, comedores de empresa o economatos de carácter social.

A estos efectos, tendrán la consideración de entrega de productos a precios rebajados que se realicen en comedores de empresa y las fórmulas indirectas de prestación del servicio cuya cuantía no supere los 7,81 euros diarios (art. 43 RIRPF).

d) Utilización de los bienes destinados a los servicios sociales y culturales del personal.

Se trata de la utilización de instalaciones deportivas, salas de lectura, servicios médicos, servicios de guardería...

- e) Primas o cuotas satisfechas por la empresa en virtud de contratos de seguro de accidente laboral o responsabilidad civil.
- f) Primas o cuotas satisfechas por la empresa a entidades aseguradoras para la cobertura de enfermedad del trabajador.

No constituyen rendimientos de trabajo en especie las primas o cuotas satisfechas a entidades aseguradoras para cubrir la enfermedad del trabajador, su cónyuge o descendientes, siempre y cuando no excedan de los 500 euros anuales por persona.

El exceso sobre dicha cuantía constituirá retribución en especie.

- g) La prestación del servicio de educación preescolar, infantil, primaria, secundaria obligatoria, bachillerato y formación profesional por centros educativos autorizados, a los hijos de sus empleados, con carácter gratuito o por precio inferior al normal de mercado.

### **B) Rendimientos del trabajo exceptuados de gravamen**

Además, se exceptúan de gravamen las dietas y asignaciones para gastos de viaje cuando tengan como fin compensar los gastos en los que incurra el trabajador por motivos laborales (art. 8 RIRPF):

- a) Gastos de locomoción.

No quedan gravadas las asignaciones para gastos de locomoción, cuando el trabajador se desplace fuera del taller, fábrica, oficina o centro de trabajo para realizar su trabajo en un lugar distinto, en los siguientes importes:

- Si el transporte se realiza en un medio de transporte público, el importe que quede justificado en factura o documento equivalente.
- En otro caso la cantidad que resulte de computar 0,19 euros por kilómetro recorrido, siempre que se justifique el desplazamiento.

Quedan incluidos los gastos de peaje y aparcamiento justificados.

**Ejemplo.** Una persona física india es contratada por una empresa de informática española por dos meses. Durante la realización de su trabajo ha tenido que realizar varios viajes, por lo que la empresa le ha abonado las siguientes dietas:

- Billete de avión Madrid – Bruselas – Madrid: 100 euros.
- Desplazamiento con un vehículo propio del trabajador (600 Km): 142 euros.
- Tickets de parking: 20 euros.

En todos los casos se aporta factura de los gastos.

En este supuesto quedarán exceptuados de gravamen como rendimientos de trabajo, los siguientes gastos de locomoción:

- Billete de avión: Está exceptuado de gravamen, puesto que se aporta factura.
- Desplazamiento con un vehículo propio del trabajador: Están exceptuados de gravamen 114 euros ( $0,19 * 600 = 114$ ). En consecuencia, quedarán sometidos a gravamen 28 euros ( $142 - 114 = 28$ ).
- Tickets de parking: Están exceptuados de gravamen, puesto que están justificados.

#### b) Gastos de manutención y estancia.

No están sujetas a gravamen las cantidades pagadas por la empresa para compensar los gastos normales de manutención y estancia en restaurantes, hoteles y demás establecimientos de hostelería incurridos en un municipio distinto del de trabajo habitual del empleado o del que constituya su residencia habitual, en las siguientes cuantías:

Si se pernocta en un municipio distinto:

- Gastos de estancia.

Estarán exceptuados de gravamen los importes que se justifiquen mediante factura o documento equivalente.

- Gastos de manutención.

Si se pernocta en territorio español, quedan exceptuados de gravamen 53,34 euros por día.

Si se pernocta en el extranjero, 91,35 euros por día.

Si no se pernocta en un municipio distinto, los gastos de manutención serán de 26,67 euros por día en España y de 48,08 euros por día en el extranjero.

Los gastos de manutención no necesitan ser justificados, tan sólo debe acreditarse el día, el lugar y el motivo del desplazamiento.

**Ejemplo.** Un trabajador colombiano es contratado por tres meses en España. Su centro de trabajo está en Barcelona, pero tiene que trasladarse tres días a Sevilla para realizar un trabajo, por lo que la empresa le entrega 400 en concepto de dietas para hotel y restaurantes. El trabajador justifica 180 euros de hotel.

En este caso, quedarán exceptuados de gravamen 340,02 euros  $((53,34 \times 3) + 180 = 340,02)$ . En consecuencia quedarán gravados 59,98 euros  $(400 - 340,02 = 59,98)$ .

En caso de que estos gastos no cumplan con los requisitos anteriores quedarán sujetos al IRNR como rendimientos de trabajo dinerarios.

### 1.1.2. Base imponible

La base imponible del impuesto está formada por los rendimientos del trabajo íntegros según la normativa del IRPF, sin que sea de aplicación ningún tipo de reducción, ni la deducción de ningún gasto.

En consecuencia, no son aplicables las reducciones, ni son deducibles los gastos previstos en el artículo 18 LIRPF.

#### A) *Valoración de las rentas dinerarias*

Los rendimientos del trabajo dinerarios se computan por su importe íntegro o bruto.

#### B) *Valoración de las rentas en especie*

Como consecuencia de la remisión general del artículo 23 TRLIRNR a la normativa del IRPF, para valorar las rentas en especie obtenidas por los no residentes se debe acudir al artículo 42 LIRPF.

Con carácter general, las rentas en especie se valorarán por su valor normal de mercado. No obstante, se establecen las siguientes reglas especiales:

##### a) Utilización de vivienda.

Como norma general, tanto si la vivienda es arrendada por la empresa o es de su propiedad, la retribución en especie estará constituida por el 10% de su valor catastral.

Sin embargo, se establece que esta valoración no podrá exceder del 10% del total de los rendimientos del trabajo obtenidos por el contribuyente.

Esta regla presenta especial dificultad en el caso de las personas físicas no residentes en cuanto trabajan de forma temporal en territorio español y no se dispone que rentas del trabajo se deben computar: solamente las obtenidas en territorio español durante el año natural o la totalidad de las rentas percibidas durante dicho período con independencia de que se hayan obtenido o no en España. En este sentido, cierto sector doctrinal se decanta por esta última posibilidad.

b) Utilización o entrega de vehículos automóviles.

Si el vehículo es entregado en propiedad al trabajador, la retribución se valorará en el coste de adquisición para la empresa.

En caso de que se ceda el uso del vehículo al trabajador por cualquier título se diferenciará entre:

- Si el vehículo es propiedad de la empresa, en cuyo caso la renta será el 20% anual del coste de adquisición incluidos los tributos que graven la operación; o,
- Si el vehículo no es propiedad de la empresa, en cuyo caso el rendimiento estará constituido por el 20% sobre el valor de mercado del vehículo si fuese nuevo.

A este respecto, una parte de la doctrina opina que tanto en la valoración de la utilización o entrega de vivienda o de vehículos automóviles, la normativa no se adecua a la realidad del contribuyente no residente en la medida que en la mayor parte de los casos, éste se habrá limitado a la utilización de estos bienes a un período de tiempo inferior al año y, por lo tanto, la valoración debería ser proporcional al período de tiempo transcurrido.

**Ejemplo.** Una persona física residente en Paraguay es contratada por una empresa española durante cuatro meses. La empresa le entrega un vehículo nuevo por valor de 25.000 euros. Además, se han tenido que pagar 4.000 euros en concepto de IVA y 2.500 euros por el Impuesto de Matriculación.

La valoración en especie del automóvil será la siguiente:

Precio del automóvil	25.000
IVA	4.000
Impuesto de Matriculación.	2.500
Coste de adquisición	31.500
Valoración: $31.500 * 20\%$	6.300

El ciudadano paraguayo deberá tributar en España por importe 6.300 en concepto de rendimientos del trabajo en especie.

c) Préstamos con tipos de interés inferior al legal del dinero.

La retribución en especie será la diferencia entre el interés efectivamente pagado y el calculado según el tipo de interés legal vigente.

d) Prestaciones en concepto de manutención, hospedaje, viajes y similares.

La retribución en especie se valorará por el coste para la empresa, incluyendo los tributos que graven la operación.

e) Primas o cuotas satisfechas en virtud de contratos de seguro u otro similar.

La retribución en especie será el coste para la empresa, incluidos los tributos que graven la operación.

f) Gastos de estudio y manutención.

La retribución en especie será el coste para la empresa, incluyendo por este concepto los tributos que graven la operación.

g) Contribuciones empresariales a planes de pensiones y sistemas alternativos.

La retribución en especie se valorará por el importe de la contribución empresarial.

h) Derechos de fundadores de sociedades.

Cuando estos derechos económicos especiales consistan en un porcentaje de los beneficios, la retribución en especie será, como mínimo, el 35% del valor equivalente del capital social que da derecho a los beneficios.

A la hora de calcular los rendimientos íntegros de estas retribuciones en especie, se deberá sumar el valor que corresponda, más el ingreso a cuenta practicado por la empresa.

### **1.1.3. Tipo de gravamen**

En principio, el tipo de gravamen aplicable es el 24% (art. 25.1.a) TRLIRNR).

Sin embargo, se establecen dos tipos impositivos minorados en los siguientes casos:

a) Empleo en destinos diplomáticos.

Los rendimientos de trabajo por empleo en destinos diplomáticos están sujetos al 8% (art. 25.1.c) TRLIRNR).

Se trata de supuestos en que personas no residentes prestan sus servicios en Misiones diplomáticas y Representaciones consulares españolas en el extranjero, siempre y cuando no proceda la aplicación de Tratados internacionales específicos y no tributen por el IRPF.

b) Contratos de temporada.

Los rendimientos de trabajo percibidos por personas no residentes en virtud de un contrato de duración determinada para trabajadores extranjeros de temporada quedan gravados al 2% (art. 25.1.h) TRLIRNR).

### **1.1.4. Cuota tributaria**

Los contribuyentes no residentes que obtengan rendimientos del trabajo en España podrán deducirse de la cuota íntegra las retenciones e ingresos a cuenta que se hubiesen practicado, así como las deducciones por donativos previstas en el artículo 68.3 LIRPF (art. 26 TRLIRNR).

### 1.1.5. Devengo

El devengo del impuesto se producirá cuando los rendimientos del trabajo sean exigible o en la fecha de cobro si ésta fuese anterior (art. 27.1.b) TRLIRNR).

**Ejemplo.** Un abogado portorriqueño trabaja a sueldo en un despacho internacional en Puerto Rico. El despacho decide enviarlo a la oficina que posee en Madrid para que preste sus servicios durante 1 mes. El sueldo es de 2.000 euros mensuales y la cotización a la Seguridad Social asciende a 100 euros mensuales. Asimismo, está colegiado en el Colegio de Abogados de Madrid, por lo que paga 300 euros al año.

Los rendimientos del trabajo obtenidos por el abogado no residente quedan sujetos al IRNR, ya que son derivados de una actividad personal desarrollada en España (art. 13.1.c).1º TRLIRNR).

La tributación de dichos rendimientos sería la siguiente:

Ingresos íntegros	2.000
Base imponible	2.000
Tipo de gravamen	24%
Cuota tributaria	480

### 1.2. Pensiones y demás prestaciones similares

Se consideran rendimientos obtenidos en territorio español, las pensiones y demás prestaciones similares (art. 13.1.d) TRLIRNR):

- a) Cuando deriven de un trabajo prestado en España.
- b) Cuando se satisfagan por una persona o entidad residente en España o por un EP situado en territorio español.

El punto de conexión utilizado en este tipo de rentas por el TRLIRNR es el de residencia del pagador, quedando las pensiones sujetas cuando sean satisfechas por sujetos residentes en España o EP situadas en dicho territorio.

#### 1.2.1. Concepto

A pesar de que la LIRPF considera como rendimientos del trabajo las prestaciones derivadas de los sistemas de la Seguridad Social, los planes

de pensiones, los planes de previsión asegurados, las mutualidades y seguros colectivos, el TRLIRNR los trata en una categoría de renta diferente.

Dentro del concepto de pensiones se incluyen todas aquellas remuneraciones satisfechas por razón de un empleo anterior, con independencia de que se perciban por el propio trabajador o por otra persona.

A este respecto, es indiferente que la pensión sea satisfecha por un organismo público o por una entidad privada.

Concretamente, tienen la consideración de prestaciones similares a las pensiones (art. 16.2.a) y f) TRLIRNR):

a) Las prestaciones de la Seguridad Social.

Se trata de pensiones y haberes pasivos percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas y demás prestaciones públicas por situaciones de incapacidad, jubilación, accidente, enfermedad, viudedad, orfandad o similares.

b) Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de mutualidades generales obligatorias de funcionarios, colegios de huérfanos y otras entidades similares.

c) Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de planes de pensiones.

d) Las prestaciones de mutualidades privadas.

Son prestaciones percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros concertados con mutualidades de previsión social, siempre y cuando las aportaciones puedan ser, al menos en parte, gasto deducible para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas, u objeto de reducción en la base imponible del IRPF.

e) Las prestaciones de seguros colectivos.

Se trata de prestaciones por jubilación e invalidez percibidas por los beneficiarios de contratos de seguro colectivo que instrumenten los compromisos por pensiones asumidos por las empresas en los términos establecidos por la disposición adicional primera del RD Legislativo 1/2002 de la Ley de regulación de Planes y Fondos de Pensiones; y constituyan sistemas alternativos a los planes de pensiones.

Éstas tributarán en la medida en que su cuantía exceda de las contribuciones imputadas fiscalmente y de las aportaciones directamente realizadas por el trabajador.

- f) Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de los planes de previsión asegurados.
- h) Las pensiones compensatorias recibidas del cónyuge y las anualidades por alimentos no exentas (art. 7.k) LIRPF).

### 1.2.2. Base imponible

La base imponible está compuesta por los rendimientos íntegros según la normativa del IRPF, sin que sea posible la aplicación de ninguna reducción, ni la deducción de ningún gasto (art. 24.1 TRLIRNR).

### 1.2.3. Tipo de gravamen

Las pensiones y demás prestaciones similares percibidos por personas físicas no residentes son gravadas conforme a la siguiente escala:

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

**Ejemplo.** Una persona física residente en Colombia percibe una pensión de jubilación satisfecha por la Seguridad Social española, cuyo importe íntegro mensual asciende a 2.000 euros por 12 pagas.

A efectos de aplicar la tabla, debemos determinar el importe anual de la pensión que asciende a 24.000 (2.000 \* 12).

La aplicación de la escala de gravamen sería la siguiente:

Hasta 18.700	2.970
Resto 5.300 (24.000 – 18.700) al 40%.	2.120
Cuota resultante	5.090
Tipo medio de gravamen (5.090 / 24.000) = 21,21%	21,21%
Importe correspondiente a la pensión mensual 2.000 * 21,21% = 424,20	424,20

#### **1.2.4. Cuota tributaria**

De la cuota tributaria resultante serán deducibles las deducciones por donativos del artículo 68.3 LIRPF y las retenciones e ingresos a cuenta que se hubieran practicado sobre la renta del contribuyente no residente.

#### **1.2.5. Devengo**

El devengo del impuesto se producirá cuando la pensión sea exigible o en la fecha de cobro si ésta fuese anterior (art. 27.1.b) TRLIRNR).

### ***1.3. Retribuciones de administradores***

Tienen la consideración de rentas 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 de entidades residentes en territorio español (art. 17.1.e) LIRPF).

Así, el punto de conexión utilizado por el legislador en este punto es la residencia en territorio español de la entidad en relación con la cual la persona no residente desempeña su cargo.

A pesar de que en la normativa del IRPF estas retribuciones tienen el carácter de rendimientos del trabajo, el TRLIRNR les da un tratamiento diferenciado a fin de que queden sometidas a gravamen tanto las personas físicas como las personas jurídicas no residentes.

Los rendimientos del trabajo tan sólo pueden ser obtenidos por personas físicas. Así, si el TRLIRNR calificase estas retribuciones como rendimientos del trabajo no quedarían incluidos aquellos supuestos en que una persona jurídica no residente ejerza las labores de administración o gestión de una entidad española o sea nombrada miembro de su Consejo de administración.

#### **1.3.1. Base imponible**

La base imponible está compuesta por el importe íntegro según el LIRPF, sin que sea deducible ningún gasto, ni sea aplicable ninguna reducción (art. 24.1 TRLIRNR).

### 1.3.2. Tipo de gravamen

El tipo impositivo aplicable será el general, esto es, el 24% (art. 25.1.a) TRLIRNR).

### 1.3.4. Cuota tributaria

El contribuyente se podrá deducir de la cuota tributaria las deducciones por donativos del artículo 68.3 LIRPF y las retenciones e ingresos a cuenta que se hubieran practicado sobre su renta (art. 26 TRLIRNR).

### 1.3.5. Devengo

El devengo del impuesto se producirá cuando la retribución sea exigible o en la fecha de cobro si ésta fuese anterior (art. 27.1.a) TRLIRNR).

**Ejemplo.** Una persona física peruana es miembro del Consejo de administración de una sociedad española, de la que percibe como administrador retribuciones por importe de 2.000.

La renta obtenida estará sujeta a tributación en España, puesto que el ciudadano peruano es miembro del Consejo de administración de una sociedad residente en España.

Ingresos íntegros	2.000
Base imponible	2.000
Tipo de gravamen	24%
Cuota tributaria	480

## 2. Tratamiento en el MOCDE

El MOCDE trata en diferentes artículos aquellas rentas que según la normativa del IRNR serían, en principio, tratadas como rendimientos del trabajo:

- Trabajo dependiente (art. 15 MOCDE).
- Funciones públicas (art. 19 MOCDE).
- Estudiantes (art. 20 MOCDE).
- Pensiones (Art. 18 MOCDE)
- Participaciones de consejeros (art. 16 MOCDE).

## **2.1. Trabajo dependiente**

### **2.1.1. Concepto**

El MOCDE incluye dentro del concepto de rentas de trabajos dependientes, los sueldos, salarios y otras rentas similares.

Se trata de remuneraciones obtenidas por la prestación de servicios personales dependientes, es decir, por razón de un empleo y en el marco de una relación de dependencia entre empleador y el empleado.

Ni el artículo 15 MOCDE, ni sus Comentarios definen los mencionados conceptos, por ello para determinar si una renta queda incluida o no dentro de este tipo de rendimientos nos deberemos remitir a la legislación interna de los Estados contratantes (art. 3.2 MOCDE).

### **2.1.2. Gravamen**

Con carácter general, los rentas derivadas de la prestación de servicios personales dependientes quedan gravadas en el Estado de residencia de la persona física (art. 15.1.MOCDE).

No obstante, las remuneraciones podrán someterse a gravamen en el Estado donde se ejerce el empleo, siempre que (art. 15.2 MOCDE):

- a) El trabajador permanezca en el Estado donde ejerce el empleo más de 183 días durante un período de 12 meses o durante el año fiscal considerado.

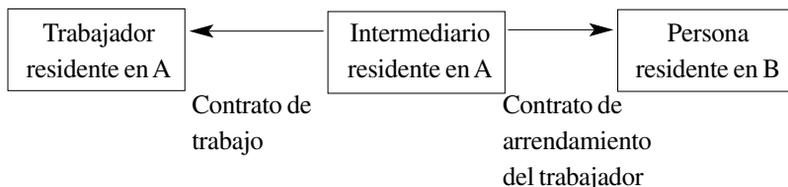
Los Estados utilizan dos métodos para computar el período de 183 días: el método de días de presencia física y el método de duración de la actividad. España aplica el método de duración de la actividad.

- b) Las remuneraciones se paguen al trabajador por, o en nombre de, la persona empleadora residente en el Estado donde se ejerce el empleo.

Por persona empleadora se debe entender aquella que tiene derecho al resultado de la actividad y asume las responsabilidades y los riesgos correspondientes.

Así, en los supuestos en que se utilice el arrendamiento de mano de obra internacional de mano de obra como medio para contratar mano de obra extranjera prevalecerá la realidad económica sobre la formal.

En estos casos, una persona residente en un Estado contrata a trabajadores extranjeros por periodos inferiores a 183 días, a través de un intermediario extranjero que es el que contrata la mano de obra local y formalmente es la persona empleadora.



No obstante, la realidad económica es que la persona empleadora es la persona residente en el Estado de que se trate, puesto que:

- Asume los riesgos y la responsabilidad por el trabajo de los empleados.
- Controla y da instrucciones sobre como se debe llevar a cabo el trabajo.
- Pone a disposición del empleado el material para que realice el trabajo de que se trate.
- Determina el número de empleados a contratar y su cualificación.

**Ejemplo.** Una empresa de informática establecida en Irlanda quiere contratar a personas españolas para su servicio de atención al cliente en su sede de Dublín. Para realizar el proceso de selección contrata a una consultora de recursos humanos española. Dicha consultora es la que contrata y paga a los trabajadores. Posteriormente éstos son “arrendados” a la empresa irlandesa.

A efectos del Convenio entre España e Irlanda, el empleador será la empresa irlandesa, puesto que es la que en realidad tiene derecho al resultado de la actividad y asume las responsabilidades y los riesgos correspondientes al trabajo de los empleados.

- c) Las remuneraciones sean satisfechas por un EP o base fija que la persona empleadora tenga en el Estado donde se ejerce el empleo.

Por otro lado, el MOCDE no resuelve el problema de los trabajadores fronterizos. No obstante, los Comentarios al artículo 15 MOCDE establecen que dicha problemática debe resolverse conforme a la normativa interna de cada Estado contratante. En este sentido, los CDI que España tiene suscritos con Francia y Portugal tratan de manera específica esta problemática.

**Ejemplo.** Un trabajador residente en Argentina es enviado por una empresa argentina para realizar un trabajo en España por 8 meses. El sueldo del trabajador es pagado por un EP que la empresa posee en España.

Las rentas percibidas por el trabajador argentino quedarán sujetas a imposición en España, puesto que (art. 15.2 CDI entre España y Argentina):

- Permanece más de 183 días en España durante un período de doce meses consecutivos.
- Las remuneraciones son soportadas por un EP situado en España.

### **2.1.3. Navegación marítima o aérea**

Las remuneraciones obtenidas por razón de empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave explotado en tráfico internacional o de una embarcación destinada a navegación interior, quedarán gravadas en el Estado contratante en el que se encuentre la sede efectiva de la empresa empleadora (art. 15.3 MOCDE).

Con carácter general, los CDI suscritos por España siguen los criterios del artículo 15 MOCDE.

## **2.2. Funcionarios públicos**

### **2.2.1. Concepto**

Por retribuciones de funcionarios públicos se entiende aquellas remuneraciones pagadas por razón de servicios prestados al Estado, subdivisión política o entidad local. Quedan excluidas, en todo caso, las pensiones satisfechas por razón de servicios prestados al Estado, subdivisión política o entidad local.

### **2.2.2. Gravamen**

De acuerdo con el principio de cortesía internacional, con carácter general, el gravamen de las retribuciones de los funcionarios públicos corresponde al Estado pagador de las mismas.

Sin embargo, dichas retribuciones podrán gravarse por el Estado donde se presten los servicios si:

- a) La persona es nacional de dicho Estado y reside en él.

- b) La persona no ha adquirido la condición de residente en dicho Estado solamente para prestar los servicios.

A la hora de aplicar esta excepción se deberá tener en cuenta el Convenio de Viena sobre relaciones diplomáticas y Consulares y el Protocolo sobre Privilegios e Inmunidades de las Comunidades Europeas.

**Ejemplo.** Una persona física residente en España y de nacionalidad española, trabaja en la Cámara de Comercio de Brasil de Madrid por lo que el Estado brasileño le paga su salario.

De acuerdo con el artículo 15.1 CDI entre España y Brasil, el salario percibido quedará gravado en territorio español.

Esta excepción es contemplada por diversos CDI suscritos por España como son Argentina, Brasil, Checoslovaquia, China, Dinamarca, Ecuador, Francia, Reino Unido o Suecia, entre otros.

### **2.3. *Estudiantes***

El artículo 20 MOCDE se aplica a las cantidades percibidas por estudiantes, aprendices o personas en prácticas para cubrir sus gastos de mantenimiento, estudio o formación.

Estas rentas quedan gravadas en el Estado de residencia del perceptor, siempre que procedan de fuentes situadas fuera del Estado donde cursan los estudios.

Este precepto pretende favorecer las relaciones e intercambios culturales entre los países miembros de la OCDE.

### **2.4. *Pensiones***

#### **2.4.1. Concepto**

El concepto de pensión queda limitado a las cantidades percibidas por una persona física derivadas de un empleo ejercido con anterioridad (art. 18 MOCDE).

En consecuencia, quedarán excluidas de esta categoría de renta las prestaciones derivadas de planes de pensiones que no tengan una causa laboral, las pensiones alimentarias, las pensiones compensatorias... Estas

pensiones quedarán sometidas al artículo relativo a otras rentas (art. 21 MOCDE).

#### **2.4.2. Gravamen**

La distribución de la potestad tributaria entre los Estados contratantes varía en función de si las pensiones son públicas o privadas:

- a) Las pensiones públicas sólo pueden someterse a imposición en el Estado pagador de las mismas.

Tienen tal consideración las pagadas directamente o con cargo a fondos creados al efecto por un Estado contratante o una de sus subdivisiones políticas, administrativas o locales.

- b) Las pensiones privadas sólo tributan en el Estado de residencia del perceptor.

La diferencia principal entre pensiones privadas y pensiones públicas no se encuentra tanto en el carácter de la entidad pagadora, sino en el origen de las aportaciones que generan el derecho a la percepción de las mismas.

#### **2.5. Rentas de consejeros**

El artículo 16 MOCDE define a las rentas de consejeros como “las participaciones, dietas de asistencia y otras retribuciones similares que un residente de un Estado contratante obtenga como miembro de un Consejo de administración o de vigilancia de una sociedad residente del otro Estado contratante”.

El MOCDE no establece que se debe entender por Consejo de administración, aunque éste será el máximo órgano de administración y gestión de una sociedad.

Las retribuciones obtenidas por una persona no residente en un Estado contratante como miembro de un Consejo de administración de una sociedad residente en el otro Estado contratante, podrán quedar gravadas en el Estado de residencia de la sociedad (tributación compartida).

La gran mayoría de los CDI suscritos por España siguen el criterio la OCDE. Sin embargo, los CDI con Austria y Francia atribuyen el derecho exclusivo a gravar estas rentas al Estado de residencia de la sociedad.

**Ejemplo.** Una persona física residente en Reino Unido es posee el 25% de una sociedad española y es miembro del Consejo de administración de dicha sociedad. En concepto de asistencia a reuniones percibe dietas por importe de 1.000.

Las rentas obtenidas por el ciudadano británico quedarán gravadas en España, puesto que la sociedad de la que es miembro del Consejo de administración es residente en territorio español (art. 16 CDI entre España y Reino Unido).

## Resumen

- Tratamiento en el TRLIRNR.
  - a) Rendimientos del trabajo.

Estas rentas se consideran obtenidas en España:

- Cuando deriven de una actividad personal desarrollada en territorio español.
- Cuando se trate de retribuciones públicas satisfechas por la Administración española.
- Cuando se trate de retribuciones de empleados de buques y aeronaves en tráfico internacional satisfechos por empresarios o entidades residentes o por establecimientos permanentes situados en territorio español.

En estos dos últimos supuestos, la renta no quedará sujeta al IRNR si el trabajo se presta íntegramente en el extranjero y los rendimientos están sujetos a un impuesto de naturaleza personal en el extranjero.

Quedan exentos del IRNR los rendimientos del trabajo establecidos en el artículo 7 LIRPF y las becas 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.

Asimismo, se deberán tener en cuenta los supuestos en que el LIRPF considera que no existe rendimiento de trabajo en especie

(art. 42.2 LIRPF) y las dietas y asignaciones para gastos de viaje exceptuadas de gravamen (art. 8 RIRPF).

La base imponible estará constituida por la cuantía íntegra devengada, es decir, sin deducción de gasto alguno, ni la aplicación de ninguna reducción.

- Los rendimientos del trabajo en especie se valorarán conforme al artículo 42 LIRPF.

El tipo de gravamen será:

- Con carácter general, el tipo de gravamen será del 24%.
- No obstante, los rendimientos de trabajo por empleo en destinos diplomáticos están sujetos al 8% y los percibidos por personas no residentes en virtud de un contrato de duración determinada para trabajadores extranjeros de temporada quedan gravados al 2%.

b) Pensiones y demás prestaciones similares.

Tienen la consideración de rendimientos obtenidos en territorio español:

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

Concretamente, tienen la consideración de prestaciones similares a las pensiones, los rendimientos establecidos en el artículo 16.2.a) y f) TRLIRNR.

Las pensiones estarán sujetas al IRNR por su importe íntegro, y le será de aplicación la escala dispuesta en el artículo 25.1.b) TRLIRNR.

c) Retribuciones de administradores.

Se consideran rentas 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 se satisfagan por una entidad residente en territorio español.

La base imponible estará constituida por la cuantía íntegra devengada.

El tipo impositivo aplicable será el 25%.

En las tres clases de renta, de la cuota tributaria sólo podrán deducirse las deducciones por donativos del artículo 68.3 LIRPF y las retenciones que se hubieran practicado sobre las rentas del contribuyente.

Asimismo, el devengo del impuesto se producirá cuando la retribución sea exigible o en la fecha de cobro si ésta fuese anterior.

- Tratamiento en el MOCDE.

- a) Trabajo dependiente.

Con carácter general, los rentas derivadas de la prestación de servicios personales quedan gravadas en el Estado de residencia de la persona.

Sin embargo, las remuneraciones podrán someterse a gravamen en el Estado donde se ejerce el empleo si se dan las siguientes condiciones:

- Que el trabajador permanezca en el Estado donde ejerce el empleo más de 183 días durante un período de 12 meses o durante el año fiscal considerado.
- Que las remuneraciones se paguen al trabajador por, o en nombre de, la persona empleadora residente en el Estado donde se ejerce el empleo.
- Que las remuneraciones sean satisfechas por un EP o base fija que la persona empleadora tenga en el Estado donde se ejerce el empleo.

- b) Funcionarios públicos.

En principio, el gravamen de las retribuciones de los funcionarios públicos corresponde al Estado pagador de las mismas.

No obstante, dichas retribuciones podrán gravarse por el Estado donde se presten los servicios si:

- La persona es nacional de dicho Estado y reside en él.
- La persona no ha adquirido la condición de residente en dicho Estado solamente para prestar los servicios.

c) Estudiantes.

Las cantidades percibidas por estudiantes, aprendices o personas en prácticas para cubrir sus gastos de mantenimiento, estudio o formación, quedan gravadas en el Estado de residencia del perceptor.

d) Pensiones

- Las pensiones públicas sólo podrán someterse a imposición en el Estado pagador de las mismas.
- Las pensiones privadas sólo tributarán en el Estado de residencia del perceptor.

e) Rentas de consejeros.

Las retribuciones percibidas por un no residente como miembro de un Consejo de administración podrán someterse a imposición en el Estado de residencia de la sociedad de que se trate.

## Ejercicios

1. Determinar la tributación de las siguientes operaciones:

- c) Una persona física residente en Suiza es miembro del Consejo de administración de una sociedad española, de la que percibe como administrador dietas por importe de 3.000.

Una persona física colombiana residente en Paraguay es enviada por una empresa colombiana a su oficina de Barcelona para que trabaje en ella desde octubre hasta diciembre de 2007. El sueldo mensual del trabajador asciende a 1.700 euros de los cuales 100 corresponden a Seguridad Social.

- d) Además, el ciudadano colombiano ha realizado dos viajes de trabajo:

- En octubre viaja a Madrid durante un 1 día:

Billete de avión: 180 euros.

- En diciembre viaja a Bilbao durante 4 días:

El viaje fue realizado en su coche particular, recorriendo 1.000 kilómetros.

La empresa le ha entregado en concepto de gastos de locomoción 300 euros. Asimismo le ha pagado por gastos de estancia 700 euros y de manutención 500 euros.

Todos los gastos están justificados mediante la correspondiente factura.

- c) Una persona física con doble nacionalidad argentina y española y residente en Argentina trabaja con un contrato laboral en el Consulado de España en la ciudad de Mar del Plata (Argentina).
- d) Una persona residente en Puerto Rico que percibe una pensión por jubilación de una empresa española donde prestó sus servicios. La pensión asciende a 1.500 euros por 12 pagas mensuales.
- e) Una empresa española ha firmado un contrato para la construcción y montaje de una instalación industrial en Polonia, para lo que necesita enviar empleados propios que permanecerán en dicho país más de 183 días del año natural. La construcción y el montaje de la instalación industrial tendrá una duración de 15 meses.
- f) Una Universidad española imparte un curso de Cooperación Internacional en la que parte de los alumnos son residentes fiscales en Alemania. En virtud de un convenio bilateral que tiene suscrito con otras universidades alemanas, la universidad española concede a los estudiantes becas para manutención. La duración de dicho curso es de 3 meses.

## Glosario

*Contrato de trabajo de temporada:* Aquél en que la relación entre las partes, originada por actividades propias del giro normal de la empresa o explotación, se cumpla en determinadas épocas del año solamente y esté sujeta a repetirse en cada ciclo en razón de la naturaleza de la actividad.

*Mutualidades de previsión social:* Entidades aseguradoras que ejercen una modalidad aseguradora de carácter voluntario y complementaria al sistema de la Seguridad Social obligatoria.

Se financian mediante aportaciones a prima fija o variable de sus mutualistas, personas físicas o jurídicas, o de otras entidades o personas protectoras (RD 1430/2002).

*Pensiones de clases pasivas:* aquellas que son satisfechas a los funcionarios de carrera de la Administración Civil y Militar del Estado, a los de la Administración de Justicia y a los de las Cortes Generales.

Estos funcionarios están encuadrados en el Régimen de Clases Pasivas del Estado, a través del cual el Estado les garantiza la protección frente a los riesgos de la vejez, incapacidad y muerte y supervivencia con pensiones de jubilación o retiro, viudedad, orfandad y en favor de familiares.

Por otra parte, en el Régimen de Clases Pasivas del Estado, también están incluidos otros colectivos que no tienen el "status" propio de los funcionarios públicos, como, por ejemplo, los ex Presidentes, Vicepresidentes y Ministros del Gobierno de la Nación, y otros altos cargos de las Instituciones del Estado, en favor de los cuales se reconocen determinadas prestaciones cuando fallecen o cuando, ya alejados del servicio activo, alcanzan la edad de jubilación de los funcionarios.

*Planes de pensiones:* Son instituciones de previsión voluntaria y libre, sin personalidad jurídica, cuyas prestaciones de carácter privado pueden ser complemento o no del sistema de la Seguridad Social obligatoria (RD Legislativo 1/2002).

Los planes de pensiones definen el derecho de las personas a cuyo favor se constituyen a percibir rentas o capitales por jubilación, supervivencia, viudedad, orfandad o invalidez.

*Trabajadores fronterizos:* Aquellos que residiendo en un Estado, se desplazan diariamente a su lugar de trabajo situado en otro Estado.

## **Bibliografía**

- “Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes”. Cuatrecasas. Ed. Thomson – Aranzadi. 2003.
- “Guía del Impuesto sobre la Renta de No Residentes”, Néstor Carmona Fernández, Ed. CISS. 2003.
- “Guía del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, Javier Argente Álvarez, Carlos Arveras Alonso, Antonio Rodríguez Vegazo, Emilio Nuño Castaño, Angel Márquez Rabanal, Javier Martín Fernández, Francisco M. Mellado Benavente. Ed. CISS. 2003.

“Impuesto sobre la Renta 2003. Comentarios y Casos Prácticos”, Teodoro Cordón Ezquerro, Serafín Mancheño García-Lajara, Javier Molina Fernández, Manuel de Miguel Monterrubio. Ed. Estudios Financieros. 2003.  
 “Memento Práctico. Fiscal 2003” Ed. Francis Lefebvre.  
 “Tratados y Convenios Internacionales en materia tributaria”. Ed. CISS.

## Anexo I

### CDI entre España y Alemania

#### *Artículo 20. Estudiantes.*

“Las cantidades que un estudiante o una persona en prácticas (incluidos los "Volontär" o "Praktikant"), que sea o haya sido anteriormente residente de un Estado contratante y que se encuentre en el otro Estado contratante con el único fin de proseguir sus estudios o completar su formación, reciba para cubrir sus gastos de mantenimiento, estudios o formación no se someterán a imposición en el Estado últimamente citado, siempre que tales cantidades procedan de fuentes de fuera de este Estado”.

### CDI entre España y Francia

#### *Artículo 19. Remuneraciones públicas.*

“1.

a) Las remuneraciones, excluidas las pensiones, pagadas por un Estado contratante, una de sus entidades territoriales o por una de sus personas jurídicas de derecho público a una persona física, por razón de servicios prestados a este Estado o a esta entidad o a esta persona jurídica de derecho público, sólo pueden someterse a imposición en este Estado.

b) Sin embargo, estas remuneraciones sólo pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante si los servicios se prestan en este Estado y la persona física es un residente y nacional de este Estado, sin poseer al mismo tiempo la nacionalidad del primer Estado.

2.

a) Las pensiones pagadas por un Estado contratante o por alguna de sus entidades territoriales o una de sus personas jurídicas de derecho

público, bien directamente o con cargo a fondos constituidos, a una persona física por razón de servicios prestados a este Estado o a esta entidad o a esta persona jurídica de derecho público, sólo pueden someterse a imposición en este Estado.

b) Sin embargo, estas pensiones sólo pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante si la persona física fuera residente y nacional de este Estado sin que, al mismo tiempo, posea la nacionalidad del primer Estado.

3. Las disposiciones de los artículos 15, 16 y 18 se aplican a las remuneraciones y pensiones pagadas por razón de servicios prestados dentro del marco de una actividad industrial o comercial realizada por un Estado contratante o una de sus entidades territoriales o una de sus personas jurídicas de derecho público.”

## **CDI entre España y Polonia**

### *Artículo 4. Residentes.*

“1. A los efectos del presente Convenio, la expresión "residente de un Estado contratante" significará cualquier persona que en virtud del derecho de tal Estado estuviere obligada a tributar en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de la dirección o según cualquier otro criterio de naturaleza semejante, quedando, sin embargo, excluidas aquellas personas que estuvieren obligadas a tributar en tal Estado sólo con relación a rentas percibidas de fuentes situadas en tal Estado o producidas por capitales radicados en el mismo.

2. En los casos en que, en virtud de lo dispuesto en el apartado 1, una persona física fuere residente de ambos Estados contratantes, la cuestión será resuelta de conformidad con las reglas siguientes:

a) Será considerado residente del Estado contratante en el cual dispusiese de hogar permanente. Si dispusiese de hogar permanente en ambos Estados contratantes, será considerado residente del Estado contratante con el cual fueren más estrechas sus relaciones personales y económicas (centro de intereses vitales).

b) Si el Estado contratante en el cual tuviere su centro de intereses vitales no pudiese ser determinado, o si no dispusiese de hogar permanente en uno de los Estados contratantes, será considerado residente del Estado contratante en el cual tuviere morada habitual.

c) Si tuviere morada habitual en los dos Estados contratantes o si no

tuviere morada habitual en ninguno de los dos Estados contratantes será considerado residente del Estado contratante del cual fuere nacional.

d) Si la cuestión de la residencia no pudiere ser resuelta de conformidad con lo dispuesto en el apartado c), las Autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán la cuestión de común acuerdo.

3. En los casos en que, en virtud de lo dispuesto en el apartado 1, una persona no física fuere residente de los Estados contratantes, será considerada residente del Estado contratante en el cual estuviere situada su sede de dirección efectiva”.

*Artículo 5. Establecimiento permanente.*

“1. A los efectos del presente Convenio, la expresión "establecimiento permanente" significará un lugar fijo de actividad mercantil a través del cual se ejerciere en todo o en parte la actividad mercantil de la empresa.

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

- a) Una sede de dirección.
- b) Una sucursal.
- c) Una oficina.
- d) Una fábrica.
- e) Un taller.
- f) Una mina, cantera u otro lugar de extracción de recursos naturales.
- g) Una obra o un proyecto de construcción o montaje que existiere por espacio de más de doce meses.

3. La expresión "establecimiento permanente" no comprenderá:

a) El uso de bienes y servicios al solo efecto de almacenar, exhibir o servir géneros o mercancías pertenecientes a la empresa.

b) El mantenimiento de existencias de géneros o mercancías pertenecientes a la empresa, a los solos efectos de su almacenaje, exhibición o suministro.

d) El mantenimiento de un lugar fijo de actividad mercantil, a los solos efectos de comprar géneros o mercancías o de obtener información, por cuenta de la empresa.

e) El mantenimiento de un lugar fijo de actividad mercantil a los solos efectos de la publicidad, la facilitación de información, la investigación

científica u otras actividades semejantes de carácter auxiliar o preparatorio por cuenta de la empresa.

4. La persona que en un Estado contratante obrare por cuenta de una empresa del otro Estado contratante -siempre que no se trate de un agente independiente al cual fuere aplicable el apartado 5- será considerada como establecimiento permanente del primer Estado si tuviere y ejercitare habitualmente en tal Estado la facultad de celebrar contratos en nombre de la empresa, a menos que sus actividades se limitaren a las que se mencionan en el apartado 3.

5. No se considerará que una empresa de un Estado contratante tiene un establecimiento permanente en el otro Estado contratante por el solo hecho de que ejerciere el comercio en dicho otro Estado por medio de un corredor, un comisionista general u otro agente independiente, siempre que tales personas obraren en el ejercicio normal de su actividad.

6. El hecho de que una compañía que fuere residente de un Estado contratante dominare una compañía residente del otro Estado o estuviere dominada por una tal compañía (bien por medio de un establecimiento permanente, bien en otra forma) no será en sí mismo suficiente para que una u otra tuviere la cualidad de establecimiento permanente de la otra.”

*Artículo 15. Servicios personales dependientes.*

“1. A reserva de lo dispuesto en los artículos 16, 18 y 19, los salarios, sueldos y demás remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante en virtud de un empleo serán impondibles solamente en dicho Estado, a menos que el empleo fuere desempeñado en el otro Estado contratante. Si el empleo se desempeñare según queda expuesto, la remuneración así obtenida podrá ser imponible en este otro Estado.

2. No obstante las disposiciones del apartado 1, la remuneración obtenida por el residente de un Estado contratante en virtud de un empleo ejercido en el otro Estado contratante será imponible solamente en el Estado mencionado en primer lugar si:

a) El perceptor viviere en el otro Estado durante un período o períodos que no excedieren en total de ciento ochenta y tres días del año civil correspondiente;

b) La remuneración fuere pagada por un patrono que no fuere residente del otro Estado, o en nombre de aquél; y

c) La remuneración no fuere por cuenta de un establecimiento permanente o de una base fija que el patrono tuviere en el otro Estado.

3. No obstante las precedentes disposiciones de este artículo, la remuneración en virtud de un empleo ejercido a bordo de un buque, avión, en un tren o en un vehículo de transporte por carretera en tráfico internacional podrá ser imponible en el Estado contratante en que estuviere la sede de la dirección efectiva de la empresa”.

*Artículo 23. Eliminación de la doble imposición.*

“1. En España se evitará de la siguiente manera la doble imposición:

a) Si un residente de España obtuviere ingresos o poseyere capital que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, pudieren ser imponibles en Polonia, España, a reserva de lo dispuesto en el subapartado b) de este apartado, eximirá del impuesto estos ingresos o este capital, pero, al calcular el impuesto sobre el resto de los ingresos o del capital de esa persona, podrá aplicar el tipo de imposición que hubiere sido aplicable si los ingresos o el capital exentos no lo hubieren estado.

b) España, al someter a impuesto a sus residentes, incluye en la base sobre la que, de acuerdo con las disposiciones de los artículos 10 y 12 del presente Convenio, pueden ser sometidos a impuesto en Polonia, descontará del importe del impuesto calculado sobre dicha base un importe igual al impuesto pagado en Polonia. Sin embargo, este descuento no excederá de la parte del impuesto español computado antes de que se hubiere declarado el descuento, que guardará la debida proporción con los ingresos que, de conformidad con las disposiciones de los artículos 10 y 12 del presente Convenio, fueren objeto de imposición en Polonia.

2. En la República Popular de Polonia se evitará la doble imposición de la siguiente manera:

a) Si un residente de Polonia obtuviere ingresos o poseyere capital que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, pudiere ser imponible en España, Polonia, a reserva de las disposiciones del subapartado b), eximirá dichos ingresos o capital de la imposición, pero, al calcular el impuesto sobre el resto de los ingresos o del capital, esa persona podrá aplicar el tipo de imposición que hubiere sido aplicable si los ingresos o el capital exentos no lo hubieren estado.

b) Si un residente de Polonia obtuviere ingresos que, de conformidad con las disposiciones de los artículos 10 y 12 pueden ser imposables en España, Polonia descontará del impuesto sobre los ingresos de dicha persona un importe igual al impuesto pagado en España. Este descuento no excederá, sin embargo, de la parte del impuesto computado antes de que haya declarado la deducción, que será adecuada a los ingresos que puedan ser objeto de imposición en España”.

## **CDI entre España y Suiza**

### *Artículo 16. Participaciones de consejeros*

“Las participaciones, dietas de asistencia y retribuciones similares que un residente de un Estado contratante obtiene como miembro de un Consejo de administración o de vigilancia de una sociedad residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado”.



## TEMA 9

# RENDIMIENTOS DE CAPITAL MOBILIARIO

## 1. Rendimientos de capital mobiliario

Por rendimientos de capital mobiliario se entienden todas aquellas utilidades o contraprestaciones, dinerarias o en especie, que provengan directa o indirectamente, de bienes o derechos muebles de los que sea titular el contribuyente. Este tipo de rendimientos se caracterizan por su procedencia exclusiva del capital, sin la intervención del trabajo en la consecución del beneficio.

De este concepto se exceptúan los rendimientos que provengan de elementos afectos a actividades económicas.

En todo caso tienen la consideración de rendimientos de capital mobiliario:

- a) Dividendos y participaciones en fondos propios.
- b) Intereses y cesión de capitales a terceros.
- c) Cánones.

## 2. Dividendos y participaciones en fondos propios

### 2.1. Tratamiento en la TRLIRNR

El artículo 13.1.f) 1º TRLIRNR establece que se consideran rendimientos obtenidos en España los dividendos y participaciones en fondos propios de empresas residentes en España.

Así, el mero hecho de que una entidad residente en España reparta un dividendo a una entidad no residente determina la sujeción al IRNR.

**Ejemplo.** Una sociedad residente en Puerto Rico percibe dividendos de una sociedad española.

Dichos dividendos se consideran obtenidos en territorio español, y por lo tanto, estarán sometidos a tributación en España.

Sin embargo, debemos tener en cuenta los supuestos de exención y de no sujeción previstos por la ley:

- a) Se declaran exentos los beneficios de filiales españolas distribuidos a sus matrices comunitarias (art. 14.1.g) TRLIRNR).
- b) No se consideran obtenidos en territorio español los beneficios repartidos por las ETVE a sus filiales no residentes (art. 13.1.f) 1º TRLIRNR).
- c) Están exentos los dividendos percibidos por personas físicas 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 1.000 euros anuales. (art. 14.1.j TRLIRNR)

### 2.1.1. Concepto

Con carácter general, se consideran dividendos todos aquellos rendimientos percibidos por socios, accionistas o partícipes como consecuencia de su participación en el capital de una entidad jurídica. Asimismo, también tienen esta consideración los derivados de cualquier clase de título jurídico que faculte para participar en los beneficios, ventas o conceptos análogos de una entidad.

Para definir el concepto de dividendo y de participaciones en fondos propios se debe acudir a la normativa del IRPF (art. 13.3 TRLIRNR). Según el artículo 25.1 LIRPF, quedan incluidos dentro de esta categoría:

- a) Los dividendos, las primas de asistencia a juntas y participación en los beneficios en cualquier tipo de entidad.
- b) Los rendimientos procedentes de cualquier clase de activos que, estatutariamente o por decisión de los órganos sociales, faculten para participar en los beneficios, ventas, operaciones, ingresos o conceptos análogos de una entidad por causa diferente de la remuneración del trabajo personal.

En todo caso queda excluida de este concepto la entrega de acciones liberadas.

- c) Las rentas derivadas de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre valores o participaciones que representen la participación en fondos propios de una entidad (usufructo de acciones).

- d) Cualquier otra utilidad procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe.

A este respecto, se establece una norma especial para los supuestos de distribución de prima de emisión de acciones o participaciones y reducción de capital con devolución de aportaciones:

- a) Distribución de prima de emisión.

El importe obtenido minorará hasta su anulación el valor de adquisición de las acciones o participaciones afectadas. El exceso será considerado como rendimiento de capital mobiliario.

- b) Reducción de capital con devolución de aportaciones.

El valor percibido minorará el valor de adquisición. En caso de que el importe de la devolución supere el valor de adquisición, el exceso tributa como rendimiento de capital mobiliario.

**Ejemplo.** En 2002, una sociedad chilena adquirió una participación en una sociedad española por valor de 5.000.

Durante el 2004, la sociedad española decidió realizar una reducción de capital con devolución de aportaciones a los socios; por lo que la sociedad no residente percibió por este concepto 2.000.

Esos 2.000 minorarán el valor de adquisición de la participación, por lo que el nuevo valor de adquisición será de 3.000 (Valor de adquisición 5.000 - Devolución de aportaciones 2000).

En el 2007, la entidad amplia capital y las nuevas acciones se emiten con prima de emisión por lo que se constituyen reservas. Posteriormente dichas reservas son repartidas entre los socios, por lo que la sociedad chilena percibe 3.500.

Estos 3.500 deben minorar también el valor de adquisición, por lo que se produce un exceso de 500 (valor de adquisición 3.000 – reparto prima de emisión 3.500).

Estos 500 serán considerados como rendimientos de capital mobiliario.

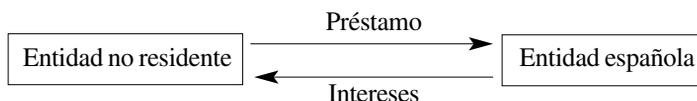
### **2.1.1.1 Subcapitalización**

Por otro lado, debemos tener en cuenta, los supuestos en que los intereses son calificados como dividendos de acuerdo con la norma del subcapitalización (art. 20 TRLIS).

Los grupos de sociedades internacionales pueden reducir la base imponible de las sociedades que formen parte del mismo mediante la utilización del endeudamiento entre entidades vinculadas.

La subcapitalización consiste en reducir la base imponible de entidades residentes a través del endeudamiento con una sociedad vinculada no residente, superior al que se hubiese obtenido a valor normal de mercado con una entidad independiente.

**Ejemplo.** Una entidad no residente concede un préstamo a una entidad española vinculada. Con ello, la entidad prestataria se capitaliza, puesto que le llegan recursos, se deduce los intereses y evita traspasar dividendos a la entidad no residente.



La entidad no residente tiene como ingreso los intereses, sin embargo éstos son deducidos por la entidad española en su IS.

Para evitar estos supuestos de capitalización encubierta el artículo 20 TRLIS establece que:

- Cuando el endeudamiento neto remunerado, directo o indirecto, de una entidad residente con otras entidades no residentes con las que estuviera vinculada, exceda del resultado de aplicar al coeficiente 3 a la cifra de capital fiscal de la entidad residente.
- Los intereses devengados que correspondan al exceso tendrán la consideración de dividendos del prestamista.
- Por capital fiscal se entiende los fondos propios de la entidad sin incluir el resultado del ejercicio.
- Se excluyen del ámbito de aplicación de esta norma a las entidades financieras y a las entidades residentes en la UE (salvo que residan en un paraíso fiscal).

**Ejemplo.** Una sociedad paraguaya participa en un 45% en una sociedad española. La sociedad china realiza un préstamo por valor de 40.000 con un interés del 5%. El capital fiscal de la sociedad española es de 10.000.

Sociedad española. Capital fiscal	10.000
Préstamo de la sociedad paraguaya	40.000
Ratio máximo de endeudamiento 1:3	30.000
Exceso	10.000
Remuneración en exceso (10.000*5%)	500

Los 500 son considerados como dividendos para la sociedad paraguaya, por lo que estarán sujetos a la TRLIRNR. Por otro lado, al no ser considerados como intereses no serán gasto deducible en el IS para la sociedad española.

### 2.1.2. Régimen fiscal

La base imponible coincidirá con el importe íntegro del dividendo. (art. 24.1 TRLIRNR).

El tipo de gravamen aplicable es del 18% (art. 25.1.g) 1º TRLIRNR).

De la cuota tributaria resultante serán deducibles las deducciones por donativos del artículo 68.3 LIRPF y las retenciones e ingresos a cuenta que se hubieran practicado sobre la renta del contribuyente no residente (art. 26 TRLIRNR).

El devengo se producirá cuando el rendimiento sea exigible o en la fecha de cobro si ésta fuese anterior (art. 27.1.a) TRLIRNR).

**Ejemplo.** Una sociedad residente en Perú percibe dividendos de una sociedad española en la que participa por valor de 10.000.

Ingresos íntegros	10.000
Base imponible	10.000
Tipo de gravamen	18%
Cuota tributaria	1.800

Debe de tenerse en cuenta que para las personas físicas residentes en la Unión Europea se declaran exentos los dividendos con un límite de 1.000 euros anuales, siempre que no se obtengan a través de un paraíso fiscal. (art. 14 1 j) TRLIRNR)

## 2.2. Tratamiento en el MOCDE

### 2.2.1. Concepto

Ante la dificultad de establecer un concepto unitario de dividendo, el artículo 10.3 MOCDE establece una definición descriptiva de los rendimientos que son considerados como dividendos y de los que no (art. 10.3 MOCDE).

Tienen la consideración de dividendos:

## a) Los rendimientos de las acciones.

En la legislación mercantil española, las acciones son las propias de las Sociedades Anónimas, no obstante dentro deben entenderse incluidas las participaciones en las Sociedades de Responsabilidad Limitada dentro del concepto general de otras participaciones sociales.

## b) Los bonos de disfrute.

Para que sean considerados como dividendos es necesario que sean títulos documentados que den derecho a la participación en beneficios y a la cuota de liquidación social.

## c) Las partes de minas.

Se refiere al derecho de participación en sociedades mineras que en determinadas legislaciones tiene una forma jurídica especial.

## d) Otros derechos que permitan la participación en los beneficios.

Dentro de este concepto se incluyen cualquier tipo de títulos emitidos por la sociedad que den derecho a la participación en los beneficios sociales.

Se excluyen del concepto de dividendos:

## a) Los rendimientos derivados de los derechos de crédito.

Con carácter general, los intereses derivados de préstamos se rigen por el artículo 11 MOCDE.

No obstante, como excepción, tendrán la consideración de dividendos aquellos intereses procedentes de préstamos en los que el prestamista participa en los riesgos de la sociedad:

- Préstamos participativos, en la parte que dependa de los beneficios de la sociedad.
- Préstamos que no tengan un plazo expreso de reembolso.

Debido a las diferentes legislaciones nacionales de los Estados contratantes, como cláusula de cierre, se dispone una norma residual de remisión a la legislación interna del Estado de residencia de la sociedad paga-

dora de los dividendos. Así, se consideran dividendos las participaciones sociales sujetas al mismo régimen de los rendimientos de las acciones de acuerdo con la normativa interna del Estado de residencia de la sociedad que paga los dividendos.

En el MOCDE el término dividendo intenta incluir toda forma de participación social en sociedades de capital, excluyendo todo tipo de rentas derivadas de un partnership o cualquier entidad sin personalidad jurídica no sujeta al IS.

Nada se dispone acerca de las sociedades personalistas (sociedades colectivas, comanditarias...). En principio, los beneficios obtenidos de este tipo de sociedades son considerados como beneficios empresariales obtenidos directamente por los socios. Sin embargo, los Estados podrán modificar esta calificación e incluirlos dentro de término dividendos.

### 2.2.2. Gravamen

El MOCDE establece un sistema de tributación compartida entre el Estado de la fuente y el de residencia de la sociedad perceptora (art. 10.1 MOCDE).

Como norma general, el gravamen de los dividendos corresponde al Estado de residencia de la sociedad perceptora. Sin embargo, el Estado de residencia de la sociedad pagadora podrá someterlos a imposición, siempre que el perceptor sea el beneficiario efectivo (art. 10.2 MOCDE):

- a) El tipo de gravamen no podrá exceder el 5%, cuando el beneficiario efectivo sea una sociedad que posea directamente al menos el 25% de la sociedad que paga los dividendos.
- b) En el resto de los casos, el tipo impositivo se limita a un 15%.

Estos tipos podrán ser modificados por los Estados contratantes en el momento en que se pacte el CDI de que se trate.

Esta limitación de gravamen persigue favorecer las inversiones internacionales y reducir la tributación en los repartos de dividendos en el seno de los grupos de sociedades.

La cláusula del beneficiario efectivo pretende evitar el “treaty-shopping”, es decir, el uso de sociedades o personas interpuestas en un determinado Estado para beneficiarse de la red de CDI que éste tiene con el Estado de residencia de la sociedad que reparte el dividendo.

Por otro lado, por “dividendos pagados” se debe entender la puesta a disposición del accionista del dividendo o cualquier rendimiento que pueda ser asimilado al dividendo de acuerdo con el artículo 10.3 MOCDE.

**Ejemplo.** Una sociedad residente en Bolivia participa en una sociedad española en un 25%. La sociedad española le reparte dividendos por valor de 500.

En este caso los dividendos serán sometidos a imposición en España.

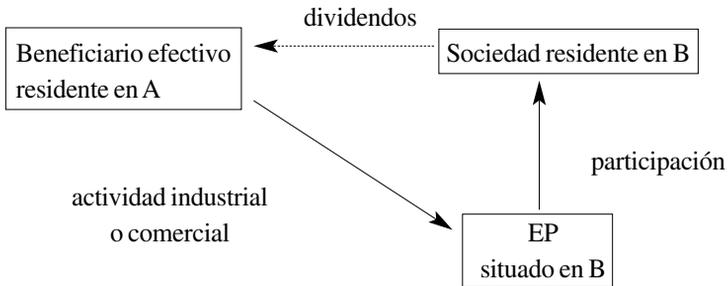
No obstante, el tipo de gravamen no podrá exceder del 10% del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad que posea directamente al menos el 25 por 100 del capital de la sociedad que paga los dividendos (art. 10.2 CDI entre España y Bolivia).

Ingresos íntegros	500
Base imponible	500
Tipo de gravamen	5%
Cuota tributaria	50

### 2.2.3. Establecimiento permanente

Cuando el beneficiario de los dividendos ejerza una actividad comercial o posea un EP en el Estado de la entidad que los reparte, se aplicará el artículo 7 MOCDE relativo a los beneficios empresariales, siempre que exista una vinculación efectiva entre el EP y los fondos propios generadores de los dividendos (art. 10.4 MOCDE):

- a) Existirá vinculación efectiva cuando las participaciones formen parte del activo del EP.
- b) Los dividendos son considerados como rentas del EP, por lo que serán gravados en el Estado de situación del EP.



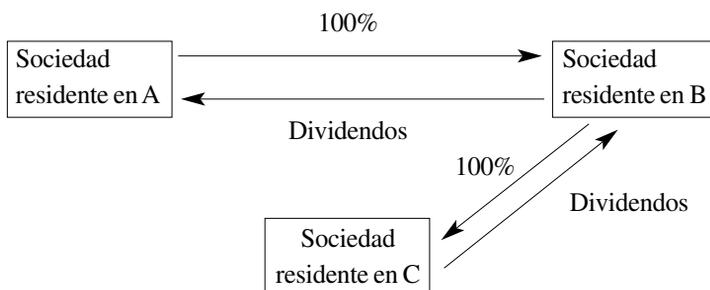
En los supuestos en que no exista una vinculación efectiva, esto es, en los que las participaciones formen parte del activo de la casa central y sean gestionados por ésta, se aplicará el artículo 10 MOCDE.

### 2.2.4. Exclusión de la imposición extraterritorial de los dividendos

La imposición extraterritorial de dividendos consiste en el gravamen en un Estado de los dividendos distribuidos por una sociedad no residente, en consideración al hecho de que los beneficios en que se basan proceden de su territorio.

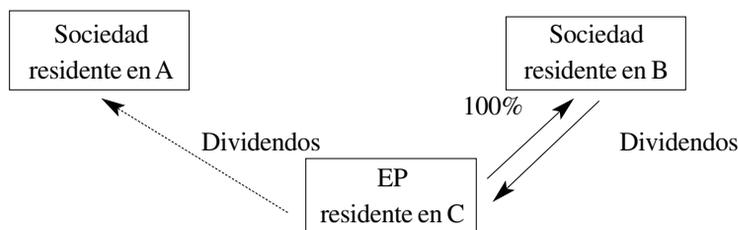
El MOCDE incorpora una cláusula referente a la exclusión de la imposición extraterritorial de los dividendos según la cual se prohíbe que un Estado grave los beneficios distribuidos una sociedad no residente basándose en el hecho de que dichos beneficios han sido generados en su territorio(art. 10.5 MOCDE).

Así, cuando una sociedad residente de un Estado contratante obtenga beneficios o rentas procedentes del otro Estado, este último no podrá exigir impuesto alguno sobre los dividendos pagados por una sociedad no residente en su territorio, ni someter los beneficios no distribuidos de dicha sociedad a un impuesto sobre los mismos, aunque los dividendos pagados o los beneficios no distribuidos consistan, total o parcialmente, en beneficios o rentas procedentes de este otro Estado.



El Estado C no podrá gravar los dividendos que la sociedad residente en B reparte a A basándose en que proceden de una sociedad residente en su territorio.

No obstante, el otro Estado podrá someterlos a gravamen cuando los dividendos sean pagados a un residente en su territorio o la participación que genera los dividendos esté vinculada efectivamente a un establecimiento permanente situado en su territorio.



El Estado C gravará los dividendos repartidos por la sociedad residente en B en sede del EP.

Por otro lado, cabe decir que como norma general los CDI suscritos por España se ajustan al MOCDE, aunque presentan determinadas especialidades en cuanto a medidas para evitar la doble imposición jurídica o económica de los dividendos.

### 3. Intereses y cesión de capitales propios a terceros

#### 3.1. Tratamiento en la TRLIRNR

El artículo 13.1.f) 2º TRLIRNR declara sujetos los intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión de capitales propios a terceros, siempre y cuando cumplan una de estas condiciones:

- a) Que sean satisfechos por personas, entidades o EP situados en territorio español.

**Ejemplo.** Una empresa residente en Perú realiza un préstamo a su filial española.

Los intereses que la filial española paga a su matriz en Perú estarán sujetos a imposición en España.

- b) Que retribuyan prestaciones de capital utilizadas en territorio español.

No obstante, deberemos tener en cuenta que, por otro lado, la TRLIRNR declara exentos:

- a) Los intereses y demás rendimientos obtenidos por entidades residentes en la UE que operen en España sin mediación de EP (art. 14.1.b) TRLIRNR).

- b) Los rendimientos derivados de la Deuda pública (art. 14.1.c) TRLIRNR).
- c) Las rentas procedentes de valores emitidos en España y obtenidos por entidades no residentes sin mediación de EP (art. 14.1.d) TRLIRNR).
- d) Los rendimientos de cuentas de no residentes (art. 14.1.e) TRLIRNR).

### 3.1.1. Concepto

Como se ha señalado anteriormente, la calificación de las rentas se debe realizar conforme a lo establecido en la LIRPF.

Así, son rendimientos derivados de la cesión a terceros de capitales propios, las contraprestaciones de todo tipo dinerarias o en especie, como remuneración por dicha cesión, así como las derivadas de la transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos artículo (25.2 LIRPF).

Además, existen una serie de supuestos particulares que tienen la consideración de intereses:

- a) Los que procedan de cualquier instrumento de giro (letras de cambio), incluidos los que se originen fruto de operaciones comerciales, desde el momento en que se endosen o transmitan.

No tendrán tal consideración, si el endoso o cesión se hace como pago a proveedores o suministradores.

- b) Los derivados de cuentas de toda clase de instituciones financieras, incluidas las basadas en operaciones sobre activos financieros.

Un supuesto muy frecuente es el de imposición sobre cuentas corrientes, de ahorro, a plazo y otras que tenga abiertas el contribuyente no residente en cualquier entidad financiera. No obstante, éstas rentas estarán exentas conforme al artículo 14.1.e) TRLIRNR.

- c) Los obtenidos por la cesión temporal de activos financieros con pacto de recompra.

Este tipo de operaciones son conocidas como REPOS y consisten en que una entidad financiera, titular de la Deuda Pública, la vende con el compromiso de recomprarla antes de su amortización.

- d) Los satisfechos por una entidad financiera por la transmisión, cesión o transferencia, total o parcial, de un crédito de su titularidad.

A este respecto se diferencia entre:

- a) Supuestos de transmisión total, en que la operación es comunicada al deudor y éste debe pagar al nuevo titular del crédito.
- b) Supuestos de transmisión parcial, en que la cesión no ha sido comunicada al deudor, el cual realiza los pagos a la entidad financiera que posteriormente pagará al nuevo titular.

Por otro lado, podemos distinguir los siguientes tipos de activos financieros:

- a) Activos financieros con rendimientos implícitos.

Son aquellos en que el rendimiento se genera por la diferencia entra la cuantía satisfecha en la emisión, primera colocación o endoso y la obtenida en la posterior venta o amortización.

**Ejemplo.** Letras del tesoro, pagares, bonos, obligaciones con prima...

- b) Activos financieros con rendimientos explícitos.

Dentro de este concepto se incluyen todos aquellos en los que la contraprestación por la cesión de capitales se lleva acabo mediante el cobro de intereses expresamente pactados.

- c) Activos financieros mixtos.

En este tipo de activos se establecen formas de retribución que combinan los intereses (explícitos) con la emisión al descuento (implícitos).

Para determinar la naturaleza de este rendimiento, las Leyes de Presupuestos establecen un tipo de referencia que se compara con la parte del rendimiento consistente en interés:

- Si el tipo de referencia es igual o inferior a la parte del rendimiento consistente en interés, el activo financiero será explícito.
- Si el tipo de referencia es superior, el activo financiero será implícito.

### 3.1.2. Régimen fiscal

La base imponible vendrá determinada por el importe íntegro del rendimiento, sin que sea deducible ningún gasto, ni sea aplicable ningún tipo de reducción (art. 24.1 TRLIRNR).

El tipo impositivo aplicable es el 18% (art. 25.1.g) 2º) TRLIRNR).

Se podrán deducir de la cuota tributaria las cantidades del artículo 68.3 LIRPF y las cantidades retenidas o ingresadas a cuenta efectuadas sobre la renta del no residente (art. 26 TRLIRNR).

El rendimiento se devengará cuando sea exigible o en la fecha de cobro si ésta fuese anterior (art. 27.1 TRLIRNR).

**Ejemplo.** En 2002 una sociedad residente en Zimbabwe suscribe con una entidad financiera española 1.000 bonos cupón cero por valor de 35.000. Las condiciones de emisión fueron:

- Importe de emisión de cada bono: 35
- Importe de reembolso: 50.
- Reembolso a los 4 años.

En el 2007, la entidad española le reembolsa los 1000 bonos por su valor de 50.000.

Al tratarse de un rendimiento de capital mobiliario con rendimiento implícito satisfecho por una entidad española quedará sujeto a tributación en España.

Ingresos íntegros (50.000-35.000).	15.000
Base imponible	15.000
Tipo de gravamen	18%
Cuota tributaria	2.700

### 3.3. Tratamiento en el MOCDE

#### 3.3.1. Concepto

El artículo 11.3 MOCDE establece una definición general del concepto de interés: “rendimientos de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantías hipotecarias o cláusula de participación en los beneficios del deudor, y especialmente las rentas de fondos públicos y bonos u obligaciones, incluidas las primas y lotes unidos a estos títulos.”

Así, para evitar dudas de interpretación y de calificación se dispone expresamente que tienen la consideración de intereses, los créditos de cualquier naturaleza, incluyéndose dentro de éstos últimos los depósitos, las fianzas en numerario, los fondos públicos y las obligaciones representativas de un empréstito.

No tienen la consideración de intereses, las penalizaciones por mora en el pago. Su exclusión se basa en que son indemnizaciones al acreedor por cumplimiento fuera de plazo por causa imputable al deudor. Dichas penalizaciones podrán tener su causa en un contrato, en un uso o en una sentencia judicial.

Por otro lado, los créditos y obligaciones que otorguen un derecho de participación en los beneficios de la entidad deudora se considerarán como préstamo si el contrato en su conjunto tiene dicha naturaleza. Sin embargo, si la aportación queda sujeta al riesgo de la empresa receptora, la operación tendrá carácter de dividendo.

Es importante remarcar que los CDI firmados según el MOCDE de 1963, establecen una definición abierta, remitiéndose a la legislación interna de del Estado de la fuente.

### **3.3.2. Gravamen**

El MOCDE establece la tributación compartida de los intereses, de manera que el Estado de la fuente puede gravar los intereses a un tipo reducido, encargándose el Estado de residencia del perceptor de corregir la doble imposición.

Como norma general, los intereses quedan sometidos a imposición en el Estado de residencia del perceptor (art. 11.1 MOCDE).

No obstante, el Estado de la fuente también los podrá someter a gravamen, siempre y cuando la persona o entidad residente en el otro Estado contratante sea el beneficiario efectivo de los mismos (art. 11.2 MOCDE).

El tipo impositivo en el Estado de la fuente queda limitado a un 10%. No obstante, los Estados podrán modificarlo en cada CDI concreto.

Al igual que en los dividendos, se introduce la cláusula del beneficiario efectivo con el fin de evitar el “treaty-shopping”.

El término intereses pagados empleado en el artículo 11.1 y 2 MOCDE, se debe interpretar en un sentido amplio, es decir, ejecutar una obligación de poner los fondos a disposición del acreedor de la forma prevista en el contrato o usos.

**Ejemplo.** Una sociedad brasileña realiza un préstamo a una sociedad española en la que participa en un 55%.

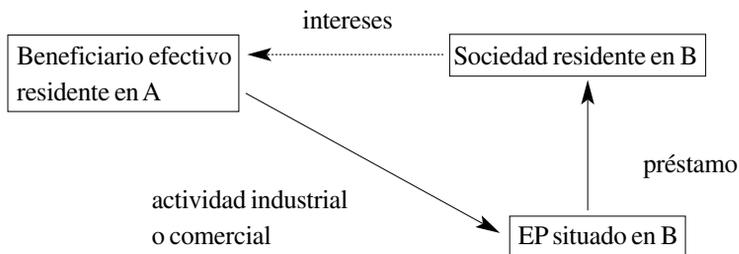
Los intereses pagados por la sociedad española a la empresa brasileña estarán sometidos a tributación en España a un tipo que no podrá exceder del 15% (Art. 11.2 CDI España - Brasil)

### 3.3.3. Establecimiento permanente

Al igual que en el caso de los dividendos, los intereses vinculados a un EP se someten a tributación de acuerdo con el artículo 7 referido a los beneficios empresariales y, por lo tanto, son gravados en el Estado de situación del EP.

Se trata de supuestos en que el beneficiario efectivo de los intereses ejerce en el Estado de la fuente una actividad industrial o comercial por medio de un EP con las que el crédito que genera los intereses esté vinculado efectivamente (art. 11.4 MOCDE).

Existirá vinculación efectiva cuando la deuda forma parte del activo del EP.



### 3.3.4. Procedencia de los intereses

Con carácter general, se considera que el Estado de procedencia de los intereses es el de residencia del pagador. Así, cuando el deudor sea el propio Estado, una subdivisión política, una entidad local o un residente en dicho Estado, la fuente de los intereses será el Estado de residencia del pagador.

No obstante, cuando la entidad pagadora de los intereses tenga en el otro Estado contratante un EP al que se vincula el crédito y éste sea soportado por dicho EP; los intereses se considerarán que proceden del Estado de situación del EP, con independencia de que pagador sea residente o no en alguno de los Estados contratantes:

- a) Generalmente, en estos supuestos los intereses tributarán como beneficios empresariales (art. 7 MOCDE), por lo que los ingresos serán integrados en la base imponible del EP.
- b) Esta norma sólo es aplicable cuando exista un nexo económico entre el préstamo que genera los intereses y el EP; y el EP soporte la carga financiera derivada del préstamo.

### 3.3.5. Subcapitalización

El apartado 6 del artículo 11 permite a los Estados gravar conforme a su legislación interna los intereses que excedan el valor normal de mercado y su recalificación como dividendos, como medida para evitar la capitalización encubierta de entidades a través de su endeudamiento.

Para que sea de aplicación la norma de subcapitalización han de concurrir las siguientes condiciones:

- a) Entre el beneficiario efectivo y el deudor ha de existir una relación especial.
- b) El tipo de interés acordado no ha de ajustarse al que se hubiera pagado entre partes independientes.

La expresión “relación especial” se refiere a supuestos de control empresarial, relación de parentesco y, en general, de comunidad de intereses, por lo que su significado más amplio que el de empresas asociadas (art. 9 MOCDE). La mayoría de los CDI celebrados por España se ajustan al principio de tributación compartida establecido por el MOCDE, sin embargo un gran número de ellos contienen disposiciones especiales referidas a intereses de Deuda Pública y a intereses de operaciones financieras de determinadas instituciones.

## 4. Cánones

### 4.1. *Tratamiento en la TRLIRNR*

El artículo 13.1.f) 3º TRLIRNR considera obtenidos en territorio español los cánones o regalías:

- a) Satisfechos por personas o entidades residentes en España o EP situados en España.
- b) Que se utilicen en territorio español.

Este punto de conexión debe ser interpretado conforme al criterio establecido en el artículo 13.1.b) 2º TRLIRNR, es decir, se entenderán utilizados en territorio español aquellos cánones que sirvan a actividades económicas realizadas en territorio español o se refieran a bienes situados en el mismo.

**Ejemplo.** Una empresa sueca cede el uso de un procedimiento secreto a una empresa francesa, la cual lo pone en práctica en una de sus fábricas que posee en España.

El pago realizado por la empresa francesa a la sueca estaría sujeto a la TRLIRNR.

Por otra parte, el artículo 14.1.f) TRLIRNR declara exentas las rentas derivadas del arrendamiento o cesión de contenedores o buques y aeronaves a casco desnudo utilizados en la navegación marítima o aérea internacional.

#### 4.1.1. Concepto

El concepto de canon recogido en la legislación española se extiende a todos los rendimientos que proceden de la cesión de uso por parte del titular de determinados bienes muebles.

El artículo 13 TRLIRNR se adapta dicho concepto a la Directiva 2003/49/CE, así se incluyen dentro de este concepto las cantidades de cualquier clase pagadas por uso, o la concesión de uso de:

- a) Derechos sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas.
- b) Patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos.
- c) Derechos sobre programas informáticos.
- d) Informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.
- e) Derechos personales susceptibles de cesión, tales como los derechos de imagen.
- f) Equipos industriales, comerciales o científicos
- g) Cualquier derecho similar a los anteriores
- h) Las cantidades pagadas por el uso o concesión de uso de los derechos de la Ley de Propiedad Intelectual, la Ley de Patentes y la Ley de Marcas.

Por tanto, dentro del concepto de canon podemos diferenciar entre cuatro grandes categorías:

a) Arrendamientos de bienes empresariales.

Se trata de arrendamientos de bienes de equipos industriales, comerciales o científicos.

En los supuestos de arrendamiento financiero con opción de compra, los pagos efectuados por la empresa por este concepto serán considerados como cánones hasta que se ejercite dicha opción.

**Ejemplo.** Una empresa española adquiere mediante leasing una maquinaria a una sociedad residente en Perú.

La empresa española abona a la peruana durante los años 2004, 2005 y 2006, 1000 anuales en concepto de pago de las cuotas del leasing. Sin embargo, en el año 2007, se ejercita la opción de compra, por lo que la empresa española adquiere la maquinaria en propiedad.

En este caso, los pagos realizados en concepto de arrendamiento tendrán la consideración de canon y en consecuencia tributarán en España. Sin embargo, en el momento que se ejercita la opción la empresa peruana obtiene una ganancia patrimonial, también sujeta a tributación en España.

b) Propiedad intelectual y propiedad industrial

Se trata de bienes inmateriales que forman parte del secreto propietario de la empresa. Son bienes intangibles que gozan de protección jurídica, confiriendo a su titular un derecho de uso y explotación exclusiva en el mercado (Texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual 1/1996, Ley de Patentes y Modelos de Utilidad 11/1986 y Ley de Marcas 17/2001).

- Propiedad intelectual.

Se somete a gravamen la cesión de obras literarias, artísticas y científicas.

A estos efectos, el software tiene la consideración de obra literaria.

Las bases de datos son propiedad intelectual según la originalidad de la obtención, tratamiento y presentación de su contenido.

- Propiedad industrial.

Se somete a imposición la cesión de:

- Patentes.
- Modelos de utilidad.
- Dibujos y modelos industriales.
- Signos distintivos: Marcas, nombres comerciales y rótulos de establecimiento.

c) Derechos de imagen.

El derecho de imagen se configura como un derecho fundamental y su cesión constituye la facultad exclusiva del interesado a difundir y publicar su propia imagen.

La imagen es un elemento inseparable de su titular por lo que no se puede constituir un derecho patrimonial. En consecuencia, su transmisión definitiva y de dominio. Sin embargo, ello no excluye que sea susceptible de explotación económica, es decir, de cederse de forma limitada y temporal.

d) Transferencia de tecnología.

Se trata informaciones que entran dentro del secreto posesorio de la empresa, es decir, son conocimientos, bienes inmateriales que implican valor para la empresa pero que no gozan de protección jurídica.

Es la transmisión de toda clase de conocimientos patentables o no, que permiten al adquirente su utilización dentro de un proceso comercial, industrial o, en general, empresarial.

- Know-how.

De acuerdo con la definición establecida por la “Association des Bureaux pour la Propriété Industrielle”, el know-how es el “conjunto no divulgado de informaciones técnicas, patentables o no, que son necesarias para la reproducción, directamente o en las mismas condiciones, de un producto o procedimiento; procediendo de la experiencia, el know-how es el complemento de lo

que un industrial no puede saber por el sólo examen y el mero progreso de la técnica”.

Las principales características de su cesión son:

- La transmisión los conocimientos y experiencias particulares no reveladas al público, ni capaces de obtenerse por el sólo examen del producto o el mero dominio de la técnica usual.
- El cedente no interviene en la utilización de los conocimientos cedidos.
- El cedente no garantiza los resultados, ni se responsabiliza de ellos.

Pro otro lado, conviene diferenciar entre know-how y asistencia técnica, ya que ésta última es considerada como beneficio empresarial (art. 13.1.b) TRLIRNR). En la asistencia técnica el que la presta se obliga a dar un consejo técnico garantizando el resultado; se presta un servicio que es en sí mismo el objeto y fin del contrato en el contexto de la aplicación de una determinada técnica.

El TRLIRNR se limita a los rendimientos obtenidos por el uso o la cesión de uso de estos bienes, por lo que se excluye cualquier negocio jurídico que implique la transmisión de la titularidad y el dominio de éstos.

**Ejemplo.** Una empresa española satisface unas cantidades a una empresa residente en Indonesia por el derecho a distribuir en España unas colecciones fotográficas.

Las cantidades pagadas constituyen un canon, ya que se cede el uso de una obra artística (propiedad intelectual).

#### 4.1.2. Régimen fiscal

La base imponible del canon estará formada por su importe íntegro, sin que sea posible la deducción de ningún gasto (art. 24.1 TRLIRNR).

Los cánones están gravados con carácter general a un tipo del 24% (art. 25.1.a) TRLIRNR).

Sin embargo, el apartado i) de dicho artículo dispone un tipo impositivo especial del 10% para cánones comunitarios, como consecuencia de la transposición de la Directiva 2003/49/CE:

- a) Los cánones o regalías sean satisfechos entre una sociedad residente o EP situado en España a una sociedad residente en la UE a sociedades residentes en la UE o EP situados en la UE de una sociedad residente en la UE.

Se deben cumplir las siguientes condiciones:

- Ambas sociedades han de estar sujetas y no exentas a alguno de los tributos establecidos en el artículo 3.a).iii) de la Directiva 2003/49/CE.
- Ambas sociedades han de revestir alguna de las formas jurídicas del anexo de la Directiva 2003/49/CE.
- Ambas sociedades han de ser residentes en la UE y a efectos de un CDI concluido con un tercer Estado, no han de ser consideradas residentes de ese tercer Estado.
- Ambas empresas han de ser asociadas.

Tendrán la consideración de asociadas cuando:

- Tengan una participación directa de, al menos, 25%.
- Una tercera participe en el capital de cada una de ellas en, al menos, un 25%.

Dicha participación habrá de haberse mantenido ininterrumpidamente durante el año anterior al día en que satisfaga el rendimiento, o, en su defecto, deberá mantenerse durante el tiempo necesario para completar el año.

- Las cantidades pagadas por el EP han de ser deducibles para éste en el Estado en que esté situado.
- La sociedad que recibe los pagos ha de ser el beneficiario efectivo; es decir, ha de hacerlo en su propio beneficio.

Se excluyen los supuestos en que dicha sociedad actúa como intermediaria o agente autorizado de otra persona o sociedad.

Los pagos recibidos por el EP, han de estar directamente relacionados con su actividad y ha de computar un ingreso computable para la determinación de su base imponible en el Estado en que esté situado.

- b) Este artículo no se aplicará en los supuestos en que la mayoría de los derechos de voto de la sociedad perceptora de los rendimientos, sean poseídos por personas físicas o jurídicas no residentes en la UE, salvo que se pruebe que la sociedad esté constituida por motivos económicos válidos y no para disfrutar indebidamente del régimen previsto en este artículo.

**Ejemplo.** Una sociedad estadounidense posee el 100% de una sociedad belga, la cual a su vez posee el 25% de una sociedad española.

La sociedad chipriota percibe de la española 3.000 por la cesión de uso de una marca de fabrica.

El tipo de gravamen es el 24%, ya que la sociedad chipriota está controlada por al sociedad estadounidense.

Sociedad EEUU.	100%	Sociedad belga	25%	Sociedad española
Ingresos íntegros				3.000
Base imponible				3.000
Tipo de gravamen				24%
Cuota tributaria				750

Si se demuestra que la sociedad belga está constituida por motivos económicos válidos se podrá aplicar el tipo del 10%.

De la cuota tributaria resultante serán deducibles las deducciones por donativos del artículo 68.3 LIRPF y las retenciones e ingresos a cuenta que se hubieran practicado sobre la renta del contribuyente no residente (art. 26 TRLIRNR).

El devengo se producirá cuando el rendimiento sea exigible o en la fecha de cobro si ésta fuese anterior (art. 27.1 TRLIRNR).

## 4.2. Tratamiento en el MOCDE

### 4.2.1. Concepto

El artículo 12.2 MOCDE establece una definición cerrada del concepto de canon: “las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas incluidas las películas cinematográficas, de una patente, marca

de fábrica o de comercio, dibujo o modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto, y por las informaciones relativas a experiencias industriales comerciales o científicas”.

Así, tienen la consideración de canon:

- a) Los derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas.
- b) Patentes y dibujos (2 dimensiones), modelos (3 dimensiones) y planos.
- c) Fórmulas y procedimientos secretos.

Esta expresión se refiere a procedimientos de know-how en sentido amplio, protegidos o susceptibles de ser protegidos en la mayoría de los Estados.

- d) Informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

Estas informaciones son el know-how en sentido estricto.

El MOCDE limita los cánones a las rentas derivadas del uso o de la cesión de uso de estos bienes o derechos, es decir, a una transmisión limitada y temporal.

Las indemnizaciones o compensaciones pagadas por el uso no autorizado de los derechos de propiedad inmaterial también tienen la consideración de cánones.

En todo caso, se excluye la transmisión de la propiedad. Asimismo, también se excluye el pago por uso de equipos industriales, comerciales o científicos que son considerados como beneficios empresariales.

Los pagos relativos al uso o cesión de equipos industriales, comerciales o científicos han dejado de ser considerados como cánones desde el MOCDE de 2003, por lo que la práctica totalidad de los CDI suscritos por España hasta dicha fecha los consideran como tales.

Por otro lado, el MOCDE se limita a enumerar los bienes y derechos que conforman el concepto de canon, pero no los define. Por lo tanto, para establecer el significado de cada elemento se debe acudir a la normativa interna de cada Estado contratante.

#### 4.2.2. Gravamen

El MOCDE establece el principio de tributación exclusiva en el Estado de residencia del receptor del canon, siempre y cuando éste sea el beneficiario efectivo del mismo (art. 12.1 MOCDE).

Este tipo de imposición favorece a los Estados exportadores de tecnología, por lo que muchos países importadores de tecnología han optado por establecer en sus CDI una cláusula de tributación compartida, al igual que en los dividendos e intereses; como es el caso de España.

**Ejemplo.** Una empresa brasileña firma un contrato de cesión de software a una empresa residente en España.

Las cantidades abonadas por la sociedad española tiene la consideración de canon, ya que el software es una obra literaria (propiedad intelectual).

De acuerdo con el artículo 12.2 CDI entre España y Brasil en caso de cesión de la propiedad intelectual, dichas cantidades podrán someterse a imposición en España a un tipo máximo de gravamen del 10%.

#### 4.2.3. Establecimiento permanente

Al igual que en el supuesto de los intereses y dividendos, en caso de que un residente en un Estado contratante actúe en el otro Estado mediante un EP, los cánones obtenidos en el último Estado se imputarán al EP cuando exista una vinculación efectiva. Es decir, los cánones pasan a tributar en el Estado de situación del EP como beneficios empresariales (art. 7 MOCDE).

#### 4.2.4. Exceso de pago en los cánones

Cuando por razón de las relaciones especiales existentes entre la entidad pagadora del canon y el beneficiario efectivo, el importe de los cánones pagados exceda de lo que se hubiese pactado entre partes independientes en el mercado, el exceso de pago no constituirá canon a efectos del CDI y se someterá a imposición de acuerdo con la legislación interna de cada Estado contratante.

Como norma general, los Estados considerarán este exceso de pago como dividendo.

## 5. Otros rendimientos de capital mobiliario

Como cláusula de cierre, el artículo 13.1.f) 4º TRLIRNR dispone la sujeción al IRNR de otros rendimientos de capital mobiliario que no puedan encuadrarse dentro de los conceptos anteriores atendiendo al criterio de pago, es decir, cuando sean satisfechos por personas físicas, entidades o EP situados en España.

### Resumen

- Los rendimientos de capital mobiliario son aquellas utilidades o contraprestaciones, dinerarias o en especie, procedentes de bienes o derechos muebles titularidad del contribuyente.
- Dividendos y participaciones en fondos propios:
  - a) Dichos rendimientos se consideran obtenidos en España cuando procedan de entidades residentes en España.
  - b) Su base imponible está compuesta por los ingresos íntegros.
  - c) El tipo de gravamen es del 18%
  - d) Se podrán deducir de la cuota íntegra las deducciones por donativos y los pagos a cuenta soportados.
  - e) El MOCDE establece una tributación compartida entre el Estado de residencia y el Estado de la fuente. Así, el Estado de la fuente tan solo podrá gravar los intereses cuando el preceptor sea el beneficiario efectivo y su capacidad de gravamen está limitada (5% y 15% según los casos).
    - Se establecen normas especiales para los supuestos en que la sociedad perceptora de los dividendos posea un EP en el Estado de la fuente. Si existe vinculación efectiva entre el EP y la generación de los dividendos. Éstos son considerados beneficios empresariales y se gravan en el Estado de situación del EP.
    - Se prohíbe el gravamen de los dividendos por el mero hecho de que éstos haya sido generados en un determinado Estado.
- Intereses y cesión de capitales a terceros:
  - a) Están sujetos al IRNR cuando sean satisfechos por personas, entidades o EP situados en territorio español o retribuyan prestaciones de capital utilizadas en territorio español.

- b) La base imponible está formada por el importe íntegro.
- c) El tipo impositivo es del 18%.
- d) Se deducirán de la cuota íntegra las deducciones por donativos y deducción de los pagos a cuenta soportados.
- e) El MOCDE dispone una tributación compartida, así el Estado de la fuente puede gravar los intereses a un tipo limitado (10%), siempre y cuando la entidad preceptora sea el beneficiario efectivo.
  - Cuando el beneficiario efectivo de los intereses posea un EP en el Estado de la fuente con el que el crédito esté vinculado efectivamente, dichos intereses tributarán en sede el EP como beneficios empresariales.
  - La fuente de los intereses será el Estado de residencia del pagador, en los casos en que el deudor sea el propio Estado, una subdivisión política, una entidad local o un residente en dicho Estado.
  - Cuando la entidad pagadora de los intereses tenga en el otro Estado contratante un EP al que se vincula el crédito y éste sea soportado por dicho EP; los intereses se considerarán que proceden del Estado de situación del EP y serán gravados como beneficios empresariales.
  - Subcapitalización.

Se permite a los Estados gravar conforme a su legislación interna los intereses que excedan el valor normal de mercado, siempre que entre el beneficiario efectivo y el deudor exista una relación especial.

- Cánones

- a) Se consideran obtenidos en territorio español los cánones o regalías satisfechos por personas o entidades residentes en España o EP situados en España o que se utilicen en territorio español.
- b) La base imponible está compuesta por el importe íntegro.
- c) Se prevén dos tipos de gravamen: un tipo general del 24% y uno especial del 10% para los cánones comunitarios.
- d) Son deducibles de la cuota íntegra, las deducciones por donativos y los pagos a cuenta soportados.
- e) El MOCDE dispone la tributación exclusiva en el Estado de residencia del receptor del canon, siempre y cuando éste sea el beneficiario efectivo del mismo.

- Cuando el beneficiario efectivo de los cánones posea un EP en el Estado de la fuente un EP, los cánones obtenidos en el último Estado se imputarán al EP cuando exista una vinculación efectiva.
  - Se permite a los Estados gravar conforme a su legislación interna los cánones que excedan el valor normal de mercado, siempre que entre el beneficiario efectivo y el deudor exista una relación especial.
- La TRLIRNR dispone la sujeción al IRNR de otros rendimientos de capital mobiliario, cuando sean satisfechos por personas físicas, entidades o EP situados en España.

## Ejercicios

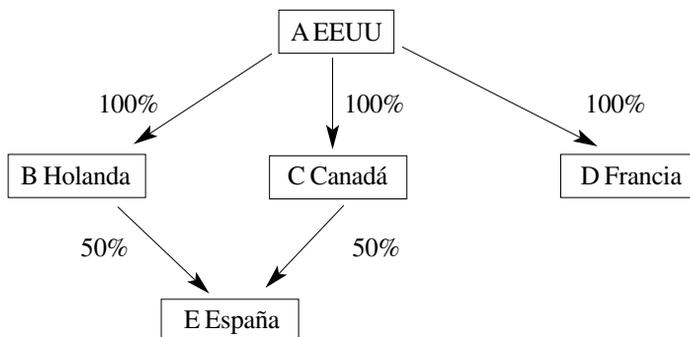
1. Determinar la tributación de las siguientes operaciones:

- a) Una entidad residente en Canadá cede los derechos de distribución y comercialización de una serie televisiva a una entidad residente en España.

La entidad residente en España debe pagar un 30% de los ingresos anuales a la sociedad canadiense. Durante el 2003, dichos ingresos han ascendido a 15.000.

- b) Una entidad residente en España debe abonar 20.000 a una entidad residente en Italia por la cesión de unas obras de arte que van a formar parte de una exposición en España.
- c) Una persona física residente en Alemania presta servicios de traducción a una editorial residente en España. La persona física adquiere los derechos de autor de los textos que traduce y posteriormente los cede a la empresa residente en España.
- d) La sociedad A residente en EEUU posee el 100% del capital de la sociedad B residente en los Países Bajos, el 100% del capital de la sociedad C residente en Canadá y el 100% de la sociedad D residente en Francia.

A su vez la sociedad B posee el 50% de la sociedad E residente en España, y el 50% restante es poseído por la sociedad C.



1. Distribución por parte de E de un dividendo a B por valor de 7.500.
  2. D realiza un préstamo a E por valor de 10.000 con un interés anual del 3%. El capital fiscal de E es de 25.000.
  3. A realiza un préstamo a E por valor de 80.000 con un interés anual del 4%. El capital fiscal de E es de 25.000.
  4. D cede la licencia de una patente a E con una remuneración de 15.000.
  5. Distribución por parte de E de un dividendo a C por valor de 3.000.
- e) Una sociedad anónima residente en España distribuye sus beneficios entre sus dos socias, ambas entidades residentes en Holanda, que tienen un 95% y un 5% del capital, respectivamente.

Las dos sociedades propietarias del capital de la entidad española están exentas del pago del IS en Holanda.

## Glosario

*Acciones liberadas:* Acciones emitidas por una sociedad con cargo a reservas que son repartidas proporcionalmente entre los accionistas sin desembolso alguno.

*Acciones privilegiadas:* Acciones que tiene atribuidas un beneficio en relación a las acciones ordinarias como la preferencia en el reparto de los dividendos o de la cuota de liquidación social (art. 50 LSA).

*Acción sin voto:* Acciones que no pueden ejercer un derecho de voto a cambio de un privilegio económico.

La sociedad podrá emitir acciones sin voto por importe nominal no superior a la mitad del capital social desembolsado. En general, tienen una doble función: procurar fondos propios a la sociedad y reestructurar el poder en el seno de accionariado (art. 90 a 92 LSA).

*Activo financiero:* Valor negociable representativo de la captación y utilización de capitales ajenos. Suponen un crédito frente a su emisor siendo por ello activo para su titular, así las obligaciones, bonos, pagarés etc. En general son documentos que incorporan la titularidad de activos de contenido financiero y susceptibles de negociación en los mercados de capitales.

*Arrendamiento financiero con opción de compra:* Contrato por el cual una empresa puede disponer de la utilización de un bien a cambio de unas cuotas periódicas, con la condición necesaria de que en dicho contrato se incluya la posibilidad de que a su finalización pueda ejercitarse la opción de compra del bien utilizado.

*Bonos de disfrute:* Derechos económicos especiales que se reservan los fundadores o promotores de una sociedad como remuneración por los servicios prestados.

*Dibujos y modelos industriales:* Derechos de explotación exclusiva de las formas externas de los objetos o productos, que tienen por finalidad hacerlos más atractivos para el consumidor, sin añadir una mayor utilidad técnica o práctica.

*Entidades vinculadas:* De acuerdo con el artículo 16 TRLIS, son entidades o personas vinculadas:

- a) Una entidad y sus socios o partícipes.
- b) Una entidad y sus consejeros o administradores.
- c) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.
- d) Dos entidades que pertenezcan a un grupo.
- e) Una entidad y los socios o partícipes de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- f) Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- g) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes de otra entidad cuando ambas sociedades pertenezcan a un grupo.
- h) Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por 100 del capital social o de los fondos propios.

- i) Dos entidades en las cuales los mismos socios partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por 100 del capital social o de los fondos propios.
- j) Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.
- k) Una entidad no residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el mencionado territorio.
- l) Dos entidades que formen parte de un grupo que tribute en el régimen de los grupos de sociedades cooperativas.

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la participación deberá ser igual o superior al 5 por 100, o al 1 por 100 si se trata de valores admitidos a negociación en un mercado regulado. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho.

Existe grupo cuando varias sociedades constituyan una unidad de decisión según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

*Letra de cambio:* Título-valor que incorpora una orden incondicionada, dada por quien lo emite a otra persona, de pagar una suma determinada a un tercero.

*Marca:* Todo signo o medio que persiga o sirva para distinguir en el mercado productos o servicios de una persona, de productos o servicios idénticos o similares de otras personas.

*Modelos de utilidad:* Invenciones que siendo nuevas e implicando una actividad inventiva, consisten en dar a un objeto una configuración, estructura o constitución de la que resulte alguna ventaja apreciable para su uso o fabricación.

*Nombre comercial:* Signo consistente necesariamente en una denominación que sirve para identificar a una persona en el ejercicio de su actividad empresarial y que diferencia su actividad de las similares.

*Patente:* Invenciones nuevas que implican una actividad inventiva y que son susceptibles de aplicación industrial.

*Préstamo participativo:* Préstamo cuya remuneración relacionada con la evolución empresarial del prestatario. De acuerdo con la definición legal establecida en el Real Decreto-ley 7/1996, sus características principales son:

- El interés del préstamo se compone de una parte “variable”, en función de la evolución de la actividad de la empresa prestataria; y además, podrá contener una parte “fija” independiente de la evolución de la actividad empresarial.
- En caso de amortización anticipada, el prestatario debe incrementar sus fondos propios en la misma cantidad que amortiza el préstamo, sin que dicha ampliación proceda de la actualización de activos.
- Los préstamos participativos tienen consideración de deuda subordinada y por ello, en el orden de prelación de créditos se situarán por detrás de los acreedores comunes.
- A efectos de reducción de capital y liquidación de sociedades como consecuencia de pérdidas, los préstamos participativos tendrán la consideración de patrimonio contable.

*Rótulo del establecimiento:* Signo que sirve para dar a conocer un establecimiento y diferenciarlo de otros similares.

*Sociedad anónima:* Sociedad en que el capital está dividido en acciones e integrado por las aportaciones de los socios. Los socios no responden personalmente por las deudas de la sociedad (art. 1 LSA). El capital social no puede ser inferior a del 60.101.21 euros.

*Sociedad capitalista:* Sociedades en que los socios no responden por las deudas sociales (sociedades anónimas, sociedades de responsabilidad limitada y sociedades comanditarias por acciones).

*Sociedad colectiva:* Sociedad en la que dos o más socios, utilizando una denominación subjetiva desarrollan una actividad mercantil, respondiendo todos ellos por las deudas sociales de forma ilimitada y solidaria entre sí, previa excusión del patrimonio social (art. 127 y 137 C.Com.)

*Sociedad comanditaria por acciones:* Sociedad en que el capital está dividido en acciones, pero los accionistas, administradores y socios colectivos tienen una responsabilidad ilimitada y solidaria entre sí y subsidiaria con respecto al patrimonio social.

*Sociedad comanditaria simple:* Sociedad que agrupa a uno o varios socios colectivos y a uno o varios socios comanditarios, asumiendo los primeros la administración social con responsabilidad ilimitada y solidaria entre sí y subsidiaria con respecto a las deudas sociales (art. 127 y 137 C.Com.)

*Sociedad de responsabilidad limitada:* Sociedad en que el capital está dividido en acciones e integrado por las aportaciones de los socios. Los socios no responden personalmente por las deudas de la sociedad (art. 1 LSRL). El capital social no podrá ser inferior a 3.005.06 euros.

*Sociedad personalista*: Sociedades en que todos los socios (sociedades colectivas) o parte de ellos (sociedades comanditarias simples) responden de las deudas sociales de forma personal y solidaria, previa excusión del patrimonio social.

*Usufructo de acciones*: Derecho real por el que nudo propietario cede el disfrute de las acciones a l usufructuario. En todo caso, el usufructuario tiene derecho a percibir los dividendos repartidos por la sociedad. La cualidad de socio y el ejercicio del resto de los derechos corresponde al nudo propietario (art. 67 LSA).

## Bibliografía

- “Estudio del Modelo de Convenio sobre renta y patrimonio de la OCDE de 1992”, José María Tovillas Morán, Ed. Marcial Pons. 1996
- “Introducción al Derecho Mercantil” Francisco Vicent, Ed. Tirant lo blanch. 2003.
- “Los intangibles” Tulio Rosembuj, Ed. El Fisco. 2003
- “Manual de Fiscalidad Internacional”. Teodoro Cordón Ezquerro, Ed. Instituto de Estudios Fiscales. Manuales de la Hacienda Pública. 2001
- “Memento Práctico. Fiscal.2007”. Ed. Francis Lefebvre.
- “Planificación Fiscal Internacional” Joaquín de Arespacochaga, Ed. Marcial Pons. 1998

## Anexo

### CDI entre España y Alemania

*Artículo 12. Cánones.*

“1. Los cánones procedentes de un Estado contratante pagados a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en este último Estado.

2. Sin embargo, estos cánones pueden someterse a imposición en el Estado contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero el impuesto así exigido no puede exceder del 5 por 100 del importe bruto de los cánones.

3. El término "cánones", empleado en este artículo, comprende las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas

las películas cinematográficas; de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, así como por el uso o la concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos, y las cantidades pagadas por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

4. Las disposiciones del párrafo 1 no se aplican si el beneficiario de los cánones, residente de un Estado contratante, tiene en el otro Estado contratante del cual proceden los cánones, un establecimiento permanente con el cual el derecho o propiedad por que se pagan los cánones está vinculado efectivamente. En este caso se aplican las disposiciones del artículo 7.

5. Los cánones se consideran procedentes de un Estado contratante cuando el deudor es el propio Estado, una de sus subdivisiones políticas, una de sus autoridades locales o un residente del mismo. Sin embargo, cuando el deudor de los cánones, sea o no residente de un Estado contratante, tenga en un Estado contratante un establecimiento permanente en relación con el cual se haya contraído la obligación de pagar los cánones y este establecimiento soporte el pago de los mismos, los cánones se considerarán procedentes del Estado contratante donde esté el establecimiento permanente.

6. Cuando, debido a relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario de los cánones o entre cada uno de ellos y cualquier otra persona, el importe de los cánones pagados, habida cuenta del uso, derecho o información por el que se paguen, exceda del importe que habría sido acordado por el deudor y el beneficiario en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. En este caso, el exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones de este Convenio.”

## **CDI entre España y Canadá**

### *Artículo 10. Dividendos.*

“1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este último Estado.

2. Sin embargo, estos dividendos pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en que resida la sociedad que pague los dividendos y de acuerdo con la legislación de este Estado; pero cuando la persona que perciba los dividendos sea el beneficiario efectivo, el impues-

to así exigido no puede exceder del 15 por 100 del importe bruto de estos dividendos. Las disposiciones de este párrafo no afectan a la imposición de la sociedad por los beneficios con cargo a los que se paguen los dividendos.

3. El término "dividendos" empleado en el presente artículo comprende los rendimientos de las acciones, de las acciones de bonos de disfrute, de las participaciones mineras, de las acciones de fundador o de otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como las rentas de otras participaciones sociales asimiladas a los rendimientos de las acciones por la legislación fiscal del Estado en que resida la sociedad que las distribuya.

4. Las disposiciones del párrafo 2 no se aplican si el beneficiario de los dividendos, residente de un Estado Contratante, ejerce en el otro Estado Contratante del que es residente la sociedad que paga los dividendos, una actividad comercial o industrial a través de un establecimiento permanente o una profesión liberal con base fija, si la participación que genere los dividendos está vinculada efectivamente con los mismos. En este caso, se aplican las disposiciones del artículo VII o del artículo XIV, según los casos.

5. Cuando una sociedad sea residente de un Estado Contratante, el otro Estado Contratante no puede exigir impuesto alguno sobre los dividendos pagados por aquélla, salvo que tales dividendos hayan sido satisfechos a un residente de este otro Estado o cuando la participación que genere los dividendos esté vinculada efectivamente a un establecimiento permanente o a una base fija situada en este otro Estado; ni someter los beneficios no distribuidos de la sociedad a un impuesto sobre los mismos, aunque los dividendos pagados o los beneficios no distribuidos consistan, total o parcialmente, en beneficios o rentas procedentes de este otro Estado.

6. Pese a las demás disposiciones del presente Convenio:

- a. Una sociedad residente de España que disponga de un establecimiento permanente en el Canadá seguirá sujeta, de acuerdo con las disposiciones de la legislación canadiense, al impuesto suplementario sobre sociedades distintas de las canadienses, pero este gravamen no excederá del 15 por 100.
- b. Una sociedad con residencia en el Canadá que tenga un establecimiento permanente en España seguirá sujeta a la retención en la fuente de acuerdo con las disposiciones de la legislación española, pero este gravamen no excederá del 15 por 100.”

*Artículo 12. Cánones.*

“1. Los cánones procedentes de un Estado Contratante pagados a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este último Estado.

2. Sin embargo, estos cánones pueden someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado; pero, en este caso, el impuesto así establecido no puede exceder del 10 por 100 del importe bruto de dichos cánones, siempre y cuando éstos estén sujetos a imposición en el otro Estado Contratante.

3. No obstante las disposiciones del párrafo 2, los cánones pagados en virtud de derechos de autor y otras remuneraciones similares por la producción o reproducción de una obra literaria, dramática, musical o artística (con exclusión de los cánones referentes a películas cinematográficas y de obras registradas en películas o cintas magnetoscópicas destinadas a la televisión) procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante que esté sometido a gravamen por razón de los mismos, sólo pueden someterse a imposición en este otro Estado.

4. El término "cánones" empleado en este artículo, comprende las remuneraciones de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de derechos de autor, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, así como por el uso o la concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos y las cantidades pagadas por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas; este término comprende también las cantidades de cualquier clase relativas a películas cinematográficas y obras registradas en películas y cintas magnetoscópicas destinadas a la televisión.

5. Las disposiciones de los párrafos 2 y 3 no se aplican si el beneficiario de los cánones, residente de un Estado Contratante, ejerce en el otro Estado Contratante, del cual proceden los cánones, una actividad industrial o comercial, por medio de un establecimiento permanente, o una profesión liberal con base fija, cuando el derecho que genere los cánones esté vinculado efectivamente con los mismos. En este caso, se aplican las disposiciones del artículo VII o del artículo XIV, según proceda.

6. Los cánones se considerarán procedentes de un Estado Contratante cuando el deudor sea el propio Estado, una de sus subdivisiones políticas, una de sus autoridades locales o un residente del mismo Estado. En todo caso, cuando el deudor de los cánones, sea o no residente de un Estado Contratante, tenga en un Estado Contratante un establecimiento perma-

nente o una base fija en relación con los cuales se hayan producido aquéllos y cuyo pago soporte, tales cánones se considerarán procedentes del Estado Contratante en que se encuentra el establecimiento permanente o la base fija.

7. Cuando debido a relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario o entre ambos y cualquier otra persona, el importe de los cánones pagados, habida cuenta de la prestación por la que se paguen, exceda del importe que habría sido acordado por el deudor y el beneficiario en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. En este caso, el exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones de este Convenio.”

## **CDI entre España y EE. UU.**

### *Artículo 10. Dividendos*

“1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Sin embargo, dichos dividendos podrán también someterse a imposición en el Estado contratante en que resida la sociedad que paga los dividendos, y conforme a la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del:

- a) 10 por 100 del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad que posea al menos el 25 por 100 de las acciones con derecho de voto de la sociedad que paga los dividendos.
- b) 15 por 100 del importe bruto de los dividendos en los demás casos. Este apartado no afecta a la imposición de la Sociedad respecto de los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos.

3. El término «dividendos» empleado en el presente artículo significa los rendimientos de las acciones u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como las rentas de otras participaciones sociales sujetas al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado en que resida la sociedad

que los distribuye. El término «dividendos» incluye también los rendimientos de otras operaciones, incluso las de crédito, que atribuyan el derecho a participación en los beneficios, en la medida en que se consideren como tales por la legislación del Estado contratante del que procedan los rendimientos.

4. Las disposiciones de los apartados 1 y 2 no serán aplicables si el beneficiario efectivo de los dividendos, residente de un Estado contratante, ejerce o ha ejercido en el otro Estado contratante del que es residente la sociedad que paga los dividendos una actividad industrial o comercial mediante un establecimiento permanente situado en ese otro Estado, o presta o ha prestado en ese otro Estado servicios personales independientes mediante una base fija situada en el mismo, y los dividendos son imputables a dicho establecimiento permanente o base fija. En tal caso se aplicarán las disposiciones del artículo 7 (beneficios empresariales) o del artículo 15 (servicios personales independientes), según proceda.

5. Un Estado contratante no podrá exigir ningún impuesto sobre los dividendos pagados por una sociedad que no sea residente de ese Estado, salvo en la medida en que los dividendos se paguen a un residente de ese Estado o sean imputables a un establecimiento permanente o a una base fija situada en ese Estado.”

#### *Artículo 11. Intereses*

“1. Los intereses procedentes de un Estado contratante y obtenidos por un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Sin embargo, dichos intereses pueden también someterse a imposición en el Estado contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de los intereses es un residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del 10 por 100 del importe bruto de los intereses.

3. No obstante las disposiciones del apartado 2:

- a. Los intereses cuyo beneficiario efectivo sea un Estado contratante, sus subdivisiones políticas o Entidades locales, y las agencias gubernamentales que las autoridades competentes determinen de común acuerdo, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado;
- b. Los intereses de préstamos a largo plazo (a partir de cinco años) concedidos por Bancos u otras Instituciones financieras resi-

dentos de un Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en ese Estado, y

- c. Los intereses pagados en relación con la venta a crédito de equipos industriales, comerciales o científicos sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante del que el beneficiario efectivo de los intereses sea residente.

4. El término «intereses» empleado en el presente artículo significa los rendimientos de los créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantía hipotecaria, y, sin perjuicio del apartado 3 del artículo 10 (dividendos), con o sin derecho a participar en los beneficios del deudor, y en particular los rendimientos de fondos públicos y de bonos u obligaciones, incluidos las primas y lotes unidos a estos títulos, bonos u obligaciones, así como cualesquiera otras rentas que se sometan al mismo régimen que los rendimientos de los capitales prestados por la legislación del Estado contratante del que las mismas procedan. Las penalizaciones por mora en el pago no tendrán la consideración de intereses a los efectos del presente Convenio.

5. Las disposiciones de los apartados 1, 2 y 3 no serán aplicables si el beneficiario efectivo de los intereses, residente de un Estado contratante, ejerce o ha ejercido en el otro Estado contratante del que proceden los intereses, una actividad comercial o industrial mediante un establecimiento permanente situado en ese otro Estado o presta o ha prestado unos servicios personales independientes mediante una base fija situada en él, y los intereses son imputables a ese establecimiento permanente o base fija. En tal caso serán aplicables las disposiciones del artículo 7 (beneficios empresariales) o del artículo 15 (servicios personales independientes), según proceda.

6. A los efectos de este artículo, los intereses se considerarán procedentes de un Estado contratante cuando el deudor sea el propio Estado o una subdivisión política, Entidad local o residente de ese Estado. Sin embargo, cuando el deudor de los intereses, sea o no residente de un Estado contratante, tenga en un Estado contratante un establecimiento permanente o una base fija y tales intereses se soporten por ese establecimiento permanente o base fija, los intereses se considerarán procedentes del Estado contratante donde estén situados el establecimiento permanente o la base fija.

7. Cuando, por razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo de los intereses o de las que uno y otro mantengan con otras personas, el importe de los intereses, habida cuenta del crédito por el que se pagan, exceda del que hubieran convenido el

deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no serán aplicables más que a este último importe. En tal caso, el exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.”

## **CDI entre España y Francia**

### *Artículo 12. Cánones*

1. Los cánones procedentes de un Estado contratante y pagados a un residente del otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2. a) No obstante lo dispuesto en la letra b), los cánones mencionados en el apartado 1 también pueden someterse a imposición en el Estado contratante del que procedan y conforme a la legislación de ese Estado, pero si el perceptor de los cánones es el beneficiario efectivo, el impuesto así establecido no puede exceder del 5 por 100 del importe bruto de los cánones.

b) Las remuneraciones de cualquier clase procedentes de un Estado contratante y pagadas a un residente del otro Estado contratante por el uso o la concesión de uso de un derecho de autor sobre una obra literaria o artística (con exclusión de las películas cinematográficas y de obras sonoras o visuales grabadas) sólo se someten a imposición en ese otro Estado si el perceptor es el beneficiario efectivo.

3. El término "cánones" empleado en el presente artículo significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de un derecho de autor sobre una obra literaria, artística o científica, incluidas las películas cinematográficas, de una patente, marca de fábrica o de comercio, dibujo o modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto, así como por el uso o la concesión de uso de un equipo industrial comercial o científico, y por las informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas (know-how).

4. Las disposiciones de los apartados 1 y 2 no se aplican si el beneficiario efectivo de los cánones, residente de un Estado contratante, ejerce en el otro Estado contratante, de donde proceden los cánones, una actividad industrial o comercial por medio de un establecimiento permanente situado en este otro Estado o presta unos servicios profesionales por medio de una base fija situada en él, con los que el derecho o propiedad por los que se pagan los cánones estén vinculados efectivamente. En

estos casos se aplican las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según proceda.

5. Los cánones se consideran procedentes de un Estado contratante cuando el deudor es un residente de este Estado. Sin embargo, cuando el deudor de los cánones, sea o no residente de un Estado contratante, tenga en uno de los Estados contratantes un establecimiento permanente o una base fija, con los que el derecho o propiedad por los que se pagan los cánones estén vinculados efectivamente, y que soporten la carga de los mismos, los cánones se considerarán procedentes del Estado donde estén situados el establecimiento permanente o la base fija.

6. Cuando, por razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo de los cánones o de las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de los cánones pagados, habida cuenta de la prestación por la que se pagan, exceda del que habrían convenido el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplican más que a este último importe. En este caso, el exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.”

## **CDI entre España y Holanda**

### *Artículo 10. Dividendos*

“1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado a un residente del otro Estado pueden someterse a imposición en este último Estado.

2. Sin embargo, estos dividendos pueden someterse a imposición en el Estado en que resida la sociedad que pague los dividendos y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero el impuesto así exigido no puede exceder del 15 por 100 del importe bruto de los dividendos.

3. No obstante las disposiciones del número 2:

- a) El impuesto neerlandés sobre los dividendos pagados por una sociedad residente de los Países Bajos a una sociedad que es residente de España y cuyo capital esté, total o parcialmente, dividido en acciones no excederá del 5 por 100 del importe bruto de los dividendos:

1. si la sociedad que recibe los dividendos posee el 50 por 100 o más del capital de la sociedad que los paga, o
2. si la sociedad que recibe los dividendos posee el 25 por 100 o más del capital de la sociedad que los paga, siempre que por lo menos otra sociedad residente de España posea también el 25 por 100 o más del mismo capital.

b) El impuesto español sobre los dividendos pagados por una sociedad residente de España a una sociedad que es residente de los Países Bajos y cuyo capital esté, total o parcialmente, dividido en acciones no excederá del 10 por 100 del importe bruto de los dividendos:

1. si la sociedad que recibe los dividendos posee el 50 por 100 o más del capital de la sociedad que los paga o
2. si la sociedad que recibe los dividendos posee el 25 por 100 o más del capital de la sociedad que los paga, siempre que por lo menos otra sociedad residente de los Países Bajos posea también el 25 por 100 o más del mismo capital.

4. Las disposiciones de los números 2 y 3 no afectarán a la imposición de la sociedad por los beneficios con cargo a los que se paguen los dividendos.

5. El término "dividendos", empleado en el presente artículo, comprende los rendimientos de las acciones, de las acciones o bonos de disfrute, de las partes de minas, de las células de fundador o de otros derechos que permitan participar en los beneficios, así como las rentas de otras participaciones sociales asimiladas a los rendimientos de las acciones por la legislación fiscal del Estado en que resida la sociedad que las distribuya.

6. Las disposiciones de los números 1, 2 y 3 no se aplican si el beneficiario de los dividendos, residente de un Estado, tiene en el otro Estado del que es residente la sociedad que paga los dividendos, un establecimiento permanente con el que la participación que genere los dividendos esté vinculada efectivamente. En este caso se aplican las disposiciones del artículo 7.

7. Cuando una sociedad residente de un Estado obtiene beneficios o rentas procedentes del otro Estado, este otro Estado no puede exigir ningún impuesto sobre los dividendos pagados por la sociedad a personas que no sean residentes de este último Estado, ni someter los beneficios no distribuidos de la sociedad a un impuesto sobre los mismos, aunque los

dividendos pagados o los beneficios no distribuidos consistan, total o parcialmente, en beneficios o rentas procedentes de este otro Estado.”

## **CDI entre España y Italia**

### *Artículo 12. Cánones.*

“1. Los cánones procedentes de un Estado contratante y pagados a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2. Sin embargo, estos cánones pueden someterse a imposición en el Estado contratante de que procedan y según la legislación de este Estado, pero si la persona que percibe los cánones es el beneficiario efectivo, el impuesto así establecido no puede exceder:

- a) Del 4 por 100 del importe bruto de las remuneraciones de cualquier naturaleza pagadas por el uso o la concesión de uso de un derecho de autor sobre una obra literaria, dramática, musical o artística (con exclusión de los cánones relativos a películas cinematográficas y a las obras registradas en películas o cintas magnetoscópicas destinadas a la televisión).
- b) Del 8 por 100 del importe bruto de los cánones en todos los demás casos.

Las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán, de mutuo acuerdo, la forma de aplicar este límite.

3. El término «cánones» empleado en el presente artículo comprende las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de un derecho de autor sobre una obra literaria, artística o científica, incluidas las películas cinematográficas, de una patente, marca de fábrica o comercial, dibujo o modelo plano, fórmula o procedimiento secretos, así como el uso o la concesión de uso de un equipo industrial, comercial o científico, y por las informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplican si el beneficiario de los cánones, residente de un Estado contratante, ejerce en el otro Estado contratante, de donde procedan los cánones, una actividad industrial o comercial a través de un establecimiento permanente allí situado o presta unos servicios profesionales por medio de una base fija allí situada,

con los que el derecho o propiedad por los que se pagan los cánones están vinculados efectivamente. En estos casos, los cánones pueden someterse a imposición en este otro Estado contratante según su propia legislación interna.

5. Se considera que los cánones provienen de un Estado contratante cuando el deudor es el propio Estado, una subdivisión política o administrativa, una Entidad local o un residente en este Estado. Sin embargo, cuando el deudor de los cánones, sea o no residente de un Estado contratante, tenga en un Estado contratante un establecimiento permanente en relación con el cual se haya contraído la prestación que da origen al pago de los cánones y soporte la carga de los mismos, éstos se considerarán como procedentes del Estado contratante donde esté situado el establecimiento permanente.

6. Cuando por razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el acreedor o de las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de los cánones pagados, habida cuenta de la prestación por la que sean pagados, exceda del importe que habría sido acordado por el deudor y el acreedor en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. En este caso, el exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones de este Convenio.”



# TEMA 10

# RENDIMIENTOS DE BIENES INMUEBLES

## 1. Rendimientos de capital inmobiliario

### 1.1. *Tratamiento en el TRLIRNR*

Se consideran rendimientos obtenidos en territorio español, aquellos derivados de bienes inmuebles situados en España o de derechos derivados de los mismos (13.1.g) TRLIRNR).

Así, el criterio de sujeción utilizado en este tipo de rendimientos es el lugar de situación del bien o de los derechos relativos al mismo.

**Ejemplo.** Una sociedad residente en Paraguay posee un apartamento en una zona costera española, el cual es arrendado a turistas durante los meses de verano.

Los beneficios obtenidos por la sociedad no residente están sometidos a tributación en España, ya que el bien inmueble está situado en territorio español.

#### 1.1.1. Concepto

Para establecer que se entiende por rendimiento de capital inmobiliario debemos acudir a la normativa del IRPF, tal y como dispone el artículo 13.3 TRLIRNR.

El artículo 22.1 LIRPF dispone que tengan tal consideración los “procedentes de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre ellos, todos los que se deriven del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre los mismos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza.”

Por tanto, son rendimientos de capital inmobiliario:

- a) Los derivados de bienes inmuebles urbanos y rústicos.
- b) Los que procedan de la titularidad del bien inmueble o de un derecho real que se posea sobre éste.

**Ejemplo.** Una persona física residente en Bulgaria posee un usufructo sobre un edificio situado en España, el cual es cedido en arrendamiento.

La propiedad de dicho inmueble corresponde al nudo propietario, mientras que su goce y disfrute corresponde a la sociedad no residente como usufructuaria.

Así, la persona residente en Bulgaria tributará en España por los rendimientos derivados del arrendamiento aunque no sea la propietaria del inmueble.

- c) Los derivados del arrendamiento o de la constitución o cesión de cualquier derecho de uso o disfrute que recaiga sobre los mismos: derecho de superficie, servidumbres, censos...

**Ejemplo.** Una sociedad residente en Perú posee un derecho de superficie sobre un edificio situado en España, el cual es cedido en arrendamiento a una empresa residente en España.

Los rendimientos obtenidos por el alquiler del edificio están sometidos a imposición en España.

### **A) Bienes inmuebles**

La legislación fiscal no define que se debe entender por bien inmueble, por lo que debemos acudir al concepto establecido en el artículo 334 del Código Civil.

Dicho artículo no da una definición concreta de lo que se debe entender por bien inmueble, sino que dispone de una lista *numerus clausus* de bienes que tiene la consideración de inmuebles.

- a) Bienes inmuebles por naturaleza.

Dentro de esta categoría se incluyen las fincas y los objetos que se le incorporan.

- Las tierras, edificios, caminos y construcciones de todo género adheridas al suelo.
- Los árboles y plantas y los frutos pendientes, mientras estuvieren unidos a la tierra o formaren parte integrante de un inmueble.

- Todo lo que esté unido a un inmueble de una manera fija, de suerte que no pueda separarse de él sin quebrantamiento de la materia deterioro del objeto.
- Las máquinas, vasos, instrumentos o utensilios destinados por propietario de la finca a la industria o explotación que se realice en un edificio o heredad, y que directamente concurren a satisfacer las necesidades de la explotación misma.

b) Bienes inmuebles por destino.

Son bienes muebles al servicio de un bien inmueble o asignados a un sitio fijo.

- Las estatuas, relieves, pinturas u otros objetos de uso u ornamentación, colocados en edificios o heredades por el dueño del mueble en tal forma que revele el propósito de unirlos de un modo permanente al fundo.
- Las máquinas, vasos, instrumentos o utensilios destinados por propietario de la finca a la industria o explotación que se realice en un edificio o heredad, y que directamente concurren a satisfacer las necesidades de la explotación misma.
- Los viveros de animales, palomares, colmenas, estanques de peces o criaderos análogos cuando el propietario los haya colocado o los conserve con el propósito de mantenerlos unidos a la finca, y formando parte de ella de un modo permanente.
- Los abonos destinados al cultivo de una heredad, que estén en las tierras donde hayan de utilizarse.
- Los diques y construcciones que, aun cuando sean flotantes, estén destinados por su objeto y condiciones a permanecer en un punto fijo de un río, lago o costa.

c) Bienes inmuebles por analogía.

Se trata de bienes que tienen tal consideración por que el objeto sobre el que recaen es un bien inmueble.

- Las concesiones administrativas de obras públicas y las servidumbres y demás derechos reales sobre bienes inmuebles.

## B) Rentas indirectas

El TRLIRNR declara sujetos los rendimientos obtenidos por entidades no residentes derivados directa o indirectamente de bienes inmuebles situados en España o de derechos relativos a los mismos.

Sin embargo, no se define que se entiende por rendimientos indirectos, por lo que cabe remitirse al artículo 13.1.i).c) TRLIRNR. Por tanto, tendrán esta consideración aquellos rendimientos derivados de derechos o participaciones en entidades, residentes o no, cuyo activo esté constituido, principalmente, de forma directa o indirecta, por bienes inmuebles situados en territorio español.

**Ejemplo.** Una sociedad residente en Perú posee el 75% de una sociedad residente en España cuyo balance es el siguiente:

Activo		Pasivo	
Terrenos	45.000	Capital	60.000
Edificaciones	150.000	Reservas	7.000
Bancos	6.000	Acreedores	2.500
Amortización edificaciones	1.200		

En el 2007 la sociedad residente en España reparte a la residente en Perú dividendos por valor de 3.500.

Estos dividendos tendrán la consideración de rendimientos de capital inmobiliario, ya que el activo de la sociedad está formado principalmente por bienes inmuebles situados en España.

## C) Actividades económicas

En los casos en que las rentas inmobiliarias se obtengan en las condiciones establecidas en el artículo 27 LIRPF, se considerarán como actividades económicas y tributarán como tales.

El mencionado artículo establece que tendrán la consideración de actividades económicas las actividades de arrendamiento y compraventa de bienes inmuebles cuando concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que en el desarrollo de dicha actividad se cuente, al menos, con un local destinado a llevar la gestión de la misma.
- b) Que para la ordenación de dicha actividad se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

En estos casos, los rendimientos obtenidos por el ejercicio de la actividad inmobiliaria tributarán como rendimientos de actividades económicas por mediación de EP (art. 13.1.a) TRLIRNR).

Por otro lado, también serán considerados como rendimientos de actividades económicas obtenidos mediante del EP, aquellos derivados del desarrollo de una explotación agraria, forestal o pecuaria sobre un bien inmueble rústico o cualquier otro lugar de explotación o extracción de recursos naturales (art. 13.1.a) TRLIRNR).

### 1.1.2. Régimen Fiscal

La base imponible estará integrada por el importe íntegro de las rentas obtenidas por todos los conceptos excluido el IVA (art. 24.1 TRLIRNR y 22.2 LIRPF). Como norma general no se permite la deducción de ningún gasto, no obstante en caso de que la entidad no residente esté sujeta al Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles, la cuota pagada por este concepto tiene la consideración de gasto deducible (art. 44 TRLIRNR).

**Ejemplo.** Una sociedad residente en Paraguay posee dos locales arrendados en España. Éstos generan unos rendimientos por valor de 8.700.

La sociedad ha incurrido en los siguientes gastos:

- Impuesto sobre Bienes Inmuebles 200
- Gastos de comunidad 180
- Reparaciones 450

Además en el pago del arrendamiento se le ha repercutido el IVA por valor de 1.200 y la cuota del GEBI ha ascendido a 550.

Ingresos íntegros	8.700
IVA	1.200
Gastos deducibles	550
- GEBI	
Base imponible	6.950

El tipo impositivo aplicable es el 24% (art. 24.1.a) TRLIRNR).

De la cuota tributaria resultante serán deducibles las deducciones por donativos del artículo 68.3 LIRPF y las retenciones e ingresos a cuenta que se hubieran practicado sobre la renta del contribuyente no residente (art. 26 TRLIRNR).

El devengo se producirá cuando el rendimiento sea exigible o en la fecha de cobro si ésta fuese anterior (art. 27.1.a) TRLIRNR).

**Ejemplo.** Una sociedad residente en Suiza es usufructuaria de un edificio de oficinas en España, el cual está arrendado por una empresa residente en España.

Por dicho arrendamiento la empresa residente en España le abona 50.000 y además le repercute IVA por importe de 8.000.

La empresa suiza ha pagado 750 a la Administración Tributaria española en concepto de GEBI.

Ingresos íntegros	58.000
IVA	8.000
Gastos deducibles – GEBI	750
Base imponible	49.250
Tipo de gravamen	24%
Cuota tributaria	12.312

#### A) *Rentas presuntas*

Con el fin de que ninguna renta quede fuera de tributación, el artículo 12.2 TRLIRNR presume retribuidas las cesiones de bienes o derechos susceptibles de generar rentas.

Así, en base a este artículo se presumen retribuidas las cesiones de bienes inmuebles, salvo prueba en contrario.

En estos casos la base imponible estará constituida por el valor normal de mercado de la cesión. Para determinar dicho valor, la Administración deberá tener en cuenta circunstancias como la superficie del inmueble, la situación del mismo y las prestaciones interiores con que cuenta.

El devengo del impuesto se producirá el 31 de diciembre de cada año (art. 27.2 TRLIRNR).

**Ejemplo.** Una entidad residente en Francia posee una casa en España que es utilizada por sus socios.

Se presume que los socios han pagado una renta en concepto de arrendamiento, por lo que existe un rendimiento de capital inmobiliario obtenido por la entidad residente en Francia por el valor normal de mercado del supuesto arrendamiento.

No obstante, la sociedad residente en Francia podrá probar que no ha existido contraprestación, por lo que no se le aplicará el artículo 12.2 TRLIRNR.

## 1.2. *Tratamiento en el MOCDE*

### 1.2.1. Concepto

El artículo 6.3 MOCDE prevé que tengan la consideración de rentas inmobiliarias aquellos rendimientos derivados de “la utilización directa, al arrendamiento o aparcería, así como de cualquier otra forma de explotación de bienes inmuebles”.

Así, dentro del concepto de capital inmobiliario se incluyen todos aquellos rendimientos que provengan de forma directa o indirecta de un bien mueble:

- a) Arrendamientos o subarrendamientos, aparcerías...
- b) Rentas producidas por explotaciones agrícolas, forestales o ganaderas (art. 6.1 MOCDE).

Sin embargo, algunos CDI las consideran como beneficios empresariales al tener la consideración de EP.

- c) Supuestos de mera posesión del bien.

**Ejemplo.** El GEBI somete a gravamen la propiedad o la posesión, por cualquier título, de bienes inmuebles situados en España o derechos reales de goce o disfrute sobre los mismos de entidades no residentes.

Las rentas derivadas de la explotación directa de minas, canteras, o cualesquiera otros yacimientos naturales tienen la consideración de beneficios empresariales.

### 1.2.2. Bien inmueble

El MOCDE no define el concepto de bien inmueble, no obstante en el apartado 2 del artículo 6 establece una remisión a la legislación interna del Estado de situación del bien. Así, los bienes que se encuentren situados en España tendrán la consideración de inmuebles cuando se encuentren incluidos en el artículo 334 CC.

Sin embargo, esta remisión está condicionada por lo límites establecidos en dicho artículo. De acuerdo con el artículo 6.2 MOCDE son en todo caso bienes muebles:

- a) Los accesorios, el ganado y equipo utilizado en las explotaciones agrícolas y forestales.

En esta expresión se deben entender incluidos el mobiliario, la tesorería, los títulos valores u otros activos de la explotación, siempre y cuando exista una vinculación económica.

- b) Los derechos a los que se apliquen las disposiciones de Derecho privado relativas a los bienes raíces.

Dentro de este concepto se incluyen los derechos reales sobre bienes inmuebles.

- c) El usufructo de bienes inmuebles.

- d) El derecho a percibir pagos variables o fijos por la explotación o concesión de la explotación de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales.

En este caso se incluye la ganancia derivada de la transmisión de tales derechos.

Los rendimientos derivados de la explotación minera son considerados en todo caso como beneficios empresariales.

Por otro lado, el mencionado artículo excluye del concepto de bien inmueble a los “buques, embarcaciones y aeronaves”.

### 1.2.3. Gravamen

Las rentas inmobiliarias se someten a imposición en el Estado de la fuente, es decir, en el Estado en que se halle situado el bien inmueble.

El Estado de residencia de la entidad perceptora de las rentas también tiene derecho a gravar dichos rendimientos, si bien tiene la obligación de eliminar la posible doble imposición generada.

**Ejemplo.** Una sociedad residente en España posee un inmueble arrendado en Alemania.

Las rentas de capital inmobiliario obtenidas por dicha sociedad serán sometidas a tributación en Alemania (art. 6.1 CDI entre España y Alemania) y, además, se integrarán en su base imponible del Impuesto de Sociedades.

Sin embargo, el artículo 23.1.b).ee) CDI entre España y Alemania permite la deducción del impuesto satisfecho en el extranjero por la sociedad residente en España, a fin de evitar la doble imposición internacional.

Este criterio de tributación preferente en la fuente se aplica con independencia de cualquier otra disposición establecida en el CDI. Así, el artículo 6 es aplicable a todas las rentas inmobiliarias tanto si

proceden de un uso privado, de bienes afectos a actividades industriales o comerciales...

El MOCDE se limita a repartir la potestad de gravamen entre los Estados contratantes, por lo que para determinar la tributación de los rendimientos de capital inmobiliario (valoración, gastos deducibles, tipo de gravamen...) hemos de acudir a la legislación fiscal interna del Estado de situación del bien.

La práctica totalidad de los CDI suscritos por España siguen el criterio del MOCDE y atribuyen el derecho a gravar las rentas inmobiliarias al Estado contratante en que el bien esté situado. Así, se sigue el principio de tributación compartida a excepción del CDI celebrado con Austria que atribuye al Estado de la fuente la tributación exclusiva.

#### **1.2.4. Establecimiento permanente**

El Estado de la fuente tiene derecho preferente para someter a gravamen las rentas inmobiliarias, con independencia de que éstos formen parte de un EP (art. 6.4 MOCDE).

Con ello, se pretende asegurar que las rentas inmobiliarias queden gravadas en el Estado en que se halla situado el bien. Así, nada obsta para que los Estados consideren que las rentas derivadas de bienes inmuebles obtenidas por medio de EP sean consideradas como rentas empresariales, siempre y cuando queden gravadas en el Estado de situación del bien inmueble.

## **2. Imputación de rentas inmobiliarias**

Existen una serie de bienes inmuebles que no se encuadran dentro de los rendimientos de capital inmobiliario, sino que tributan como imputación de rentas inmobiliarias.

La imputación de rentas inmobiliarias es un régimen especial por el que se someten a tributación los inmuebles urbanos no arrendados. Estos inmuebles no producen rendimientos de manera efectiva, pero el legislador estima que deben ser objeto de imputación en la base imponible del contribuyente no residente.

Según el artículo 13.1.h) TRLIRNR, se consideran rentas obtenidas en territorio español las rentas imputadas a las personas físicas no residentes titulares de bienes inmuebles urbanos no afectos a actividades económicas.

Por tanto, para que sea de aplicación este régimen es necesario:

- a) Que se trate de una persona física no residente titular de un bien inmueble urbano.
- b) Que se trate de un bien inmueble urbano calificado como tal en el artículo 62 de la Ley 39/1988 reguladora de las Haciendas Locales, siempre y cuando:
  - No se encuentre afecto a actividades económicas.
  - No genere rendimientos de capital inmobiliario.
  - No se trate de una vivienda habitual, ni de suelo edificado.
  - No se trate de inmuebles urbanos en construcción, ni que por razones urbanísticas no sean susceptibles de uso.

Quedan excluidos de este régimen los bienes inmuebles rústicos y los solares urbanos.

La base imponible del impuesto estará constituida por la renta imputada que se determinará con arreglo a lo dispuesto en el artículo 85 LIRPF (art. 24.5 TRLIRNR):

- a) Regla general.

La renta a imputar es el 2% del valor catastral sin revisar, calculado en proporción al número de días correspondientes en cada período impositivo.

La imputación de la renta inmobiliaria debe ser prorrateada. Es decir, la renta será proporcional al número de días de cada período impositivo en que la persona física no residente es propietario o titular de un derecho real de disfrute sobre el bien inmueble urbano.

**Ejemplo.** Una persona física sueca adquirió un inmueble situado en territorio español en el 1 de noviembre de 2007, siendo el valor catastral sin revisar de 20.000.

El contribuyente deberá imputar en su renta de dicho ejercicio la parte proporcional en el inmueble ha sido de su propiedad, es decir:

$$20.000 * 2\% * (61/365) = 66,8$$

b) Reglas especiales.

- Si el valor catastral ha sido revisado o modificado a partir del año 1994, la renta a imputar será del 1,1% de dicho valor.
- En caso de que el inmueble no tuviese asignado el valor catastral a la fecha de devengo del impuesto o dicho valor no hubiese sido notificado a su titular, la renta a imputar será el 1,1% de la mitad del valor por el que estos deban computarse a efectos del IP, esto es, el mayor de estos valores:
  - El precio de adquisición.
  - El comprobado por la Administración a efectos de otros impuestos.
- Multipropiedad

En los supuestos de aprovechamiento por turnos de un inmueble (multipropiedad), a cada uno de los titulares del derecho de aprovechamiento se le imputará la parte proporcional de la base liquidable del Impuesto sobre Bienes Inmuebles correspondiente a la duración de su derecho.

En caso de que no pueda determinarse dicha base liquidable se tomará como base de imputación el precio de adquisición del derecho.

El rendimiento imputable será el 1,1% o el 2% según corresponda.

Cuando el derecho de aprovechamiento por turnos del inmueble no supere las dos semanas por año no será imputable rendimiento alguno.

El tipo de gravamen aplicable es del 24% (art. 25.1.a) TRLIRNR).

El devengo del impuesto se producirá el 31 de diciembre de cada año (art. 27.1.c) TRLIRNR).

### **3. Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes**

Este gravamen se dispone con el fin de evitar la evasión fiscal derivada del uso de sociedades instrumentales residentes en el extranjero, gene-

ralmente paraísos fiscales y con opacidad con respecto a sus titulares, para realizar inversiones inmobiliarias en España.

Están sujetas al GEBI las entidades no residentes que sean propietarias o posean en España, por cualquier título bienes inmuebles o derechos reales de goce o disfrute sobre los mismos (art. 40 TRLIRNR).

No obstante, se declaran exentas de este gravamen las siguientes entidades (art. 42 TRLIRNR):

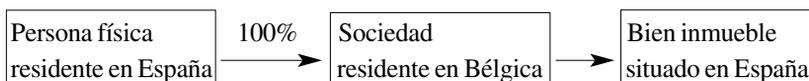
- a) Los Estados e instituciones públicas extranjeras, así como los organismos internacionales.

Esta exención sólo aplicable a los bienes demaniales de estos entes.

- b) Las entidades con derecho a la aplicación de un CDI con cláusula de intercambio de información, siempre y cuando en las personas físicas que en última instancia posean directa o indirectamente el capital o patrimonio de dicha entidad, concurren alguna de las siguientes circunstancias:

- Sean residentes en España.
- Tengan derecho a la aplicación de un CDI con cláusula de intercambio de información.

**Ejemplo.** Una sociedad belga, cuyos socios son personas físicas residentes en España, posee un inmueble en España.



En este caso la sociedad estaría exenta, ya que:

- Las personas físicas que en última instancia poseen el capital de la sociedad belga son residentes en España.
- Bélgica tiene suscrito un CDI con España con cláusula de intercambio de información.

Para la aplicación de esta exención, las entidades no residentes estarán obligadas a presentar una declaración en la que se relacionen:

- Los bienes inmuebles situados en territorio español.
- Las personas físicas tenedoras en última instancia de su capital o patrimonio social.

Además, se debe hacer constar la residencia fiscal, nacionalidad y domicilio de la propia entidad y de las personas físicas, aportando al efecto la correspondiente certificación de residencia fiscal emitida por las autoridades fiscales competentes del país de que se trate.

- c) Las entidades que desarrollen en España explotaciones económicas diferenciables de la simple tenencia y arrendamiento del bien inmueble de modo continuado y habitual.

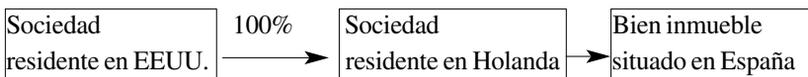
Se entiende que existe una actividad económica diferenciable cuando (art.20.2 RIRNR):

- El valor real de bien inmueble no exceda 5 veces el valor real de los elementos patrimoniales afectos a la explotación económica.
  - Cuando el bien inmueble sirva parcialmente a la explotación económica, debe tomarse en cuenta la parte del inmueble no utilizada en dicha explotación.
  - Cuando no pueda considerarse que existe una explotación económica diferenciable, la base imponible estará constituida por el valor catastral, y en su defecto, por las normas del Impuesto sobre el Patrimonio, que corresponda a la parte del bien inmueble no utilizado en la actividad económica.
- El valor anual de las operaciones económicas sean igual o superior a 600.000 euros.
- El valor anual de las operaciones económicas sea igual o superior a la base imponible del GEBI.

- d) Las sociedades que coticen en mercados secundarios de valores oficialmente reconocidos.

Esta exención también es aplicable en los casos en que la propiedad del bien inmueble se tenga de forma indirecta a través de una entidad con derecho a la aplicación de un CDI con cláusula de intercambio de información.

**Ejemplo.** Una sociedad holandesa posee un bien inmueble en España. Dicha sociedad es poseída al 100% por una sociedad estadounidense que cotiza en Bolsa.



- e) Entidades sin ánimo de lucro de carácter benéfico o cultural, siempre y cuando:
- Los bienes inmuebles se utilicen en el ejercicio de las actividades que constituyan su objeto y sean reconocidas con arreglo a la legislación de su Estado de residencia.
  - El Estado de residencia tenga suscrito con España un CDI con cláusula de intercambio de información.

Aunque estas entidades estén exentas deben presentar declaración del impuesto, exceptuándose de esta obligación a los Estados o instituciones públicas extranjeras y organismos internacionales.

La base imponible de este gravamen especial está constituida por el valor catastral del bien inmueble. En caso de que no exista valor catastral, se aplicarán las normas de valoración del Impuesto sobre el Patrimonio.

De acuerdo con el artículo 10 LIP, la base imponible estará formada por el mayor de estos valores:

- a) El valor comprobado por la Administración española a efectos de otros tributos (Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones...).

Debe tratarse de un valor comprobado dentro de un procedimiento formal de comprobación de valores.

- b) El precio, contraprestación o valor de adquisición.

La ley se refiere al precio en las adquisiciones onerosas, a la contraprestación en las de carácter no dinerario y al valor de adquisición en las adquisiciones lucrativas.

**Ejemplo.** Una sociedad residente en Uruguay posee una casa en España, la cual carece de valor catastral. El valor comprobado a efectos de ITP ascendió a 30.000, no obstante el valor declarado en la transmisión fue de 26.000.

La base imponible del GEBI será 30.000.

El tipo aplicable sobre la base imponible es el 3%.

El devengo se producirá el 31 de diciembre de cada año.

**Ejemplo.** Una sociedad panameña posee un apartamento en España, cuyo valor catastral de 23.000. El chalet fue adquirido a un particular por lo que el valor declarado a efectos de ITP fue de 25.000.

Base imponible	23.000
Tipo de gravamen	3%
Cuota tributaria	690

### 3.1. *Fraccionamiento de la base imponible*

La ley prevé determinadas situaciones en que se hace necesario el fraccionamiento de la base imponible, es decir, el gravamen se exige proporcionalmente al valor de la participación en los bienes o derechos por parte de la entidad no residente, o al de participación de los titulares últimos no residentes en la entidad propietaria o poseedora del bien inmueble (41.2 TRLIRNR):

- a) Titularidad compartida sobre el bien inmueble o derechos inmobiliarios por parte de la entidad no residente y otras personas o entidades.

**Ejemplo.** Una entidad residente en Suiza es copropietaria con otra entidad española de un inmueble situado en España, por lo que es propietaria de dicho inmueble al 50%. El valor catastral del inmueble es de 30.000.

Base imponible (30.000 * 50%)	15.000
Tipo de gravamen	3%
Cuota tributaria	450

- b) Cuando las condiciones de residencia para gozar de la exención exigibles a los socios, partícipes o beneficiarios de la entidad no residente se cumplan parcialmente.

**Ejemplo.** Una sociedad residente en Francia que posee un inmueble en España, tiene como socios a las siguientes personas físicas:

- Persona física residente en Andorra: Participación 45%
- Persona física residente en España: Participación 30%.
- Persona física residente: en Italia: Participación 25%.

El valor catastral del inmueble es de 70.000.

Base imponible (70.000 * 45%)	31.500
Tipo de gravamen	3%
Cuota tributaria	945

Tan sólo será exigible el 45% del valor catastral del inmueble, ya que el resto de participación de la sociedad corresponde a personas físicas que cumplen los requisitos del artículo 42.1.b) TRLIRNR, puesto que residen, bien en España bien en un Estado (Italia) con el que España tiene un Convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información.

### 3.2. *GEBI como gasto deducible*

El hecho de que un inmueble esté sujeto al GEBI no impide que los rendimientos derivados de su explotación tributen como rendimientos de capital inmobiliario, por esta razón la cuota satisfecha por el GEBI tiene carácter de gasto deducible en la base imponible del impuesto (art. 44 TRLIRNR).

## Resumen

- Son rendimientos de capital inmobiliario aquellos que proceden de la titularidad de bienes inmuebles o de derechos reales sobre ellos, así como todos los que deriven del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre los mismos.
- Quedan sujetos a tributación en España, aquellos rendimientos derivados directa e indirectamente, de bienes inmuebles situados en España o de derechos derivados de los mismos.

No obstante, tributarán como beneficios empresariales obtenidos mediante EP:

- Aquellas rentas inmobiliarias obtenidas en las condiciones establecidas en el artículo 27 LIRPF.
- Los supuestos de desarrollo de una explotación agraria, forestal o pecuaria sobre un bien inmueble rústico o cualquier otro lugar de explotación o extracción de recursos naturales.

- a) La base imponible del impuesto está formada por los ingresos íntegros, excluido el IVA.

No se permite la deducción de ningún gasto, salvo la cuota pagada por el GEBl.

- b) El tipo impositivo aplicable es del 24%.
  - c) Sobre la cuota íntegra se podrán aplicar la deducción del artículo 68.3 LIRPF y se deducirán los pagos a cuenta realizados sobre la renta del contribuyente no residente.
- El MOCDE define a las rentas inmobiliarias como aquellos rendimientos derivados de “la utilización directa, al arrendamiento o aparcería, así como de cualquier otra forma de explotación de bienes inmuebles”.
    - a) Las rentas inmobiliarias se someten a imposición en el Estado de situación del bien inmueble.
    - b) Para determinar la tributación de los rendimientos de capital inmobiliario se debe estar a lo dispuesto en la legislación fiscal interna del Estado de situación del bien.
    - c) El Estado de la fuente tiene derecho preferente para someter a gravamen las rentas inmobiliarias, con independencia de que éstos formen parte de un EP.
  - Imputación de rentas inmobiliarias.
    - a) Las personas físicas no residentes, titulares de inmuebles urbanos no afectos a actividades económicas y que no generen rendimientos de capital inmobiliario están sometidos al IRNR por imputación de rentas inmobiliarias.
    - b) Con carácter general, los contribuyentes deberán computar como renta el 1,1 % del valor catastral del inmueble (2%, si el valor catastral no se hubiera revisado o modificado).
    - c) El tipo de gravamen es del 24%.
    - d) El devengo se producirá el 31 de diciembre de cada año.
  - Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles.
    - a) Están sujetas a este gravamen las entidades no residentes que sean propietarias o posean en España, por cualquier título bienes inmuebles o derechos reales de goce o disfrute sobre los mismos.
    - b) Estarán exentas las entidades establecidas en el artículo 42 TRLIRNR.

- c) La base imponible de este gravamen especial está constituida por el valor catastral del bien inmueble, y en su defecto se aplican las normas del IP.
- d) El tipo de gravamen aplicable es el 3%.
- e) El devengo se producirá el 31 de diciembre de cada año.

## Ejercicios

1. Determinar la tributación de las siguientes operaciones:

- a) Una persona física residente en Brasil es usufructuaria de un piso situado en España. Dicho piso es arrendado a una persona física española que lo utiliza como vivienda, por lo que ha obtenido unos ingresos de 3.000. Sin embargo, ha incurrido en los siguientes gastos: IBI 50, comunidad 150, conservación 60.  
El valor catastral de piso es de 15.000
- b) Una sociedad italiana, cuyos socios son personas físicas residentes en España y Holanda, posee una casa en España. La casa está vacía en espera de poder ser alquilada.  
El valor catastral de la casa es de 20.000 y el valor declarado cuando se adquirió la casa a efectos de ITP es de 25.000.
- c) Una sociedad residente en Perú es copropietaria al 50% de un local situado en España, junto con una entidad holandesa. Dicho local carece de valor catastral, como el local fue adquirido a un particular español el valor declarado a efectos de ITP es de 50.000
- d) Una sociedad belga participa en un 25% en una sociedad española, cuyo último balance es el siguiente.

Activo		Pasivo	
Terrenos	65.000	Capital	60.000
Edificaciones	145.000	Reservas	18.000
Bancos	6.000	Acreedores	5.500
Maquinaria	3.000		
Amortización edificaciones	1.200		

La sociedad española le reparte un dividendo de 5.000.

- e) Una persona física residente en Paraguay posee una vivienda en España. La vivienda es arrendada del 1 de enero de 2007 al 30 de septiembre de 2007.

El arrendamiento le ha reportado unos beneficios de 5.350, de los cuales 350 corresponden a IVA. Asimismo ha incurrido en gastos de mantenimiento por importe de 100.

El valor catastral sin revisar el inmueble es de 30.000.

- f) Una sociedad residente en Austria posee dos locales arrendados en España.

El arrendatario del alquiler del primer local le ha satisfecho 2.900, de los cuales 400 corresponden a IVA. Además, la sociedad ha pagado 45 de IBI y 95 por gastos de mantenimiento.

El arrendatario del segundo local le ha pagado 4.640, de los cuales 640 corresponden a IVA. La entidad ha pagado 65 en concepto de IBI.

- g) Una sociedad residente en Bélgica posee varios inmuebles en España, por lo que para su gestión posee un local en España y en el que trabajan dos personas contratadas.

Los ingresos que ha obtenido durante el ejercicio 2008 ascienden a 25.000 y los gastos de personal ascienden a 5.000, los de suministros a 500 y los de administración 1.500.

## Glosario

*Arrendamiento:* Contrato por el que una persona propietaria del bien inmueble o titular de un derecho real sobre el mismo (arrendador) cede el uso y disfrute del mismo a otra persona (arrendataria), a cambio de una cantidad.

*Bienes demaniales:* Bienes de dominio público. Propiedades administrativas formalmente sometidas al uso y servicio público, por expreso reconocimiento y delimitación hecha por la propia administración.

*Bien inmueble urbano:* Bien caracterizado por su destino comercial, industrial o de casa-habitación, la edificación y su situación en la ciudad.

*Bien inmueble rústico:* Bien caracterizado por su situación en el campo, la no edificación y su destino agrícola, pecuario o forestal.

*Bien raíz:* Bien inmueble.

*Censo:*

- *Censo consignativo:* Derecho real por el que una persona (censatario) impone sobre un bien inmueble de su propiedad el gravamen de un canon o pensión, que se obliga a pagar al censalista por el capital que de éste recibe en dinero.

- *Censo reservativo*: Derecho real por el que una persona cede a otra el pleno dominio de un inmueble, reservándose el derecho a percibir sobre el mismo inmueble, una pensión anual que debe pagar al censatario.

*Derecho de superficie*: Derecho real que atribuye a su titular la facultad de sembrar, plantar o edificar en finca ajena, disfrutando de lo plantado o sembrado hasta que llegue el momento de restituir el suelo con lo plantado o edificado al propietario de la finca.

*Servidumbre*: Derecho real por el que se tiene derecho a obtener una utilidad limitada de una finca (predio sirviente) a favor de otra finca o de una persona o grupo de personas (predio dominante), como por ejemplo el derecho de paso.

*Usufructo*: Derecho real que tiene una persona (usufructuario) en cosa de otro (nudo propietario) que da derecho a disfrutar de los bienes ajenos con la obligación de conservar su forma y su sustancia.. Esto es, a obtener las utilidades derivadas del destino económico del bien y no las que pudieran derivar de su transformación.

## Bibliografía

- “Derecho Civil I. Introducción y Parte general”, Manuel Alvadalejo Ed. José María Bosch Editor S.A. 1996.
- “Derecho Civil III. Derecho de Bienes”, Manuel Alvadalejo, Ed. José María Bosch Editor S.A. 1991
- “Estudio del Modelo de Convenio sobre renta y patrimonio de la OCDE de 1992”, José María Tovillas Morán, Ed. Marcial Pons. 1996
- “Los Convenios para evitar la Doble Imposición”, Juan Ramón Medina Cepero, Ed. Trivium. 2003
- “Manual de Fiscalidad Internacional”. Teodoro Cordón Ezquerro, Ed. Institutos de Estudios Fiscales. Manuales de la Hacienda Pública. 2001
- “Memento Práctico. Fiscal.2007”. Ed. Francis Lefebvre.
- “Nociones de Derecho Civil Patrimonial e Introducción al Derecho”., José Luis Lacruz, Ed. Dykinson. 2000.
- “Planificación Fiscal Internacional” Joaquín de Arespacochaga, Ed. Marcial Pons. 1998

## Anexo

### CDI entre España y Austria

#### *Artículo 6. Rentas inmobiliarias.*

“1. Las rentas procedentes de los bienes inmuebles sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que tales bienes estén situados.

2. La expresión "bienes inmuebles" se definirá de acuerdo con la ley del Estado contratante en que los bienes estén situados. Dicha expresión comprende, en todo caso, los accesorios, el ganado y equipo utilizados en las explotaciones agrícolas y forestales, los derechos a los que se apliquen las disposiciones de derecho privado relativas a la propiedad territorial, el usufructo de bienes inmuebles y los derechos a percibir cánones variables o fijos por la explotación o la concesión de la explotación de yacimientos minerales, fuentes u otras riquezas del suelo.

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

### CDI entre España y Bélgica

#### *Artículo 6. Rentas inmobiliarias.*

“ 1. Las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga de bienes inmuebles (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas o forestales) situados en el otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. La expresión «bienes inmuebles »tendrá el significado que le atribuya el Derecho del Estado contratante en que los bienes en cuestión estén situados. Dicha expresión comprende en todo caso los accesorios, el ganado y equipo utilizado en las explotaciones agrícolas y forestales, los derechos a los que sean aplicables las disposiciones de Derecho privado relativas a los bienes raíces, el usufructo de bienes inmuebles y los derechos a percibir pagos variables o fijos por la explotación o la concesión de la explotación de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales; los buques, embarcaciones y aeronaves no se consideran bienes inmuebles.”

## CDI entre España y Brasil

### *Artículo 6. Rentas de los bienes inmuebles*

1. Las rentas procedentes de los bienes inmuebles pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que tales bienes están situados.

2. a) Sin perjuicio de lo dispuesto en las letras b) y c), la expresión "bienes inmuebles" se definirá de acuerdo con la ley del Estado contratante en que los bienes estén situados.

b) La expresión "bienes inmuebles" comprende, en todo caso, los accesorios de la propiedad inmobiliaria, el ganado y equipo utilizados en las explotaciones agrícolas y forestales, los derechos a los que se apliquen las disposiciones de derecho privado relativas a la propiedad inmobiliaria, el usufructo de bienes inmuebles y los derechos a percibir cánones variables o fijos por la explotación o la concesión de la explotación de yacimientos minerales, fuentes u otras riquezas del suelo.

c) Los buques, embarcaciones y aeronaves no se consideran bienes inmuebles.

3. Las disposiciones del párrafo 1 se aplican a las rentas derivadas de la utilización directa, del arrendamiento o de cualquier otra forma de explotación de los bienes inmuebles.[...]"

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

## TEMA 11

# GANANCIAS PATRIMONIALES

### 1. Tratamiento en el TRLIRNR

El artículo 13.1.i) TRLIRNR establece que tienen la consideración de rentas sujetas las ganancias patrimoniales procedentes de:

- a) Valores emitidos por personas físicas o entidades españolas.  
**Ejemplo.** Una sociedad panameña posee una participación del 25% en una sociedad española. Posteriormente transmite dicha participación. La ganancia patrimonial obtenida por la venta estará sometida a imposición en España.
- b) Otros bienes muebles situados en territorio español o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español.
- c) Bienes o derechos situados en España e incorporados sin previa transmisión al patrimonio de la sociedad no residente.
- d) Bienes inmuebles situados en España.  
En particular, se incluyen:

- Las ganancias patrimoniales derivadas de derechos o participaciones en una entidad residente o no, cuyo activo esté constituido principalmente por bienes inmuebles situados en España, ya sea de forma directa o indirecta.

**Ejemplo.** Una sociedad colombiana posee el 10% de una sociedad francesa, cuyo balance del ejercicio es el siguiente:

Activo		Pasivo	
Terrenos (España)	75.000	Capital	60.000
Edificaciones (España)	100.000	Reservas	10.000
Bancos	16.000	Acreedores	3.500
Amortización edificaciones	1.700		

La sociedad transmite su participación obteniendo una ganancia patrimonial. Dicha ganancia está sometida a tributación en España, ya que el activo de la sociedad está constituido principalmente por inmuebles situados en España.

- Las ganancias patrimoniales procedentes de la transmisión de derechos o participaciones en una entidad residente o no, que atribuyan a su titular el derecho de disfrute sobre bienes inmuebles situados en España.

El punto de conexión utilizado en las ganancias patrimoniales es el lugar de situación del bien o ejercicio del derecho, así como el de emisión.

### ***1.1. Supuestos de exención***

Junto a los supuestos enunciados en el apartado anterior que delimitan los casos en que se produce una ganancia patrimonial sujeta al impuesto español, ciertas plusvalías se excluyen expresamente de tributar en España. Estas ganancias exentas son:

- a) Las derivadas de bienes muebles, siempre y cuando sea obtenidos por entidades residentes en la UE (art. 14.1.b) TRLIRNR).

La exención no será aplicable a las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de acciones, participaciones u otros derechos en una entidad:

- Cuando el activo de dicha entidad consista principalmente, directa o indirectamente, en bienes inmuebles situados en territorio español.
- Cuando el contribuyente haya participado, directa o indirectamente, en al menos, el 25 por 100 del capital o patrimonio de dicha entidad durante el período de doce meses precedente a la transmisión.

**Ejemplo.** En fecha de 1 de diciembre de 2006 Una sociedad maltesa adquiere una participación del 20% en una entidad española. Posteriormente en fecha de 15 de febrero de 2005, adquiere un 10% más de la entidad española.

El 2 de marzo de 2007 transmite un 15% de su participación obteniendo una ganancia patrimonial.

Dicha ganancia estará sujeta y no exenta, ya que durante el año anterior ha tenido una participación superior al 25%.

Cuando sean obtenidas a través de un territorio calificado como paraíso fiscal.

- b) Las derivadas de la transmisión de valores o el reembolso de participaciones en fondos de inversión realizadas en algunos de los mercados secundarios oficiales de valores españoles obtenidas por entidades no residentes, que residan en un Estado con el que España tenga suscrito un CDI para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información (art. 14.1.h) TRLIRNR).
- c) Las procedentes de la transmisión de contenedores, buques o aeronaves a casco desnudo (art. 14.1.f) TRLIRNR).

Además, se deben tener en cuenta las exenciones previstas en el artículo 33.4 LIRPF. Conformar a este artículo estarán exentas las ganancias patrimoniales derivadas de:

- a) Donaciones de bienes efectuadas a las fundaciones, asociaciones y entidades sin fines de lucro a las que se les aplica el régimen de la Ley 49/2002 de mecenazgo.
- b) Pago de la deuda tributaria mediante la entrega de bienes del patrimonio histórico o de interés cultural.

## **1.2. Concepto.**

Para definir el concepto de ganancia patrimonial hemos de remitirnos a la normativa reguladora del IRPF.

La LIRPF define las ganancias patrimoniales como aquellas variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquel (artículo 33.1 LIRPF).

Dentro de esta definición se incluyen tanto las ganancias como las pérdidas patrimoniales. Sin embargo, el TRLIRNR se limita a someter a gravamen las plusvalías obtenidas por no residentes sin tener en cuenta las pérdidas patrimoniales producidas.

El devengo de los rendimientos sin mediación de EP se produce operación por operación, por lo que no es posible compensar entre sí las ganancias y pérdidas patrimoniales.

Así, cuando una persona o entidad no residente obtenga una pérdida como consecuencia de la transmisión de bienes o derechos situados o ejercidos en España simplemente no tributará.

**Ejemplo.** Una persona física china posee un bien inmueble en España, cuyo valor de adquisición es de 50.000. Durante el ejercicio 2007 lo transmite por 46.500. La pérdida patrimonial obtenida no tributa en España ni se tiene en cuenta en el gravamen de las posibles ganancias patrimoniales futuras obtenidas por el no residente, ni se compensa con las presentes o pasadas..

### 1.2.1. Supuestos en que no existe ganancia patrimonial

La LIRPF regula diversos supuestos en los que se estima que no existe ganancia patrimonial. Se trata de supuestos en que aún cumpliéndose los requisitos por los que se manifiesta una ganancia patrimonial, se considera que no la hay (art. 33.3 LIRPF):

- a) Reducción de capital con amortización de valores o participaciones.

En este caso se considera que las acciones amortizadas son las adquiridas en primer lugar, y su valor de adquisición se distribuye proporcionalmente entre los restantes valores homogéneos que permanezcan en el patrimonio de la sociedad no residente.

Si la reducción no afecta por igual a todos los valores o participaciones propiedad del sujeto no residente, se entenderá referida a las adquiridas en primer lugar.

Con ello se consigue diferir la tributación al momento en que se transmitan las acciones o participaciones en la sociedad.

**Ejemplo.** Una sociedad peruana adquirió en 1996, 100 acciones por valor de 1.000 de una sociedad española. En 1999 vuelve a adquirir 100 acciones por valor de 2.000 y en el 2004 adquiere otras 100 acciones por valor de 4.000.

Año	Acciones	Valor de adquisición	Total
1996	100	1.000	100.000
1999	100	2.000	200.000
2004	100	4.000	400.000
			700.000

En el 2007 la sociedad española reduce su capital una tercera parte amortizando las acciones emitidas en 1999.

A efectos fiscales se entienden amortizadas las adquiridas en primer lugar. Así, el nuevo valor de adquisición de las acciones será el siguiente:

$$1996 \quad 100.000/3=33.333$$

Año	Acciones	Valor de adquisición	Total	Nuevo valor de adquisición	Total
1999	100	2.000	200.000	200.000+33.333	233.333
2004	100	4.000	400.000	400.000+66.666	466.666
			700.000		700.000

b) Reducción de capital con devolución de aportaciones.

Cuando la reducción de capital tenga por finalidad la devolución de aportaciones, el importe de ésta o el valor normal de mercado de los bienes o derechos percibidos, minorará el valor de adquisición de los valores o participaciones afectadas. El exceso tributará como rendimiento de capital mobiliario.

**Ejemplo.** En 2000 una sociedad colombiana adquirió 100 acciones por 6.000 de una sociedad española. En el 2007, la sociedad española realiza una reducción de capital para devolver aportaciones a los socios, por lo que la sociedad colombiana recibe un importe de 20 por cada acción.

El nuevo valor de adquisición de las acciones se calculará de la siguiente forma:

$$100 * 20 = 2.000$$

$$6.000 - 2.000 = 4.000$$

Así, el valor de adquisición de las acciones a efectos de futuras transmisiones será de 4.000.

### 1.3. Régimen fiscal

#### 1.3.1. Base imponible

La base imponible correspondiente a las ganancias patrimoniales se determina de la siguiente forma (art. 24.4 TRLIRNR):

- a) Con carácter general se aplicarán las normas previstas en los artículos 33 a 39 LIRPF, a excepción del artículo 33.2 LIRPF; y 94 y 95 LIRPF referido a las Instituciones de Inversión Colectiva, salvo en lo dispuesto en el artículo 94.1.a) LIRPF.
- b) Sin embargo, la base imponible será el valor normal de mercado del bien en los casos en que:
  - El no residente obtenga una ganancia patrimonial procedente de una adquisición a título lucrativo

**Ejemplo.** Una sociedad peruana recibe una donación de una persona física española de acciones de una sociedad residente en España. La base imponible del impuesto será el valor normal de mercado de las acciones recibidas.

- El no residente obtenga de una adquisición sin transmisión previa.

#### A) *Norma general.*

Con carácter general, las ganancias patrimoniales se determinan conforme a las siguientes reglas (art. 34 LIRPF):

- a) Transmisiones onerosas.

Si la ganancia patrimonial se produce como consecuencia de una transmisión onerosa, su importe será la diferencia entre el valor de adquisición y el valor de transmisión del elemento patrimonial.

El valor de adquisición estará formado por los siguientes elementos (art. 35 LIRPF):

- Importe real por el que la adquisición se hubiese efectuado.
- Coste de las inversiones y mejoras efectuadas en el bien adquirido.

Cuando se transmite un elemento patrimonial en el cual se han efectuado mejoras, deberá distinguirse en el valor de transmisión la parte que corresponda a la mejora y la parte que corresponda a la adquisición.

Por inversiones y mejoras se debe entender todos aquellos elementos que aumentan el valor de un bien.

**Ejemplo.** Una sociedad peruana adquiere un chalet situado en España por 40.000 y a los 3 años de su adquisición decide construir un garaje con un coste de 3.500. Posteriormente, vende dicho chalet por 50.000.

La ganancia patrimonial se calcularía de la siguiente manera:

$$3.500 / 40.000 = 0,0875 * 100 = 8,75\%$$

$$50.000 * 8,75\% = 4.375$$

Chalet

Valor de transmisión	$50.000 - 4.375 = 45.625$
Valor de adquisición	40.000
Ganancia patrimonial	5.625

Garaje

Valor de transmisión	4.375
Valor de adquisición	3.500
Ganancia patrimonial	875

Ganancia patrimonial  $5.625 + 875 = 6.500$

- Gastos y tributos inherentes a la adquisición

Se excluyen los intereses que hubieran sido satisfechos por el adquirente.

Dentro de este concepto estarán incluidos normalmente los gastos de notaría, registro, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, Impuesto sobre el Valor Añadido...

- Las amortizaciones, minorando el valor de adquisición.

En el caso de los bienes inmuebles no afectos a actividades económicas que hubieran estado arrendados, se computa como amortización efectiva el 3% sobre el mayor de los siguientes valores: coste de adquisición satisfecho o el valor catastral; excluido el valor de suelo.

- Coeficientes de actualización de bienes inmuebles.

Cuando se transmite de forma onerosa un bien inmueble no afecto a actividades económicas, el valor de adquisición será corregido mediante la aplicación de unos coeficientes regulados en la Ley de Presupuestos Generales del Estado (Anexo II).

La aplicación de dichos coeficientes se realiza sobre:

- El importe real de la adquisición
- El coste de las inversiones y mejoras de los elementos patrimoniales, según el año en que se hayan satisfecho.
- Las amortizaciones atendiendo al año que correspondan.

Una vez aplicados los coeficientes y calculado definitivamente el valor de adquisición, podremos determinar correctamente la ganancia patrimonial computable.

**Ejemplo.** Una persona física colombiana adquirió un apartamento en España el 1 de enero de 2004 por 20.000. El 1 de enero de 2007 decide venderlo por 24.000.

El apartamento estuvo arrendado, por lo que se debe computar la amortización de los años durante los cuales el inmueble estuvo en alquiler.

$$\begin{aligned} \text{Valor de adquisición} & 21.224 - 1.872,96 = 19.351,04 \\ 20.000 * 1,0612 &= 21.224 \end{aligned}$$

Amortizaciones

$$2004 \quad 20.000 * 3\% = 600 * 1,0612 = 636,72$$

$$2005 \quad 20.000 * 3\% = 600 * 1,0404 = 624,24$$

$$2006 \quad 20.000 * 3\% = 600 * 1,0200 = 612,00$$

$$\text{Total amortizaciones} \quad 1.872,96$$

$$\underline{\text{Ganancia patrimonial}} \quad 24.000 - 19.351,04 = 4.648,96$$

- Coeficientes de reducción regulados en la Disposición Transitoria Novena del TRLIRPF (Coeficientes de abatimiento) tal y como ha quedado regulado en la Disposición Transitoria Novena de la LIRPF.
- Estos coeficientes de reducción tan sólo son aplicables a las ganancias patrimoniales obtenidos por personas físicas no residentes.

Este régimen transitorio es aplicable a las transmisiones de elementos patrimoniales que cumplan los siguientes requisitos:

- Que no estén afectos a actividades económicas.

A estos efectos, tendrán la consideración de elementos patrimoniales no afectos aquellos que hayan sido desafectados de la actividad económica tres años antes de su transmisión.

- Que hayan sido adquiridos antes del 31 de diciembre de 1994.

Las reducciones aplicables son las siguientes para las ganancias patrimoniales generadas hasta 19 de enero de 2006:

- Bienes inmuebles: 11,11%.

Se incluyen los derechos que recaigan sobre los mismos y los valores de las entidades del artículo 108 Ley 24/1988, con excepción de las acciones y participaciones representativas del capital social de las sociedades de inversión mobiliaria e inmobiliaria.

- Acciones emitidas a negociación en mercados secundarios españoles: 25%.
- Otros elementos patrimoniales: 14,28%.

Así, las ganancias patrimoniales de elementos patrimoniales adquiridos con anterioridad al 31 de diciembre de 1994, se reducirán en los porcentajes señalados por cada año de permanencia en el patrimonio del contribuyente que exceda de dos.

A efectos de computar dicha permanencia, se tomará el número de años que median entre la fecha de adquisición y el 31 de diciembre de 1996, redondeados por exceso.

La ganancia patrimonial obtenida a partir de 20 de enero de 2006 no es objeto de reducción alguna.

Los porcentajes de reducción también son aplicables a las mejoras realizadas en el elemento patrimonial con posterioridad a su adquisición, tomando en cuenta la fecha de su realización.

$\text{Valor de adquisición} = \text{importe real de adquisición} + \text{gastos y tributos satisfechos en la adquisición} + \text{coste de las inversiones y mejoras} - \text{amortizaciones}$
---

El valor de transmisión será el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al valor normal de mercado; minorado en los gastos y tributos inherentes a la transmisión.

$\text{Valor de transmisión} = \text{Importe real de enajenación} + \text{gastos y tributos satisfechos por el adquirente}$
---

a) Transmisiones lucrativas.

Si la transmisión es título lucrativo, el valor de adquisición estará formado por lo mismos componentes que en el caso de las transmisiones onerosas.

Sin embargo, el valor de transmisión será:

- Si se transmite a una persona física española: el que resulte de aplicar las normas de ISD.
- Si se transmite a un persona jurídica residente en España: el valor contable por el que la entidad española incorpore el bien adquirido a su patrimonio.

### ***B) Normas especiales***

Por otro lado, se establecen una serie de normas especiales de valoración en supuestos que revisten especial complejidad (art. 37 LIRPF):

a) Transmisión de acciones y participaciones

- Transmisiones a título oneroso de valores admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores definidos en la Directiva 93/22/CEE, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades españolas.

La ganancia patrimonial se computa por la diferencia entre el valor de transmisión y el valor de adquisición.

El valor de transmisión estará formado por el mayor de los siguientes valores:

- El valor de cotización en la fecha en que se ha producido la transmisión.
- El precio pactado en la transmisión.

El valor de adquisición se compondrá de los siguientes elementos:

- El importe real pagado
- Los gastos y tributos inherentes a la adquisición.
- Minorado en el importe obtenido por la transmisión de los derechos de suscripción.

En caso de que el importe obtenido exceda del valor de adquisición de las acciones, dicho exceso tendrá la consideración de ganancia patrimonial.

Cuando se transmitan tan sólo una parte de los derechos de suscripción, se entenderán transmitidos los correspondientes a las acciones adquiridas en primer lugar (sistema FIFO) y, por tanto, el valor de adquisición afectado será el de dichas acciones.

**Ejemplo.** Una persona física paraguaya adquiere en 2002 acciones de una entidad española que cotiza en bolsa por valor de 1.000.

En 2007 se acuerda una ampliación de capital de la sociedad española y la persona no residente vende todos los derechos de suscripción que le corresponden por 400.

En este supuesto no se produce ninguna ganancia patrimonial, pero cuando en un futuro se vendan las acciones su valor de adquisición será de 600 (valor de adquisición 1000 – venta de los derechos de suscripción 400).

Si los derechos de suscripción se hubiese vendido por 1.100, se hubiese producido una ganancia patrimonial por valor de 100 (valor de adquisición 1.000 – venta de los derechos de suscripción 1.100).

Posteriormente, cuando se produzca la venta de las acciones su valor de adquisición será 0.

- En caso de que se vendan acciones parcialmente liberadas, el valor de adquisición será el pagado efectivamente por el contribuyente.
- Si se transmiten acciones totalmente liberadas, su valor de adquisición será el resultado de repartir el valor de adquisición de aquellos valores de los que procedan.

Se toma el valor de adquisición de las acciones de las que provienen y se divide entre el número total de títulos, los nuevos y los antiguos.

La antigüedad de las acciones totalmente liberadas será la de aquellas de las que proceden.

**Ejemplo.** Una sociedad residente en Uruguay adquiere en el 2001, 1.000 acciones de una sociedad española que cotiza en Bolsa por importe de 50.000. A mediados del 2006, le entregan 350 acciones totalmente liberadas.

El valor de adquisición de cada acción será el siguiente:

$$50.000 / (1000+350) = 37,037$$

La fecha de adquisición de todas las acciones será en 2001.

- Transmisión a título oneroso de valores no admitidos a negociación, y representativos de la participación en fondos propios de entidades españolas.

La ganancia patrimonial se computa por la diferencia entre el valor de transmisión y el valor de adquisición.

El valor de transmisión será que el importe efectivamente obtenido en la venta, siempre y cuando se pruebe que corresponde a su valor normal de mercado.

En caso de que dicho importe no corresponda con el de mercado, el valor de transmisión será el mayor de los siguientes valores:

- El valor teórico resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad al 31 de diciembre.
- El valor que resulte de capitalizar al 20% el promedio de los resultados de los 3 ejercicios sociales cerrados con anterioridad al 31 de diciembre.

**Ejemplo.** Una sociedad residente en Belice adquiere en el 2007, 1.000 acciones por importe de 23.500 de una sociedad española que no cotiza en bolsa. En el 2007, vende su participación por 40.000

El total de las acciones de la sociedad española es de 5.000.

El valor teórico contable de la sociedad española, según el balance el 2006 aprobado el 25 de julio, es de 27 por acción.

Los beneficios de dicha sociedad durante los 3 últimos ejercicios cerrados son:

2006	50.000
2005	575.000
2004	45.000

La capitalización de los resultados será:

$$(50.000 + 75.000 + 45.000) / 3 = 56.667$$

$$(56.667 * 100) / 20 = 283.335$$

$$283.335 / 5.000 = 57$$

El valor de transmisión será de 40.000, si se prueba que este coincide con el valor normal de mercado. Sino será el mayor de 57.000 (57 \* 1.000) o 27.000 (27 \* 1.000).

- Los derechos de suscripción que se transmitan tienen la consideración de ganancia patrimonial.
- En los supuestos de acciones parcialmente liberadas el valor de adquisición será el efectivamente satisfecho.
- Si se transmiten acciones totalmente liberadas, su valor de adquisición será el resultado de repartir el valor de adquisición de aquellos valores de los que procedan.

La antigüedad de las acciones totalmente liberadas será la de aquellas de las que proceden.

- Transmisión de valores o participaciones en el capital de sociedades patrimoniales.

En caso de que el sujeto no residente transmita su participación en una sociedad patrimonial española, la ganancia patrimonial generada se calculará conforme a las reglas generales previstas para la transmisión de acciones o participaciones, que acabamos de exponer.

En cambio, si la sociedad no residente opera en España mediante EP, seguirá el régimen previsto en el artículo 62.2.b).2ª TRLIS.

- Identificación de los valores transmitidos

La ley presume que cuando los valores transmitidos sean homogéneos se considerará que los transmitidos por la entidad no residente son aquellos adquiridos en primer lugar (sistema FIFO).

En caso de transmisión de los derechos de suscripción, cuando éstos se transmitan parcialmente se entenderá que los transmitidos corresponden a los valores adquiridos en primer lugar.

**Ejemplo.** Una sociedad residente en Vietnam adquiere en enero de 2006, 100 acciones de una sociedad española, en marzo adquiere 200 más, y en septiembre 500.

En marzo de 2007, la sociedad española amplía su capital social. En ese momento la entidad no residente posee 800 acciones u decide no acudir a la ampliación vendiendo 400 derechos de suscripción.

Los derechos de suscripción vendidos corresponderán a:

Acciones de enero 2006	100
Acciones de marzo 2006	200
Acciones de septiembre 2006	100

## b) Operaciones societarias

- Aportaciones no dinerarias

La ganancia patrimonial se calcula por la diferencia entre el valor de transmisión y el valor de adquisición.

A estos efectos, el valor de transmisión será el mayor de estas tres cantidades:

- El valor nominal de las acciones o participaciones sociales recibidas por la aportación.
- El valor de cotización de los títulos recibidos en el día en que se formalice la aportación o en el inmediato anterior.
- El valor normal del bien o derecho aportado.

**Ejemplo.** Una sociedad residente en Panamá aporta a una sociedad española que no cotiza en bolsa un bien inmueble que posee en España.

El valor de mercado del bien es de 60.000 y su valor de adquisición en 1998 ascendió a 38.000, además se pagaron tributos por valor de 2.500. Como consecuencia de la aportación recibe 7.500 acciones cuyo valor nominal es de 7.

La ganancia patrimonial será la siguiente:

<u>Valor de transmisión</u>	60.000
Valor nominal	$7.500 * 7 = 52.500$
Valor de mercado del bien inmueble	60.000
<u>Valor de adquisición</u>	46.929,60
Valor actualizado del bien inmueble	$38.000 * 1,1692 = 44.429,60$
Tributos	2.500
<u>Ganancia patrimonial</u>	13.070,40
$60.000 - 46.929,60 = 13.070,40$	

- Separación de socios y disolución de sociedades.

La plusvalía se computa por la diferencia entre:

- El valor de la cuota de liquidación social o el valor normal de mercado de los bienes recibidos.
- El valor de adquisición del título o participación de capital que corresponda.

**Ejemplo.** En 1997, una entidad residente en Singapur adquiere el 14% de una sociedad española que cotiza en bolsa por un total de 18.000 (2000 acciones por importe de 8 cada una).

En el 2006, la sociedad española decide un cambio de objeto social por lo que la sociedad colombiana decide separarse, recibiendo un bien inmueble cuyo valor contable es de 20.000 y su valor de mercado es de 25.000.

Valor de transmisión	25.000
Valor de adquisición	18.000
Ganancia patrimonial	7.000

- Fusión, escisión y absorción de sociedades.

En estas operaciones societarias, el contribuyente no residente tributará por la ganancia patrimonial producida por la diferencia entre:

- El valor de adquisición de los títulos, derechos o valores representativos de la participación en la sociedad escindida, fusionada, absorbente o absorbida.

- El valor normal de mercado de los títulos, numerario o derechos recibidos o el de los entregados.

No obstante, en los supuestos de aportación no dineraria, fusiones escisiones y absorciones, el sujeto no residente podrá acogerse al régimen regulado en el capítulo VIII del título VIII de la TRLIS, siempre y cuando cumplan los requisitos:

- Aportaciones no dinerarias.

La tributación de la ganancia se diferirá hasta el momento que se transmitan los valores recibidos por la aportación.

- Fusiones, escisiones y absorciones.

La ganancia patrimonial se producirá cuando se transmitan los títulos valores recibidos como consecuencia de la fusión, escisión y absorción.

El valor de adquisición y la antigüedad de los títulos transmitidos en el futuro será el de los valores de los valores de los que provienen.

### c) Otras rentas.

- Permutas.

En estos casos la ganancia se calcula por la diferencia entre:

- El valor de adquisición del bien o derecho cedido.
- El mayor de: el valor de mercado del bien o derecho recibido o el valor normal de mercado del bien o derecho entregado.

**Ejemplo.** Una persona física residente en el Perú en el año 2007 entrega unos solares situados en España, adquiridos en 2007, a cambio de un edificio también sito en España

El precio satisfecho en la adquisición de los solares fue de 50.000, y además se pagaron 1.500 en concepto de tributos.

El valor de mercado de los solares es de 65.000 y el del edificio es de 74.500.

La ganancia patrimonial sería la siguiente:

<u>Valor de transmisión</u>	74.500
Valor de mercado de los solares	65.000
Valor de mercado del edificio	74.500
<u>Valor de adquisición</u>	51.500
Valor actualizado del bien inmueble	50.000 * 1 = 50.000
Tributos	1.500
<u>Ganancia patrimonial</u>	18.880
74.500 – 51.500 = 23.000	

- Extinción o transmisión de derechos reales.

La ganancia patrimonial se computará por la diferencia entre el valor de transmisión y el valor de adquisición. El valor de transmisión será cero en caso de extinción del derecho real.

En el caso de los bienes inmuebles, cuando se extinga o transmita el derecho real, su valor de adquisición se deberá minorar en el importe de las amortizaciones, con el límite de los ingresos íntegros percibidos.

Si no generan rendimientos de capital inmobiliario, debe entenderse que el derecho real va consumiéndose por el uso y en consecuencia, el importe de adquisición debe minorarse proporcionalmente el tiempo durante el cual no se generan dichos rendimientos.

- Operaciones realizadas en el mercado de futuros y opciones.

Se considerará ganancia patrimonial el rendimiento obtenido cuando la operación no suponga la cobertura de una operación principal concertada en el desarrollo de las actividades económicas del contribuyente no residente.

#### d) Instituciones de Inversión Colectiva

La transmisión o reembolso de acciones o participaciones de sociedades y fondos de inversión dará lugar a una ganancia patrimonial según la norma general, es decir, por la diferencia entre el valor de transmisión y el valor de adquisición.

Cabe advertir, que en estas transmisiones también se aplica el sistema FIFO por lo que se entenderán transmitidas las adquiridas en primer lugar.

Tal y como establece el artículo 24.4 TRLIRNR, no se aplicará el régimen de diferimiento establecido en el artículo 94.1.a) LIRPF.

### 1.3.2. Tipo de gravamen

Con carácter general, las ganancias patrimoniales obtenidas por entidades no residentes sin mediación de EP se someten a un tipo de gravamen del 18% (art. 25.1.f) TRLIRNR).

### 1.3.4. Cuota tributaria

De la cuota tributaria resultante serán deducibles las deducciones por donativos del artículo 68.3 LIRPF y las retenciones e ingresos a cuenta que se hubieran practicado sobre la renta del contribuyente no residente (art. 26 TRLIRNR).

A este respecto, el artículo 25.2 TRLIRNR establece que en caso de la transmisión de bienes inmuebles situados en territorio español por entidades no residentes sin mediación de EP, el adquirente está obligado a retener e ingresar el 5% de la contraprestación acordada.

No obstante, no existirá obligación de practicar dicha retención cuando la ganancia patrimonial haya sido generada como consecuencia de la aportación de un inmueble en la constitución o aumento de capital de una sociedad residente en España.

### 1.3.5. Devengo

El devengo del impuesto se producirá cuando tenga lugar la alteración patrimonial (art. 27.1.b) TRLIRNR).

**Ejemplo.** Una sociedad residente en Uruguay adquirió en 1999, 100 acciones de una sociedad residente en España que no cotiza en Bolsa, por su valor nominal de 30.

La sociedad residente en España tiene su capital dividido en 5.000 acciones.

En el 2007, transmite las acciones por 4.000 sin que pueda justificar que dicho valor es el de mercado.

El valor teórico de las acciones que se deriva del último balance aprobado por la empresa española es de 50 por acción.

Los beneficios de los tres últimos ejercicios cerrados y aprobados son:

2006	8.000
2005	5.000
2004	7.000

<u>Valor de transmisión</u>	6.300
Importe percibido	4.000
Valor teórico	5.000
Capitalización de los beneficios	6.300
$(8.000 + 5.000 + 7.000) / 3 = 63.333$	
$(63.333 * 100) / 20 = 316.665$	
$316.665 / 5.000 = 63$	
$63 * 100 = 6.300$	

Valor de adquisición 3.000  
 $100 * 30 = 3.000.$

Ganancia patrimonial 3.300  
 $6.300 - 3.000 = 3.300$

Base imponible	3.300
Tipo de gravamen	18%
Cuota tributaria	594

## 2. Tratamiento en el MOCDE

### 2.1. Concepto

El artículo 13 MOCDE, no establece ninguna definición de lo que se debe entender por ganancia de capital, asimismo tampoco se remite al derecho interno de los Estados contratantes para determinar el significado del concepto.

Sin embargo, de los Comentarios del MOCDE a dicho artículo 13 se deduce que por ganancia de capital se debe entender cualquier transmisión de bienes de forma que se materialicen en una salida del patrimonio del contribuyente. A este respecto se establecen una serie de ejemplos:

- Venta o permuta de bienes.
- Enajenaciones parciales.
- Expropiaciones.
- Aportaciones sociales.
- Venta de derechos.
- Donaciones.

Esta lista puede ser ampliada por la legislación interna de los Estados.

## 2.2. Gravamen

Como norma general, las ganancias de capital tan sólo podrán someterse a imposición en el Estado de residencia de la entidad no residente (art. 13.4 MOCDE).

Por tanto, las ganancias derivadas de la transmisión de acciones, valores mobiliarios, bonos, obligaciones y otros títulos tan sólo se someten a gravamen en el Estado de residencia del transmitente.

Sin embargo, algunos CDI permiten la tributación en el Estado de la fuente cuando exista una participación sustancial en el capital de la sociedad. En estos supuestos se entiende que lo realmente transmitido es el control de la sociedad.

**Ejemplo.** Una sociedad residente en EE.UU. posee desde el 2001, el 25% del capital de una sociedad española. En el 2007, la sociedad residente en EEUU vende las acciones obteniendo una ganancia patrimonial.

De acuerdo con el artículo del 13.4 CDI entre España y EE. UU, las ganancias patrimoniales obtenidas por una sociedad residente en EEUU derivada de la enajenación de las acciones de una sociedad española, podrán someterse a imposición en España “si el preceptor de la ganancia detentó durante el período de los 12 meses precedentes a la enajenación de una participación directa o indirecta de, al menos, el 25% del capital” de la sociedad española.

Así, la ganancia estará gravada en España, al margen de que la sociedad residente en EEUU también tributó por ella en EE.UU.

España ha utilizado esta posibilidad en algunos de sus CDI como por ejemplo, con EE.UU, Argentina, Irlanda, Portugal, y Filipinas, entre otros.

Por otro lado, los Comentarios del MOCDE prevén que la liquidación parcial obtenida por un accionista sea gravada como dividendo (art. 10.3 MOCDE) y los bonos y obligaciones emitidas al descuento sean tratados como intereses (art. 11 MOCDE)

### 2.2.1. Ganancias de capital derivadas de bienes inmuebles

El punto de conexión utilizado por el MOCDE es el “locus rei sitae”, es decir, la ganancia será gravada en el Estado en que se halle situado el bien inmueble. Sin embargo, el Estado de residencia del no residente deberá eliminar la doble imposición producida (art. 13.1 MOCDE).

El Estado de situación del bien inmueble determinará el régimen de tributación aplicable a la ganancia generada de acuerdo con su legislación fiscal interna.

El concepto de bien inmueble se determina de acuerdo con lo establecido en el artículo 6 MOCDE referido a las rentas inmobiliarias, por lo tanto según la normativa interna del país de situación del bien; en el caso de España será el artículo 334 CC.

Los CDI suscritos por España siguen este criterio de gravamen del MOCDE, salvo en el CDI celebrado con Austria que establece una tributación exclusiva en el Estado de la fuente.

En determinados casos se utilizan las sociedades inmobiliarias (“real state companies”) para evitar la tributación el Estado de situación de los bienes inmuebles. Las sociedades inmobiliarias son aquellas cuyo activo está constituido por bienes inmuebles. Así, con la transmisión de las acciones de la sociedad se transmiten también los inmuebles.

Los Comentarios del MOCDE prevén la posibilidad de los Estado incluyan expresamente una cláusula por la que la venta de las acciones o participaciones inmobiliarias se sometan a imposición en el Estado de situación de los bienes inmuebles que forman su activo. Los Comentarios definen a las sociedades inmobiliarias como aquellas cuyo objeto social es la mera tenencia de bienes inmuebles, no obstante la mayoría de los CDI las definen haciendo referencia a la composición de su activo.

Además, determinados CDI incluyen a las sociedades inmobiliarias de segundo grado, es decir, aquellas en que su activo está constituido indirectamente por bienes inmuebles a través de su participación en sociedades inmobiliarias.

España ha hecho uso de esta cláusula y la ha incluido en sus CDI como por ejemplo, con Canadá, Francia, EE. UU, Irlanda, Portugal y China.

### **2.2.2. Ganancias de capital de bienes muebles vinculados a un EP**

Las ganancias patrimoniales de bienes muebles que formen parte del activo de un EP, se someterán a gravamen en el Estado de situación del EP. El Estado de residencia de la casa central también podrá gravar dichas ganancias, siempre y cuando elimine la doble imposición generada (art. 13.2 MOCDE).

Aunque no se define el concepto de bien mueble, en este se debe entender como todo aquel bien que no sea bien inmueble (Comentario 24 del MOCDE). Así, dentro de este concepto se incluyen todas las formas

de propiedad intangible (propiedad intelectual o industrial, fondo de comercio, derechos de traspaso....).

### **2.2.3. Ganancias de capital procedentes de buques, embarcaciones o aeronaves**

Las ganancias derivadas de este tipo de bienes se someten a imposición exclusivamente en el Estado de situación de la sede de dirección efectiva de la empresa.

## **Resumen**

- Tienen la consideración de ganancias patrimoniales obtenidas en territorio español, aquellas que se deriven de:
  - a) Valores emitidos por personas físicas o entidades españolas.
  - b) Otros bienes muebles situados en territorio español o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español.
  - c) Bienes o derechos situados en España e incorporados sin previa transmisión al patrimonio del contribuyente, como por ejemplo las ganancias de juego.
  - d) Bienes inmuebles situados en España.
    - Se incluyen las derivadas de derechos o participaciones en sociedades inmobiliarias y procedentes de la transmisión de derechos o participaciones en entidades, que atribuyan el derecho de disfrute sobre bienes inmuebles situados en España.
- La base imponible del impuesto se determina según las normas establecidas en la normativa del IRPF.
  - a) Con carácter general, estará formada por la diferencia entre el valor de transmisión y el valor de adquisición, sin perjuicio de las reglas especiales previstas para determinados supuestos.
  - b) La base imponible estará formada por el valor normal de mercado del bien en los supuestos en que se obtenga una ganancia patrimonial procedente de una adquisición a título lucrativo y en las adquisiciones sin transmisión previa.

- El tipo de gravamen es del 18% con carácter general.
- De la cuota tributaria resultante serán deducibles las deducciones por donativos del artículo 68.3 LIRPF y las retenciones e ingresos a cuenta que se hubieran practicado sobre la renta del contribuyente no residente.

En las transmisiones de bienes inmuebles situados en territorio español, el adquirente está obligado a retener e ingresar el 5% de la contraprestación acordada.

- El MOCDE establece como norma general que las ganancias de capital tan sólo podrán someterse a imposición en el Estado de residencia del no residente.

- a) Las ganancias de capital derivadas de bienes inmuebles podrán ser gravadas en el Estado de situación del bien, sin perjuicio del gravamen establecido por Estado de residencia del no residente.

En este sentido los CDI pueden incluir cláusulas para someter a gravamen en el Estado de situación del bien inmueble, las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de participaciones en sociedades inmobiliarias.

- b) Las ganancias patrimoniales de bienes muebles que formen parte del activo de un EP, se someterán a gravamen en el Estado de situación de dicho EP, aunque el Estado de residencia de la casa central también podrá gravar dichas ganancias.
- c) Las ganancias de capital procedentes de buques, embarcaciones o aeronaves se someten a imposición exclusivamente en el Estado de situación de la sede de dirección efectiva de la empresa.

## Ejercicios

1. Determinar la tributación de las siguientes operaciones:

- a) Una sociedad residente en Argentina es titular de 1.000 participaciones en un Fondo de Inversión Mobiliario español que invierte en Bolsa. Dichas participaciones fueron adquiridas en 1997 por importe de 11.000.

En el 2007 decide reembolsarlas por importe de 12.700.

- b) Una persona física residente en Paraguay es titular de una cartera de acciones en una sociedad española que cotiza en Bolsa. Las acciones fueron adquiridas en las fechas y por los importes siguientes:

Año	Número de acciones	Precio por acción	Total
1999	1.000	350	350.000
2000	1.000	400	400.000
2003	500	450	225.000
2004	100	Acciones totalmente liberadas.	0
	2.600		975.000

En el 2001, la sociedad española realiza una ampliación de capital a la cual la persona física residente en Paraguay no acude, por lo que decide vender los derechos de suscripción de 2.000 acciones por importe de 100 cada uno.

En el 2007, se venden las acciones por valor de 1.200.000. El valor de cotización en la fecha de la transmisión es de 475 por acción.

- c) En el 2007, una sociedad francesa aporta una parcela situada en España en la constitución de una sociedad española.

Fruto de la aportación no dineraria la sociedad francesa recibe 500 acciones por 100 de valor nominal.

La parcela se adquirió en 1998 por importe de 40.000, más 1.200 en concepto de tributos y registro; sin embargo, en los informes incorporados a la escritura de constitución se valora en 51.000.

- d) Una sociedad residente en Canadá posee el 50% de las acciones de una sociedad española que no cotiza en Bolsa, cuyo balance es el siguiente:

Activo		Pasivo	
Terrenos (España)	89.000	Capital	60.000
Edificaciones (España)	136.000	Reservas	10.000
Bancos	30.000	Acreedores	11.500
Amortización edificaciones	3.700		

La sociedad adquirió en el 2000, 1000 acciones por valor de 5.000.

En el 2007, la sociedad residente en Canadá decide transmitir las acciones por 7.000, probándose que este es el valor normal de mercado.

- e) Una sociedad residente en Perú es socia de una sociedad residente en España que no cotiza en Bolsa.

En el 2007, la sociedad residente en España se disuelve, por lo que a la sociedad no residente se le adjudica un bien inmueble.

El valor neto contable del bien inmueble es de 11.300 y su valor de mercado 13.000.

La sociedad peruana poseía 500 acciones por valor de 8.000.

- f) En 1998, una sociedad irlandesa suscribe 350 acciones de una sociedad española que no cotiza en Bolsa por su valor nominal de 200.

La sociedad española tiene su capital dividido en 1000 acciones, por lo que la sociedad irlandesa participa en ella en un 35%.

El valor teórico de las acciones que se deriva del último balance aprobado es de 500 por acción.

Los beneficios de los tres últimos ejercicios cerrados y aprobados son:

2006	75.000
2005	90.000
2004	100.000

En el 2007, la sociedad irlandesa decide vender su participación por 115.000, sin que pueda probar que éste es el valor de mercado.

## Glosario

*Donación:* Acto de liberalidad por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa a favor de otra (art. 618 CC).

*Expropiación:* Transmisión forzosa de un bien o derecho en virtud de un procedimiento administrativo por causa del interés público o interés general.

*Futuros financieros:* Contrato a largo plazo que tenga por objeto valores, préstamos o depósitos, índices u otros instrumentos de naturaleza financiera, siempre y cuando tengan normalizados su importe nominal, objeto y fecha de vencimiento.

*Opciones financieras:* Contrato a plazo que tenga por objeto valores, préstamos o depósitos, índices, futuros u otros instrumentos financieros, siempre y cuando tengan normalizado su importe nominal, objeto

y precio de ejercicio, así como su fecha, única o límite, de ejecución. La decisión de ejecutarlos o no es derecho de una de las partes adquirido mediante el pago a la otra de una prima acordada.

*Permuta*: Contrato a través del cual las partes intervinientes intercambian bienes o derechos (art. 1538 CC).

*Reducción de capital*: Acuerdo de modificación de los Estatutos de una sociedad mercantil con el fin de minorara la cifra de capital suscrito que forma parte de los fondos propios.

*Separación de socios*: Los socios de una sociedad tienen el derecho a separarse de la sociedad en determinados supuestos (sustitución del objeto social, cambio de domicilio, transformación). El ejercicio de este derecho conlleva que el socio pierda tal condición, y la sociedad anule su participación, debiendo realizar una reducción de capital.

*Transmisión onerosa*: Entrega de un bien o derecho a cambio de una contraprestación, dineraria o en especie.

*Transmisión lucrativa*: Entrega de un bien o derecho sin contraprestación.

*Valores homogéneos*: Conjunto de valores que proceden de un mismo emisor y forman parte de una misma operación financiera o respondan a una unidad de propósito, incluida la obtención sistemática de financiación; que tengan la misma naturaleza y régimen de transmisión y atribuyan a sus titulares un contenido sustancial similar de derechos y obligaciones (art. 7 RIRPF y art. 4 RD 291/1992).

*Valor de cotización*: Valor de una acción en Bolsa.

*Valor teórico de una acción*: Valor resultante de dividir el patrimonio social entre las acciones emitidas.

*Valor nominal de una acción*: Valor resultante de dividir el capital social de la sociedad entre el número de acciones en circulación.

## Bibliografía

- “Guía del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas” Francisco Manuel Mellado Benavente, Ed. CISS. 2003
- “Tributación de las Plusvalías. Dossier Práctico” Ed. Francis Lefebvre. 2001
- “Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas” Ignacio Pérez Royo, Ed. Marcial Pons. 2000
- “Planificación Fiscal Internacional” Joaquín de Ares Pacochaga, Ed. Marcial Pons. 1998

- “Estudio del Modelo de Convenio sobre renta y patrimonio de la OCDE de 1992”, José María Tovillas Morán, Ed. Marcial Pons. 1996
- “Los Convenios para evitar la Doble Imposición”, Juan Ramón Medina Cepero, Ed. Trivium. 2001
- “Memento Práctico. Fiscal.2007”. Ed. Francis Lefebvre.

## Anexo I

### CDI entre España y Argentina

#### *Artículo 13. Ganancias de capital.*

“1. Las ganancias que un residente de un Estado Contratante obtenga en la enajenación de bienes inmuebles, a los que se refiere el artículo 6, y situados en el otro Estado Contratante, pueden someterse a imposición en este Estado.

2. Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles que forman parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante, o de bienes muebles que pertenezcan a una base fija que un residente de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante para la prestación de servicios personales independientes, comprendidas las ganancias derivadas de la enajenación de este establecimiento permanente (solo o con el conjunto de la empresa) o de esta base fija, pueden someterse a imposición en este otro Estado.

3. Las ganancias derivadas de la enajenación de buques o aeronaves explotados en el transporte internacional, o de bienes muebles afectados al giro específico de la explotación de tales buques o aeronaves, sólo podrán someterse a imposición en el Estado Contratante donde esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

4. Las ganancias derivadas de la enajenación de acciones o participaciones en el capital o el patrimonio de una sociedad residente de un Estado Contratante pueden someterse a imposición en este Estado. Sin embargo, el impuesto así exigido no podrá exceder:

- a) del 10 por 100 de la ganancia cuando se trate de una participación directa en el capital de, al menos, el 25 por 100;
- b) del 15 por 100 de la ganancia en los demás casos.

5. Las ganancias de capital no incluidas en los apartados precedentes pueden someterse a imposición en ambos Estados Contratantes, de acuerdo con las respectivas legislaciones internas.”

## **CDI entre España y Canadá**

*Artículo 13. Ganancias derivadas de la enajenación de bienes.*

“1. Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes inmuebles pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en que estén sitios.

2. Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes inmuebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una Empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante, o de bienes muebles que pertenezcan a una base fija que un residente de un Estado Contratante posea en el otro Estado Contratante para el ejercicio de una profesión liberal, comprendidas las ganancias procedentes de la enajenación global de este establecimiento permanente (sólo o con el conjunto de la Empresa) o de la base fija, podrán someterse a imposición en este otro Estado. En todo caso, las ganancias procedentes de la enajenación de embarcaciones o aeronaves explotadas en tráfico internacional, así como los bienes muebles vinculados a la explotación de tales embarcaciones o aeronaves sólo podrán someterse a imposición en el Estado Contratante al que con arreglo al art. XXII, párrafo 3, corresponde al Derecho a grabarlos.

3. Las ganancias derivadas de la enajenación:

De acciones de una Sociedad cuyos bienes estén constituidos principalmente por bienes inmuebles sitios en un Estado Contratante o de participaciones en una Sociedad de personas o en una fiducia (trust) cuyos bienes estén constituidos principalmente por bienes inmuebles sitios en un Estado Contratante, pueden someterse a imposición en este Estado.

A estos efectos, la expresión "bienes inmuebles" no comprende los bienes -salvo los destinados al arrendamiento- en los que la Sociedad, la Sociedad de Personas o la fiducia ejerce su actividad; sin embargo, la expresión comprende las acciones de una Sociedad mencionada en el apartado a), y las participaciones referidas en el apartado b), anteriores.

4. Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier clase de bienes distintos de los mencionados en los párrafos 1, 2 y 3 solamente pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en que reside el transmitente.

5. No obstante las disposiciones del párrafo 4, un Estado Contratante podrá gravar, de acuerdo con su legislación, las ganancias obtenidas por una persona física residente del otro Estado Contratante y procedentes de la enajenación de un bien cuando el transmitente:

- a) Posea la nacionalidad del primer Estado Contratante o haya sido residente de este Estado durante, por lo menos, quince años antes de la enajenación del bien, y
- b) Haya sido residente de Estado Contratante en algún momento en los cinco años anteriores a dicha enajenación.”

## **CDI entre España y Francia**

### *Artículo 13. Ganancias de capital*

“1. a) Las ganancias que un residente de un Estado contratante obtenga de la enajenación de bienes inmuebles, conforme se definen en el artículo 6, situados en el otro Estado contratante, pueden someterse a imposición en este otro Estado.

b) Las ganancias derivadas de la enajenación de acciones, participaciones u otros derechos en una sociedad o entidad jurídica cuyo activo esté principalmente constituido, directamente o por interposición de una o varias sociedades o entidades jurídicas, por bienes inmuebles situados en un Estado contratante o derechos que recaigan sobre tales bienes, pueden someterse a imposición en ese Estado.

2. a) Las ganancias derivadas de la enajenación de acciones, participaciones u otros derechos [distintos de las acciones, participaciones o derechos comprendidos en la letra b) del apartado 1] que constituyan una participación sustancial en una sociedad que es residente de un Estado contratante, pueden someterse a imposición en este Estado. Se considera que existe una participación sustancial cuando el transmitente, solo o con personas emparentadas, detente directa o indirectamente en cualquier momento en el transcurso de los doce meses precedentes a la fecha de la transmisión:

- i. al menos el 25 por 100 del capital de esta sociedad, o
- ii. acciones, participaciones u otros derechos que en su conjunto den derecho al menos al 25 por 100 de los beneficios de la sociedad.

b) Sin embargo, cuando las ganancias que se deriven de la enajenación por un residente de un Estado contratante, de acciones, participaciones u otros derechos que constituyan una participación sustancial en una sociedad que es un residente del otro Estado contratante sean objeto de un diferimiento impositivo en el primer Estado conforme a su legislación, en el marco de un régimen fiscal específico para sociedades de un mismo grupo o de una fusión, escisión, aportación de activos, o de un canje de acciones, estas ganancias sólo pueden someterse a imposición en este primer Estado.

3. Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante, o de bienes muebles que pertenezcan a una base fija que un residente de un Estado contratante posea en el otro Estado contratante para la prestación de trabajos independientes, comprendidas las ganancias derivadas de la enajenación de este establecimiento permanente (solo o con el conjunto de la empresa) o de esta base fija, pueden someterse a imposición en este otro Estado.

4. Las ganancias derivadas de la enajenación de buques o aeronaves explotados en tráfico internacional, o de bienes muebles afectos a la explotación de estos buques o aeronaves, sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante donde esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los apartados 1, 2, 3 y 4 sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que resida el transmitente.”

## **CDI entre España e Italia**

### *Artículo 13. Ganancias de capital.*

“1. Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes inmuebles tal como se definen en el párrafo 2 del artículo 6, pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que estos bienes estén situados.

2. Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una Empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante, o de bienes muebles que pertenezcan a una base fija que un residente de un Estado contratante posea en el otro Estado contratante para la prestación de servicios profesionales, comprendidas las ganancias derivadas de la enajenación global de este establecimiento permanente (sólo o con el conjunto de la Empresa) o de esta base fija, pueden someterse a imposi-

ción en este otro Estado. Sin embargo, las ganancias derivadas de la enajenación de buques y aeronaves explotados en tráfico internacional, así como de bienes muebles afectos a su explotación, sólo podrán someterse a imposición en el Estado contratante en donde esté situada la sede de dirección efectiva de la Empresa.

3. Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier bien distinto de los mencionados en los párrafos 1 y 2 sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que resida el transmitente.”

## **CDI entre España e Irlanda.**

### *Artículo 13. Ganancias de capital.*

“1. Las ganancias que un residente de un Estado contratante obtenga de la enajenación de bienes inmuebles situados en el otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Las ganancias derivadas de la enajenación de acciones, derechos o participaciones en una sociedad, una persona jurídica o en una sociedad de personas («partnership»), cuyo activo consista principalmente en bienes inmuebles situados en un Estado contratante, o en derechos sobre los mismos, o en acciones de una sociedad cuyo activo consista principalmente en bienes inmuebles situados en un Estado contratante, o en derechos sobre los mismos, pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que los bienes inmuebles estén situados.

3. Las ganancias derivadas de la enajenación de acciones u otros derechos, distintos de los referidos en el apartado 2 de este artículo, en una sociedad u otra persona jurídica residente de un Estado contratante, pueden someterse a imposición en ese Estado contratante si el perceptor de las ganancias hubiere detentado durante el período de los doce meses precedentes a dicha enajenación una participación, directa o indirecta, de al menos el 25 por 100 en el capital de esa sociedad o persona jurídica.

4. Las ganancias distintas de las referidas en los apartados 2 y 3 derivadas de la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante, o de bienes muebles que pertenezcan a una base fija que un residente de un Estado contratante posea en el otro Estado contratante para la prestación de servicios personales independientes comprendidas las ganancias derivadas de la enajenación de dicho establecimiento permanente (solo o con el conjunto de la empresa) o de dicha base fija, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

5. Excepto cuando sean de aplicación las disposiciones de los apartados 2 y 3 de este artículo, y no obstante las disposiciones de su apartado 4, las ganancias derivadas de la enajenación de buques o aeronaves explotados en tráfico internacional o de bienes muebles afectos a la explotación de dichos buques o aeronaves, sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante donde esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

6. Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes distintos de los mencionados en los apartados 1, 2, 3, 4 y 5 de este artículo sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante del que el transmitente sea residente.

7. A los efectos de este artículo la expresión «bienes inmuebles» significa los bienes inmuebles conforme se definen en el apartado 2 del artículo 6.”

## Anexo II

### Coefficientes de actualización del valor de adquisición<sup>1</sup>

Año	Coefficientes para 2007
1994 y antes	1,2162
1995	1,2849
1996	1,2410
1997	1,2162
1998	1,1926
1999	1,1712
2000	1,1486
2001	1,1261
2002	1,1040
2003	1,0824
2004	1,0612
2005	1,0404
2006	1,0200
2007	1,0000

En caso de que las inversiones se hubiesen realizado el 31 de diciembre de 1994 será de aplicación el coeficiente 1,2849

1. Art. 57 de la Ley 30/2005, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2006.

## TEMA 12

# ENTIDADES EN RÉGIMEN DE ATRIBUCIÓN DE RENTAS

### 1. Tratamiento en el TRLIRNR

El régimen de atribución de rentas es un régimen tributario especial que se aplica a determinadas entidades carentes de personalidad jurídica y por el cual las rentas obtenidas por este tipo de entidades se someten a tributación mediante su atribución a los miembros de éstas.

Las personas físicas y jurídicas no residentes que obtengan rentas en España a través de entidades en régimen de atribución de rentas son consideradas como norma general contribuyentes del IRNR y deberán tributar conforme al régimen establecido en el Capítulo V TRLIRNR y que a continuación pasamos a exponer.

#### *1.1. Entidades en régimen de atribución de rentas*

El TRLIRNR divide a las entidades en régimen de atribución de rentas en dos grandes grupos: las constituidas en España y las constituidas en el extranjero.

##### **1.1.1. Entidades constituidas en España**

El TRLIRNR se remite al artículo 8 LIRPF para determinar qué entidades constituidas en España quedan sometidas este régimen (art. 7 TRLIRNR).

Conforme a dicho artículo son entidades en régimen en atribución de rentas:

- a) Las sociedades civiles, con o sin personalidad jurídica.

- b) Las comunidades de bienes.
- c) Las herencias yacentes.
- d) Demás entes del artículo 35.4 LGT.

Los rasgos comunes que caracterizan a este tipo de entidades son:

- a) Ausencia de personalidad jurídica.

Estas entidades carecen de personalidad jurídica, lo cual tiene dos consecuencias inmediatas:

Sus miembros tienen una responsabilidad ilimitada.

- Sus miembros tienen una disponibilidad inmediata de los fondos de éstas por pacto entre los mismos.

Sin embargo, no es posible establecer una relación directa entre la falta de personalidad jurídica de estas entidades y su sujeción al régimen de atribución de rentas, puesto que:

Existen entidades que careciendo de personalidad jurídica son sujetos pasivos del IS.

Las sociedades civiles con personalidad jurídica tributan por el régimen de atribución de rentas.

El artículo 7 TRLIS declara como contribuyentes del IS a determinadas entidades sin personalidad jurídica que, por tanto, quedan excluidas del ámbito de aplicación del régimen de atribución de rentas:

- Los fondos de inversión.
- Las uniones temporales de empresas.
- Los fondos de capital–riesgo.
- Los fondos de pensiones.
- Los fondos de regulación del mercado hipotecario.
- Los fondos de titulación hipotecaria.
- Los fondos de titulación de activos.
- Los fondos de garantía de inversiones.
- Las comunidades titulares de montes vecinales en mano común.
- Las sociedades agrarias de transformación: Estas entidades son sociedades civiles con personalidad jurídica pero se las declara

expresamente como sujetos pasivos del IS (art. 8.3 LIRPF y 6.3 TRLIS).

b) Carencia de publicidad registral.

La inexistencia de un registro público en el que este tipo de entes puedan ser inscritos suele caracterizar a dichos entes..

c) Autonomía patrimonial.

Estas entidades constituyen una unidad económica o un patrimonio separado de sus miembros:

- Constituyen un patrimonio diferenciado del de sus titulares, lo cual permite las relaciones entre ambas masas patrimoniales.
- El patrimonio separado en sí mismo no es objeto de tráfico jurídico, sino que lo son los bienes concretos que lo componen.
- Se trata de una organización que permite una actuación unitaria frente al exterior.

**A) *Sociedades civiles (art. 1665 a 1708 CC)***

Las sociedades civiles se definen como aquel contrato por el que dos o más personas se obligan a poner en común dinero, bienes o industria con ánimo de partir entre sí las ganancias.

Los socios participan en las ganancias o pérdidas de la sociedad en proporción a las aportaciones que hayan realizado.

Éstas podrán tener o no personalidad jurídica:

a) Son sociedades civiles sin personalidad jurídica aquellas cuyos pactos se mantengan secretos entre los socios y cada uno de ellos contrate en nombre propio frente a terceros.

Las normas que las rigen son las establecidas para las comunidades de bienes.

b) Son sociedades civiles con personalidad jurídica, todas las demás.

Éstas se registrarán por lo dispuesto en el Código Civil (CC).

Su constitución no requiere ningún requisito formal, salvo que se aporten bienes inmuebles o derechos reales en cuyo caso la constitución deberá realizarse mediante escritura pública.

Por otro lado, estas sociedades podrán tener objeto civil o mercantil:

- a) Tendrán objeto mercantil, aquellas que realicen actividades comerciales o industriales.
- b) Tendrán objeto civil, el resto.

Además, podrán tener forma civil o mercantil. En los supuestos en que revistan forma mercantil, les serán de aplicación las disposiciones del Código de Comercio (C.Com.) en cuanto no se opongan a las del CC.

Cabe advertir que el objeto no determina la forma de la sociedad civil, aunque cierto sector doctrinal opine lo contrario.

Por lo tanto, en función de si una sociedad civil tiene o no personalidad jurídica o de si tiene la forma civil o mercantil que revista, se registrará por una normativa u otra.

La Administración somete a tributación por régimen de atribución de rentas a todo tipo de sociedades civiles, a excepción de las sociedades de transformación agraria (art. 8.3 LIRPF y 6.3 TRLIS).

No obstante, un sector de la doctrina entiende que las sociedades civiles con forma mercantil quedan excluidas de este régimen pasando a ser contribuyentes del IS, en tanto que son asimiladas a las sociedades mercantiles:

- Para que un ente sea sujeto pasivo del IS debe tener personalidad jurídica y apariencia pública de la misma.

Pues bien, siguiendo la doctrina de la Dirección General de Registros y del Notariado, las sociedades civiles con forma mercantil deben ser inscritas en el Registro Mercantil, por lo que el requisito de la publicidad queda garantizado.

- Además, éstas se rigen por las disposiciones de Código de Comercio y tienen personalidad jurídica.

### ***B) Comunidades de bienes (art. 392 a 406 CC)***

Existe comunidad de bienes cuando la propiedad de un bien o derecho pertenece pro indiviso a varias personas, es decir, cuando existe la titularidad compartida de un bien o derecho entre varios comuneros.

Las comunidades de bienes se rigen por lo dispuesto en el CC, en defecto de contrato o disposiciones especiales.

Los comuneros participarán en las cargas y beneficios de la comunidad en proporción a sus respectivas cuotas. Dichas cuotas se presumen iguales, salvo que se acredite lo contrario.

Por otro lado, para que una comunidad de bienes esté sometida al régimen de atribución de rentas es necesario que exista una cotitularidad jurídica y que exista una organización que permita actuar de forma unitaria frente a terceros.

A pesar de que la ley no realiza ninguna distinción para someter al régimen de atribución de rentas a estas comunidades, una parte de la doctrina entiende que este requisito excluye de este régimen a las comunidades de bienes en sentido estricto, es decir, aquellas que no realizan ninguna actividad y que se limitan a la mera tenencia de bienes.

Por lo que tan sólo serían entidades en régimen de atribución de rentas, las comunidades societarias, esto es, aquellas que desarrollan una actividad económica con ánimo de lucro y que poseen una organización a tal fin.

Esta tesis parece ser apoyada por la Dirección General de Tributos en cuanto excluye de este régimen a:

a) Las comunidades de gastos.

En esta clase de comunidades se acuerda repartir exclusivamente los gastos comunes derivados del ejercicio de actividades económicas individualmente desarrolladas por cada uno de sus miembros.

En estos casos cada uno de los comuneros tributará por su actividad realizada deduciéndose los gastos propios y la participación en los comunes. Pero en ningún caso existirá atribución de rentas (DGT 11 de junio de 2002, 19 de febrero de 2001 y 10 de enero de 2000).

b) Las comunidades de rendimientos.

En estos casos los comuneros comparten los gastos y los ingresos, pero la actividad económica se realiza de manera individual por cada uno de los miembros. Es decir, quien obtiene las rentas no es la comunidad sino los miembros de ésta.

Así, cada comunero factura por la actividad que desarrolla, deduciéndose los gastos propios y los comunes. Cuando se reparte el beneficio entre los miembros los que reciban dichos beneficios, deberán tributar por ISD, si son personas físicas.

c) Las comunidades que desarrollan actividades económicas.

Para que el régimen de atribución de rentas sea aplicable a estas comunidades es necesario que la comunidad de bienes realice la actividad económica como tal. Esto es, que la ordenación por

cuenta propia de medios de producción y/o recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios corresponda a la comunidad.

Para que esta condición se cumpla, se exige que todos los comuneros asuman el riesgo del ejercicio de la actividad económica, es decir, que actúen como empresarios (DGT 19 de septiembre de 2001 y 25 de mayo de 2001)

Siguiendo esta línea, quedarían sometidas al régimen de atribución de rentas las sociedades irregulares.

Para que una sociedad mercantil adquiera personalidad jurídica es necesario que haya sido constituida mediante escritura pública y que haya sido inscrita en el Registro Mercantil. Las sociedades irregulares son aquellas que realizando su objeto no han sido inscritas en el registro Mercantil y que ha transcurrido un año desde el otorgamiento de escritura pública (art. 7 LSA).

En la medida que este tipo de sociedades no han sido inscritas en el Registro Mercantil, son comunidades societarias carentes de publicidad registral, por lo que son entidades en régimen de atribución de rentas.

### ***C) Herencias yacentes***

Una herencia yacente es aquella que no está aceptada ni distribuida.

Es una situación transitoria de tiempo que se da entre la apertura de la sucesión (que tiene lugar con la muerte del causante) y la aceptación de la herencia. En dicho periodo la herencia carece de titular.

La aceptación de la herencia se retrotrae a la fecha del fallecimiento del causante, por lo que la fecha de adquisición de los bienes que la componen será la del fallecimiento del causante (art. 989 CC).

La renta obtenida por estas entidades no tributa en sede de la entidad sino que se atribuye a los herederos.

### ***D) Entidades del artículo 35.4 LGT***

Son entes carentes de personalidad jurídica que constituyen una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición.

Esta circunstancia se dará cuando exista una masa patrimonial diferenciada que ponga de manifiesto una organización unitaria en sus relaciones con terceros dirigida a un fin común.

### ***E) Uniones Temporales de Empresas***

Las UTE son entes sin personalidad jurídica propia para la colaboración empresarial por un período de tiempo determinado o indeterminado, con el objeto de desarrollar una obra, servicio o suministro concreto.

El TRLIS declara expresamente que las UTE son sujetos pasivos del IS, siempre y cuando cumplan los requisitos establecidos en su normativa reguladora, es decir, los previstos en el artículo 8 de la Ley 18/1982 (art. 7.1.c) TRLIS).

Por lo tanto, en la medida que estas entidades no cumplan los requisitos de la Ley 18/1982, no son contribuyentes por el IS, debiendo tributar en régimen de atribución de rentas (DGT 2 de julio de 2002 y 11 de mayo de 2000).

#### **1.1.2. Entidades constituidas en el extranjero**

De acuerdo con el artículo 37 TRLIRNR, tendrán la consideración de entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero, aquellas “cuya naturaleza jurídica sea idéntica o análoga a la de las entidades en atribución de rentas constituidas de acuerdo con las leyes españolas”.

Esta definición legal plantea problemas en cuanto basa la sujeción de estas entidades al régimen de atribución de rentas a un concepto tan difuso como es su naturaleza jurídica.

Para determinar si una entidad constituida en el extranjero tiene naturaleza idéntica o análoga a las entidades constituidas en España, debemos examinar si se cumplen los requisitos generales previstos para estas últimas:

- a) Ausencia de personalidad jurídica, lo cual implica la responsabilidad ilimitada de sus miembros y la disponibilidad inmediata de los fondos por parte de éstos.

Como excepción, hay que tener en cuenta las figuras análogas a las sociedades civiles con personalidad jurídica.

- b) Existencia de un patrimonio separado.

Han de constituir una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición.

Ha de existir una masa patrimonial que ponga de manifiesto una organización que permita actuar de forma unitaria frente a terceros.

- c) Falta de acceso a la publicidad registral.
- d) Forma de tributación de la entidad.

Dichas entidades deben caracterizarse por no tributar en sede de la entidad sino en sede de sus miembros.

Este criterio excluye aquellas entidades que tributen en su Estado con forme a regímenes de transparencia, es decir, aquellos en los que las rentas tributan en sede de la entidad y posteriormente son imputadas a sus miembros.

Cabe advertir que para determinar la naturaleza jurídica de estas entidades se debe acudir a la ley nacional conforme a la cual se constituyeron, tal y como dispone el artículo 9.11 CC.

Por otro lado, no pasa desapercibida la dificultad práctica a la hora de delimitar qué entidades extranjeras quedan incluidas dentro de este régimen, especialmente aquellas de origen anglosajón.

A este respecto cabe tener en cuenta los criterios establecidos por la OCDE en cuanto son aceptados por la Administración tributaria española, por lo que quedarían incluidos en este régimen los partnerships o sociedades de personas.

### A) *El trust*

En este punto cabe preguntarse qué cabida tienen los trust en el régimen de atribución de rentas en la medida que no es una figura reconocida por el derecho español.

El trust es una figura jurídica anglosajona carente de personalidad jurídica por la que una persona (constituyente) sitúa una serie de bienes y derechos, por actos intervivos o mortis causa, bajo el control de una persona fiduciaria (trustee) en interés de un beneficiario o con una finalidad determinada (art. 2 Convenio de la Haya):

Así, los rasgos que caracterizan a un trust son los siguientes:

- a) Se produce un desdoblamiento del derecho de propiedad.

El constituyente transmite la propiedad legal de los bienes y derechos a favor del trustee, que adquiere dicha propiedad.

Por su parte, el beneficiario adquiere un derecho real sobre los bienes y derechos del trust, adquiriendo una expectativa de dere-

cho o de crédito sobre dichos bienes y derechos o sus frutos: es el propietario de equidad de los fondos del trust.

- b) Los fondos del trust se configuran como un patrimonio separado del trustee.

El trustee tiene la facultad y la obligación de rendir cuentas, administrar, gestionar y disponer de los bienes y derechos según las condiciones del trust y las obligaciones que la ley le imponga.

Los fondos de trust no responden frente a acreedores personales del trustee, del fundador o del beneficiario.

- c) El trustee debe atribuir los fondos del trust al beneficiario o aplicarlo a la finalidad establecida en el trust.

Con carácter general, el trust no entra dentro del régimen de atribución de rentas en la medida que no es estrictamente un patrimonio separado, ya que el trustee es el propietario legal y el beneficiario su propietario de equidad.

Sin embargo, existen determinados tipos de trust que podrían acogerse al régimen de atribución de rentas:

- a) Purpose trust.

En este tipo de trust no existe un beneficiario determinado, sino que se constituyen con un fin determinado, ya sea público o privado.

Así, podrían ser consideradas como un patrimonio separado susceptible de imposición en los términos del artículo 35.4 LGT.

- b) Fixed interest trust.

En estos supuestos el beneficiario ve convertida su expectativa de derecho o de crédito mediante la asignación patrimonial de un derecho en sentido estricto.

En la medida que el beneficiario es titular de un derecho frente al trustee, sería aplicable el régimen de atribución de rentas.

- c) Revocable trust.

En estos casos el constituyente se reserva el derecho a revocar

el trust, por lo que quedarían incluidos en este régimen, atribuyéndose las rentas al constituyente.

El mismo criterio debemos seguir con respecto a aquellos trusts en los que el constituyente retiene el poder de disposición de los bienes.

d) Grantor trust.

En esta clase de trust el constituyente aparece como beneficiario y se reserva del derecho a revocarlo o a revertirlo.

Este tipo de trust también entraría dentro del régimen de atribución de rentas aunque con ciertas cautelas.

## ***1.2. Entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en España***

Los artículos 35 y 36 TRLIRNR regulan el régimen tributario de las entidades en régimen de atribución de rentas que hayan sido constituidas en España, diferenciando a estos efectos entre aquellas que realizan una actividad económica y aquellas que no realizan ningún tipo de actividad.

En estos casos la entidad no se configura como sujeto pasivo del impuesto, sino que son los miembros no residentes de la entidad los que tienen la consideración de contribuyentes por este impuesto.

### **1.2.1. Entidades que realizan una actividad económica**

Los miembros no residentes de estas entidades son considerados contribuyentes con EP situado en territorio español por las rentas que les correspondan (art. 35 TRLIRNR).

Sin embargo, la configuración de la base imponible del impuesto se efectuará conforme a la regulación establecida para las entidades en régimen de atribución de renta en el IRPF.

Por lo tanto, para determinar la tributación de los miembros no residentes de este tipo de entidades se debe:

- En primer lugar, calcular la renta en sede de la entidad conforme a los artículos 88 y 89 LIRPF.
- En segundo lugar, integrar las rentas en el impuesto personal del miembro no residente conforme al artículo 35 TRLIRNR.

**1.2.1.1. Cálculo de la base imponible en sede de la entidad****A) Calificación de las rentas**

Las rentas obtenidas por la entidad se califican según su naturaleza de acuerdo con las categorías de renta establecidas en la LIRPF (art. 88 y 6 LIRPF):

- a) Rendimientos de actividades económicas.
- b) Rendimientos de capital inmobiliario y mobiliario.
- c) Ganancias y pérdidas patrimoniales.
- d) Imputaciones de renta.

Para que una entidad que desarrolle actividades económicas en España sea sometida al régimen de atribución de rentas es necesario que dicha actividad sea desarrollada por la entidad como tal, es decir, que todos los miembros actúen como empresarios y asuman el riesgo de las actividades realizadas.

En estos casos las rentas atribuidas a los miembros serán calificadas como rendimientos de actividades económicas, siempre y cuando la persona extranjera participe de forma habitual y directa en el ejercicio de la actividad económica (art. 11.3 LIRPF).

En caso de que el miembro no residente no ejerza la actividad y se limite a realizar una aportación de capital, las rentas tendrán la consideración de rendimientos de capital mobiliario por participación en fondos propios.

Además, cabe la posibilidad de que la persona no residente no asuma el riesgo de la actividad y se limite a realizar una aportación de capital. En este supuesto de acuerdo con la premisa anterior, dicha persona no sería considerada miembro de la entidad en régimen de atribución de rentas y las rentas que obtuviese de la aportación sería calificada como rendimiento de capital mobiliario por cesión a terceros de capitales propios.

**B) Cuantificación de las rentas**

- a) Norma general: Cuantificación conforme a las normas del IRPF.

Como norma general, el cálculo de la renta a atribuir a los miembros se efectúa en sede de la entidad de acuerdo con las normas del IRPF, sin perjuicio de las siguientes reglas especiales (art. 89 LIRPF):

- Rendimientos de actividades económicas.

La base imponible se determina conforme al régimen de estimación directa normal, es decir, según la normativa del IS sin perjuicio de las especialidades establecidas en los artículos 28 y 30 LIRPF (art. 29 RIRPF).

No es aplicable la reducción del 40% por la obtención de rendimientos de actividades económicas irregulares (art. 32 LIRPF).

- Rendimientos de capital inmobiliario

No son de aplicación las siguientes reducciones:

- Reducción del 50% o 100% para los rendimientos derivados del arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda (art. 23.2 LIRPF).
- Reducción del 40% para los rendimientos cuyo período de generación sea superior a 2 años o sean calificados reglamentariamente como irregulares (art 23.3 LIRPF)

- Ganancias y pérdidas patrimoniales.

En el cálculo de la renta atribuible a los miembros contribuyentes del IS y del IRNR con o sin EP que no sean personas físicas, procedente de ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos no afectos al desarrollo de actividades económicas no son de aplicación los coeficientes de abatimiento previstos en la Disposición Adicional Novena del TRLIRPF.

Estas reglas especiales se establecen al objeto de evitar que sujetos que no son contribuyentes del IRPF se beneficien de normas que han sido establecidas para personas físicas residentes, y que de no mediar una entidad en régimen de atribución de rentas no hubiesen tenido derecho a ellas.

- b Norma excepcional: Cuantificación conforme a las normas del IS.

En caso de que todos los miembros de la entidad en régimen de atribución de rentas sean sujetos pasivos del IS o sujetos pasivos

del IRNR con EP, el cálculo de la renta a atribuir se determinará de acuerdo con las normas del IS.

**Ejemplo.** Una sociedad civil tiene como socios a una sociedad española, a una sociedad belga y a una sociedad italiana con una fábrica en España.

En este caso, la sociedad civil determinará la base imponible conforme a las normas del IS:

- a) La sociedad española es sujeto pasivo del IS.
- b) La sociedad belga es sujeto pasivo del IRNR con EP en España, puesto que es socia de una entidad constituida en España que realiza una actividad económica en territorio español.
- c) La sociedad italiana es sujeto pasivo del IRNR con EP, ya que es miembro de una entidad constituida en España que realiza una actividad económica en territorio español y posee efectivamente un EP en territorio español.

### ***C) Rentas negativas de fuente extranjera***

Las rentas negativas obtenidas por la entidad en un Estado con el que España no tenga suscrito un CDI con cláusula de intercambio de información, se computan en la entidad en la medida que no excedan del importe de las rentas positivas obtenidas en el mismo Estado y cuando procedan de la misma fuente.

El exceso se computará en los 4 años siguientes a medida que se vayan obteniendo rentas negativas del mismo Estado y de la misma fuente.

Así para que sea aplicable esta norma es necesario:

- a) Que las rentas negativas sean de fuente extranjera.
- b) Que las rentas procedan de un mismo país y de la misma fuente.
- c) Que el Estado de procedencia no tenga suscrito CDI con España o tenga suscrito un CDI que no contenga cláusula de intercambio de información.

El fin de esta norma antifraude es evitar que se imputen pérdidas a una entidad procedentes de Estados que no garantizan la información acerca del origen de dichas rentas.

**Ejemplo.** Una comunidad de bienes formada por una sociedad irlandesa y una sociedad española, realiza un proyecto de arquitectura en España.

Las rentas de dicha comunidad han sido las siguientes:

	2003	2004	2005
Rentas obtenidas en España.	25.000	35.000	20.000
Rentas obtenidas en Francia de la misma fuente.	25.000	-25.000	15.000
Rentas obtenidas en Perú de la misma fuente.	-12.000	5.000	7.000

En este supuesto, la norma antifraude tan sólo es aplicable con respecto a las rentas negativas obtenidas en Perú, ya que no existe CDI

Así, las rentas a computar serían las siguientes:

	2003	2004	2005
Rentas obtenidas en España.	25.000	35.000	20.000
Rentas obtenidas en Francia de la misma fuente.	25.000	-25.000	15.000
Rentas obtenidas en Perú de la misma fuente.	-12.000	5.000	7.000
Norma antifraude	+12.000	-5.000	-7.000
Total	50.000	10.000	35.000

#### ***D) Pagos a cuenta***

Las rentas pagadas a estas entidades estarán sujetas a retención o ingreso a cuenta según las normas del IRPF (art. 89.2 LIRPF).

Dicha retención o ingreso a cuenta se deducirá de la imposición personal del miembro no residente en la misma proporción en que se atribuyan las rentas.

Además, estas entidades deberán realizar la correspondiente retención o pago a cuenta por las rentas que abonen a sujetos pasivos del IRPF o del IRNR (art. 99.2 LIRPF y art. 31.1 TRLIRNR).

#### ***E) Atribución de las rentas***

Las rentas se atribuirán a los miembros de acuerdo con las normas o pactos aplicables, y en caso de que éstos no consten de forma permanente a la Administración, se atribuirán por partes iguales (art. 89.3 LIRPF).

Así, en primer lugar debemos acudir a la normativa de cada entidad para determinar la forma de atribución de las rentas a los miembros:

## a) Sociedades civiles.

Las miembros participarán en las rentas de la sociedad según lo pactado y en su defecto, en proporción a las aportaciones que hayan realizado (art. 1689 CC).

## b) Comunidades de bienes.

El concurso de los partícipes en las rentas de la comunidad se realizará proporcionalmente a sus respectivas cuotas, presumiéndose iguales en caso de que no se acredite lo contrario (art. 393 CC).

Sólo en caso de que tales pactos no consten de forma fehaciente a la Administración, la atribución se realizará en partes iguales.

Las rentas deberán atribuirse en el mismo ejercicio que se obtienen por la entidad en régimen de atribución de rentas sin perjuicio de las reglas especiales de imputación temporal establecidas en el artículo 14 LIRPF.

**Ejemplo.** Una sociedad civil que realiza actividades económicas en España, tiene como miembros a una persona física española y a una sociedad francesa.

La persona física española ha aportado un vehículo u mobiliario por valor de 35.000, mientras que la sociedad belga ha aportado un bien inmueble valorado en 65.000.

En la constitución de la sociedad civil no se pacta como va a efectuarse el reparto de beneficios.

En este supuesto al no existir pactos entre los socios, la atribución de rentas se realizará de acuerdo a las aportaciones realizadas por éstos.

A la persona física española se le atribuirá el 35% de las rentas obtenidas por la sociedad y a la sociedad francesa el 65%.

### ***1.2.1.2. Integración de las rentas en sede del miembro no residente***

Los miembros no residentes son sujetos pasivos del IRNR con EP, por lo que deberán tributar conforme a lo dispuesto en el artículo 18 TRLIRNR.

No obstante, el artículo 89.5 LIRPF establece una serie de normas especiales con respecto a los miembros contribuyentes del IRNR con EP y del IS:

- a) Cuando la entidad en régimen de atribución de rentas haya obtenido rendimientos de capital mobiliario derivados de la cesión a terceros de capitales propios, estos miembros, deberán integrar en su base imponible dichos rendimientos en el momento que se devenguen.

Con esta regla se pretende que sujetos pasivos que no son contribuyentes del IRPF alteren la imputación temporal de estos rendimientos al amparo de normas establecidas en el IRPF, de manera que imputen los rendimientos en función del devengo y no de su exigibilidad.

- b) En los casos en que entidad adquiera acciones o participaciones en IIC, estos miembros integrarán en su base imponible el importe de las rentas contabilizadas o que hubiesen debido contabilizarse procedentes de dichas acciones o participaciones.

Se trata de evitar la aplicación en sede de los miembros no residentes del artículo 94.1.a) LIRPF, en virtud del cual las rentas derivadas de la transmisión de participaciones en IIC pueden diferirse en caso de que se reinviertan en otras participaciones.

**Ejemplo.** Una sociedad peruana y una sociedad colombiana crean una sociedad civil para la prestación de servicios de asesoría jurídica, en la que participan al 50%.

Como consecuencia de la realización de sus actividades, en el ejercicio 2004 han obtenido ingresos por importe de 20.000 y han incurrido en los siguientes gastos:

- Salarios 3.000.
- Suministros 2.500.
- Servicios 3.000.

Por otro lado, la sociedad civil es titular de una cartera de acciones que le ha reportado un dividendo por importe de 3.000. Dichos dividendos han soportado una retención del 15% (450).

Además, posee una vivienda arrendada en España de la que han obtenido ingresos por valor de 2.000 y ha generado unos gastos de mantenimiento por importe de 500. El coste de adquisición del bien inmueble fue de 25.000. El arrendatario a efectuado una retención de 300 en los pagos realizados a la entidad.

Cálculo de la renta en sede de la entidad:

Rendimientos de actividades económicas	
Ingresos	20.000
Gastos	8.500
– Salarios 3.000	
– Suministros 2.500	
– Servicios 3.000	
Base imponible	11.500
Renta a distribuir (11.500 / 2)	5.750
Rendimientos de capital mobiliario	
Base imponible	3.000
Renta a distribuir (3.000 / 2)	1.500
Rendimientos de capital inmobiliario	
Ingresos	2.000
Gastos	1.250
– Gastos de mantenimiento 500	
– Amortización del bien inmueble 750 (25.000 * 3%)	
Base imponible	750
Renta a distribuir (750 / 2)	325

Integración de la renta en sede de los socios:

	Sociedad peruana	Sociedad colombiana
Base imponible	7.575	7.575
Tipo de gravamen	30%	30%
Cuota íntegra	2.272,5	2.272,5
Pagos a cuenta	375	375
– Dividendos 225 (450 / 2)		
– Arrendamiento 150 (300 / 2)		
Cuota tributaria	1.897,5	1.897,5

### 1.2.2. Entidades que no realizan una actividad económica

Las personas físicas o jurídicas no residentes que sean miembros de entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en España que no realicen actividades económicas, tienen la consideración de contribuyentes del IRNR sin EP (art. 36 TRLIRNR).

Por lo tanto, la parte de renta que les sea atribuible se determinará conforme a las normas establecidas para las rentas obtenidas sin mediación de EP (Capítulo IV TRLIRNR).

**Ejemplo.** Una sociedad civil que no realiza ningún tipo de actividad económica en España está formada por una sociedad peruana y otra puertorriqueña, las cuales participan en ella al 50%.

La sociedad civil ha percibido dividendos por importe de 2.500 derivados de la titularidad de unas acciones de una entidad residente.

La tributación de las sociedades no residentes sería la siguiente:

Rendimiento de capital mobiliario	2.500
Renta a atribuir a cada sociedad (2.500/2)	1.250

	Sociedad peruana	Sociedad puertorriqueña
Base imponible	1.250	1.250
Tipo de gravamen	18%	18%
Cuota íntegra	225	225

### A) Pagos a cuenta

Todas las rentas pagadas a estas entidades estarán sujetas a retención según las normas del IRPF (art. 89.2 LIRPF).

A este respecto, se prevé que la entidad en régimen de atribución de rentas deberá ingresar a cuenta la diferencia entre la parte de la retención soportada que le corresponda a la persona jurídica no residente y la que le hubiera correspondido la renta se hubiese obtenido directamente sin mediación de la entidad en régimen de atribución.

**Ejemplo.** Una comunidad de bienes formada por una persona física española y otra residente en Paraguay posee un bien inmueble arrendado. Los ingresos por dicho arrendamiento han ascendido a 2.000.

El arrendatario ha practicado una retención del 18% en los pagos realizados a la comunidad de bienes (art. 102.8 LIRPF).

En este supuesto, si el ciudadano paraguayo hubiese arrendado el inmueble directamente, sin mediación de la comunidad de bienes, hubiese soportado una retención del 24% (art. 31.2 y 25.1.a) TRLIRNR).

Por lo que la comunidad de bienes ha de efectuar un ingreso a cuenta del 6%, que es la diferencia entre la retención que el arrendatario ha efectuado (18%) y la que el ciudadano paraguayo hubiese debido soportar (24%).

Rendimiento de capital inmobiliario	2.000
Retención practicada por el arrendatario	360
Parte de renta atribuible a la persona física paraguaya	1.000
Parte de retención atribuible a la persona física paraguaya	180
Pago a cuenta a realizar por la comunidad (1.000 * 6%)	60

Además, en los supuestos en que la entidad en régimen de atribución de rentas transmita algún bien inmueble situado en España, el adquirente deberá practicar una retención del 3% sobre el precio pactado que corresponda a cada miembro.

**Ejemplo.** Una sociedad civil formada por una sociedad peruana y por una sociedad española, posee un bien inmueble situado en España.

En el 2004, se decide vender dicho inmueble por 20.000. Ambas entidades participan en un 50% en dicha sociedad.

El adquirente deberá practicar una retención del 3% sobre la parte del precio pactado que corresponda a la sociedad peruana:

– Sociedad peruana:  $10.000 * 3\% = 300$ .

Por otra parte, las rentas que estas entidades satisfagan también estarán sujetas a retención (art. 99.2 LIRPF y art. 31.1 TRLIRNR).

### ***1.3. Entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero***

Los artículos 38 y 39 TRLIRNR diferencian entre dos tipos de entidades en atribución de rentas constituidas en el extranjero en función de si tienen presencia en España o no.

En cuanto a las primeras, se crea un nuevo contribuyente del impuesto, que será la entidad extranjera a la cual se le obliga a presentar autoliquidación por lo socios no residentes.

En este caso el legislador hace uso de la facultad establecida en el artículo 35.4 LGT, el cual le habilita para atribuir a las entidades sin personalidad jurídica la condición de sujeto pasivo en sede de cada tributo.

Por lo que respecta a las entidades sin presencia en España, el ente no se configura como sujeto pasivo del impuesto, sino que son los miembros no residentes los que tienen tal consideración.

#### **1.3.1. Entidades con presencia en territorio español**

Las entidades extranjeras con presencia en territorio español son sujetos pasivos del IRNR (art. 5.c) y 38.1 TRLIRNR).

Al ser contribuyentes del IRNR, estas entidades tiene la obligación de presentar una autoliquidación anual por la parte de renta atribuible a los miembros no residentes.

Se considera que una entidad constituida en el extranjero tiene presencia en España, cuando concurren los siguientes requisitos:

- a) La entidad desarrolle una actividad económica en España de forma continuada y habitual.
- b) Toda o parte de la actividad se realice bien mediante instalaciones o lugares de trabajo, bien mediante un agente autorizado para contratar en nombre y por cuenta de la entidad.

Se trata de un supuesto asimilado al EP, aunque cabe advertir que no tiene la consideración de EP.

### **A) Base imponible**

Estas entidades tributan por la totalidad de sus rentas, con independencia del lugar donde se hayan obtenido, siempre y cuando se hayan obtenido a través de su presencia en España.

La base imponible está constituida por la parte de renta atribuible a los miembros no residentes. Está se determinará conforme a las siguientes normas:

- a) Con carácter general, se aplican las reglas del artículo 89 LIRPF.
- b) Conforme a las normas del IS, en caso de que todos los miembros sean sujetos pasivos del IS (excepto las sociedades patrimoniales) o contribuyentes del IRNR con EP.
- c) De acuerdo con el Capítulo IV IRNR, si la entidad posee miembros no residentes que sean sujetos pasivos del IRNR sin EP.

### **B) Cuota íntegra**

La cuota íntegra del impuesto se calcula aplicando a la base imponible un tipo de gravamen del 30%. (32,5% en 2007)

Dicha cuota se minorará en las deducciones y bonificaciones previstas en los artículos 33 a 44 de la TRLIS, y los pagos a cuenta atribuibles a los miembros no residentes de la entidad.

### **C) Pagos a cuenta**

Las rentas que se paguen a estas entidades están sujetas a retención según las normas del IRPF.

Asimismo, la entidad está obligada a practicar retención o ingreso a cuenta respecto de las rentas que satisfaga (art. 99.2 LIRPF y 31.1.d) TRLIRNR).

Se dispone la obligación para estas entidades de realizar los oportunos pagos fraccionados según las normas establecidas para los EP (art. 18 RIRNR).

**Ejemplo.** Una sociedad de personas constituida en Alemania tiene como miembros a dos personas jurídicas alemanas y a una persona física española. Los tres miembros participan a partes iguales en las rentas de la sociedad. Dicha sociedad posee en España un despacho en el que se desarrollan actividades de asesoramiento en confección de páginas web e Internet.

La entidad ha obtenido rentas en España por importe de 17.000, asimismo ha incurrido en los siguientes gastos:

- Suministros 1.000
- Salarios 3.000.

Además, a la sociedad se le han practicado retenciones por importe de 550.

En este supuesto, la sociedad de personas alemana deberá presentar autoliquidación por las rentas que correspondan a las personas jurídicas alemanas, ya que la parte de renta imputable a la persona física española la integrará ésta en su IRPF.

La base imponible de las sociedades se calculará conforme al régimen previsto para los rendimientos de actividades económicas obtenidos sin mediación de EP (art. 23.2 TRLIRNR)

Ingresos íntegros $[(17.000/3) * 2]$	11.333
Gastos deducibles:	2.666
– Gastos de personal: $2.000 [(3.000 / 3)* 2]$	
– Gastos de suministros: $666 [(1.000 / 3)* 2]$	
Base imponible $(11.333 - 2.666)$	8.667
Tipo de gravamen	30%
Cuota íntegra	3.033
Pagos a cuenta $[(550 / 3) * 2]$	366
Cuota tributaria	2.600,10

La sociedad de personas alemana deberá presentar una autoliquidación anual por importe de 2.600,10.

***D) Aplicación de un CDI***

Los miembros no residentes de estas entidades pueden requerir a la Administración la aplicación de las normas de los CDI, en estos casos se entenderá que las cuotas satisfechas por la entidad fueron satisfechas por los miembros en la parte que les corresponda.

Esta disposición se establece al objeto de los miembros no residentes puedan acogerse a los beneficios de la aplicación de un CDI en caso de que la entidad no tenga derecho a ello.

En estos casos, el miembro no residente podrá solicitar la devolución de las cantidades pagadas en exceso de acuerdo con el artículo 19 RIRNR.

***E) Representación***

Estas entidades tienen obligación de designar un representante que asuma la responsabilidad solidaria por sus deudas tributarias (art. 9.4 y 10 TRLIRNR)

**1.3.2. Entidades sin presencia en territorio español**

Tienen la consideración de entidades sin presencia en territorio español aquellas que no realicen actividades económicas en los términos señalados en el apartado anterior o que obtengan otro tipo de rentas en territorio español.

Los miembros de estas entidades son sujetos pasivos del IRNR sin EP, por lo que la cuantificación de la renta atribuible se realizará conforme a Capítulo IV TRLIRNR (art. 39 TRLIRNR).

Se establece un régimen especial relativo a las retenciones e ingresos a cuenta a practicar en las rentas satisfechas a favor de este tipo de entidades:

- a) Cuando el pagador conozca la residencia de los miembros y la proporción de la participación de cada uno de ellos, deberá practicar la retención que corresponda a cada uno de ellos según sus respectivos impuestos.
- b) En caso de que el pagador no considere acreditadas dichas circunstancias o la entidad en régimen de atribución de rentas haya sido constituida en un paraíso fiscal, el pagador realizará la retención o ingreso a cuenta según las normas establecidas en el IRNR; sin

tener en cuenta las exenciones de artículo 13 TRLIRNR ni el lugar de residencia de los miembros.

**Ejemplo.** Un partnership constituido en el Reino Unido, tiene como miembros a dos sociedades inglesas. Dicha entidad ha realizado un préstamo a una sociedad española, por lo que ha percibido intereses por importe de 1.000.

La sociedad española tiene constancia de la residencia de los miembros y de su participación en el partnership, por lo que no practicará retención alguna en el pago de los intereses al estar exentos conforme al artículo 14.1.b) TRLIRNR.

Si por el contrario la sociedad española no hubiese tenido constancia de la residencia de los miembros ni de su participación habría realizado una retención del 18%.

- c) En las transmisiones de inmuebles situados en territorio español, el adquirente practicará la retención del 3% sobre la parte de la contraprestación acordada que corresponda a los miembros de la entidad.

#### ***1.4. Obligaciones formales***

Las entidades en régimen de atribución de rentas tienen obligación de presentar una declaración informativa relativa a las rentas a atribuir a sus miembros (art. 90.1 LIRPF).

Deben presentar declaración informativa:

- a) Las entidades constituidas en España que realicen actividades económicas.
- b) Las entidades constituidas en España que no realicen actividades económicas, siempre y cuando sus rentas superen los 3.000 euros anuales.
- c) Las entidades constituidas en el extranjero con presencia en España, por las rentas que correspondan a los miembros residentes.

En dicha declaración deberán constar los siguientes datos (art. 69 RIRPF):

- Identificación, domicilio fiscal y NIF de los miembros residentes o del representante fiscal en el caso de los miembros no residentes.

- El importe total de la renta obtenida por la entidad y de la atribuible a cada uno de sus miembros.
- Base de las deducciones.
- Importe de los pagos a cuenta soportados por la entidad y los atribuibles a sus miembros.
- Importe neto de la cifra de negocios.

Además, las entidades deberán notificar a sus miembros, la renta total de la entidad y la renta atribuible a cada uno de ellos, así como la base de las deducciones y el importe de los pagos a cuenta soportados por la entidad y atribuible a cada uno de ellos.

Dicha notificación debe realizarse en el plazo de un mes desde la finalización del plazo de presentación de la declaración informativa.

## **2. Tratamiento en los CDI: Los Partnerships**

El régimen tributario de los partnerships tampoco deja de ser problemático en el ámbito internacional debido a su carácter híbrido. El tratamiento fiscal de estas entidades por parte de las diferentes legislaciones nacionales, plantea problemas a la hora de determinar en que casos es aplicable un CDI y como se debe aplicar.

Los partnerships o sociedades de personas son entidades que se caracterizan por carecer de personalidad jurídica. El informe del Congreso de la IFA (1999) los define como “todo acuerdo contractual establecido entre dos o varias personas con vistas a compartir un beneficio o pérdida, con la voluntad de actuar como asociado y tomando en cuenta a los otros asociados con la finalidad de ejercer una actividad económica o no”.

El MOCDE no prevé ninguna regulación específica para estos entes, por lo que el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE elaboró en 1999 un informe con el fin de aclarar el tratamiento fiscal de estas entidades y que se ha incorporado a los Comentarios del MOCDE (“The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, 1999”).

### **2.1. Aplicación de los CDI**

Para que un CDI sea aplicable a un partnership es necesario por un lado, que éste sea considerado como “persona” a efectos del CDI y por otro, que sea residente en uno de los Estados contratantes.

El artículo 3.1.a) MOCDE establece que tendrán la consideración de “persona”, “las personas físicas, las sociedades y las agrupaciones de personas”.

La expresión cualquier agrupación de personas comprende todos aquellos entes carentes de personalidad jurídica susceptibles de una imposición separada; excluyéndose de este concepto cualquier agrupación que adquiriera forma social (art. 3.1.b) MOCDE).

Así, las sociedades de personas quedan incluidos dentro de término persona, bien porque la legislación de su Estado de constitución las configura como una sociedad o como una agrupación de personas.

Para determinar la residencia de un partnership en un Estado y si tiene derecho o no a beneficiarse de la aplicación de un CDI, se deben tener en cuenta las siguientes circunstancias:

- a) El Estado en el que se somete a imposición.
  - b) La forma en que es sometido a imposición, es decir, si es tratado como un sujeto independiente o como un sujeto transparente.
- Si la sociedad de personas es sometida a imposición en un Estado como sujeto independiente, es decir, es tratada como una sociedad o es sometida a gravamen de la misma forma; ésta será residente en el Estado que la somete a imposición.

En estos casos la entidad tendrá derecho a al aplicación de un CDI.

A este respecto, se pueden plantear problemas de calificación de la entidad entre el Estado de residencia y el Estado de la fuente. Esto ocurrirá cuando el Estado de residencia la considere como sujeto independiente y el Estado de la fuente la considere como sujeto transparente.

Para evitar estas situaciones, el Estado de la fuente debe seguir la calificación establecida por el Estado de residencia en base al artículo 4.1 MOCDE.

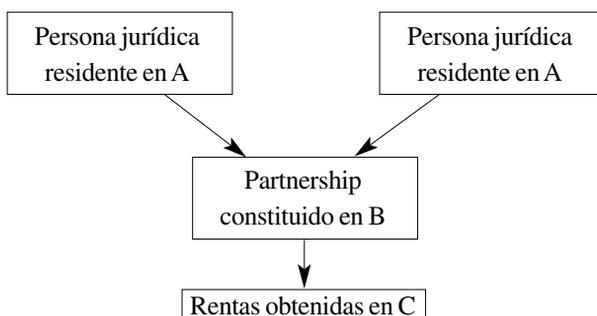
No obstante, el Estado de la fuente podrá calificar a la entidad de manera independiente, esto es, conforme a su derecho interno cuando la entidad sea un sujeto pasivo residente en su territorio o cuando lo sea alguno de sus miembros.

- Si es considerado como un sujeto transparente, es decir, se acude a los miembros para someter a imposición las rentas obtenidas por el partnership.

En estos casos la entidad no podrá invocar la aplicación de un CDI, al no tratarse de un sujeto independiente susceptible de imposición.

Sin embargo, los socios podrán solicitar la aplicación del CDI entre su Estado de residencia y el Estado de la fuente, siempre y cuando la renta atribuida sea sometida a gravamen en su Estado de residencia (art. 4.1 MOCDE).

**Ejemplo.** Dos personas jurídicas residentes en A participan en un partnership constituido en B. Éste ha obtenido rentas en C. El Estado B considera al partnership como transparente por lo que las rentas son imputadas en a los socios en su impuesto personal en B.



El partnership no puede solicitar la aplicación del CDI entre B y C, ya que no es residente en B al ser considerado como un sujeto transparente.

No obstante, los socios podrán solicitar la aplicación del CDI entre A y C por la parte de renta que le ha sido imputada.

En este sentido, es irrelevante la forma en que se hace tributar a los socios:

- Sistema de atribución de rentas: La renta se computa a nivel del partnership, pero se grava en sede de sus socios.
- Método de imputación o de transparencia fiscal: La renta se computa en sede del partnership que es sometido a gravamen, y posteriormente las rentas e impuestos pagados son imputados a los miembros.

No obstante, el Estado de la fuente tiene derecho a comprobar que el miembro que solicita la aplicación del CDI efectivamente tiene derecho a ello, así en los casos en que no pueda obtener dicha información puede

negarse a ello. Esto ocurriría por ejemplo, cuando la entidad ha sido constituida en un paraíso fiscal.

## 2.2. *Calificación de las rentas*

La calificación de las rentas es importante en cuanto determina las normas de distribución de competencias entre ambos Estados contratantes.

Con carácter general, las rentas deben ser calificadas conforme a su naturaleza jurídica. Sin embargo, pueden surgir problemas en cuanto a la calificación de las mismas por parte de los Estados, que pueden dar lugar a situaciones de doble imposición o de doble exención:

- a) En los casos de doble imposición, el Estado de residencia debe seguir la calificación establecida por el Estado de la fuente.

**Ejemplo.** Un socio residente en A vende la participación que posee en un partnership residente en B.

El Estado B considera que el partnership como un sujeto transparente, mientras que el Estado A considera que se trata de un sujeto independiente susceptible de gravamen.

En el momento que el socio residente en A transmite su participación se producirá la siguiente situación:

- El Estado B considera que se ha producido una ganancia patrimonial por transmisión de bienes muebles afectos a un EP, por lo que la somete a gravamen (art. 13.2 MOCDE).
- El Estado A considera que se ha producido una ganancia patrimonial derivada de la transmisión de una participación por lo que también la somete a imposición (art. 13.3 MOCDE).

Para evitar esta situación el Estado A debe seguir el criterio seguido por el Estado B y considerar la venta de las participaciones como una transmisión de bienes muebles afectos a un EP.

- b) En los casos de doble exención, el Estado de residencia no aplicará el método de exención previsto en el artículo 23 MOCDE.

**Ejemplo.** Un socio residente en A vende la participación que posee en un partnership residente en B.

El Estado A considera que al partnership como un sujeto transparente, mientras que el Estado B considera que se trata de un sujeto independiente susceptible de gravamen.

En el momento que el socio residente en A transmite su participación se producirá la siguiente situación:

- El Estado A considera que al tratarse de un sujeto transparente, el socio actúa en el Estado B mediante EP, por lo que la ganancia patrimonial corresponde ser gravada en el Estado B en virtud del artículo 13.2 MOCDE (bienes muebles afectos a EP).
- El Estado B considera que se ha producido una ganancia patrimonial derivada de una transmisión de participaciones, por lo que la ganancia patrimonial corresponde ser gravada en A (art. 13.3 MOCDE).

En este caso la renta no queda gravada por ninguno de los Estados. Para evitar esto se produzca, el Estado A debe seguir la calificación establecida por el Estado B.

Así, cuando el socio incluya la renta en su impuesto personal no se aplicará ninguna medida para evitar la doble imposición (art. 23 MOCDE), por lo que la renta quedará gravada en A.

El MOCDE no trata de forma específica la calificación de las rentas en estos supuestos si bien hace referencia a ellas en los siguientes rendimientos:

a) Dividendos (art.10 MOCDE).

Cuando una sociedad de personas reparta beneficios, el tratamiento de éstos en sede del socio varía en función de si aquélla es considerada como un sujeto independiente o no.

En caso de que sea considerada como un sujeto independiente, los beneficios tendrán un tratamiento similar a los dividendos.

Si por el contrario es considerada como un sujeto transparente, los beneficios serán calificados como rendimientos de actividades económicas.

b) Ganancias Patrimoniales (art. 13 MOCDE).

Las ganancias patrimoniales derivadas de la enajenación de participaciones en sociedades de personas pueden plantear problemas

en la medida de que éstas puede ser consideradas por un Estado como transmisión de acciones o participaciones y por otro como transmisiones de bienes muebles afectos a un EP.

En estos supuestos los Comentarios del MOCDE (art. 13 MOCDE) recomiendan que los Estados contratantes acuerden bilateralmente normas especiales para estos supuestos.

c) Rendimientos del trabajo (art. 15 MOCDE).

El artículo 15.2 MOCDE establece que para que las rentas del trabajo queden sometidas a tributación en el Estado de residencia del trabajador, es necesario que el pagador (empleador) no sea residente en el Estado en el que se ejerce la actividad.

En el caso de las sociedades de personas se considera que tienen la condición de empleador los miembros.

## Resumen

- Son entidades en régimen de atribución de rentas:
  - a) Las sociedades civiles con o sin personalidad jurídica.
  - b) Las herencias yacentes.
  - c) Las comunidades de bienes.
  - d) Los entes del artículo 35.4 LGT.
  - e) Las entidades constituidas en el extranjero de naturaleza idéntica o análoga a las anteriores.
- Entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en España.
  - a) Entidades que realizan una actividad económica.
    - Sus miembros son considerados sujetos pasivos del IRNR con EP.
    - La base imponible se determina con carácter general conforme a las normas del IRPF.
    - Si todos sus miembros son sujetos pasivos del IS o del IRNR con EP, el cálculo de la base imponible se realiza conforme a las normas del IS.
    - Tienen obligación de presentar declaración informativa.

- b) Entidades que no realizan una actividad económica.
  - Sus miembros son considerados sujetos pasivos del IRNR sin EP.
  - Sus rentas atribuibles se determinarán de acuerdo con las normas establecidas para la obtención de rentas sin mediación de EP.
  - No tienen obligación de presentar declaración informativa, salvo que sus rendimientos excedan los 3.000 euros anuales.
- Entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero.
  - a) Entidades con presencia en territorio español.
    - Aquellas entidades que realicen una actividad económica en España son consideradas contribuyentes del IRNR.
    - La base imponible se calculará de acuerdo con la normativa del IRPF.
    - No obstante, si todos sus miembros son sujetos pasivos del IS o IRNR con EP, ésta se determina conforme a las normas del IS; y si sus miembros son sujetos pasivos del IRNR sin EP, la base imponible se calcula conforme al Capítulo IV TRLIRNR.
    - El tipo de gravamen aplicable es del 35%.
    - De la cuota íntegra se podrán deducir las deducciones y bonificaciones establecidas en la TRLIS, así como los pagos fraccionados que se hayan realizado.
    - Tienen la obligación de presentar declaración informativa por las rentas atribuibles a sus miembros residentes.
    - Deben designar un representante en España, que será responsable solidario por las deudas tributarias de la entidad.
  - b) Entidades sin presencia en territorio español.
    - Sus miembros son sujetos pasivos del IRNR sin mediación de EP.
    - Sus rentas atribuibles se determinarán de acuerdo con las normas del Capítulo IV TRLIRNR.
    - Se determinan reglas especiales para practicar las retenciones e ingresos a cuenta.
    - No existe obligación de presentar declaración informativa.
- Los partnerships.

- a) Para que una sociedad de personas tenga derecho a la aplicación de un CDI debe ser considerada persona residente en uno de los Estados contratantes.
- b) Partnerships considerados como sujetos independientes:
  - Su estado de residencia será aquel que los somete a imposición.
  - La entidad tiene derecho a la aplicación del CDI.
- c) Partnerships considerados como sujetos transparentes:
  - Los socios tienen derecho a la aplicación del CDI.
  - El CDI aplicable será aquel suscrito entre el Estado de la fuente y el Estado de residencia de los socios.
- d) Como norma general, el Estado de la fuente debe seguir la calificación establecida por el Estado de residencia del partnership.
- e) Calificación de las rentas:
  - Las rentas obtenidas por el partnership son calificadas de acuerdo con su naturaleza jurídica.
  - En los supuestos de doble imposición, el Estado de residencia debe seguir la calificación establecida por el Estado de la fuente.
  - En los supuestos de doble exención, el Estado de residencia no aplicará el método de exención en el momento que el socio integre su renta en su impuesto personal.

## Ejercicios

1. Determinar la tributación de las siguientes operaciones:
  - a) Una sociedad colectiva alemana cuyos socios son dos sociedades alemanas, participa en un 10% en una sociedad española. La sociedad española participada le ha repartido un dividendo por importe de 5.000.
 

Las sociedades alemanas participan al 50% en la sociedad colectiva. La sociedad española tiene conocimiento de la residencia y participación de los socios.

En Alemania, dicho el partnership tiene la consideración de sujeto transparente, mientras que en España la sociedad colectiva tiene la consideración de sujeto independiente.

- b) Una sociedad civil española participada por una persona física residente en España, y otra residente en Perú presta servicios de asesoría contable en España.

Durante el ejercicio 2008, dicha entidad obtiene ingresos en España por importe de 25.000, asimismo ha incurrido en los siguientes gastos: suministros 2.000, salarios 6.000.

Como consecuencia de la realización de actividades económicas en Perú, ha obtenido rentas negativas por importe de 8.000. Todas las rentas proceden de la misma fuente.

La entidad ha soportado retenciones por importe de 1.750.

- c) Una comunidad de bienes tiene como miembros a dos sociedades residentes en Brasil. Dicha comunidad posee un inmueble arrendado en España, por lo que han obtenido unos ingresos por importe de 5.000 y han incurrido en unos gastos de mantenimiento por valor de 750.

El arrendatario ha efectuado una retención del 18% en los pagos efectuados a la comunidad.

- d) Una sociedad civil profesional constituida en Francia formada por dos sociedades francesas y una persona física española, posee un despacho de arquitectura en España. Los miembros participan en los siguientes porcentajes en la sociedad profesional:

- Sociedad francesa A: 30%
- Sociedad francesa B: 40%
- Persona física española: 30%

Los ingresos por la realización de dichas actividades económicas durante 2008 han ascendido a 18.000 y los gastos han supuesto un total de 5.000.

Asimismo, la sociedad civil ha soportado retenciones por importe de 2.700.

Conforme a la legislación francesa, dicha sociedad es considerada como un sujeto transparente y sus rentas son atribuidas a los socios.

- e) Una sociedad española es socia de una sociedad colectiva alemana. Durante el ejercicio 2007, la sociedad española decide transmitir su participación, obteniendo una ganancia patrimonial.

La sociedad colectiva alemana tributa en Alemania en régimen de atribución de rentas, sin embargo conforme a la legislación española ésta tiene carácter de sujeto independiente.

## Glosario

*Autoliquidación:* Declaraciones en las que los obligados tributarios comunican a la Administración los datos necesarios para la liquidación de un tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar (art. 120.1 LGT).

*Coefficientes de abatimiento:* Reducciones previstas en el antiguo TRLIRPF para las ganancias patrimoniales derivadas de elementos adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994.

*Comunidades titulares de montes vecinales en mano común:* Montes de propiedad particular colectiva, sin asignación de cuotas, que pertenezcan a agrupaciones vecinales en su calidad de grupos sociales (art. 1 Ley 55/1980).

*Fondos de capital – riesgo:* Fondos patrimoniales administrados por una sociedad gestora, cuyo objeto principal es la toma de participaciones temporales en el capital de empresas no financieras que, en el momento de la toma, no coticen en el primer mercado de la Bolsa de Valores (art. 2 Ley 1/1999).

*Fondos de inversión:* Patrimonios sin personalidad jurídica formados por las aportaciones de una pluralidad de inversores (partícipes) con el objetivo de generar una rentabilidad superior a la que podría generar cada inversor individualmente. Los fondos están constituidos por tres elementos, los partícipes, la entidad depositaria encargada de custodiar los títulos y la sociedad gestora que gestiona los fondos (Ley 46/1984).

*Fondos de garantía de inversiones:* Patrimonios separados sin personalidad jurídica creados para garantizar a los inversores el reembolso de sus inversiones cuando no puedan hacerlo las empresas de servicios de inversión adheridas al fondo (art. 77 Ley 27/1988)

*Fondos de pensiones:* Patrimonios sin personalidad jurídica creados al objeto de dar cumplimiento a los planes de pensiones, cuya gestión, custodia y control se realizan de acuerdo las disposiciones legales (RD 1/2002).

Los planes de pensiones son instituciones de previsión voluntaria y libre, sin personalidad jurídica, cuyas prestaciones de carácter privado pueden o no ser complemento del sistema de la Seguridad Social obligatoria. Estos planes dan derecho a los beneficiarios a percibir rentas o

capitales por jubilación, supervivencia, viudedad, orfandad o invalidez.

*Fondos de titulación hipotecaria:* Tipo de IIC. Se trata de patrimonios separados y cerrados carentes de personalidad jurídica, cuyo activo está formado por las participaciones hipotecarias que agrupen y cuyo pasivo está formado por los valores emitidos en cuantía y condiciones financieras tales que el valor patrimonial neto del fondo sea nulo (art. 5.1 Ley 19/1992).

*Imputación de rentas:* Régimen especial establecido en la LIRPF para determinados tipos de renta:

- Rentas inmobiliarias (art. 85 LIRPF).
- Rentas en régimen de transparencia fiscal internacional (art. 91 LIRPF).
- Rentas derivadas de la cesión de derechos de imagen (art. 92 LIRPF).

*Instituciones de Inversión Colectiva:* Instituciones que captan públicamente fondos, bienes, o derechos del público para gestionarlos, cualquiera que sea su objeto o actividad. En las IIC, el rendimiento del inversor se establece en función de los resultados colectivos, mediante fórmulas jurídicas distintas al contrato de sociedad.

*Registro Mercantil:* Registro legal en el que se deben inscribir los empresarios y en con carácter general las sociedades mercantiles, así como los actos y contratos relativos a los mismos (art. 2 RRM).

*Sociedades agrarias de transformación:* Sociedades civiles con personalidad jurídica cuyo objeto es producción, transformación y comercialización de productos agrícolas, ganaderos o forestales, la realización de mejoras en el medio rural, promoción y desarrollo agrarios y la prestación de servicios comunes que sirvan a estas finalidades (art. 1 RD 1776/1981).

## Bibliografía

- “Comentarios al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas” Cuatrecasas, Ed. Thomson Aranzadi. 2003.
- “Derecho Fiscal Internacional”. Tulio Rosembuj, Ed. El fisco. 2001
- “Guía del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas” Ed. CISS. 2003.

- “Impuesto sobre la Renta 2003”. Teodoro Cordón Ezquerro, Serafín Mancheño García-Lajara, Javier Molina Fernández, Manuel de Miguel Monterrubio, Ed. Estudios Financieros. 2003.
- “Memento Práctico. Fiscal.2003”. Ed. Francis Lefebvre.
- “La tributación de las rentas obtenidas por las Entidades en Régimen de Atribución de Rentas”. Luz Rubial Pereira, Ed. Thomson Aranzadi. 2003
- “Planificación Fiscal Internacional” Joaquín de Arespachoga, Ed. Marcial Pons. 1998

## Anexo

### CDI entre España y Alemania

#### *Artículo 10. Dividendos*

“ 1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en este último Estado.

2. Sin embargo, estos dividendos pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que resida la sociedad que pague los dividendos y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero el impuesto así exigido no puede exceder del

- a) 10 por 100 del importe bruto de los dividendos, si el beneficiario es una sociedad (excluidas las sociedades de personas) que posea al menos el 25 por 100 del capital de la sociedad que abona los dividendos, o si los dividendos proceden de la distribución de los beneficios de una sociedad de personas;
- b) 15 por 100 del importe bruto de los dividendos, en todos los demás casos.

Este párrafo no afecta a la imposición de la sociedad por los beneficios con cargo a los que se paguen los dividendos. [...]“

#### *Artículo 13. Ganancias patrimoniales.*

“1. Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes inmuebles, conforme se definen en el párrafo 2 del artículo 6, pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que están situados.

2. Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles que

formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante, o de bienes muebles que pertenezcan a una base fija que un residente de un Estado contratante posea en el otro Estado contratante para la prestación de servicios profesionales, comprendidas las ganancias derivadas de la enajenación del establecimiento permanente (sólo o con el conjunto de la empresa) o de la base fija, podrán someterse a imposición en este otro Estado. Sin embargo, las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles mencionados en el párrafo 3 del artículo 22 sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante al que, de acuerdo con dicho artículo, corresponde el derecho a gravarlos.

3. Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los párrafos 1 y 2, sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que reside el transmitente.”

## **CDI entre España y Brasil**

### *Artículo 6. Rentas derivadas de los bienes inmuebles*

“1. Las rentas procedentes de los bienes inmuebles pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que tales bienes están situados. [...]”

## **CDI entre España y Francia**

### *Artículo 7. Beneficios empresariales*

“1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a este establecimiento permanente. [...]”

## TEMA 13

# GESTIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES

### 1. Pagos a cuenta

Los pagos a cuenta suponen un anticipo de la deuda tributaria del contribuyente no residente. Con carácter general, el pagador de los rendimientos tiene la obligación de detraer una parte de los mismos e ingresar su importe en el Tesoro Público. Posteriormente, a la hora de determinar la cantidad resultante a ingresar o a devolver por el contribuyente, ésta deberá disminuirse en el importe de los pagos a cuenta que se hayan realizado.

En el IRNR existen tres modalidades de pagos a cuenta:

a) Las retenciones.

Éstas se practican cuando se abonan rentas dinerarias. El pagador detraerá una cuantía de las mismas a cuenta del impuesto futuro del no residente.

b) Los ingresos a cuenta.

Estos pagos a cuenta se realizan cuando las rentas se satisfacen en especie.

c) Los pagos fraccionados.

Esta modalidad de pago a cuenta se establece a cargo de los EP situados en territorio español y de las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en España.

Lo que diferencia a los pagos fraccionados de los otros pagos a cuenta es que las cantidades deben ser ingresadas periódicamente por el propio contribuyente mediante la declaración correspondiente y que su cálculo se realiza en función de determinadas estimaciones de renta.

### ***1.1. Rentas obtenidas sin mediación de EP***

El TRLIRNR establece, a cargo de ciertas personas o entidades, la obligación de realizar retenciones e ingresos a cuenta sobre determinadas categorías de renta que satisfacen.

El retenedor es el principal responsable de la exacción del IRNR en la medida que deben retener o ingresar a cuenta el importe del impuesto del no residente.

La obligación de retener es independiente de la obligación tributaria del contribuyente no residente. El retenedor es titular de una deuda tributaria propia en cuanto realiza el hecho al que la ley vincula la obligación de retener o ingresar a cuenta, esto es, el pago de determinadas rentas.

#### **1.1.1. Obligados a retener e ingresar a cuenta**

Están obligados a retener o ingresar a cuenta, respecto de las rentas sujetas al IRNR que satisfagan (art. 30 y 31 TRLIRNR):

- a) Las entidades residentes en España, incluidas las entidades en régimen de atribución de rentas.
- b) Las entidades constituidas en el extranjero con presencia en España en régimen de atribución de rentas (art. 38 TRLIRNR).
- c) Las personas físicas residentes en España que realicen actividades económicas, respecto de las rentas satisfechas en el ejercicio de las mismas.
- d) Los contribuyentes del IRNR con mediación de EP, respecto de las rentas satisfechas a otros no residentes.

**Ejemplo.** Una sucursal situada en España de una entidad alemana contrata a una entidad sueca para que realice un estudio de mercado para un nuevo producto que piensa lanzar en España.

Los pagos que el EP realice a la entidad sueca quedarán sometidos a

retención, puesto que se trata de una renta sujeta al impuesto (art. 13.1.a) 2º TRLIRNR).

- e) Los contribuyentes del IRNR sin mediación de EP, respecto de:
- Los rendimientos del trabajo que satisfagan.
  - Otros rendimientos sometidos a retención que constituyan gasto deducible para la obtención de rendimientos de actividades o explotaciones económicas realizadas en España sin mediación de EP según el artículo 24.2 TRLIRNR.

### A) *Supuestos especiales*

En particular, están obligados a retener o a ingresar a cuenta los siguientes sujetos (art. 33 TRLIRNR y 11.2 y 3 RIRNR):

- a) En las transmisiones de valores de la Deuda del Estado, la entidad Gestora del Mercado de Deuda Pública en Anotaciones que intervenga en la operación (art. 74.2. b) RIRPF).

En estos casos, la entidad gestora actuará como sustituto del contribuyente no residente por expreso mandato de la ley.

- b) En las transmisiones y reembolsos de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de Instituciones de Inversión Colectiva (IIC), los sujetos establecidos en el artículo 74.2. c) y d) RIRPF.
- Transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de las IIC:
    - En el caso de reembolso de las participaciones de fondos de inversión, las sociedades gestoras.
    - En el caso de IIC domiciliadas en el extranjero, las entidades comercializadoras o los intermediarios facultados para la comercialización de las acciones o participaciones de aquéllas y, subsidiariamente, la entidad o entidades encargadas de la colocación o distribución de los valores entre los potenciales suscriptores, cuando efectúen el reembolso.
    - En los supuestos en los que no proceda la práctica de retención conforme a los apartados anteriores, estará obligado a efectuar un pago

a cuenta el socio o partícipe que efectúe la transmisión u obtenga el reembolso.

- En la amortización o reembolso de activos financieros, la entidad emisora o instituciones encargadas de la operación.
- Cuando se trate de instrumentos de giro convertidos después de su emisión en activos financieros, el fedatario público o institución financiera que intervenga en su presentación al cobro.
- En los rendimientos obtenidos en la transmisión de activos financieros incluidos los instrumentos de giro, cuando se canalice a través de una o varias instituciones financieras, el banco, caja o entidad financiera que actúe por cuenta del transmitente.
- En los casos no recogidos en los apartados anteriores, el fedatario público que obligatoriamente debe intervenir en la operación.

c) En los premios, la persona o entidad que los satisfaga.

### 1.1.2. Rentas sujetas a retención o a ingreso a cuenta

Con carácter general, están sometidas a retención o a ingreso a cuenta las rentas sujetas al impuesto percibidas por personas o entidades no residentes.

No obstante, como excepción, no existe obligación de retener o ingresar a cuenta en relación con las siguientes rentas (art. 31.4 TRLIRNR):

- a) Las rentas que estén exentas según el artículo 14 TRLIRNR o en virtud de un CDI que resulte aplicable. Esta norma no se aplicará a los dividendos exentos percibidos por personas físicas residentes en la Unión Europea (límite de 1.000 anuales).

A efectos de acreditar la procedencia de la exención, el contribuyente o su representante deberán aportar los documentos justificativos del cumplimiento de las circunstancias que determinan la procedencia de su aplicación.

**Ejemplo.** Un empresario residente en España tiene contratado a un trabajador que es residente fiscal en Portugal. Dicho trabajador cruza cada día la frontera española para acudir a su trabajo.

De acuerdo con el artículo 13.1.c) TRLIRNR, el empresario residente en España debería practicar la retención correspondiente sobre los rendimientos pagados al trabajador residente en Portugal.

No obstante, al tratarse de un trabajador fronterizo, las rentas quedarán exentas en virtud del artículo 15.4 CDI entre España y Portugal, por lo que no existirá obligación de practicar retención.

- b) Las rentas abonadas a contribuyentes sin EP, cuando se acredite el pago del impuesto.

Los sujetos pasivos no residentes tienen derecho a declarar y pagar su impuesto. Así, no existirá obligación de retener, cuando se acredite esta circunstancia. La acreditación del pago se realizará mediante la aportación de la declaración del impuesto correspondiente a las rentas satisfechas (art. 14.2.a) RIRNR).

- c) Las ganancias patrimoniales, salvo que se trate de (art. 10.3.a) RIRNR):

- Premios derivados de la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias, con independencia de que estén vinculados a la oferta, promoción o venta de determinados bienes, productos o servicios.

No existirá obligación de retener en aquellos premios de juegos organizados regulados en el RD 16/1977 sobre la Ley del juego ya aquellos cuya base de retención no supere los 300,51 .

- Transmisiones de bienes inmuebles situados en territorio español realizadas por no residentes sin mediación del EP.
- Rentas derivadas de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de IIC.

- d) Los siguientes rendimientos de capital mobiliario (art 10.3.b) RIRNR):

- Los rendimientos de los valores emitidos por el Banco de España que constituyan instrumento regulador de intervención en el mercado monetario y los rendimientos de las Letras del Tesoro, salvo que se obtengan a través de paraísos fiscales.

No obstante, las entidades de crédito y demás instituciones financieras que formalicen con sus clientes contratos de cuentas basadas en operaciones sobre letras del Tesoro sí estarán obligadas a retener.

- Las primas de conversión de obligaciones en acciones.
- Los rendimientos derivados de la transmisión o reembolso de activos financieros con rendimiento explícito, siempre que cumplan los requisitos siguientes:
  - Que estén representados mediante anotaciones en cuenta.
  - Que se negocien en un mercado secundario oficial de valores español.
- Los rendimientos procedentes de la devolución de la prima de emisión de acciones o participaciones y de la reducción de capital con devolución de aportaciones.

### **1.1.3. Importe de la retención**

El retenedor deberá retener o ingresar a cuenta una cantidad equivalente a la deuda tributaria que se derive del IRNR (art. 31.2 TRLIRNR).

Así, el cálculo de la retención o ingreso a cuenta se realizará según el esquema liquidatorio del impuesto y, en su caso, aplicando los tipos establecidos en los CDI. No obstante, no se tendrán en cuenta los siguientes gastos o deducciones:

- En los casos de realización de actividades económicas sin mediación de EP, los gastos de personal, aprovisionamiento y suministro (art. 24.2 TRLIRNR)
- La cuota del GEBI de entidades no residentes (art. 44 TRLIRNR).
- La deducción por donativos dispuesta en el artículo 69.3 TRLIRNR.

#### **A) Reglas especiales**

El artículo 13 RIRNR establece una serie de reglas específicas para el cálculo de la base de la retención de determinados rendimientos:

- a) En los premios, la base de la retención será el importe de los mismos.

- b) En el caso de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de IIC, la base de retención será la diferencia entre el valor de transmisión o reembolso y el valor de adquisición de las acciones o participaciones.

A estos efectos, se considerará que los valores transmitidos o reembolsados por el contribuyente son aquellos que adquirió en primer lugar (sistema FIFO).

- c) Cuando las rentas sean satisfechas o abonadas en especie, la base para el cálculo del ingreso a cuenta se determinará de acuerdo con lo dispuesto en el IRPF.

#### **1.1.4. Nacimiento de la obligación de retener e ingresar a cuenta**

Con carácter general, la obligación de retener e ingresar a cuenta nacerá en el momento en que se devengue el impuesto (art. 12 RIRNR).

No obstante, se disponen normas específicas para los supuestos de rendimientos de capital mobiliario y ganancias patrimoniales.

- a) Rendimientos de capital mobiliario.

La obligación nacerá en el momento en que sean exigibles tales rendimientos o en el de su pago o entrega si es anterior.

En el caso de rendimientos de capital mobiliario derivados de la transmisión, amortización o reembolso de activos financieros, la obligación nacerá en el momento de la transmisión, amortización o reembolso, con independencia de las condiciones de cobro pactadas.

- b) Ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión o reembolso de acciones o participaciones en IIC.

La obligación nacerá en el momento en que se formalice la transmisión o reembolso de las acciones o participaciones, cualesquiera que sean las condiciones de cobro pactadas.

#### **1.1.5. Obligaciones del retenedor**

Los obligados a retener o a ingresar a cuenta deben cumplir con las siguientes obligaciones (art. 30.5 TRLIRNR y 15 RIRNR):

- a) Presentar las declaraciones relativas a las retenciones e ingresos a cuenta practicados, así como efectuar su ingreso en el Tesoro Público.
- b) Expedir a favor del contribuyente certificación acreditativa de las retenciones e ingresos a cuenta practicados.
- c) Comunicar a los contribuyentes la retención o ingreso a cuenta efectuado en el momento en que se satisfagan las rentas, indicando el porcentaje aplicado.
- d) Conservar la documentación que justifique las retenciones practicadas durante el período de prescripción del impuesto.

### **A) *Obligación de declarar***

El retenedor tiene la obligación de presentar declaración y efectuar el ingreso en el Tesoro Público de las cantidades retenidas y de los ingresos a cuenta practicados a través del modelo 216.

La declaración por el retenedor de las retenciones e ingresos a cuenta practicados exime al contribuyente no residente de presentar declaración de las rentas percibidas (art. 28.3 TRLIRNR).

En dicho modelo se declararán las retenciones y los ingresos a cuenta practicados correspondientes al trimestre natural anterior. Éste deberá presentarse en los 20 primeros días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero.

En caso de que el retenedor tenga la consideración de Gran empresa, el modelo deberá presentarse durante los 20 primeros días naturales de cada mes con respecto a las cantidades retenidas e ingresos a cuenta practicados correspondientes al mes anterior.

Igualmente existe obligación de presentar el modelo 216, cuando no exista obligación de practicar retención o ingreso a cuenta (declaración negativa).

No obstante, no existe obligación de presentar declaración negativa respecto de las siguientes rentas:

- a) Rentas exentas del artículo 14.1.a) TRLIRNR (rentas exentas en el IRPF).
- b) Rentas derivadas de valores emitidos en España por personas físicas o entidades no residentes sin mediación de EP.

- c) Rendimientos de cuentas de no residentes satisfechos a contribuyentes por el IRNR sin mediación de EP, salvo que sean satisfechos por un EP situado en territorio español, el Banco de España o entidades registradas conforme a la normativa de transacciones con el exterior.

No obstante, en estos casos se deberá presentar el modelo 291 de declaración informativa en relación con los rendimientos de cuentas de no residentes.

- d) Intereses de la Deuda del Estado o de las Comunidades Autónomas.
- e) Rentas exceptuadas de retención según el artículo 14.3 RIRNR.
- f) Los beneficios distribuidos por ETV con cargo a rentas no integradas en su base imponible (118 TRLIS).

Además, el retenedor está obligado a presentar un resumen anual de las retenciones e ingresos a cuenta efectuados durante el ejercicio mediante el modelo 296 (art. 19.2 RIRNR).

En este resumen deberán constar los datos identificativos del retenedor, así como una relación nominativa de los perceptores de las rentas, aun cuando no exista obligación de retener.

El plazo de presentación es del 1 al 20 de enero. No obstante, si el resumen se presenta en soporte magnético legible por ordenador, el plazo es del 1 al 31 de enero.

En el caso de rentas o ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión o reembolso de acciones o participaciones en el capital o patrimonio de IIC, la declaración e ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta efectuados se realizará a través de los modelos 117 de declaración y 118 de resumen anual.

### ***B) Lugar de presentación e ingreso***

El lugar de presentación dependerá de si se trata de una declaración a ingresar o de una declaración negativa:

- a) Declaración a ingresar:

Ésta deberá presentarse ante cualquier entidad colaboradora (Bancos, Cajas de Ahorros o Cooperativas de Crédito) de la provincia del domicilio fiscal del declarante, siempre y cuando los impresos

lleven las etiquetas identificativas y no haya transcurrido más de un mes desde el vencimiento del plazo para declarar.

En caso de que no se cumpla esta circunstancia, la declaración deberá presentarse ante la entidad de depósito situada en la Delegación o Administración de la AEAT del domicilio fiscal del retenedor.

b) Declaración negativa:

La declaración se presentará, directamente o mediante envío por correo certificado, ante la Unidad Central de Grandes Empresas o en la Dependencia o Sección de Gestión Tributaria de la Delegación o Administración de la AEAT del domicilio fiscal del declarante.

En ambos casos, la declaración se podrá presentar vía telemática.

### **1.1.6. Devoluciones**

En caso de que el no residente haya soportado una retención o ingreso a cuenta superior a la cuota del impuesto, se podrá solicitar a la Administración la devolución del exceso.

Cuando se hubiesen ingresado en el Tesoro cantidades o soportado retenciones, en cuantía superiores a las que se deriven de la aplicación de un convenio de doble imposición, se podrá solicitar la aplicación del convenio y la devolución consiguiente dentro del plazo de cuatro años, contado desde la fecha del ingreso del término o del periodo de declaración e ingreso de la retención.

Estas devoluciones se harán conforme al procedimiento previsto en el artículo 103 LIRPF.

### **1.1.7. Procedimiento especial de retención sobre las rentas del trabajo en caso de cambio de residencia**

En relación con las retenciones sobre los rendimientos del trabajo, la ley establece un procedimiento de carácter voluntario para los trabajadores por cuenta ajena que vayan a perder o a adquirir su residencia fiscal en España.

Este procedimiento tan solo es aplicable cuando el pagador de los rendimientos sea residente o con establecimiento permanente en España.

### ***A) Trabajadores que se desplazan al extranjero***

Los trabajadores por cuenta ajena que, como consecuencia de su desplazamiento al extranjero por su empleador, vayan a adquirir la condición de contribuyentes por el IRNR podrán comunicar esta circunstancia a la Administración a través del modelo 247 (art. 17 RIRNR).

Una vez presentada la comunicación, la Agencia Tributaria expedirá a los trabajadores un documento para su entrega al empleador, con el fin de que éste les practique las retenciones conforme a la normativa del IRNR, a partir de la fecha que se indique en el mismo.

A este respecto, el artículo 101.8.1º TRLIPRF establece que las retenciones e ingresos a cuenta del IRPF que hubieran sido practicados al trabajador desde el inicio del año hasta la acreditación a la Administración del cambio de residencia, tendrán la consideración de pagos a cuenta del IRNR, en la medida que correspondan a rentas sujetas a este impuesto.

El documento tiene una eficacia máxima de dos años naturales, el del desplazamiento y el siguiente. Si no cabe computar el del desplazamiento, su eficacia se extiende a los dos años inmediatos siguientes.

La aplicación de este procedimiento requiere la acreditación por parte del trabajador de su nueva residencia fiscal.

Así, en la comunicación se debe hacer constar, entre otros los siguientes datos:

- a) La fecha de salida del territorio español.
- b) La fecha de comienzo de la prestación del trabajo en el extranjero.
- c) La existencia en la relación laboral de datos objetivos que hagan previsible que, como consecuencia de la prestación de trabajo en otro país, la permanencia en dicho país sea superior a 183 días durante el año natural en que se produce el desplazamiento o, en su defecto, en el siguiente.

La obtención del documento acreditativo conforme a este procedimiento no exonerará al trabajador de acreditar su nueva residencia fiscal ante la Administración tributaria.

En el supuesto de que el trabajador no adquiriera la condición de contribuyente por el IRNR en el año de su desplazamiento al extranjero, las retenciones e ingresos a cuenta por dicho impuesto tendrán la consideración de pagos a cuenta por IRPF.

- **Lugar y plazo de presentación e ingreso**

La comunicación deberá presentarse desde los 30 días anteriores a la fecha de salida del territorio español que se haya comunicado y, como máximo, hasta el fin del plazo en que está previsto que se extiendan los efectos de los documentos expedidos por la Agencia Tributaria.

Ésta se presentará en la Administración o Delegación correspondiente al domicilio fiscal del contribuyente previo al desplazamiento.

### ***B) Trabajadores que se desplazan a territorio español***

Por extensión, la normativa del IRPF prevé un procedimiento similar al anterior para los trabajadores por cuenta ajena que, como consecuencia de su desplazamiento a territorio español, vayan a adquirir la condición de contribuyentes por el IRPF. Esta circunstancia podrá ser comunicada a la Administración tributaria mediante el modelo de comunicación 147 (art. 87 RIRPF).

La Agencia Tributaria expedirá a los trabajadores un documento acreditativo para su entrega al pagador de los rendimientos del trabajo, con el fin de que éste les practique las retenciones conforme a la normativa del IRPF, a partir de la fecha que se indique en el mismo.

Tendrán la consideración de pagos a cuenta del IRPF las retenciones e ingresos a cuenta del IRNR practicados durante el período impositivo en que se produzca el cambio de residencia.

Para aplicar este procedimiento debe acreditarse la existencia de datos objetivos en la relación laboral que hagan previsible que, como consecuencia de la misma, se produzca una permanencia en territorio español superior a 183 días durante el año natural en que se produce el desplazamiento o, en su defecto, en el siguiente.

Para ello, se debe adjuntar a la comunicación un documento justificativo del pagador de los rendimientos del trabajo en el que consten los siguientes extremos, entre otros:

- El reconocimiento de la relación laboral con el trabajador.
- La fecha de comienzo de la prestación del trabajo en territorio español.
- La duración del contrato.
- La intención del pagador de que el trabajador preste su trabajo en territorio español, como mínimo, durante un período superior a 183 días durante el año natural en el que está comprendida la fecha de comienzo de la prestación del trabajo en territorio español, o, en su defecto, que ese período mínimo de permanencia se producirá en el año natural siguiente.

En caso de que el trabajador no llegue a tener la condición de contribuyente por el IRPF en el año del desplazamiento, en su declaración por el IRNR se podrá deducir las retenciones practicadas a cuenta de este Impuesto.

#### • **Lugar y plazo de presentación e ingreso**

La comunicación deberá presentarse en la Administración o Delegación en cuyo ámbito territorial esté situado su domicilio en territorio español en el momento de la presentación. En caso de que éste no pudiera determinarse, se atenderá al lugar de situación del centro de trabajo y, en su defecto, al domicilio fiscal del pagador de los rendimientos.

El plazo de presentación es desde los 30 días anteriores a la fecha de entrada en territorio español que se haya comunicado y hasta los 183 días siguientes al momento del desplazamiento, o hasta el 30 de junio del año siguiente, cuando el período mínimo de permanencia exigido deba producirse en ese año.

#### **1.1.8. Adquisición de bienes inmuebles**

Los adquirentes de bienes inmuebles situados en territorio español y transmitidos por no residentes, tienen la obligación de retener e ingresar en el Tesoro Público el 3 % de la contraprestación acordada. Dicha retención se debe declarar a través del modelo 211 (art. 25.2 TRLIRNR y 18 RIRNR).

A estos efectos, el adquirente debe cumplir esta obligación con independencia de que éste sea residente fiscal o no en territorio español y de que el resultado de la operación sea una ganancia o una pérdida patrimonial.

Esta retención tiene para el transmitente no residente el carácter de pago a cuenta del IRNR. Por tanto, el adquirente le entregará un ejemplar del modelo 211, a fin de que pueda deducirse la retención de la cuota a ingresar resultante de la declaración de la ganancia derivada de la transmisión. En caso de que la cantidad retenida sea superior a la cuota a ingresar, el contribuyente obtiene la devolución del exceso.

**Ejemplo.** En el 2007 una persona física residente en el Reino Unido vende un apartamento a una persona residente en España, obteniendo una pérdida por importe de 2.000. El precio de venta asciende a 25.000.

El ciudadano español deberá ingresar en el Tesoro el 3% del precio de venta del inmueble mediante la presentación del modelo 211.

Posteriormente, el ciudadano británico deberá solicitar a la Administración la devolución de la retención practicada, puesto que la transmisión del inmueble le ha supuesto una pérdida patrimonial.

No obstante, no existirá obligación de retener o de ingresar a cuenta cuando:

- a) El inmueble sea objeto de una aportación en la constitución o aumento de capital de sociedades residentes en territorio español.
- b) El transmitente acredite ser sujeto pasivo del IRPF o del IS.

Esta circunstancia podrá acreditarse mediante certificación expedida por el órgano competente de la Administración tributaria.

Si el adquirente incumple su obligación de ingresar la retención o el ingreso a cuenta que corresponda, los bienes transmitidos quedarán afectados al pago del importe que resulte menor entre dicha retención y el impuesto correspondiente.

El plazo de presentación del modelo 211 es de un mes a partir de la fecha de transmisión del inmueble.

## ***1.2. Rentas obtenidas por mediación de EP***

### **1.2.1. Retenciones e ingresos a cuenta**

Los EP situados en territorio español están sometidos al régimen de retenciones del IS por las rentas que perciben (art. 13.1 TRLIRNR y 8 RIRNR).

No obstante, no se practicará retención o ingreso a cuenta respecto de los intereses y comisiones que constituyan un ingreso para EP sitos en España de entidad financiera no residente en territorio español, siempre que:

- a) Dicha entidad que desarrolle las actividades propias de las entidades de crédito y los establecimientos financieros de crédito (art. 59.c) RIS).
- b) Los intereses y comisiones sean consecuencia de préstamos realizados por dicho EP, salvo que se trate de intereses y rendimientos de las obligaciones, bonos u otros títulos emitidos por entidades públicas o privadas, nacionales o extranjeras, que integren la cartera de valores del propio EP (art. 59.c) 2º párrafo RIS).

Además, los EP están obligados a practicar retenciones e ingresos a cuenta en los mismos términos establecidos para las entidades residentes en territorio español (art. 140 y 141 TRLIS).

### **1.2.2. Pagos fraccionados**

Los EP quedan obligados a efectuar pagos fraccionados a cuenta de la liquidación del IRNR en los mismos términos establecidos para las entidades residentes sujetas al IS (art. 23 TRLIRNR y 8 RIRNR).

El sistema de pagos fraccionados es una forma de pago anticipado del impuesto por la cual el propio EP efectúa el ingreso a cuenta de las cantidades correspondientes a las rentas obtenidas. Así, su importe es deducible de la cuota íntegra junto con las retenciones e ingresos a cuenta soportados.

Cuando el importe de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados realizados superen la cuota del impuesto, la Administración procederá a devolver de oficio el exceso según lo previsto en el artículo 139 TRLIS.

El importe de los pagos a cuenta se debe realizar según la normativa del IS. A este respecto, el artículo 45 prevé dos sistemas de cálculo:

- a) Regla general.

Los EP deberán efectuar un pago fraccionado del 18% de la cuota íntegra correspondiente al último período impositivo cuyo plazo reglamentario de declaración estuviese vencido el día uno de los citados meses.

Ese porcentaje se aplicará sobre la cuota íntegra minorada en:

- Las deducciones para evitar la doble imposición.
- Las bonificaciones.
- Las deducciones para incentivar la realización de actividades económicas.
- Las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a ese período impositivo.

b) Opción.

El contribuyente podrá optar por determinar el importe del pago fraccionado mediante la aplicación del porcentaje que resulte de multiplicar por cinco séptimos el tipo de gravamen, a la parte de base imponible de los 3, 9 u 11 primeros meses de cada año natural.

A estos efectos, la base imponible se minorará en las bonificaciones que sean aplicables, las retenciones e ingresos a cuenta practicados sobre las rentas percibidas y los pagos fraccionados efectuados.

El EP podrá ejercitar esta opción a través de la presentación de la correspondiente declaración censal durante el mes de febrero del año natural en que deba surtir efectos (Modelo 036).

Esta modalidad será obligatoria para aquellos EP que superen los 6.010.121,04 euros de volumen de operaciones durante el ejercicio anterior.

Por otro lado, los pagos fraccionados tienen la consideración de deuda tributaria, a efectos de la aplicación de las disposiciones sobre infracciones y sanciones y sobre liquidación de intereses de demora.

### **1.2.3. Obligación de declarar**

Los plazos para presentar los pagos fraccionados son los 20 primeros días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre.

Con carácter general, la declaración de los pagos fraccionados se realizará mediante el modelo 202, No obstante, no existirá obligación de declaración cuando no deba efectuarse ingreso alguno en concepto de pago fraccionado.

La presentación del modelo 202 y su ingreso se podrán realizar en:

- a) La entidad de depósito en cualquier Delegación o AEAT.

- b) Cualquier entidad colaboradora, siempre que figuren adheridas al modelo las etiquetas identificativas y no haya transcurrido más de un mes desde el vencimiento del plazo de ingreso del pago fraccionado correspondiente.

Para los EP que tengan la consideración de Grandes empresas, la declaración se realizará a través del modelo 218. Este modelo debe presentarse aunque no deba efectuarse ingreso alguno y su presentación se efectuará obligatoriamente por vía telemática.

### ***1.3. Entidades en régimen de atribución de rentas***

Las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español están obligadas a realizar los pagos fraccionados a cuenta del impuesto, en las mismas condiciones expuestas en el apartado anterior para los EP (art. 38.3 TRLIRNR y 18 RIRNR).

No obstante, se disponen las siguientes especialidades:

- a) El importe de los pagos fraccionados será el correspondiente a la parte de renta atribuible a los miembros no residentes.
- b) A efectos de la opción prevista en el artículo 45.3 TRLIS, la base imponible se determinará de acuerdo con las normas previstas en el Capítulo V TRLIRNR.

## **2. Declaración e ingreso del impuesto**

El procedimiento de declaración de los no residentes es el de declaración-liquidación.

En cualquier caso, los plazos y modelos de declaración difieren dependiendo de si se opera en España por mediación con mediación de EP o no.

### ***2.1. Rentas obtenidas sin mediación de EP***

Con carácter general, los contribuyentes no residentes que obtengan rentas en territorio español sin mediación de EP tienen la obligación de declarar, autoliquidar e ingresar el impuesto (art. 28 TRLIRNR).

Los responsables solidarios también podrán efectuar la declaración e ingreso de la deuda tributaria. Además, tratándose de declaraciones con solicitud de devolución, podrán presentarlas también los retenedores.

Concretamente, tienen obligación de presentar declaración:

- a) Los contribuyentes que obtengan rentas sujetas al impuesto, salvo que se trate de rentas exceptuadas de la obligación de retener e ingresar a cuenta (art. 14.3 RIRNR).

**Ejemplo.** Una persona física residente en Puerto Rico posee 500 acciones de una entidad residente en España. Durante el 2004, vende dichas acciones obteniendo una ganancia patrimonial.

De acuerdo con el artículo 10.3 RIRNR, la ganancia patrimonial no está sometida a retención, por lo que el contribuyente no residente deberá presentar la correspondiente declaración del impuesto.

- b) Las personas físicas no residentes por la renta imputada de los bienes inmuebles urbanos.
- c) Los contribuyentes que obtengan rendimientos satisfechos por personas que no tengan la condición de retenedor.

**Ejemplo.** Una persona física residente en el Paraguay posee un apartamento en la costa española. El inmueble es arrendado a un matrimonio español durante los meses de verano.

Los rendimientos de capital inmobiliario obtenidos por el ciudadano residente en el Paraguay deberán ser declarados ante la Administración española, puesto que el arrendatario es una persona física y satisface los rendimientos fuera del ámbito de una actividad económica.

- d) Los contribuyentes que transmitan bienes inmuebles sitios en territorio español.
- e) Los contribuyentes que soliciten la devolución de un exceso de retención o ingreso a cuenta en relación con la cuota del impuesto.

Por el contrario, el sujeto pasivo no tendrá obligación de presentar declaración cuando se trate de:

- a) Rentas sobre las que se haya realizado la retención o el ingreso a cuenta correspondiente.

## b) Rentas exentas según el artículo 14 TRLIRNR.

Por otro lado, cuando las rentas hayan sido obtenidas por contribuyentes residentes en países con los que España tenga suscrito un CDI, en su declaración aplicarán directamente las disposiciones del mismo.

**2.1.1. Modelos de declaración**

El sujeto pasivo efectuará la declaración a través de los siguientes modelos:

## a) Declaración ordinaria.

Con carácter general, el contribuyente debe declarar cada renta de forma separada mediante el modelo 210.

En esta declaración se podrá declarar cualquier tipo de renta, salvo las derivadas de la transmisión de bienes inmuebles sitos en España.

Como norma general, el plazo de presentación será de un mes a partir de la fecha de devengo de la renta.

No obstante, se disponen plazos especiales de presentación en los siguientes casos:

## a) Imputación de rentas inmobiliarias.

La declaración se presentará entre el 1 de enero y 30 de junio siguientes a la fecha de devengo.

## b) Declaraciones con solicitud de devolución.

Éstas podrán presentarse a partir del término del período de declaración e ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta que motivan la devolución, en los siguientes plazos:

- Si la solicitud deriva de la aplicación de un CDI:

Cuatro años desde su devengo

- Si la solicitud deriva de la aplicación de un CDI y se trata de rentas a las que se refiera una orden de desarrollo del CDI, en el plazo pre-

visto en dicha orden (siempre que ésta se encuentre vigente; Anexo II).

- En los restantes casos, 4 años desde la fecha de devengo de la renta.

#### b) Declaración colectiva.

Ésta permite agrupar en una misma declaración varias rentas devengadas en un mismo trimestre natural por uno o varios contribuyentes (modelo 215).

No obstante, esta declaración no podrá practicarse respecto de:

- Los rendimientos por actividades económicas de las que se deban deducir los gastos dispuestos en el artículo 24.2 TRLIRNR.
- Los rendimientos imputadas de bienes inmuebles urbanos.

Cuando se utilice para declarar ganancias patrimoniales, éstas se incluirán en una declaración distinta y separada. En ningún caso, se podrán incluir en esta clase de declaración las ganancias patrimoniales derivadas de bienes inmuebles.

Ésta deberá presentarse durante los 20 primeros días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, en relación con las rentas devengadas durante el trimestre natural anterior.

Para las declaraciones con solicitud de devolución, los plazos son los mismos que los indicados en el modelo 210.

#### c) Declaración de rentas derivadas de transmisiones de bienes inmuebles.

Las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de bienes inmuebles situados en España se declararán a través del modelo 212.

Las pérdidas deben ser declaradas al objeto de ejercer el derecho a devolución de la retención practicada por el adquirente.

Esta declaración debe ser presentada en el plazo de tres meses una vez transcurrido el plazo de un mes desde la fecha de la transmisión del bien inmueble.

## d) Declaración simplificada.

Los contribuyentes no residentes, cuyo patrimonio sometido a gravamen en territorio español esté constituido exclusivamente por una vivienda, podrán efectuar la declaración del IP correspondiente a la titularidad de la misma y la del IRNR por las rentas imputadas correspondiente a dicha vivienda en el modelo 214.

Esta declaración se realizará durante el año natural inmediato siguiente al que se refiera la declaración.

## e) GEBI.

El modelo de declaración a utilizar por las entidades sujetas al GEBI, es el 213.

El plazo de presentación de la declaración es el mes de enero siguiente a la fecha de devengo del GEBI, que es el 31 de diciembre de cada año.

**A) Lugar de presentación e ingreso**

El lugar de presentación e ingreso variará en función del modelo de declaración y del resultado de la declaración:

## a) Declaración ordinaria y colectiva.

## • Lugar de presentación:

Estas declaraciones deben presentarse en la Delegación de la Agencia Tributaria, o Administraciones dependientes de la misma, de acuerdo con las siguientes reglas:

- Si se trata de un rendimiento inmobiliario o una imputación de rentas inmobiliarias, la del lugar de situación del inmueble.

Quando en una declaración colectiva se declaren rendimientos de inmuebles situados en el ámbito territorial de varias Delegaciones de la AEAT, ésta deberá presentarse una declaración en cada una de las Delegaciones afectadas.

- En los restantes casos:

- Si la declaración la presenta un representante o un responsable solidario, la Delegación correspondiente al domicilio fiscal de éstos.
- Si se trata de una declaración con solicitud de devolución presentada por el retenedor, la Delegación correspondiente al domicilio fiscal de éste.
- Si la declaración la presenta el propio contribuyente, la del domicilio fiscal de su representante. En ausencia de representante:
  - Si se declara un rendimiento, la del domicilio fiscal del pagador del mismo.

En el caso de las declaraciones colectivas que comprendan rendimientos satisfechos por pagadores con diferente domicilio fiscal, la correspondiente al domicilio fiscal de los pagadores que, en su conjunto, sean de mayor cuantía.

- Si se declara una ganancia patrimonial sometida a retención, la del domicilio fiscal del retenedor.

Si la ganancia no está sometida a retención, la del domicilio fiscal del depositario o gestor de los bienes o derechos o, en su defecto, la Delegación de la AEAT en Madrid.

En el caso de las declaraciones colectivas, se atenderá a la mayor cuantía de las ganancias vinculadas a u mismo retenedor, depositario o gestor.

No obstante, serán competentes la Unidad Central de Gestión de Grandes Empresas de la Oficina Nacional de Inspección y las Unidades de Gestión de Grandes Empresas correspondientes respecto de los que las funciones de gestión están atribuidas a las mismas o cuando se trate de declaraciones presentadas por contribuyentes y, en aplicación de las reglas fijadas en los párrafos anteriores, el retenedor o el responsable solidario que determina el lugar de presentación sea un obligado tributario respecto del que estas Unidades tengan atribuidas las funciones de gestión.

- Ingreso o solicitud de devolución:

- Declaraciones con cuota a ingresar.

La presentación de la declaración, lleve o no adheridas etiquetas identificativas, y el ingreso se podrán realizar en cualquier entidad colaboradora (banco, caja de ahorros o cooperativa de crédito) en la gestión recaudatoria sita en territorio español, incluidas las oficinas y filiales en el extranjero autorizadas por el Director del Departamento de Recaudación.

- Declaraciones a devolver o sin cuota a ingresar.

La declaración e ingreso se podrán efectuar en la Delegación o Administración competente, según las reglas anteriores.

- b) Declaración de rentas derivadas de la transmisión de bienes inmuebles.

Ésta se presentará ante la Delegación o Administración correspondiente al lugar de situación del inmueble.

- c) Declaración simplificada.

Las declaraciones se presentarán ante la Delegación o Administración de la AEAT en cuyo ámbito territorial esté situado el inmueble.

Asimismo, la declaración, lleve o no adheridas etiquetas identificativas, e ingreso podrá realizarse en cualquier Entidad Colaboradora en la gestión recaudatoria (banco, caja de ahorros o cooperativa de crédito) sita en territorio español, incluidas las oficinas y filiales en el extranjero autorizadas por el Director del Departamento de Recaudación; o en las entidades de depósito de las Delegaciones y Administraciones de la AEAT.

- d) GEBI.

Las declaraciones se presentarán en ante la Delegación o Administración de la AEAT en cuyo ámbito territorial se localicen los inmuebles.

- Declaraciones con cuota a ingresar.

La presentación de la declaración, lleve o no adheridas etiquetas identificativas, y el ingreso se podrán realizar en cualquier Entidad Colaboradora en la gestión recaudatoria (banco, caja de ahorros o cooperativa de crédito) sita en territorio español, incluidas las oficinas y filiales en el extranjero autorizadas por el Director del Departamento de Recaudación; así como en las entidades de depósito de las Delegaciones y Administraciones de la AEAT.

- Declaraciones con cuota cero.

En los supuestos de exención, la declaración se presentará en la Administración o Delegación de la AEAT en cuyo ámbito territorial se localizan los inmuebles, mediante entrega personal o por correo certificado.

En todos los casos la presentación podrá hacerse por vía telemática.

## ***2.2. Rentas obtenidas con mediación de EP***

Los EP están obligados a presentar declaración e ingresar la deuda tributaria liquidada en la forma que se determine por el Ministro de Hacienda. Ello, quiere decir que el procedimiento de declaración e ingreso se establece según una serie de órdenes ministeriales aprobadas anualmente (art. 21 TRLIRNR).

Los EP deberán presentar declaración por el IRNR en los términos que las entidades residentes sujetas al IS (art. 136 TRLIS).

La declaración se presentará 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo a través del modelo 200 y el 201 para la declaración simplificada. El documento de ingreso o devolución del IRNR para los EP es el modelo 206.

No obstante, cuando se produzcan los supuestos de conclusión del período impositivo del artículo 20.2 TRLIRNR, el plazo de presentación será el previsto para las rentas obtenidas sin mediación de EP a partir de la fecha en que se produzca el supuesto.

El lugar de presentación variará en función del resultado de la declaración:

a) Declaración positiva.

Si el resultado es a ingresar, ésta se presentará en cualquier oficina, situada en territorio español, de una Entidad Colaboradora autorizada (banco, caja de ahorros o cooperativa de crédito).

b) Declaración negativa.

Si el resultado es a devolver ésta se presentará en cualquier oficina de una Entidad Colaboradora autorizada, situada en territorio español, en la que el contribuyente tenga abierta a su nombre la cuenta en la que desee recibir el importe de la devolución solicitada.

c) Si se renuncia a la devolución o el resultado de la declaración es cuota cero, el lugar de presentación serán las oficinas de la AEAT personalmente o por correo certificado.

Estas reglas también son aplicables para las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en España.

### **2.2.1. Imposición complementaria**

La declaración de la imposición complementaria de las rentas transferidas al extranjero de un EP se realizará mediante el modelo 210.

El plazo de presentación es de un mes desde la fecha de la transferencia de las rentas al extranjero.

El lugar de presentación será cualquier oficina, sita en territorio español, de una Entidad Colaboradora autorizada (banco, caja de ahorros o cooperativa de crédito).

### **2.3. Régimen especial de tributación por el IRNR**

Los contribuyentes que opten por el régimen especial de tributación tienen obligación de presentar declaración del IRPF mediante el modelo de declaración 150 (art. 112 RIRPF).

El plazo de presentación de la declaración es el mismo que el establecido, con carácter general, para la declaración del Impuesto IRPF.

Estos deben autoliquidar el impuesto y hacer el ingreso en:

a) Declaraciones positivas.

La presentación y realización del ingreso resultante de estas autoliquidaciones podrán efectuarse en las entidades de depósito colaboradoras en la gestión recaudatoria.

b) Declaraciones a devolver.

La presentación de de estas declaraciones se podrán efectuar tanto en cualquier delegación de la AEAT o administraciones de la misma, como en cualquier oficina sita en territorio español de la entidad colaboradora en la que se desee recibir el importe de la devolución.

Estas declaraciones también podrán presentarse por correo certificado dirigido a la Delegación o AEAT correspondiente al domicilio fiscal del contribuyente, o, en su caso, a la Unidad Central de Gestión de Grandes Empresas de la Oficina Nacional de Inspección o a la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la correspondiente Delegación Especial de la AEAT.

En caso de que el contribuyente no tenga una cuenta bancaria abierta en España, es posible solicitar la devolución a través de un cheque cruzado o nominativo del banco de España. Este mismo método se podrá solicitar cuando no se pueda realizar mediante transferencia bancaria.

c) Declaraciones negativas y declaraciones en las que se renuncie a la devolución a favor del Tesoro Público.

Estas declaraciones se presentarán, bien directamente ante cualquier Delegación o AEAT, o por correo certificado dirigido a la Delegación o Administración de la AEAT correspondiente al domicilio fiscal del contribuyente, o, en su caso, a la Unidad Central de Gestión de Grandes Empresas o a la Unidad de Gestión de Grandes Empresas a la que esté adscrito.

### **2.3.1. Comunicación de la opción, renuncia y exclusión del régimen especial**

Los contribuyentes que opten, renuncien o queden excluidos de la aplicación de este deberán comunicarlo a la Administración tributaria a través del modelo de comunicación 149.

Dicha comunicación se presentará ante la Delegación o Administración de la AEAT correspondiente al domicilio fiscal del contribuyente, o ante la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la correspondiente Delegación Especial de la AEAT o la Unidad Central de Gestión de Grandes Empresas de la Oficina Nacional de Inspección, en el supuesto de contribuyentes respecto de los que las funciones de gestión estén atribuidas a las mismas.

Los plazos de presentación son los siguientes:

- a) Ejercicio de la opción: 6 meses desde el inicio de la actividad que consta en el alta en la Seguridad Social en España o en la documentación que permita, en su caso, el mantenimiento de la Seguridad Social de origen.

En el plazo máximo de 10 días hábiles a la presentación de esta comunicación la oficina gestora competente emitirá un documento acreditativo del ejercicio de la opción.

- b) Renuncia: Durante los meses de noviembre y diciembre anteriores al inicio del año natural en que deba surtir efectos.
- c) Exclusión: 1 mes desde el incumplimiento de las condiciones que determinaron la aplicación del régimen especial.

En este caso el contribuyente deberá comunicar al retenedor dicha circunstancia a través del modelo 145 en el plazo de 10 días desde que finalice el plazo de un mes (art. 86.4 y 116.2 RIRPF).

El plazo de 10 días a que se refiere el segundo párrafo del artículo 86.4 del RIRPF se contará desde que finalice el plazo de un mes previsto en el artículo 116.2 RIRPF.

### **3. Impuesto sobre el Patrimonio**

Los sujetos pasivos del IP tienen la obligación de declarar, autoliquidar e ingresar la deuda tributaria correspondiente en los mismos términos previstos para las personas físicas residentes en España.

Con respecto a los contribuyentes no residentes no son aplicables las excepciones de la obligación de declarar dispuestas en el artículo 37.a)

LIP, por lo que están obligados a declarar cualquiera que sea el valor de su patrimonio.

Así, éstos deberán presentar su declaración ante la Administración a través del modelo D-714.

El plazo de presentación es del 1 de mayo al 20 de junio.

Con carácter general, El lugar de presentación e ingreso será ante la Delegación de la AEAT del domicilio fiscal del representante. En caso de que existan varios responsables solidarios se presentará ante la Delegación donde radique, esté depositada o se ejerza la administración de la parte principal de sus bienes o actividades.

No obstante, cuando se den las circunstancias oportunas los contribuyentes podrán presentar el modelo 214 de declaración simplificada.

## Resumen

- Los pagos a cuenta suponen un anticipo de la deuda tributaria del contribuyente no residente.

En el IRNR existen tres clases de pagos a cuenta: las retenciones, los ingresos a cuenta y los pagos fraccionados.

- Rentas obtenidas sin mediación de EP.
  - a) Los pagadores de rentas a no residentes tienen la obligación de practicar retención e ingreso a cuenta en relación a las rentas sujetas al IRNR que satisfagan.

Concretamente, tienen la consideración de retenedores:

- Las entidades residentes en España, incluidas las entidades en régimen de atribución de rentas.
- Las entidades constituidas en el extranjero con presencia en España en régimen de atribución de rentas.
- Las personas físicas residentes en España que realicen actividades económicas, respecto de las rentas satisfechas en el ejercicio de las mismas.
- Los contribuyentes del IRNR con mediación de EP, respecto de las rentas satisfechas a otros no residentes.

- Los contribuyentes del IRNR sin mediación de EP, respecto de los rendimientos del trabajo que satisfagan y de otros rendimientos sometidos a retención que constituyan gasto deducible según el art. 24.2 TRLIRNR.
- b) Están sometidas a retención o a ingreso a cuenta las rentas sujetas al impuesto percibidas por personas o entidades no residentes, salvo que se trate de:
- Rentas que estén exentas según el artículo 14 TRLIRNR o en virtud de un CDI que resulte aplicable, salvo en el supuesto de dividendos percibidos por personas físicas residentes en la Unión Europea (límite de 1.000 euros anuales).
  - Rentas abonadas a contribuyentes sin EP, cuando se acredite el pago del impuesto.
  - Ganancias patrimoniales, salvo en los supuestos establecidos en el artículo 10.3.a) RIRNR.
  - Rendimientos de capital mobiliario dispuestos en el artículo 10.3.b) RIRNR
- c) El importe de la retención o ingreso a cuenta será una cantidad equivalente a la deuda tributaria que se derive del IRNR.
- d) La obligación de retener e ingresar a cuenta nacerá en el momento en que se devengue el impuesto.
- e) Los obligados a retener o a ingresar a cuenta deben presentar las declaraciones relativas a las retenciones e ingresos a cuenta practicados, así como efectuar su ingreso en el Tesoro Público. Esta obligación se cumplirá a través del modelo 216 de declaración y 296 de resumen anual.
- f) En todo caso, el contribuyente no residente podrá solicitar a la Administración la devolución del exceso de retenciones e ingresos a cuenta practicadas sobre las rentas percibidas.
- g) Se dispone de un procedimiento especial para determinar las retenciones sobre las rentas del trabajo en caso de cambio de residencia.

Se trata de un procedimiento voluntario que puede ser utilizado por los trabajadores por cuenta ajena, cuya finalidad es anticipar en las retenciones sobre los rendimientos del trabajo los efectos del cambio de residencia.

- h) Los adquirentes de bienes inmuebles situados en territorio español y transmitidos por no residentes, tienen la obligación de retener e ingresar en el Tesoro Público el 3% de la contraprestación acordada. Dicha retención se debe declarar a través del modelo 211.
- Rentas obtenidas por mediación de EP.
    - a) Los EP situados en territorio español están sometidos al régimen de retenciones del IS por las rentas que perciben.

No obstante, no se practicará retención o ingreso a cuenta respecto de los intereses y comisiones que constituyan un ingreso para EP sitos en España de entidad financiera no residente en territorio español, siempre que se cumplan los requisitos del artículo 59.c) RIS.

- b) Los EP están obligados a practicar retenciones e ingresos a cuenta en los mismos términos establecidos para las entidades residentes en territorio español.
- c) Los EP quedan obligados a efectuar pagos fraccionados a cuenta de la liquidación del IRNR en los mismos términos establecidos para las entidades residentes sujetas al IS.

La declaración de los pagos fraccionados se realizará mediante el modelo 202

Los pagos fraccionados tienen la consideración de deuda tributaria, a efectos de la aplicación de las disposiciones sobre infracciones y sanciones y sobre liquidación de intereses de demora.

- Entidades en régimen de atribución de rentas

Éstas están obligadas a realizar los pagos fraccionados a cuenta del impuesto, en las mismas condiciones que los EP.

- Declaración del impuesto.

El procedimiento de declaración de los no residentes es el de declaración-liquidación.

- d) Rentas obtenidas sin mediación de EP.

Los contribuyentes tendrán la obligación de declarar e ingresar el impuesto, salvo que se trate de rentas sobre las que se haya realizado la retención o el ingreso a cuenta correspondiente o de rentas exentas según el artículo 14 TRLIRNR.

Modelos de declaración:

- Declaración ordinaria (modelo 210).

En esta declaración se podrá declarar cualquier tipo de renta, salvo las derivadas de la transmisión de bienes inmuebles sitos en España.

Como norma general, el plazo de presentación será de un mes a partir de la fecha de devengo de la renta.

- Declaración colectiva (modelo 215).

Ésta permite agrupar en una misma declaración varias rentas devengadas en un mismo trimestre natural por uno o varios contribuyentes.

Ésta deberá presentarse durante los 20 primeros días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, en relación con las rentas devengadas durante el trimestre anterior.

- Declaración de ganancias patrimoniales derivadas de transmisiones de bienes inmuebles sitos en España (modelo 212).

Esta declaración debe ser presentada en el plazo de un tres meses una vez transcurrido el plazo de un mes desde la fecha de la transmisión del bien inmueble.

- Declaración simplificada (modelo 214).

Ésta es aplicable cuando el contribuyente no residente tribute exclusivamente por una vivienda situada en territorio español, podrá declarar conjuntamente por el IRNR en relación a las rentas inmobiliarias imputadas y el IP mediante el modelo 214.

El plazo de declaración es el año natural inmediato siguiente al que se refiera la declaración.

- GEBI (modelo 213).

El plazo de presentación de la declaración es el mes de enero siguiente a la fecha de devengo del GEBI, que es el 31 de diciembre de cada año.

- e) Rentas obtenidas con mediación de EP.

Los EP deberán presentar declaración por el IRNR en los términos que las entidades residentes sujetas al IS (modelo 200 y 201 de declaración simplificada).

La declaración se presentará 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo.

Estas reglas también son aplicables para las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en España.

La declaración de la imposición complementaria de las rentas transferidas al extranjero de un EP se realizará mediante el modelo 210.

El plazo de presentación es de un mes desde la fecha de la transferencia de las rentas al extranjero.

## Ejercicios

Determinar la gestión del IRNR en los siguientes supuestos:

- a) Una persona física residente en Puerto Rico suscribió en 1996 obligaciones a 10 años de una compañía española. Las obligaciones se compraron por un valor nominal de 5.000 y ha cobrado intereses por importe de 1.000.
- b) Una persona física residente en Paraguay posee, desde el 1 de septiembre de 2007, una vivienda en España cuyo valor catastral sin revisar es de 10.000.
- c) Una sucursal de una entidad francesa posee una oficina en Madrid donde realiza su actividad. En el 2007 la sucursal se traslada a Barcelona, por lo que adquiere un despacho en Barcelona y vende la oficina de Madrid a una persona física con residencia en Bélgica, obteniendo una ganancia patrimonial de 10.000.
- d) Una sociedad residente en Italia arrienda una maquinaria a una sociedad española, aportando la asistencia técnica y elementos

- necesarios para el buen funcionamiento de la maquinaria cedida. El precio del arrendamiento es de importe de 5.000 mensuales.
- e) Una persona física residente en Perú adquirió en el 2002 una participación en un fondo de inversión español por importe de 10.000. En julio de 2007, su participación le es reembolsada por 20.000.
- f) Una empresa española desplaza a un trabajador español con residencia fiscal en España para que preste sus servicios durante 18 meses en una sucursal que posee en Bélgica. El desplazamiento a Bélgica se produce el 1 de noviembre de 2007 y el sueldo va a ser pagado por la empresa española. El empleado es soltero.

## Glosario

*Declaración negativa:* Declaración sin ingreso.

*Declaración-liquidación:* Declaración por la que el contribuyente declara, autoliquidada e ingresa la deuda tributaria que corresponda.

*Grandes empresas:* Aquellas cuyo volumen de operaciones, haya excedido de 6.010.121,04 euros durante el año natural inmediatamente anterior.

*Presentación telemática:* Medio de declaración tributaria a través de Internet, Infovía plus o de cualquier otra vía equivalente que permita la conexión.

*Sustituto del contribuyente:* Sujeto pasivo que, por imposición de la ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma (art. 36.3 LGT).

El sustituto podrá exigir al contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas.

## Bibliografía

“Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes”. Cuatrecasas. Ed. Thomson – Aranzadi.

“Guía del Impuesto sobre la Renta de No Residentes”, Néstor Carmona Fernández, Ed. CISS. 2003.

“Manual de Tributación de No Residentes”. Agencia Tributaria. Ministerio de Hacienda.

“Memento Práctico. Fiscal 2007” Ed. Francis Lefebvre.

## Anexo I

### CDI entre España y Francia

#### *Artículo 13. Ganancias de capital.*

“1. a) Las ganancias que un residente de un Estado contratante obtenga de la enajenación de bienes inmuebles, conforme se definen en el artículo 6, situados en el otro Estado contratante, pueden someterse a imposición en este otro Estado.

b) Las ganancias derivadas de la enajenación de acciones, participaciones u otros derechos en una sociedad o entidad jurídica cuyo activo esté principalmente constituido, directamente o por interposición de una o varias sociedades o entidades jurídicas, por bienes inmuebles situados en un Estado contratante o derechos que recaigan sobre tales bienes, pueden someterse a imposición en ese Estado.

2. a) Las ganancias derivadas de la enajenación de acciones, participaciones u otros derechos [distintos de las acciones, participaciones o derechos comprendidos en la letra b) del apartado 1] que constituyan una participación sustancial en una sociedad que es residente de un Estado contratante, pueden someterse a imposición en este Estado. Se considera que existe una participación sustancial cuando el transmitente, solo o con personas emparentadas, detente directa o indirectamente en cualquier momento en el transcurso de los doce meses precedentes a la fecha de la transmisión:

- i. al menos el 25 por 100 del capital de esta sociedad, o
- ii. acciones, participaciones u otros derechos que en su conjunto den derecho al menos al 25 por 100 de los beneficios de la sociedad.

b) Sin embargo, cuando las ganancias que se deriven de la enajenación por un residente de un Estado contratante, de acciones, participaciones u otros derechos que constituyan una participación sustancial en una sociedad que es un residente del otro Estado contratante sean objeto de un diferimiento impositivo en el primer Estado conforme a su legislación, en el marco de un régimen fiscal específico para sociedades de un mismo grupo o de una fusión, escisión, aportación de activos, o de un canje de acciones, estas ganancias sólo pueden someterse a imposición en este primer Estado.

3. Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante, o de bienes muebles que pertenezcan a una base fija que un residente de un Estado contratante posea en el otro Estado contratante para la prestación de trabajos independientes, comprendidas las ganancias derivadas de la enajenación de este establecimiento permanente (solo o con el conjunto de la empresa) o de esta base fija, pueden someterse a imposición en este otro Estado.

4. Las ganancias derivadas de la enajenación de buques o aeronaves explotados en tráfico internacional, o de bienes muebles afectos a la explotación de estos buques o aeronaves, sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante donde esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

5. Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los apartados 1, 2, 3 y 4 sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que resida el transmitente.”

## **CDI entre España e Italia**

### *Artículo 12. Cánones.*

“1. Los cánones procedentes de un Estado contratante y pagados a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2. Sin embargo, estos cánones pueden someterse a imposición en el Estado contratante de que procedan y según la legislación de este Estado, pero si la persona que percibe los cánones es el beneficiario efectivo, el impuesto así establecido no puede exceder:

- a) Del 4 por 100 del importe bruto de las remuneraciones de cualquier naturaleza pagadas por el uso o la concesión de uso de un derecho de autor sobre una obra literaria, dramática, musical o artística (con exclusión de los cánones relativos a películas cinematográficas y a las obras registradas en películas o cintas magnetoscópicas destinadas a la televisión).
- b) Del 8 por 100 del importe bruto de los cánones en todos los demás casos.

Las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán, de mutuo acuerdo, la forma de aplicar este límite.

3. El término «cánones» empleado en el presente artículo comprende las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de un derecho de autor sobre una obra literaria, artística o científica, incluidas las películas cinematográficas, de una patente, marca de fábrica o comercial, dibujo o modelo plano, fórmula o procedimiento secretos, así como el uso o la concesión de uso de un equipo industrial, comercial o científico, y por las informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplican si el beneficiario de los cánones, residente de un Estado contratante, ejerce en el otro Estado contratante, de donde procedan los cánones, una actividad industrial o comercial a través de un establecimiento permanente allí situado o presta unos servicios profesionales por medio de una base fija allí situada, con los que el derecho o propiedad por los que se pagan los cánones están vinculados efectivamente. En estos casos, los cánones pueden someterse a imposición en este otro Estado contratante según su propia legislación interna.

5. Se considera que los cánones provienen de un Estado contratante cuando el deudor es el propio Estado, una subdivisión política o administrativa, una Entidad local o un residente en este Estado. Sin embargo, cuando el deudor de los cánones, sea o no residente de un Estado contratante, tenga en un Estado contratante un establecimiento permanente en relación con el cual se haya contraído la prestación que da origen al pago de los cánones y soporte la carga de los mismos, éstos se considerarán como procedentes del Estado contratante donde esté situado el establecimiento permanente.

6. Cuando por razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el acreedor o de las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de los cánones pagados, habida cuenta de la prestación por la que sean pagados, exceda del importe que habría sido acordado por el deudor y el acreedor en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. En este caso, el exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones de este Convenio.”

## Anexo II

### Órdenes de desarrollo de CVI y plazo<sup>1</sup>

Estado	Fecha
Alemania	10/11/1975
Austria	26/03/1971
Bélgica (*)	27/02/1973
Dinamarca	04/12/1978
Países Bajos	31/01/1975
Reino Unido	22/19/1977
Suecia	18/02/1980

(\*) Lo dispuesto en esta Orden se aplica a los tipos de renta referidos en la misma cuyo devengo se haya producido con anterioridad a 01/01/2004, puesto que a partir de la mencionada fecha deja de aplicarse el antiguo CDI firmado el 24/09/1970 y la Orden de 27/02/1973 que la desarrolla.

Estado	Clase de renta	Fecha de inicio del plazo	Plazo
Alemania	Dividendos	Tabla general (1)	1 año
	Cánones	- Si fecha de devengo entre 01/01 y 30/09 año N: 1/01 año N+1. - Si fecha de devengo entre 01/10 y 31/12 año N: 1/01 año N+2.	
Austria Bélgica	Dividendos	Tabla general (1).	1 año
	Cánones		
Dinamarca	Dividendos	Fecha de devengo + 2 meses.	1 año
	Cánones		
Países Bajos Reino Unido	Dividendos	- Si fecha de devengo entre 01/01 y 30/09 año N: 01/01 año N+1. - Si fecha de devengo entre 01/10 y 31/12 año N: 01/01 año N+2.	2 años
	Cánones		
Suecia	Dividendos	- Si fecha de devengo entre 01/01 y 30/09 año N: 01/01 año N+1. - Si fecha de devengo entre 01/10 y 31/12 año N: 01/01 año N+2.	1 año
	Cánones		

#### (1) Tabla General:

Mes de devengo	Enero	Feb.	Mar.	Abril	Mayo	Junio	Julio	Ago.	Sep.	Oct.	Nov.	Dic.
Inicio	21 abril		21 julio			21 octubre			21 enero			

1. "Manual de Tributación de No Residentes". Anexo II. Agencia Tributaria. Ministerio de Hacienda.

