

Fiscalidad de no residentes y convenios sobre doble imposición

2.ª Edición

Incluye



Papel

Digital

Néstor Carmona Fernández

III CISS

© Néstor Carmona Fernández, 2025

© ARANZADI LA LEY, S.A.U.

ARANZADI LA LEY, S.A.U.

C/ Collado Mediano, 9

28231 Las Rozas (Madrid)

www.aranzadilaley.es

Atención al cliente: <https://areacliente.aranzadilaley.es/publicaciones>

Primera edición: Mayo 2025

Depósito Legal: M-11916-2025

ISBN versión impresa: 978-84-9954-894-4

ISBN versión electrónica: 978-84-9954-895-1

Diseño, Preimpresión e Impresión: ARANZADI LA LEY, S.A.U.

Printed in Spain

© **ARANZADI LA LEY, S.A.U.** Todos los derechos reservados. A los efectos del art. 32 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba la Ley de Propiedad Intelectual, ARANZADI LA LEY, S.A.U., se opone expresamente a cualquier utilización del contenido de esta publicación sin su expresa autorización, lo cual incluye especialmente cualquier reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación, transmisión, envío, reutilización, publicación, tratamiento o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier modo, medio o formato de esta publicación.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. Diríjase a **Cedro** (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

El editor y los autores no asumirán ningún tipo de responsabilidad que pueda derivarse frente a terceros como consecuencia de la utilización total o parcial de cualquier modo y en cualquier medio o formato de esta publicación (reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación pública, transformación, publicación, reutilización, etc.) que no haya sido expresa y previamente autorizada.

El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

ARANZADI LA LEY no será responsable de las opiniones vertidas por los autores de los contenidos, así como en foros, chats, u cualesquiera otras herramientas de participación. Igualmente, ARANZADI LA LEY se exime de las posibles vulneraciones de derechos de propiedad intelectual y que sean imputables a dichos autores.

ARANZADI LA LEY queda eximida de cualquier responsabilidad por los daños y perjuicios de toda naturaleza que puedan deberse a la falta de veracidad, exactitud, exhaustividad y/o actualidad de los contenidos transmitidos, difundidos, almacenados, puestos a disposición o recibidos, obtenidos o a los que se haya accedido a través de sus PRODUCTOS. Ni tampoco por los Contenidos prestados u ofertados por terceras personas o entidades.

ARANZADI LA LEY se reserva el derecho de eliminación de aquellos contenidos que resulten inveraces, inexactos y contrarios a la ley, la moral, el orden público y las buenas costumbres.

Nota de la Editorial: El texto de las resoluciones judiciales contenido en las publicaciones y productos de **ARANZADI LA LEY, S.A.U.**, es suministrado por el Centro de Documentación Judicial del Consejo General del Poder Judicial (Cendoj), excepto aquellas que puntualmente nos han sido proporcionadas por parte de los gabinetes de comunicación de los órganos judiciales colegiados. El Cendoj es el único organismo legalmente facultado para la recopilación de dichas resoluciones. El tratamiento de los datos de carácter personal contenidos en dichas resoluciones es realizado directamente por el citado organismo, desde julio de 2003, con sus propios criterios en cumplimiento de la normativa vigente sobre el particular, siendo por tanto de su exclusiva responsabilidad cualquier error o incidencia en esta materia.

PRESENTACIÓN

Al principiar la década de los noventa, eran muy contadas y casi exóticas las personas que en España se habían detenido de modo especializado en el estudio —y en la práctica— de lo que hoy entendemos por fiscalidad internacional. Creo contarme entre aquellos que, a mediados de los ochenta, desde que tomé contacto con esta materia —de la sabia mano de un pionero e introductor de la doctrina internacional como Victoriano González Poveda—, fui inmediatamente seducido por su relevancia y singularidad, y compartí esa intuición y muchos momentos posteriores ligados al ejercicio profesional con mi buen amigo Gerardo Pérez Rodilla, un verdadero referente en la materia, a quien siempre echaremos de menos.

Pues bien, ha pasado cierto tiempo, pero aquella seducción continúa.

Hablar hoy como argumento a favor de la trascendencia de la fiscalidad internacional, como tantas veces se ha hecho, de «la internacionalización de la economía» suena totalmente trasnochado. A la irrevocable multinacionalidad de las relaciones económicas más cruciales —y de las estructuras jurídicas que aspiran a regularlas— se unen procesos que volatilizan más aún la impermeabilidad de las fronteras domésticas: la llamada y debatida «globalización», la economía en el entorno digital, los fenómenos pujantes de deslocalización empresarial, la potencia cada vez mayor de las organizaciones supranacionales en la regulación de tales fenómenos, etc., procuran un paisaje económico profundamente móvil y vegetativo.

Empieza a ser una evidencia, a pesar de la borrosidad de buena parte de sus fronteras, el reconocimiento de un Derecho tributario internacional con rasgos autónomos. La fiscalidad de alcance transnacional impregna desde las más importantes decisiones empresariales —de inversión, de planificación, etc.— hasta un gran número de decisiones de orden jurisdiccional y también normativo: se legisla a menudo con un ojo puesto en legislaciones extranjeras competidoras o en la compatibilidad de las normas domésticas con las coordinadas de fuentes jurídicas internacionales-comunitarias, bilaterales, etc.

Las tensiones abiertas entre una tendencia —ardua pero inevitable— favorable a la creación de unos parámetros generales de uniformidad legislativa, de evitación de abusos y transparencia informativa —patente en las múltiples acciones y propuestas abordadas por la Unión Europea y en el inmenso campo de trabajo desplegado bajo los auspicios del G20 y la OCDE (el denominado “*Inclusive Framework*”) en el marco del Proyecto BEPS y sus secuelas— y, en sentido opuesto, la existencia de una competencia fiscal no siempre razonablemente «leal» entre países que aspiran a atraer inversores mediante regímenes tributarios de favor, constituyen otra variable clave de los momentos actuales, sin duda apasionantes.

Ante semejante paisaje, la relevancia que cobran las «superestructuras normativas», y principalmente las normas bilaterales asentadas en los convenios sobre doble imposición, es absoluta.

Una correcta inteligencia del alcance y repercusiones de los tratados fiscales así como de su convivencia con las normas domésticas y el Derecho comunitario, se hace imprescindible. Más aún en tiempos en que la actividad de la OCDE, cuyo Modelo de Convenio sobre doble imposición sigue una mayoría de tratados, es de una gran intensidad. La doctrina vertida por dicha organización a través de los Comentarios a dicho Modelo adquiere un valor interpretativo —técnicamente menor y por ello a veces discutido, pero, de ordinario, decisivo en la práctica—, a la par que su dinamismo es cada vez más alto: a las actualizaciones de dicho Modelo realizadas en las últimas dos décadas —2000, 2003, 2005, 2008, 2010 y 2014— se une la efectuada, en noviembre de 2017, a la par que se desarrollan otros trabajos y estudios diversos (algunos de ellos directamente relacionados con dicho Modelo —así, los publicados en abril de 2020 y enero de

2021—), en especial relacionados con las Directrices sobre Precios de Transferencia (publicadas en julio de 2017 con su reescritura post BEPS y posterior actualización en 20 de enero de 2022), impregnadas por las acciones y los informes resultantes del Proyecto BEPS, sin olvidar que las propuestas generadas en el Proyecto BEPS en el marco de las normas bilaterales encarnan ya un singularísimo Tratado revisor de tratados, el llamado Convenio o Instrumento multilateral BEPS, en vigor para España desde el 1 de enero de 2022, cuyo impacto modificador de un sinnúmero de convenios se viene produciendo gradualmente ya desde enero de 2023.

En similar contexto se produce una reactivación de la actividad de la ONU en la materia, de la que es muestra la publicación de un 'borrador cero' de términos de referencia para una Convención Marco de las Naciones Unidas sobre Cooperación Fiscal Internacional, en 2024, con un horizonte cada vez más ambicioso para 2027.

Cabe observar que 2025 y los que les sigan, pudieran ser años singulares en dicho calendario: cuando, previsiblemente, alcancen generalizada efectividad algunas de las propuestas de OCDE/G20 en curso, en el entorno de los «retos» planteados por la llamada «Digitalización de la economía» y el proyecto «*Global Tax Reform/BEPS 2.0*» —y su traducción comunitaria encarnada en la Directiva (UE) 2022/2523— (ya traspuesta en España y con impacto desde 2024), el acuerdo que pudiera fraguarse podría conducir, a una transformación del actual sistema de fiscalidad internacional, trascendiendo de la coordinación bilateral a la multilateral, de manera que las relaciones fiscales binarias se encuadraran en un marco más complejo y multilateral que afectara a todos los operadores (Estados, Administraciones y contribuyentes), con implicaciones de largo alcance. Dicha revolución sistémica no estará exenta de complejidades y conflictos, debiendo convivir estructuras y principios tradicionales con otros notablemente novedosos. La convivencia entre las propuestas nacidas de la mano de OCDE/Marco Inclusivo y las sensibilidades específicas de la ONU y los países en desarrollo se erige también en una cuestión crucial a medio plazo para el éxito de dicho proceso de reforma sistémica.

La estructura de la obra, después de una primera parte contextual en que se describen las fuentes jurídicas en fiscalidad internacional, en un escenario normativo complejo (la internacionalización de las fuentes normativas concurrentes y el influjo de las «seudonormas» —la poliédrica *soft law*—, provengan de la Unión Europea o de la OCDE, constituye un hecho incontestable) como no puede ser de otro modo, presta especialísima atención a los tratados bilaterales para evitar la doble imposición pero lo hace en simbiosis con la legislación doméstica, realizando un recorrido por todos los ámbitos esenciales de esta materia.

La panorámica de la obra hace especial hincapié en aspectos de la normativa convenida cuya aplicación práctica se incrementa día a día: no discriminación, precios de transferencia, etc., sin olvidar, desde luego, enfatizar singularmente además de extremos de carácter general y gran trascendencia (reglas interpretativas, alcance efectivo de los Comentarios y la doctrina de la OCDE, medidas antiabuso, etc.), otras áreas de tradicional alta conflictividad (fiscalidad de los establecimientos permanentes, cánones, etc.), más aún en unos tiempos en que la atención en los foros internacionales viene poniendo su foco en las «malas» prácticas y la planificación fiscal «excesiva». Asimismo, se dedica un espacio a otros tratados internacionales con normas de trascendencia tributaria, más allá de los Convenios bilaterales sobre doble imposición sobre la renta y patrimonio.

El análisis que se realiza del Modelo de Convenio y de los Comentarios del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE que se erige en el marco de referencia de la normativa bilateral española, se completa con el examen de las particularidades que esta presenta en su diversidad, así como de las interacciones de las normas convenidas y la legislación doméstica —con especial atención al Impuesto sobre la Renta de No Residentes—.

En detalle se analizan las medidas contra conductas abusivas en el ámbito de la fiscalidad internacional, asunto estelar dentro de la actualidad fiscal internacional de los últimos años, como también se examinan elementos clave nocionales como la residencia fiscal y sus cuestiones anejas o el tan flagelado concepto del establecimiento permanente.

A continuación se desgranar los parámetros generales de tributación de las rentas de no residentes bajo el IRNR, en la legislación doméstica para, de inmediato, y con el bagaje de esa visión previa, adentrarse en un tramo el que se encuentran las vísceras más importantes de este cuerpo fiscal: las reglas de reparto de potestades fiscales previstas a los Tratados, haciendo inventario de cada una de las rentas que pueden estar concernidas al efecto, examinando su calificación, las pautas de distribución de soberanía fiscal y las consecuencias efectivas de tributación en cada caso.

No se olvida analizar la imposición patrimonial en el marco bilateral, ni los métodos para evitar la doble imposición o las normas de orden adjetivo y procesal en la materia cada vez más trascendentes, cuyo examen tiene lugar en compañía del análisis de los procedimientos de resolución de controversias, amistosos y arbitrales, y de los mecanismos y herramientas de intercambio de información tributaria y de orden cooperativo.

Néstor Carmona Fernández

Índice Sistemático

Presentación.....	5
Abreviaturas.....	9

PARTE 1

CONTEXTO ACTUAL DE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL

1-1	Contexto actual de la fiscalidad internacional. Observaciones generales.....	37
1-2	Las Propuestas ante la Digitalización de la economía.....	42

PARTE 2

DERECHO DOMÉSTICO: LIRNR. NATURALEZA DEL IMPUESTO

2-1	Derecho doméstico y fiscalidad internacional.....	57
2-2	Naturaleza y objeto del IRNR (art. 1 LIRNR).....	57
2-3	La Ley del IRNR (art. 3, DT única y DF primera LIRNR).....	60
2-4	Normas reglamentarias (RD 1776/2004, modificado por RD 633/2015).....	63

PARTE 3

DERECHO CONVENIDO: TRATADOS BILATERALES Y MULTILATERALES. INSTRUMENTOS DE SOFT LAW

3-1	Fuentes de Derecho en Fiscalidad internacional. Consideraciones generales.....	67
3-2	Los Convenios para evitar la doble imposición.....	69
3-3	Convenios multilaterales. El Convenio multilateral BEPS.....	70
3-4	Convenios multilaterales. Otros Convenios multilaterales.....	80
3-5	Otros Convenios con efectos fiscales.....	82
3-6	Instrumentos de soft law.....	86

PARTE 4

DERECHO COMUNITARIO Y JURISPRUDENCIA COMUNITARIA

4-1	Derecho comunitario. Introducción.....	93
4-2	El Derecho primario comunitario.....	93
4-3	El Derecho secundario.....	94
4-4	Instrumentos de soft law.....	98
4-5	La Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.....	104

PARTE 5

CONVENIOS SOBRE DOBLE IMPOSICIÓN: NATURALEZA, FINALIDAD, ESTRUCTURA Y FUNCIONALIDAD. ÁMBITO DE APLICACIÓN

CAPÍTULO 1	CONVENIOS SOBRE DOBLE IMPOSICIÓN: NATURALEZA, FINALIDAD Y ESTRUCTURA.	115
5-1	Consideraciones generales sobre su naturaleza y finalidad (arts. 1 y 3 MCOCDE)	115
5-2	Consideraciones generales sobre su estructura y funcionalidad (arts. 1, 2 y 3 MCOCDE).	122

CAPÍTULO 2	ÁMBITO TERRITORIAL, TEMPORAL Y OBJETIVO DE LOS CONVENIOS SOBRE DOBLE IMPOSICIÓN	135
5-3	Ámbito territorial de aplicación. Las normas bilaterales (arts. 2, 3, 30, 31 y 32 MCOCDE).	135
5-4	Incidencia de las normas domésticas. Definiciones previas	138
5-5	Incidencia de las normas domésticas. Regímenes territoriales especiales	139
5-6	Ámbito temporal de aplicación (arts. 31 y 32 MCOCDE)	142
5-7	Ámbito objetivo de aplicación	146

PARTE 6

LA INTERPRETACIÓN DE LOS CONVENIOS SOBRE DOBLE IMPOSICIÓN

6-1	Consideraciones generales	153
6-2	Las reglas de interpretación contenidas en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados	155
6-3	El artículo 3 MCOCDE	160
6-4	Los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE	166
6-5	La interpretación del Convenio multilateral	180
6-6	Singularidades de ciertos CDI	182
6-7	Incidencia de los Procedimientos amistosos	183
6-8	Casos ilustrativos	184

PARTE 7

DISPOSICIONES ESPECIALES SOBRE CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

CAPÍTULO 1	CONTEXTO DISPOSITIVO	207
7-1	Contexto dispositivo	207

CAPÍTULO 2	DISPOSICIONES ESPECIALES. NO DISCRIMINACIÓN.	208
7-2	No discriminación (art. 24 MCOCDE). Naturaleza y alcance de la norma bilateral.	208
7-3	No discriminación por nacionalidad	212
7-4	No discriminación y apátridas	219
7-5	No discriminación y establecimientos permanentes	219
7-6	No discriminación por determinados pagos a no residentes	226
7-7	No discriminación por razón del accionariado de una entidad.	227

CAPÍTULO 3	DISPOSICIONES ESPECIALES. MIEMBROS DE MISIONES DIPLOMÁTICAS Y DE OFICINAS CONSULARES	232
7-8	Alcance del artículo 28 (viejo artículo 27) MCOCDE relativo a los miembros de misiones diplomáticas y de oficinas consulares.	232
7-9	Interacción con la normativa doméstica	235
7-10	Singularidades en CDI	236

PARTE 8

MEDIDAS ANTIABUSO EN LA NORMATIVA DOMÉSTICA

8-1	Medidas antiabuso domésticas y bilaterales. Paraísos fiscales. Introducción	241
8-2	Medidas antiabuso en normativa doméstica	242

PARTE 9

MEDIDAS ANTIABUSO EN LA NORMATIVA BILATERAL

CAPÍTULO 1	MEDIDAS ANTIABUSO EN LA NORMATIVA BILATERAL	249
9-1	La normativa bilateral antiabuso.	249
9-2	La cláusula de limitación de beneficios (LOB)	255
9-3	La regla del propósito principal (Principal Purpose Test - PPT)	262
9-4	Regla antiabuso ante establecimientos permanentes situados en terceros Estados	266

CAPÍTULO 2	MEDIDAS CONTRA SOCIEDADES INSTRUMENTALES O «CONDUCTORAS»	268
9-5	Medidas contra sociedades instrumentales.	268
9-6	La cláusula de transparencia	269
9-7	La cláusula de sujeción	270
9-8	La cláusula de tránsito	271
9-9	La cláusula de exclusión	272
9-10	La cláusula general de limitación de beneficios	274
9-11	La cláusula del beneficiario efectivo.	276
9-12	Cláusulas antiabuso específicas	292

CAPÍTULO 3	MEDIDAS CONTRA EL USO DE REGÍMENES FISCALES PREFERENTES.	293
9-13	Medidas contra el uso de regímenes fiscales preferentes	293

CAPÍTULO 4	LA INCIDENCIA DE LAS NORMAS ANTIABUSO DOMÉSTICAS	295
9-14	Compatibilidad con la norma bilateral	295

CAPÍTULO 5	LA INCIDENCIA DEL DERECHO Y JURISPRUDENCIA COMUNITARIA.	298
9-15	La incidencia del Derecho y jurisprudencia comunitaria	298

PARTE 10
MEDIDAS ANTIABUSO SOBRE PARAÍOS FISCALES Y JURISDICCIONES
NO COOPERATIVAS

10-1	Medidas antiabuso	305
10-2	Paraísos fiscales (Real Decreto 1080/1991; D. Ad. 1ª.1 Ley 36/2006)	306
10-3	Países de nula tributación (D. Ad. 1ª.2 Ley 36/2006)	311
10-4	Países sin efectivo intercambio de información tributaria (D. Ad. 1ª.3 Ley 36/2006 y Ley 26/2014)	311
10-5	Lista de jurisdicciones no cooperativas en el ámbito comunitario. Iniciativas en OCDE. El efecto BEPS.	313
10-6	La Ley 11/2021 de Medidas de Prevención contra el Fraude Fiscal: jurisdicciones no cooperativas y regímenes fiscales perjudiciales.	317
10-7	La Orden HFP/115/2023, de 9 de febrero: la relación de jurisdicciones no cooperativas y regímenes fiscales perjudiciales.	321

PARTE 11
LA RESIDENCIA FISCAL

CAPÍTULO 1 LA RESIDENCIA FISCAL (NORMATIVA DOMÉSTICA Y BILATERAL: ÁMBITO SUBJETIVO DE LOS CONVENIOS. ESTADUTOS FISCALES HÍBRIDOS. CAMBIOS DE RESIDENCIA).

11-1	Introducción	327
11-2	El contribuyente no residente: delimitación de su perfil (arts. 5 y 6 LIRNR).	328

CAPÍTULO 2 NORMATIVA DOMÉSTICA: LA RESIDENCIA FISCAL DE LAS PERSONAS FÍSICAS

11-3	Normativa doméstica (art. 9 LIRPF)	329
11-4	La residencia fiscal de las personas físicas: el vínculo de la permanencia	332
11-5	La residencia fiscal de las personas físicas: el vínculo del centro de intereses económicos (art. 9 LIRPF)	353
11-6	La residencia fiscal de las personas físicas: el vínculo familiar (art. 9 LIRPF)	356
11-7	La residencia fiscal de las personas físicas: cambios de residencia. La prórroga quinquenal (arts. 32, 52 LIRNR; art. 8.2 LIRPF)	359
11-8	La residencia fiscal de las personas físicas: el personal diplomático y consular (arts. 5 LIRNR y 10 LIRPF)	363
11-9	La residencia fiscal de las personas físicas: estatutos híbridos de tributación (arts. 8.2, 46 LIRNR y 93 LIRPF).	365
11-10	La residencia fiscal de las personas físicas: individualización de rentas (art. 8 LIRNR)	367
11-11	Sucesión en la deuda tributaria y responsabilidad patrimonial del contribuyente (arts. 47 y 48 LIRNR) (extracto)	368

CAPÍTULO 3	NORMATIVA DOMÉSTICA. LA RESIDENCIA FISCAL DE ENTIDADES	368
11-12	Criterios determinantes de la residencia fiscal de entidades (arts. 8 LIS y 6 LIRNR)	368
11-13	Los cambios de residencia fiscal.	372
CAPÍTULO 4	ÁMBITO SUBJETIVO DE APLICACIÓN DE LOS CONVENIOS SOBRE DOBLE IMPOSICIÓN. LA RESIDENCIA FISCAL EN LA NORMATIVA BILATERAL	376
11-14	Perímetro subjetivo general. Los términos «persona» y «sociedad»	376
11-15	La residencia fiscal: conflictos de residencia dual.	379
11-16	El caso de los miembros de las misiones diplomáticas y oficinas consulares	395
11-17	Residencia fiscal y normas antiabuso bilaterales.	397
CAPÍTULO 5	EL ACUERDO HISPANO-BRITÁNICO SOBRE GIBRALTAR RELATIVO A CRITERIOS SOBRE RESIDENCIA FISCAL DE PERSONAS FÍSICAS Y EMPRESAS, Y COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA	397
11-18	El Acuerdo hispano-británico sobre Gibraltar	397

PARTE 12 SOCIEDADES DE PERSONAS Y ENTIDADES TRANSPARENTES

CAPÍTULO 1	SOCIEDADES DE PERSONAS Y ENTIDADES TRANSPARENTES	403
12-1	Consideraciones generales.	403
CAPÍTULO 2	EL ARTÍCULO 1.2 MCOCDE	403
12-2	La norma	403
12-3	Antecedentes y principios generales.	404
12-4	Singularidades	409
12-5	Interrelación con la normativa doméstica: las entidades en régimen de atribución de rentas.	412

PARTE 13 NOCIÓN DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

CAPÍTULO 1	RENDIMIENTO DE ACTIVIDAD ECONÓMICA O EMPRESARIAL. ESTABLECIMIENTO PERMANENTE VS. SOCIEDAD FILIAL	421
13-1	Concepto de rendimiento de actividad económica (arts. 13 LIRNR y 27 LIRPF)	421
13-2	Establecimiento permanente vs. Sociedad filial	423

CAPÍTULO 2	NOCIÓN DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE	426
13-3	Noción de establecimiento permanente	426
CAPÍTULO 3	NOCIÓN DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE SEGÚN LA LEGISLACIÓN DOMÉSTICA	429
13-4	Legislación doméstica (art. 13.1.a LIRNR)	429
CAPÍTULO 4	NOCIÓN DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE SEGÚN LA LEGISLACIÓN BILATERAL: SUPUESTOS	433
13-5	Supuestos (art. 5 MCOCDE)	433
13-6	Establecimiento permanente como lugar fijo de negocios por medio del cual la empresa realice toda o parte de su actividad	435
13-7	Lugares fijos de negocios: supuestos de exclusión (art. 5.4 MCOCDE)	447
13-8	Establecimiento permanente y prestaciones de servicios prolongadas	453
13-9	Establecimiento permanente cuando la empresa actúa mediante un agente dependiente: la incidencia de una entidad filial instrumental. El «asentamiento complejo operativo»	456
13-10	Empresas de navegación internacional	480
13-11	Establecimiento permanente y comercio electrónico/economía digital	481
13-12	Singularidades en la normativa bilateral	484
CAPÍTULO 5	CLASES Y DIVERSIDAD DE ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES	485
13-13	Clases de establecimientos permanentes	485
13-14	Diversidad de establecimientos permanentes (art. 17 LIRNR)	486
PARTE 14		
HECHO IMPONIBLE. RENTAS SUJETAS Y EXENTAS		
CAPÍTULO 1	REGLAS DOMÉSTICAS DE SUJECCIÓN Y TRIBUTACIÓN: HECHO IMPONIBLE	491
14-1	Hecho imponible: Antecedentes. Definición (arts. 12 y 13 LIRNR)	491
CAPÍTULO 2	RENTAS SUJETAS: CRITERIOS DE SUJECCIÓN	492
14-2	Antecedentes. La evolución del criterio del pago (art. 13 LIRNR)	492
14-3	Criterios de sujeción: Otros vínculos económicos (art. 13 LIRNR)	495
CAPÍTULO 3	RENTAS NO SUJETAS	501
14-4	Rentas no sujetas (arts. 13.2 LIRNR; 50 y 108 LIS)	501
CAPÍTULO 4	RENTAS EXENTAS: EXENCIONES EN LA LIRNR	504
14-5	Rentas exentas: Exenciones en la LIRNR (art. 14.1 LIRNR)	504
14-6	Rentas declaradas exentas por la LIRPF, percibidas por personas físicas (art. 14.1) y ciertas pensiones	504
14-7	Pensiones asistenciales, becas y otras cantidades	504

14-8	Rentas de empresas de navegación marítima y aérea internacional (art. 14.3 LIRNR)	505
14-9	Rendimientos y ganancias de patrimonio procedentes del arrendamiento, transmisión o cesión de contenedores o de buques y aeronaves	505
14-10	Determinadas rentas obtenidas por residentes en la Unión Europea (art. 14 LIRNR)	506
14-11	Rentas derivadas de Deuda Pública (art. 14.1.f LIRNR)	516
14-12	Rentas derivadas de emisiones de participaciones preferentes, deuda subordinada y similares	517
14-13	Rentas de valores emitidos por no residentes	517
14-14	Rendimientos de cuentas bancarias (art. 14.1.f LIRNR)	518
14-15	Rentas de transmisión de valores en mercados oficiales españoles (art. 14.1.i LIRNR)	518
14-16	Ganancias derivadas de la transmisión de vivienda habitual con reinversión en la Unión Europea	519
14-17	Régimen especial de fusiones, escisiones, canje de valores y aportaciones de activos	519
14-18	Otras rentas exentas	520
14-19	Rentas exentas: Convenios	521

PARTE 15 REGLAS DOMÉSTICAS DE TRIBUTACIÓN. RÉGIMEN GENERAL DE IMPOSICIÓN

CAPÍTULO 1	RÉGIMEN GENERAL DE IMPOSICIÓN: FORMAS DE SUJECCIÓN	527
Sección 1	Régimen general: formas de sujeción	527
15-1	Régimen general: formas de sujeción (art. 15 LIRNR)	527
Sección 2	Régimen general: imposición de las rentas con establecimiento permanente	528
15-2	Consideraciones generales (arts. 16 a 23 LIRNR)	528
15-3	Normativa aplicable. Antecedentes	529
Sección 3	Determinación de la base imponible	530
15-4	Rentas imputables al establecimiento permanente (arts. 16 y 18 LIRNR)	530
15-5	Aplicación del Régimen general del Impuesto sobre Sociedades (art. 18 LIRNR)	535
15-6	Impacto de la normativa convenida. Doctrina de la OCDE sobre atribución de beneficios	537
15-7	Reglas especiales: gastos de dirección y administración (arts. 15 y 18 LIRNR)	544
15-8	Reglas especiales: pago de rentas pasivas a la casa central (art. 18.1 LIRNR). Los gastos nomenclaturales	547

15-9	Reglas especiales: otros gastos incurridos en el extranjero	549
15-10	Compensación de pérdidas (art. 18.2 LIRNR)	551
15-11	Las transacciones con la casa central (art. 15 LIRNR)	551
Sección 4	Determinación de la deuda tributaria	552
15-12	Determinación de la deuda tributaria (art. 19 LIRNR)	552
Sección 5	Período impositivo y devengo	553
15-13	Período impositivo y devengo (art. 20 LIRNR)	553
Sección 6	Principio de no discriminación	553
15-14	Principio de no discriminación	553
CAPÍTULO 2	REGÍMENES ESPECIALES. IMPOSICIÓN COMPLEMENTARIA SOBRE BENEFICIOS	556
15-15	Introducción	556
15-16	Regímenes especiales: establecimiento permanente de actividad esporádica (art. 18 LIRNR)	556
15-17	Regímenes especiales: establecimiento permanente que no cierran ciclo mercantil (art. 18 LIRNR)	557
15-18	Regímenes especiales: establecimiento permanente de personas físicas	559
15-19	Establecimiento permanente de empresas de navegación internacional	560
15-20	Otros regímenes especiales	561
15-21	El Impuesto complementario sobre los beneficios transferidos (art. 19 LIRNR)	561
15-22	Obligaciones formales	563
CAPÍTULO 3	RÉGIMEN GENERAL. IMPOSICIÓN DE LAS RENTAS SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE	564
15-23	Devengo (arts. 15.2 y 27 LIRNR)	564
15-24	Reglas de tributación: Rendimientos (arts. 24 y 25 LIRNR)	565
15-25	Reglas de tributación: Ganancias patrimoniales (arts. 24 y 25 LIRNR)	568
15-26	Deuda tributaria (arts. 25, 26 y 28 LIRNR)	570
CAPÍTULO 4	RÉGIMEN GENERAL DE IMPOSICIÓN: NORMAS VALORATIVAS SINGULARES.	570
15-27	Presunción de onerosidad (arts. 12.2 y 27.3 LIRNR)	570
15-28	Retribuciones en especie (art. 31 LIRNR)	571
15-29	Operaciones vinculadas (art. 15 LIRNR)	571
15-30	Operaciones en divisas	585
15-31	Rentas obtenidas por residentes en paraísos fiscales/jurisdicciones no cooperativas (art. 19 LIS)	586
15-32	Régimen general de imposición: cautelas recaudatorias (arts. 9, 25, 27 y 48 LIRNR)	587
15-33	Régimen general de imposición: otras disposiciones (arts. 47 a 51 LIRNR)	588

CAPÍTULO 5	INCIDENCIA DE LAS REGLAS DE REPARTO DE SOBERANÍA FISCAL PREVISTAS EN LOS CDI	589
15-34	Incidencia de las reglas de reparto de soberanía fiscal previstas en los CDI	589

PARTE 16
RÉGIMENES Y GRAVÁMENES ESPECIALES

CAPÍTULO 1	RÉGIMEN DE LAS ENTIDADES EN RÉGIMEN DE ATRIBUCIÓN DE RENTAS	593
16-1	Entidades en régimen de atribución de rentas: normas generales (arts. 7, 34 y ss. LIRNR)	593
16-2	Entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en España (arts. 35 y 36 LIRNR)	600
16-3	Entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero (arts. 37 a 39 LIRNR)	604
16-4	Entidades en régimen de atribución de rentas: Observaciones adicionales	608

CAPÍTULO 2	RÉGIMEN OPCIONAL PARA CONTRIBUYENTES RESIDENTES EN OTROS ESTADOS MIEMBROS DE LA UNIÓN EUROPEA	610
16-5	Régimen opcional para contribuyentes residentes de otros Estados miembros de la Unión Europea y del Espacio Económico Europeo: Características y requisitos (art. 46 LIRNR)	610
16-6	Procedimiento del régimen opcional para contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea y el Espacio Económico Europeo (art. 23 RIRNR)	613

CAPÍTULO 3	GRAVAMEN ESPECIAL SOBRE BIENES INMUEBLES DE ENTIDADES NO RESIDENTES	615
16-7	Antecedentes y naturaleza del tributo (art. 45 LIRNR)	615
16-8	Los sujetos pasivos. Supuestos de exención (arts. 42 LIRNR y 20 RIRNR)	619
16-9	Coordenadas básicas del Gravamen (arts. 41, 43 y 44 LIRNR)	622
16-10	Gestión tributaria del Gravamen (arts. 45 LIRNR y 20 RIRNR)	623

CAPÍTULO 4	GRAVAMEN ESPECIAL SOBRE PREMIOS DE DETERMINADAS LOTERÍAS Y APUESTAS	624
16-11	Hecho imponible	624
16-12	Liquidación y gestión	625

PARTE 17
REPARTO DE POTESTADES FISCALES MEDIANDO CONVENIO:
INTRODUCCIÓN. RENDIMIENTOS INMOBILIARIOS

CAPÍTULO 1	REGLAS DE REPARTO DE POTESTADES FISCALES. INTRODUCCIÓN	629
17-1	Reglas de reparto de potestades fiscales	629
CAPÍTULO 2	RENDIMIENTOS INMOBILIARIOS	629
17-2	Rendimientos inmobiliarios: Concepto según la legislación doméstica (art. 13 LIRNR)	629
17-3	Rendimientos inmobiliarios: concepto según la legislación bilateral (art. 6 MCOCDE)	631
CAPÍTULO 3	REGLAS DE REPARTO DE POTESTADES	635
17-4	Consideraciones generales	635
17-5	Singularidades de los Convenios Doble Imposición	637
CAPÍTULO 4	REGLAS DE TRIBUTACIÓN EFECTIVA	638
17-6	Criterios de sujeción y rentas exentas según la legislación doméstica (art. 13 LIRNR)	638
17-7	Régimen de tributación según la legislación doméstica (arts. 24, 25, 31 y 46 LIRNR)	639

PARTE 18
REPARTO DE POTESTADES FISCALES: BENEFICIOS EMPRESARIALES

CAPÍTULO 1	BENEFICIOS EMPRESARIALES	649
18-1	Consideraciones introductorias	649
CAPÍTULO 2	NOCIÓN DE RENDIMIENTOS O BENEFICIOS EMPRESARIALES	650
18-2	Rendimientos empresariales: concepto según la legislación doméstica (art. 13 LIRNR)	650
18-3	Rendimientos empresariales: concepto según la legislación bilateral (art. 7 MCOCDE)	651
CAPÍTULO 3	RENTAS EMPRESARIALES SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE	653
18-4	Regla de reparto de potestades. Beneficios empresariales sin establecimiento permanente (art. 7 MCOCDE)	653
18-5	Rentas empresariales sin establecimiento. Reglas de tributación efectiva	654

CAPÍTULO 4 RENTAS EMPRESARIALES CON ESTABLECIMIENTO PERMANENTE 666

Sección 1 Beneficios empresariales con establecimiento permanente. Regla de reparto de potestades. Principio de no discriminación 666

18-6	Consideraciones generales	666
18-7	El artículo 7 Modelo OCDE anterior a 2010	672
18-8	EL nuevo artículo 7 Modelo OCDE 2010	689
18-9	Principio de no discriminación (art. 24 MCOCDE)	698
18-10	Singularidades en los Convenios Doble Imposición	699

Sección 2 Una norma antiabuso específica 700

18-11	Una norma antiabuso específica (art. 29.8 MCOCDE)	700
-------	---	-----

Sección 3 Incidencia del Derecho comunitario 700

18-12	Incidencia del Derecho comunitario	700
-------	--	-----

Sección 4 Reglas de tributación efectiva 701

18-13	Consideraciones generales	701
18-14	Hecho imponible (art. 16 LIRNR)	702
18-15	Diversidad de EP (arts. 17 LIRNR y 2 RIRNR)	703
18-16	Tipología de los EP (art. 18.3 y 4 LIRNR)	703
18-17	Base imponible. Régimen general (art. 18 LIRNR)	704
18-18	Período impositivo y devengo	708
18-19	Deuda tributaria (art. 19 LIRNR)	709
18-20	Regímenes especiales de imposición: establecimientos permanente esporádicos y que no cierran ciclo	709
18-21	Impuesto adicional sobre los beneficios transferidos al extranjero (art. 19.2 y 3 LIRNR)	711

PARTE 19

REPARTO DE POTESTADES FISCALES: EMPRESAS DE NAVEGACIÓN INTERNACIONAL

19-1	Rendimientos empresariales de navegación internacional. Reglas de reparto de potestades. Consideraciones generales (art. 8 MCOCDE).	715
19-2	El artículo 8 MCOCDE	715
19-3	Rendimientos empresariales de navegación internacional. Singularidades en CDI	724

PARTE 20

REPARTO DE POTESTADES FISCALES: EMPRESAS ASOCIADAS Y PRECIOS DE TRANSFERENCIA

CAPÍTULO 1 EMPRESAS ASOCIADAS	731
20-1 Empresas asociadas	731

CAPÍTULO 2	EL PRINCIPIO DE PLENA COMPETENCIA	733
20-2	Consideraciones generales y panorámica normativa general (art. 9 MCOCDE)	733
20-3	Contenido de los Comentarios al art. 9 MCOCDE	737
20-4	Las Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias	739
CAPÍTULO 3	EL RÉGIMEN DE LAS OPERACIONES VINCULADAS EN LA LEGISLACIÓN DOMÉSTICA	742
20-5	Coordenadas generales previstas en la LIS	742
20-6	Las operaciones vinculadas en el IRPF	748
20-7	Las operaciones vinculadas en el IRNR	750
CAPÍTULO 4	LA INCIDENCIA DEL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA	751
20-8	La incidencia del Derecho de la Unión Europea	751
CAPÍTULO 5	LA INTERACCIÓN DE LA NORMA DOMÉSTICA Y LA NORMA BILATERAL	758
20-9	La interacción de la norma doméstica y la norma bilateral	758
CAPÍTULO 6	CONSIDERACIONES ESPECÍFICAS SOBRE LAS COORDENADAS DE APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE LIBRE COMPETENCIA	760
Sección 1	Consideraciones específicas sobre las coordenadas de aplicación del Principio de libre competencia	760
20-10	Introducción	760
Sección 2	Perímetro de vinculación fiscal	760
20-11	Consideraciones generales: interacción de la norma bilateral y doméstica	760
20-12	La vinculación fiscal en la normativa doméstica	762
Sección 3	Aplicación general del principio de plena competencia	766
20-13	Introducción	766
20-14	Aplicación general del principio de plena competencia: análisis de comparabilidad. Delineamiento de la operación	766
20-15	Aplicación general del principio de plena competencia: métodos de valoración	777
Sección 4	Aspectos particulares en la aplicación del principio de plena competencia: criterios singulares de valoración, documentación, otros ajustes y aspectos	784
20-16	Servicios intragrupo	784
20-17	Activos intangibles	794
20-18	Acuerdos de reparto de costes	798
20-19	Operaciones financieras	803

20-20	Reestructuraciones empresariales	804
20-21	El Informe sobre el importe B del Pilar Uno	807
20-22	Documentación	809
20-23	Ajuste secundario.	816
20-24	El ajuste correlativo o bilateral: medidas para eliminar la doble imposición.	818
20-25	Acuerdos Previos de Valoración.	819
20-26	Otros mecanismos preventivos de la doble imposición	822
20-27	Aspectos particulares de la normativa doméstica	823

PARTE 21

REPARTO DE POTESTADES FISCALES: DIVIDENDOS

CAPÍTULO 1	DIVIDENDOS	829
21-1	Noción de dividendos (según legislación doméstica y bilateral) (art. 10 MCOCDE)	829
CAPÍTULO 2	REGLAS DE REPARTO DE POTESTADES DE IMPOSICIÓN	838
Sección 1	La postura de la OCDE	838
21-2	Reglas de reparto de potestades	838
21-3	La noción de beneficiario efectivo	840
21-4	La incidencia de los establecimientos permanentes. La imposición extraterritorial (art. 10.4 y 10.5 MCOCDE).	842
21-5	El tratamiento de la doble imposición económica en las legislaciones fiscales internas	844
Sección 2	La postura del Estado español	845
21-6	La postura del Estado español	845
Sección 3	Singularidades en Convenios de Doble Imposición	845
21-7	Singularidades	845
CAPÍTULO 3	TRIBUTACIÓN EFECTIVA SEGÚN LA LEGISLACIÓN DOMÉSTICA	859
21-8	Reglas de sujeción y exenciones (arts. 13 y 14 LIRNR)	859
21-9	Reglas de tributación efectiva: base imponible y tipo impositivo (arts. 24 y 25 LIRNR)	879

PARTE 22

REPARTO DE POTESTADES FISCALES: INTERESES

CAPÍTULO 1	INTERESES	885
22-1	Noción según la normativa bilateral (art. 11 MCOCDE)	885
22-2	Definición por la normativa doméstica.	889

CAPÍTULO 2	REGLAS DE REPARTO DE POTESTADES	891
Sección 1	Postura de la OCDE	891
22-3	Potestad compartida	891
22-4	La incidencia de los Establecimientos Permanentes	891
22-5	La incidencia de la vinculación fiscal	894
22-6	La noción de beneficiario efectivo	896
22-7	Rentas susceptibles de exención	897
Sección 2	Postura del Estado español	898
22-8	Postura del Estado español	898
Sección 3	Singularidades en Convenios de Doble Imposición	899
22-9	Singularidades	899
CAPÍTULO 3	TRIBUTACIÓN EFECTIVA SEGÚN LA LEGISLACIÓN DOMÉSTICA	914
22-10	Rendimientos sujetos al Impuesto sobre la Renta de No Residentes	914
22-11	Reglas de tributación	917
PARTE 23		
REGLAS DE REPARTO DE POTESTADES FISCALES: CÁNONES		
CAPÍTULO 1	CÁNONES	923
Sección 1	Noción de los rendimientos denominados cánones	923
23-1	Noción de cánones en la normativa doméstica (art. 13.1.f.3. LIRNR)	923
Sección 2	Noción en la normativa bilateral de las rentas denominadas «cánones» (o «regalías»)	926
23-2	Noción en la normativa bilateral de las rentas denominadas «cánones» (o «regalías») (art. 12 MCOCDE)	926
23-3	Cesión versus transmisión	928
23-4	Bienes y derechos afectados	931
23-5	Las prestaciones de servicios como cánones. Los pagos por asistencia técnica y las contribuciones para investigación y desarrollo	952
23-6	El caso singular de los programas informáticos y digitales	957
CAPÍTULO 2	REGLAS DE REPARTO DE POTESTADES DE IMPOSICIÓN	972
23-7	Reglas de reparto de potestades de imposición	972
Sección 1	La postura de la OCDE	973
23-8	La potestad exclusiva del Estado de residencia	973
23-9	La incidencia de los Establecimientos Permanentes	973
23-10	La incidencia de la vinculación fiscal	975
23-11	La noción de beneficiario efectivo	977

Sección 2	La postura del Estado español	977
23-12	La postura del Estado español	977
Sección 3	Singularidades en Convenios de Doble Imposición	979
23-13	Singularidades en CDI	979
CAPÍTULO 3	TRIBUTACIÓN EFECTIVA SEGÚN LA LEGISLACIÓN DOMÉSTICA	990
23-14	Tributación efectiva según la legislación doméstica	990
CAPÍTULO 4	REGLAS DE TRIBUTACIÓN EFECTIVA	990
23-15	Criterios de sujeción (arts. 13.1.f.3 LIRNR y 12 MCOCDE)	990
23-16	Rentas exentas (arts. 14 LIRNR y 12 MCOCDE)	992
23-17	Régimen de tributación: Base imponible (art. 24 LIRNR) tipo impositivo (art. 25 LIRNR)	997

PARTE 24

REPARTO DE POTESTADES FISCALES: GANANCIAS DE CAPITAL

CAPÍTULO 1	GANANCIAS DE CAPITAL	1005
24-1	Noción de ganancias de capital según la norma bilateral	1005
24-2	Noción de ganancia de capital según la norma doméstica	1014
CAPÍTULO 2	REGLAS DE REPARTO DE POTESTADES EN LOS CONVENIOS SOBRE DOBLE IMPOSICIÓN	1018
24-3	Consideraciones generales (art. 13 MCOCDE)	1018
24-4	Ganancias derivadas de enajenaciones de «propiedad inmobiliaria»	1020
24-5	Ganancias derivadas de la enajenación de activos mobiliarios pertenecientes a un establecimiento permanente o del propio establecimiento permanente	1023
24-6	Las ganancias derivadas de la enajenación de aeronaves o buques explotados en tráfico internacional	1024
24-7	Ganancias derivadas de la enajenación de acciones en sociedades con activo dominante inmobiliario	1024
24-8	Ganancias derivadas de la enajenación de otros bienes o derechos	1028
24-9	Particularidades de algunos Convenios	1030
CAPÍTULO 3	REGLAS DE TRIBUTACIÓN EFECTIVA	1036
Sección 1	Reglas de tributación efectiva	1036
24-10	Criterios de sujeción según la legislación doméstica (art. 13.1 LIRNR)	1036
Sección 2	Supuestos de exoneración	1038
24-11	Ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles obtenidos por residentes en la Unión Europea (art. 14.1.c LIRNR)	1038

24-12	Rentas derivadas de la transmisión de contenedores, buques y aeronaves a casco desnudo utilizados en navegación internacional (art. 14.1.g LIRNR)	1041
24-13	Ganancias derivadas de la transmisión de vivienda habitual con reinversión en la Unión Europea	1042
24-14	Rentas derivadas de la transmisión de valores en mercados secundarios oficiales españoles (art. 14.1.i LIRNR)	1042
24-15	Rentas derivadas de valores emitidos por no residentes (art. 14.1.e LIRNR)	1042
24-16	Casos singulares y rentas derivadas de regímenes especiales	1043
24-17	Observaciones adicionales.	1045
Sección 3 Régimen de tributación		1046
24-18	Régimen de tributación según las normas domésticas: reglas generales (arts. 24 y 25 LIRNR)	1046
24-19	Régimen de tributación según las normas domésticas: devengo y base imponible (arts. 24 y 27 LIRNR)	1046
24-20	Tipo impositivo (art. 25 LIRNR)	1053
24-21	Gravamen especial sobre premios (Disp. Adicional 5ª LIRNR)	1054

PARTE 25

REPARTO DE POTESTADES FISCALES: RENTAS DEL TRABAJO INDEPENDIENTE Y AGENTES MEDIADORES

CAPÍTULO 1 RENTAS DEL TRABAJO INDEPENDIENTE / AGENTES MEDIADORES		1057
25-1	Rendimientos profesionales: Concepto según la legislación doméstica (art. 13 LIRNR)	1057
25-2	Rendimientos de «servicios independientes» / trabajo dependiente / servicios profesionales: concepto según la legislación bilateral	1058
CAPÍTULO 2 REGLAS DE REPARTO DE POTESTADES		1060
25-3	Consideraciones generales	1060
25-4	Agentes mediadores	1063
25-5	Profesores e investigadores	1064
25-6	Singularidades de CDI	1064
CAPÍTULO 3 REGLAS DE TRIBUTACIÓN EFECTIVA		1065
25-7	Criterios de sujeción y rentas exentas según la legislación doméstica (art. 13 LIRNR)	1065
25-8	Régimen de tributación según la legislación doméstica (arts. 24, 25, 31 y 46 LIRNR)	1067

PARTE 26
REPARTO DE POTESTADES FISCALES: RENTAS DEL TRABAJO
DEPENDIENTE

CAPÍTULO 1	RENTAS DEL TRABAJO DEPENDIENTE	1073
26-1	Noción de rendimientos del trabajo: concepto según la legislación doméstica (arts. 13 LIRNR y 17 LIRPF)	1073
26-2	Noción de trabajo dependiente (o «por cuenta ajena»): Concepto según la legislación bilateral (arts. 15 MCOCDE).....	1076
CAPÍTULO 2	REGLAS DE REPARTO DE POTESTADES	1081
26-3	Consideraciones generales	1081
26-4	Remuneraciones de las tripulaciones de buques o aeronaves utilizadas en navegación internacional (art. 15.3 MCOCDE)	1089
26-5	Singularidades de CDI	1090
CAPÍTULO 3	REGLAS DE TRIBUTACIÓN EFECTIVA	1093
Sección 1	Criterios de sujeción y rentas exentas	1093
26-6	Criterios de sujeción (art. 13 LIRNR)	1093
26-7	Rentas exentas (art. 14 LIRNR)	1096
Sección 2	Régimen de tributación según las normas domésticas	1101
26-8	Régimen de tributación según las normas domésticas: Base imponible (art. 24 LIRNR)	1101
26-9	Régimen de tributación según las normas domésticas: tipo impositivo (art. 25 LIRNR)	1102
26-10	Régímenes singulares	1103

PARTE 27
REPARTO DE POTESTADES FISCALES: RENDIMIENTOS ARTÍSTICOS Y
DEPORTIVOS

CAPÍTULO 1	RENDIMIENTOS ARTÍSTICOS Y DEPORTIVOS	1115
27-1	Noción de rendimientos de artistas y deportistas según la legislación bilateral (art. 17 MCOCDE)	1115
27-2	Noción de artista o deportista según la legislación bilateral (art. 17 MCOCDE)	1116
27-3	Noción de «rentas» artísticas y deportivas según la legislación bilateral (art. 17 MCOCDE).....	1123
27-4	Noción de rendimientos artísticos y deportivos: concepto según la legislación doméstica (art. 13 LIRNR)	1139

**CAPÍTULO 2 REGLAS DE REPARTO DE POTESTADES FISCALES SEGÚN
LOS CONVENIOS SOBRE DOBLE IMPOSICIÓN 1139**

27-5	Consideraciones generales (art. 17 MCOCDE)	1139
27-6	Algunas singularidades de CDI.	1144

CAPÍTULO 3 RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN EFECTIVA 1146

27-7	Criterios de sujeción según la ley doméstica (art. 13.1.b.3 LIRNR) . . .	1146
27-8	Régimen de tributación según las normas domésticas: base imponible y tipo impositivo (arts. 24, 25, 31 y 46 LIRNR).	1148

PARTE 28

REPARTO DE POTESTADES FISCALES: PARTICIPACIONES DE CONSEJEROS

CAPÍTULO 1 PARTICIPACIONES DE CONSEJEROS 1155

28-1	Noción en la normativa doméstica.	1155
28-2	Noción en la normativa bilateral (art. 16 MCOCDE)	1155

CAPÍTULO 2 REGLA DE REPARTO DE POTESTADES 1157

28-3	Consideración general	1157
28-4	Singularidades de CDI	1158

CAPÍTULO 3 REGLAS DE TRIBUTACIÓN EFECTIVA 1159

Sección 1 Criterios de sujeción y rentas exentas 1159

28-5	Criterios de sujeción (art. 13 LIRNR)	1159
------	---	------

Sección 2 Régimen de tributación según las normas domésticas. 1159

28-6	Régimen de tributación según las normas domésticas: base imponible (art. 24 LIRNR).	1159
28-7	Régimen de tributación según las normas domésticas: Tipo impositivo (art. 25 LIRNR)	1160

PARTE 29

REPARTO DE POTESTADES FISCALES: FUNCIÓN PÚBLICA

CAPÍTULO 1 FUNCIÓN PÚBLICA 1163

29-1	Función pública.	1163
29-2	Noción de retribuciones de empleados del sector público	1163

CAPÍTULO 2 REGLA DE REPARTO DE POTESTADES 1166

29-3	Consideraciones generales.	1166
29-4	Personal diplomático y consular	1167
29-5	Doctrina administrativa	1169
29-6	Singularidades en normativa bilateral.	1175

CAPÍTULO 3	REGLAS DE TRIBUTACIÓN EFECTIVA SEGÚN LA LEGISLACIÓN DOMÉSTICA	1176
29-7	Normas especiales relativas a la residencia fiscal (arts. 5 LIRNR y 10 LIRPF)	1176
Sección 1	Criterios de sujeción y rentas exentas	1178
29-8	Criterios de sujeción (art. 13 LIRNR)	1178
29-9	Rentas exentas (art. 14 LIRNR)	1181
Sección 2	Régimen de tributación según las normas domésticas	1181
29-10	Régimen de tributación según las normas domésticas: base imponible (art. 24 LIRNR)	1181
29-11	Régimen de tributación según las normas domésticas: tipo impositivo (art. 25 LIRNR)	1182
PARTE 30		
REPARTO DE POTESTADES FISCALES: ESTUDIANTES Y PROFESORES		
CAPÍTULO 1	ESTUDIANTES Y PROFESORES	1185
30-1	Estudiantes y profesores	1185
30-2	Noción de rentas «de estudiantes» en la legislación doméstica	1185
30-3	Noción de rentas de «estudiantes» en la legislación bilateral	1186
CAPÍTULO 2	REGLA DE REPARTO DE POTESTADES	1189
30-4	Consideraciones generales	1189
30-5	Singularidades de Convenio Doble Imposición	1193
CAPÍTULO 3	REGLAS DE TRIBUTACIÓN EFECTIVA	1194
Sección 1	Criterios de sujeción y rentas exentas	1194
30-6	Criterios de sujeción (art. 13 LIRNR)	1194
30-7	Rentas exentas (art. 14 LIRNR)	1194
Sección 2	Régimen de tributación según las normas domésticas	1196
30-8	Régimen de tributación según las normas domésticas: base imponible (art. 24 LIRNR)	1196
30-9	Régimen de tributación según las normas domésticas: Tipo impositivo (art. 25 LIRNR)	1196
CAPÍTULO 4	EL CASO DE LOS PROFESORES E INVESTIGADORES	1197
30-10	El caso de los profesores e investigadores	1197

PARTE 31

REPARTO DE POTESTADES FISCALES: PENSIONES

CAPÍTULO 1	PENSIONES	1205
31-1	Consideración introductoria	1205
31-2	Noción en la normativa doméstica	1205
31-3	Noción de pensiones en la norma bilateral (art. 18 y 19.2 MCOCDE). Pensión privada vs pensión pública	1206
CAPÍTULO 2	REGLAS DE REPARTO DE POTESTADES	1213
31-4	Regla de reparto de potestades (art. 18 MCOCDE): pensiones privadas	1213
31-5	Reglas de reparto de potestades (art. 19.2 MCOCDE): pensiones públicas	1215
31-6	Singularidades de CDI	1217
CAPÍTULO 3	REGLAS DE TRIBUTACIÓN EFECTIVA	1219
Sección 1	Criterios de sujeción y rentas exentas	1219
31-7	Criterios de sujeción y rentas exentas (art. 13 LIRNR)	1219
Sección 2	Régimen de tributación según las normas domésticas	1221
31-8	Régimen de tributación según las normas domésticas: base imponible (art. 24 LIRNR)	1221
31-9	Régimen de tributación según las normas domésticas: tipo impositivo (art. 25 LIRNR)	1221

PARTE 32

REPARTO DE POTESTADES FISCALES: OTRAS RENTAS

CAPÍTULO 1	OTRAS RENTAS	1225
32-1	Noción en la normativa doméstica	1225
32-2	Noción en la normativa bilateral (art. 21 MCOCDE)	1225
CAPÍTULO 2	REGLA DE REPARTO DE POTESTADES	1230
32-3	Consideración general	1230
32-4	Rentas atribuibles a establecimientos permanentes (art. 21.2 MCOCDE)	1231
32-5	Singularidades de Convenio Doble Imposición	1232
CAPÍTULO 3	REGLAS DE TRIBUTACIÓN EFECTIVA	1234
Sección 1	Criterios de sujeción y rentas exentas	1234
32-6	Criterios de sujeción y rentas exentas (art. 13 LIRNR)	1234

Sección 2	Régimen de tributación según las normas domésticas	1235
32-7	Régimen de tributación según las normas domésticas: base imponible (art. 24 LIRNR)	1235
32-8	Régimen de tributación según las normas domésticas: tipo impositivo (art. 25 LIRNR)	1236

PARTE 33
IMPOSICIÓN SOBRE EL PATRIMONIO

33-1	Noción bilateral de imposición sobre el patrimonio	1239
33-2	Potestad de imposición	1244
33-3	Singularidades en Convenio Doble Imposición	1248
33-4	Tributación efectiva según la legislación doméstica	1250

PARTE 34
MÉTODOS PARA LA ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN

34-1	Consideraciones generales	1257
34-2	Interacción de la norma bilateral con la norma doméstica	1267
34-3	El artículo 23.A Método de exención	1269
34-4	El artículo 23.B Método de imputación o de crédito fiscal	1274
34-5	La incidencia del Convenio multilateral BEPS	1278
34-6	La cláusula sobre doble imposición económica	1280
34-7	La cláusula de deducción de impuestos no pagados (tax sparing)	1283

PARTE 35
NORMAS PROCEDIMENTALES: GESTIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES

35-1	Gestión del IRNR: Introducción	1287
35-2	Obligaciones de representación	1288
35-3	Obligaciones identificativas: Número de Identificación Fiscal y declaración censal	1295
35-4	Obligaciones identificativas: domicilio fiscal (art. 10 LIRNR)	1300
35-5	Obligaciones documentales, registrales y contables (art. 29 LIRNR)	1302
35-6	Obligaciones de información	1303
35-7	Declaración y liquidación del Impuesto (arts. 21 y 28 LIRNR)	1303
35-8	Retenciones e ingresos a cuenta. La especial figura del retenedor en caso de rentas sin establecimiento (arts. 31, 32 y 53 LIRNR)	1314
35-9	Retención a cuenta en transmisiones de inmuebles	1332
35-10	Retenciones a cargo del contribuyente no residente (art. 30 LIRNR)	1341
35-11	Un sustituto del contribuyente extinto: las entidades gestoras del mercado de deuda pública	1341
35-12	El responsable solidario (art. 9 LIRNR)	1342
35-13	Liquidación provisional (art. 51 LIRNR)	1347
35-14	Devoluciones (art. 16 LIRNR)	1348

PARTE 36
NORMAS PROCEDIMENTALES: PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS Y
ARBITRALES

36-1	Consideraciones generales	1359
36-2	El procedimiento amistoso previsto en los CDI (art. 25 MCOCDE) . . .	1362
36-3	El Convenio de arbitraje comunitario 90/436/CEE	1371
36-4	La Directiva de resolución de controversias para corrección de la do- ble imposición (Directiva (UE) 2017/185)	1376
36-5	Los Procedimientos amistosos en la normativa doméstica	1379
36-6	Procedimientos amistosos y medidas antiabuso	1391

PARTE 37
INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN Y ASISTENCIA MUTUA

37-1	Consideraciones generales	1401
37-2	El artículo 26 MCOCDE: El intercambio de información	1403
37-3	El artículo 27 MCOCDE: la asistencia mutua en materia de recauda- ción	1415
37-4	El Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal del Consejo de Estado y de la OCDE	1417
37-5	El Acuerdo Multilateral de Autoridades Competentes sobre Estándar común de comunicación de información financiera. Otros Acuerdos multilaterales de intercambio de información.	1419
37-6	La normativa comunitaria sobre intercambio de información tributa- ria	1421
37-7	Acuerdos bilaterales de intercambio de información	1427
37-8	El acuerdo FATCA (Ley de cumplimiento tributario de cuentas extran- jeras EEUU)	1429
37-9	Normativa doméstica en materia de intercambio de información . . .	1432

PARTE 38
OTROS PROCEDIMIENTOS: MEDIDAS PREVENTIVAS Y RELACIÓN
COOPERATIVA

38-1	Consideraciones generales: el escenario fiscal internacional y la certi- dumbre tributaria. Actuaciones preventivas y relación cooperativa . .	1439
38-2	Los acuerdos previos de valoración	1444
38-3	Los controles multilaterales o simultáneos	1450
38-4	Las inspecciones conjuntas	1452
38-5	El programa ICAP.	1457
38-6	El Programa ETACA en la UE	1461
38-7	La relación cooperativa. La experiencia española: el Foro de Grandes Empresas	1463
38-8	Una referencia a la Directiva de intercambio de información sobre mecanismos transfronterizos (DAC6)	1470

10-1 Medidas antiabuso: paraísos fiscales y jurisdicciones no cooperativas

Junto a la noción de paraíso fiscal nacida en la normativa española en 1991 (Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio), y en línea con la tendencia internacional que analiza los regímenes preferenciales en función de la nula o baja tributación y del intercambio de información (Proyecto BEPS —y Foro de Prácticas Fiscales Perjudiciales (OCDE) y Grupo del Código de Conducta (UE)—), se contemplan, en su momento, en la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, otros dos conceptos novedosos «nula tributación» y «efectivo intercambio de información», que también operan como mecanismos de anclaje de mandatos antiabuso, referidos a territorios de fiscalidad de ventaja hasta 2021.

Dichas categorías son sustituidas por las nociones de “jurisdicciones no cooperativas” —absorbiendo esta expresión las tres anteriores— y de “regímenes fiscales perjudiciales”, en virtud de lo dispuesto por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal (en adelante LMPFF21) (ver epígrafe 10-6). A continuación se hará referencia a todos ellos.

En el BOE de fecha 10 de febrero de 2023 se ha publicado la Orden HFP/115/2023, de 9 de febrero, por la que se determinan los países y territorios, así como los regímenes fiscales perjudiciales, que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas (ver epígrafe 10-7).

Dentro del capítulo de medidas contra conductas abusivas, una categoría específica —sin duda— viene representada por aquellas disposiciones dirigidas de modo inmediato a penalizar o disuadir de la utilización de territorios de fiscalidad de ventaja o de regímenes privilegiados en territorios que globalmente no lo sean.

No existe un consenso que proporcione una definición unívoca del concepto «paraíso fiscal» u otra acepción similar en dicho entorno. De hecho, se trata de un término que pertenece a menudo más al terreno casi de lo periodístico que al estrictamente normativo. Ello es debido a que la fiscalidad, mayor o menor o ninguna, representa una variable que adolece de un grado de relatividad muy elevado, dada la existencia de ciertas jurisdicciones tradicionalmente catalogadas como paraísos fiscales, que convive con países acusadores —muchos de ellos grandes potencias económicas— que pueden albergar, en ocasiones, regímenes privilegiados con perfiles de economía fiscal incluso más agresivos. Por otra parte, las muy conocidas propuestas supranacionales (principalmente, BEPS y Pilares 1 y 2) en dirección a la generalización progresiva de unos estándares de distribución de bases imponibles y tipos efectivos de imposición mínima, abundan en esta misma lectura.

Otra razón, sin duda, para la pérdida de peso específico de dicha expresión radica en que la condena o persecución de los regímenes privilegiados desde hace ya tiempo se haya hecho pivotar más que sobre el nivel impositivo efectivo, sobre el grado de transparencia informativa de cada jurisdicción, lo que significa un cambio de roles dentro del panorama normativo internacional y el progresivo triunfo de la expresión «jurisdicción no cooperativa» o un término similar, en sustitución de la de «paraíso fiscal». Como indica la Exposición de motivos de la Ley 11/2021, de 9 de julio: “de acuerdo con los nuevos parámetros internacionales, se adecúa el término paraísos fiscales al de jurisdicciones no cooperativas”.

Han pasado más de dos décadas desde que comenzaron, en el seno de la Unión Europea y de la OCDE, los trabajos en materia de competencia fiscal perjudicial, pero hasta la fecha en última instancia la delimitación de aquellas jurisdicciones o de aquellos regímenes tributarios que merezcan, bajo uno u otro término, dicha calificación es una cuestión que pertenece al ámbito de las normativas domésticas, aunque en su momento se hayan podido proponer, especialmente en 1999 y en 2000, varias «listas negras» de paraísos fiscales y de regímenes fiscales perjudiciales, o que en ámbitos supranacionales —así en el comunitario— pueda existir, como se verá más adelante, una relación viva y cambiante de jurisdicciones no cooperativas.

Incluso desde el 11 de julio de 2021, fecha de entrada en vigor de la Ley 11/2021, de 9 de julio, la normativa española sigue ofreciendo, hasta la vigencia de la Orden HFP/115/2023, de 9 de febrero, un sistema de «listado positivo», de conformidad con lo dispuesto en su momento por el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, y en cuya virtud eran, en principio, 48 los Estados y territorios a los que España consideraba como paraísos fiscales. Y similar fórmula de listado es la adoptada por la antedicha Orden HFP/115/2023, de 9 de febrero, inventariando las jurisdicciones no cooperativas.

10-2 Paraísos fiscales (Real Decreto 1080/1991; D. Ad. 1ª.1 Ley 36/2006)

El punto de partida de la noción “relacional” de paraíso fiscal en la normativa española se encuentra, como se ha apuntado ya, en el listado previsto por el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, y en cuya virtud eran, en principio, 48 los Estados y territorios a los que España consideraba como paraísos fiscales.

No obstante, desde febrero de 2003, se añade un artículo nuevo a dicho Real Decreto (introducido por Real Decreto 116/2003, de 31 de enero), en cuya virtud aquellos territorios incluidos en la lista en cuestión, que firmasen un Convenio sobre doble imposición con cláusula de intercambio de información o un acuerdo específico de intercambio de información con España, dejarían de formar parte de dicha relación desde el momento en que dichos acuerdos entren en vigor. En base a ello abandonaron la lista original los siguientes territorios: Andorra, Antillas Neerlandesas, Aruba, Chipre, Emiratos Árabes Unidos, Hong-Kong, Bahamas, Barbados, Jamaica, Malta, Trinidad y Tobago, Luxemburgo, Omán, Panamá, San Marino y Singapur.

Mediante la Ley 36/2006 se ordena (D. Ad. 1.1ª) que tendrán la consideración de paraíso fiscal los países o territorios que se determinen reglamentariamente, añadiendo que: «Dejarán de tener la consideración de paraíso fiscal aquellos países o territorios que firmen con España un Convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria en el que expresamente se establezca que dejan de tener dicha consideración, desde el momento en que estos Convenios o acuerdos se apliquen». Asimismo, se prevé el retorno automático a la relación de paraísos en aquellos casos en que dichos Acuerdos o Convenios dejen de aplicarse.

Por su parte, la D.T. 2.ª de dicha Ley establece que en tanto no se determinen reglamentariamente los países o territorios que tienen la consideración de paraíso fiscal, tendrán dicha consideración los países o territorios previstos en el artículo 1 del ya mencionado Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio.

La mencionada lista no fue objeto de actualización formal, con lo cual se puede afirmar que había países o territorios que podrían integrarla sin estar en ella o haber sido excluidos (los perfiles fiscales de cada jurisdicción variaron considerablemente a lo largo de treinta años), al margen de que ya no la integrasen otros que en cuanto disponen de un CDI en vigor o acuerdos de intercambio de información tributaria con España.

Ciertos países incorporados a la UE —Malta, Luxemburgo, por lo que toca a las sociedades holding, o Chipre—, aun encontrándose sometidos a obligaciones derivadas de las Directivas comunitarias sobre intercambio de información más exigentes que las previstas en los CDI, solo materialmente desaparecen de la lista elaborada en 1991, en la medida en que entra en vigor el Convenio sobre doble imposición pertinente (aunque en el caso de Luxemburgo las precitadas sociedades holding no obtengan la cobertura bilateral).

El hecho de que resultarán aplicables las Directivas comunitarias en materia de intercambio de información al territorio de Gibraltar no ha determinado, hasta la fecha, su exclusión de la repetida lista de paraísos fiscales ni de la de jurisdicciones no cooperativas, vigente. Aquí debe hacerse mención del singular «Acuerdo Internacional en materia de fiscalidad y protección de los intereses financieros entre España y el Reino Unido en relación con Gibraltar, de fecha 4 de marzo de 2019 (BOE de 13 de marzo de 2021)» —y efectos a partir de su publicación—, en el que se contemplan, además del compromiso del respeto a la legislación de la Unión Europea en materia de asistencia administrativa mutua, por un lado, reglas particulares relativas a la residencia fiscal de personas físicas y entidades, con objeto de despejar posibles conflictos de residencia fiscal de las personas físicas, y evitar la utilización de sociedades sujetas al régimen fiscal de Gibraltar por residentes fiscales en España o para la realización de actividades económicas en España (ver epígrafe 11-18), así como, por otra parte, se establece un marco regulatorio reforzado de cooperación administrativa⁽¹⁾, con obligaciones regulares de intercambio de información en áreas especialmente sensibles (trabajadores transfronterizos, vehículos, embarcaciones, beneficiarios efectivos de entidades, de fideicomisos, etc.)⁽²⁾, personas relacio-

⁽¹⁾ En su artículo 3, bajo el título «Cooperación administrativa en materia fiscal» se dispone que:

«(1) Las Partes aplicarán recíprocamente una cooperación administrativa reforzada con miras a intercambiar la información que sea previsiblemente pertinente para la administración, ejecución y recaudación de los tributos de toda clase y denominación, exigidos en nombre de las Partes y sus subdivisiones territoriales o administrativas, incluidas las entidades locales.

(2) Desde la fecha en la que el Derecho de la UE deje de aplicarse en Gibraltar, las Partes aplicarán de forma recíproca medidas cuyo efecto sea equivalente a los principios y todas las modalidades que recoge la legislación de la Unión Europea en materia de asistencia administrativa mutua en vigor en cualquier momento en la Unión Europea. En particular, la información y los mecanismos contemplados en la Directiva del Consejo 2011/16/UE de 15 de febrero de 2011 relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE y sus modificaciones ulteriores (Directiva 2014/107/UE de 9 de diciembre de 2014, Directiva 2015/2376/UE de 8 de diciembre de 2015, Directiva 2016/881/UE de 25 de mayo de 2016 y Directiva 2018/822/UE de 25 de mayo de 2018), la Directiva 2010/24/UE de 16 de marzo de 2010 sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas. Además, se aplicarán los mecanismos contemplados en los términos más amplios del Convenio Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y el Consejo de Europa, así como cualquier otra norma que introduzcan en esta materia la OCDE y el G20 en el futuro. (...)».

(2) «(...) las autoridades fiscales gibraltareñas designadas a tenor del artículo 4 de este Acuerdo proporcionarán a las autoridades fiscales españolas designadas de igual manera: (a) Información anual de los trabajadores registrados en Gibraltar como residentes en España, detallando específicamente todos los extremos de su relación laboral subyacente o de cualquier actividad empresarial o profesional desarrollada por dichos trabajadores, incluidos los pormenores relativos a la duración, los términos económicos y el empleador. (b) Información

nadas con «trusts» ligados a España, entre otros). Dicho Acuerdo se inscribe en el escenario de la retirada del Reino Unido de la Unión Europea («Brexit»). Como se ha encargado de ratificar la propia Administración, por si hubiera alguna duda (así, CDGT V1323-22, de 10 de junio de 2022): “Gibraltar se mantiene en la lista de paraísos fiscales, en la actualidad jurisdicciones no cooperativas”.

En la relación que se adjunta se hace mención de la fecha a partir de la cual, en virtud de un Convenio sobre doble imposición o de un acuerdo de intercambio de información, ciertas jurisdicciones consideraron fuera de la ya extinta lista de paraísos fiscales.

PAÍSES O TERRITORIOS QUE TIENEN LA CONSIDERACIÓN DE PARAÍSO FISCALES:

Son paraísos fiscales, de conformidad con lo dispuesto por el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio (BOE 13 de julio), los siguientes:

01. Principado de Andorra (no desde el 10-2-2011, vigencia del Acuerdo Int. Inf. T.; CDI desde 26-02-2016).

02. Antillas Neerlandesas (no desde 27-01-2010, vigencia de Acuerdo Int. Inf. T.).

03. Aruba (no desde 27-01-2010, vigencia de Acuerdo Int. Inf. T.).

04. Emirato del Estado de Bahrein.

05. Sultanato de Brunei.

06. República de Chipre (no desde 28-05-2014, fecha de CDI en vigor).

07. Emiratos Árabes Unidos (no desde 02-04-2007, vigencia CDI).

08. Gibraltar.

09. Hong Kong (no desde 1 de abril de 2013, vigencia de CDI).

10. Anguilla.

11. Antigua y Barbuda.

12. Las Bahamas (no desde 17-08-2011, vigencia de Acuerdo Int. Inf. T.).

13. Barbados (no desde 14-10-2011, vigencia de CDI).

14. Bermuda.

15. Islas Caimanes.

16. Islas Cook.

17. República de Dominica.

semestral sobre buques, aeronaves y vehículos de motor registrados en Gibraltar en relación con residentes fiscales en España. (c) Acceso libre y directo a las anotaciones del Registro Mercantil de Gibraltar (*Registry of Companies* in Gibraltar), de acuerdo con la Directiva relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo, que modifica las Directivas 2009/138/CE y 2013/36/UE, así como al Registro de la Propiedad de Gibraltar (*Gibraltar Land Registry*). (d) Acceso directo a la información que sea pública sobre titulares reales o, mediante solicitud remitida al *Commissioner of Income Tax* de Gibraltar, de empresas, personas jurídicas, sociedades de personas y fundaciones. (e) Acceso directo acceso a la información que sea pública o esté a disposición del *Commissioner of Income Tax* de Gibraltar sobre fideicomitentes, fideicomisarios, beneficiarios y elementos patrimoniales de todo tipo de fideicomisos, así como otros instrumentos o formas jurídicas establecidas o administradas en Gibraltar, o que se rijan por su legislación, cuando los fideicomitentes, fideicomisarios, los protectores o beneficiarios, sean residentes fiscales en España o los elementos patrimoniales de cualquier tipo de fideicomiso estén situados en España. (...).

CAPÍTULO 1

REGLAS DE REPARTO DE POTESTADES FISCALES. INTRODUCCIÓN

17-1 Reglas de reparto de potestades fiscales

A lo largo de la Parte 5 y con ocasión de la explicación de la finalidad y funcionalidad de los convenios para evitar la doble imposición, ya se puso en evidencia que una parte absolutamente capital de su estructura normativa va expresamente dedicada al establecimiento de reglas concretas de reparto de soberanías o potestades fiscales sobre las rentas transfronterizas que discurran entre ambos Estados signatarios del Tratado.

Asumiendo que las legislaciones fiscales de cada Estado suelen establecer fronteras amplias para la delimitación de su soberanía fiscal sobre las rentas obtenidas por contribuyentes no residentes, un objetivo esencial de un CDI consiste precisamente en que los dos Estados recorten sus respectivas potestades tributarias recíprocamente, en la medida en que sea un residente en el otro Estado firmante del Tratado, quien obtenga una renta en cuestión, con objeto de limitar el efecto de las posibles dobles imposiciones.

En consecuencia, cuando el Estado español acuerda un tratado sobre doble imposición, renuncia automáticamente a gravar una serie de rentas que, de otro modo, tributarían en España. Dicho beneficio fiscal no alcanzará a todas las rentas obtenidas por dicho contribuyente no residente, ni lo hará en igual medida a las diferentes utilidades a las que alcance.

El examen de las pautas de distribución de potestades fiscales, con todas sus particularidades, por cada categoría de renta, que incorporan los artículos 6 a 21 del MCOCDE, es el objeto comprendido en la Parte 17 a Parte 32 -Reglas de reparto de potestades fiscales- de esta obra.

CAPÍTULO 2

RENDIMIENTOS INMOBILIARIOS

17-2 Rendimientos inmobiliarios: Concepto según la legislación doméstica (art. 13.1.g y h LIRNR)

Una percepción panorámica de la fiscalidad de las rentas inmobiliarias obtenidas por contribuyentes no residentes, requiere tener presente diversas singularidades, principalmente nacidas a raíz de la reforma normativa ocurrida en 1992 en virtud de la cual, al margen de los parámetros generales que muestra la imposición tanto de rendimientos —que corresponde examinar en este capítulo— como de ganancias patrimoniales derivadas de bienes inmuebles (ver Parte 24), la tributación inmobiliaria del no residente ofrece una regulación especialmente onerosa, debido tanto a la especial sujeción a gravamen de rendimientos y plusvalías «indirectamente» inmobiliarias, como al Gravamen Especial que recae sobre los inmuebles poseídos por entidades no residentes (desde 2013 restringida a entidades radicadas en paraísos fiscales/jurisdicciones no cooperativas) (ver epí-

grafe 16-7 y ss.) e, incluso por la existencia de una retención, también harto estricta, sobre el precio de transmisión de inmuebles de no residentes, a cargo del adquirente de los mismos (ver epígrafe 35-9).

Desde el punto de vista de la legislación nacional es obligado (art. 13, antes 12.3 — 12.4 hasta 2003— LIRNR) recurrir a la definición servida por el artículo 22 de la LIRPF (y hasta 1999 por el art. 34 de la Ley 18/1991, de 6 de junio), en cuya virtud se comprenden dentro de dicha noción tanto los rendimientos derivados del arrendamiento o subarrendamiento, como los fiscalmente computables a consecuencia del uso propio o no uso de bienes inmuebles urbanos.

La Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas hace mención de aquellos rendimientos «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».

Dejando a un lado aquellos casos concretos en que el sujeto pasivo no residente actúe desarrollando una actividad económica a la cual se encuentre afecto dicho bien (art. 21 LIRPF) —aunque sobre este extremo más adelante se volverá—, deben entenderse comprendidos dentro de dicha categoría de rentas todo género de rendimientos derivados de bienes inmuebles, tanto rentas activas, esto es, dinerarias, fruto de la explotación o cesión en cualquier forma del uso o disfrute del inmueble, como rentas pasivas, fiscalmente existentes como consecuencia del uso propio o del no uso de dichos bienes por parte de personas físicas.

Sin embargo, la lectura de los artículos 13, antes 12.1.g (12.1.f hasta 2003) del LIRNR —al igual que hacían sus normas antecedentes— fuerza a reconocer que el concepto de rendimiento de capital inmobiliario con respecto al contribuyente no residente se diseña de un modo más elástico que en el caso de los contribuyentes residentes en España. El legislador pretende gravar no solo los rendimientos derivados directamente de bienes inmuebles y derechos reales que recaigan sobre ellos, sino también los rendimientos derivados «indirectamente» de tales bienes y derechos.

A qué género de rentas se quiera referir la norma, cuando habla de rendimientos inmobiliarios «indirectos», es una cuestión de compleja respuesta. Por similitud con el tratamiento dado a las ganancias patrimoniales inmobiliarias indirectas (la frontera entre plusvalías y rendimientos a veces es delgada) no sería insensato suponer que el legislador apunta a ciertas rentas natural u originalmente inmobiliarias que, bajo otra apariencia jurídica, percibe un sujeto, existiendo por medio una sociedad instrumental o una entidad interpuesta, que desfigure su naturaleza primaria.

Así, como rendimientos indirectos cabría conceptuar en una primera aproximación —y caso de seguirse la técnica descriptiva utilizada por el mismo precepto para las ganancias patrimoniales no directas— las rentas derivadas de acciones o participaciones en sociedades o entidades residentes en el extranjero, bien que cuenten con un sustrato inmobiliario dominante (no obstante, una interpretación que pretendiera dicha sujeción se estima como problemática —en términos analógicos— y muy probablemente contraria al espíritu de la norma, porque entraría en contradicción con la regla de sujeción para dividendos que contempla la misma norma, solo atenta a los que traigan causa en sociedades residentes), bien que otorguen al socio o partícipe el derecho al disfrute de un

inmueble, siempre que este se encuentre situado en España; este segundo caso contemplaría los derechos de multipropiedad, *time sharing* o similares (nótese que los derechos de aprovechamiento por turnos de bienes de uso turístico —Ley 4/2012, de 6 de julio— o, antes, los derechos de aprovechamiento por turnos de bienes inmuebles contemplados en la Ley 42/1998, de 15 de diciembre, no generarían rendimientos indirectos en la medida en que se configuren como derechos reales), así como las participaciones en REITS —*Real State Investment Trust*— u otras entidades afines.

Por otra parte, la misma Ley del IRNR —art. 13, antes 12.1.h (12.1.g hasta 2003)— contempla expresamente la tributación de las rentas imputadas a personas físicas no residentes por inmuebles urbanos no explotados. Incide en esta materia de nuevo la LIRPF (art. 85 LIRPF, modificada por Ley 31/2022, de 23 de diciembre, antes art. 87) que regula la «imputación de rentas inmobiliarias» para inmuebles urbanos —que no sean la vivienda habitual del contribuyente— y no se encuentren afectos a actividades económicas. Habrá de tratarse de bienes «calificados como tales a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles», excluyéndose los inmuebles en construcción o que, «por razones urbanísticas» no fueran susceptibles de uso.

17-3 Rendimientos inmobiliarios: concepto según la legislación bilateral (art. 6 MCOCDE)

1. Los rendimientos derivados de bienes inmuebles no representan una categoría de rentas especialmente conflictiva en el marco de los Tratados bilaterales ni en términos definitorios ni de pautas de reparto de soberanía fiscal. De hecho, los Modelos de CDI de la OCDE y de las Naciones Unidas tienen al respecto redacciones coincidentes (la diferencia es puramente incidental: en el artículo 6 del Modelo de CDI ONU se hace referencia al artículo 14, dado que pervive en su articulado, a diferencia del MCOCDE).

2. El MCOCDE considera que la expresión «bienes inmuebles» (la traducción oficial al español del texto del Modelo desde 2005 hasta 2017 utiliza la poco atinada expresión «propiedad inmobiliaria» en lugar de la tradicional de «bienes inmuebles») tendrá el significado que le atribuya el derecho del Estado contratante en que se encuentren ubicados. El hecho de que la definición de los inmuebles se remita a la legislación del Estado (que no tiene por qué ser la normativa fiscal, aunque lo previsto en esta prevalezca) donde están situados los bienes, tiene por objeto evitar dificultades a la hora de interpretar si un activo o un derecho reúne dicha naturaleza, no siempre uniforme.

No obstante, el propio precepto se ocupa de enumerar ciertos activos y derechos que siempre deben considerarse bienes inmuebles y que, en la práctica, la legislación o las reglas impositivas de la mayor parte de los países miembros de la OCDE tratan como tales, cuando afirma: «Dicha expresión comprende en todo caso los bienes accesorios a los bienes inmuebles, el ganado y el 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 el derecho a percibir pagos fijos o variables en contraprestación por la explotación, o la concesión de la explotación, de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales».

A la inversa, el mismo apartado de la cláusula específica que los buques y aeronaves no tendrán en ningún caso la consideración de bienes inmuebles (aunque algunos CDI no contemplan esta exclusión expresa).

No se establece similar previsión respecto de los rendimientos de los créditos con garantía hipotecaria, aunque la naturaleza de estos, a salvo las disposiciones singulares que puedan adoptarse en un determinado CDI se halla resuelta por los Comentarios al artículo 11 MCOCDE, donde se postula su inclusión dentro de la categoría de intereses, «aunque determinados países los asimilen a las rentas inmobiliarias».

3. Las reglas de reparto previstas en el artículo 6 MCOCDE se hacen extensivas a los rendimientos derivados de la utilización directa, el arrendamiento o aparcería, así como a los procedentes de cualquier otra forma de explotación de los bienes inmuebles (así, el Estado de la fuente se encuentra facultado para gravar la renta estimada atribuible al uso propio de los inmuebles (en los Comentarios al artículo 6 MCONU se alude expresamente a la rentas estimadas por la tenencia de inmuebles de uso personal o familiar) y se aplican igualmente a las rentas derivadas de los bienes inmuebles pertenecientes a «empresas industriales, comerciales u otras».

En 2014 el Modelo, con motivo de la inclusión en el precepto de las rentas derivadas los «permisos de emisión» de gases (su noción se explicita en el comentario 75.1 relativo al artículo 7 MCOCDE), incorpora Comentarios que proponen una amplia interpretación de la expresión rentas «procedentes de explotaciones agrícolas o forestales». Así, deben entenderse comprendidas aquí no solo las rentas derivadas de los inmuebles en sí, sino también de las actividades mismas: entendiéndose estas comprendiendo no solo la venta de la producción sino también aquellas rentas que formen parte integral de dichas actividades, como puede ser el caso de las rentas derivadas de la adquisición o negociación con permisos de emisión, en la medida en que dichas operaciones formen parte de aquellas actividades.

Aunque parezca evidente, téngase presente que el artículo 6 del Modelo solo se refiere a las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga de bienes inmuebles situados en el otro Estado contratante, por lo cual no despliega sus efectos sobre las rentas derivadas de bienes inmuebles situados en el Estado contratante donde reside el beneficiario de las mismas, ni a las rentas de bienes inmuebles situados en un tercer Estado.

El perímetro objetivo de la norma admite ampliaciones, que expresamente declaran su derecho a practicar determinados países. Así, Finlandia y Letonia se reserva el derecho a someter a imposición los rendimientos de los accionistas de sociedades finesas derivados de la utilización directa, del arrendamiento o de cualquier otra forma de uso del derecho de disfrute de bienes inmuebles situados en dichos países y pertenecientes a la sociedad, cuando tal derecho se base en la propiedad de acciones u otras participaciones en la misma (algo no muy distinto hará, según se ve más adelante, el Estado español). Otro tanto hace Francia respecto de los rendimientos de acciones o participaciones que se traten como rendimientos de bienes inmuebles según su propia legislación. Por su parte, México dirige su reserva de imposición a los derechos de «tiempo compartido» aunque en su legislación interna no revistan carácter inmobiliario. O Israel y la misma Letonia respecto de las opciones de compra o derechos similares referidos a inmuebles.

Más singulares son los casos tanto de Canadá como de nuevo Letonia, al reservarse el derecho a incluir dentro del precepto las rentas derivadas de la enajenación de bienes inmuebles, como de Australia y Nueva Zelanda cuando postula su derecho a ampliar el ámbito del artículo a la pesca y a los derechos asociados con todos los recursos naturales.

Dado un contexto en la Fiscalidad internacional en el cual proliferan iniciativas y propuestas de alcance multilateral de alcance sistémico junto con otras que subrayan la cooperación intergubernamental para evitar conductas abusivas y situaciones de evasión fiscal (Proyecto BEPS y su Convenio multilateral, las propuestas de OCDE/G20 en curso, en el entorno de los «retos» planteados por la llamada «Digitalización de la economía» y el proyecto «Global Tax Reform/BEPS 2.0» —y su traducción comunitaria encarnada ya en la Directiva (UE) 2022/2523—, junto con otras varias Directivas de la UE, la futura Convención Marco de las Naciones Unidas sobre Cooperación Fiscal Internacional, etc.), se hace imprescindible disponer de una visión experta y analítica de este nuevo escenario.

Esta obra analiza la práctica totalidad de figuras que constituyen la Fiscalidad internacional, las fuentes normativas y la influencia de los instrumentos de soft law, prestando una detallada atención a los tratados bilaterales para evitar la doble imposición y sus reglas interpretativas y de reparto de potestades, desgranando también en detalle la fiscalidad de no residentes, y analizando un amplio abanico de materias esenciales: las medidas contra conductas abusivas, nociones clave, a menudo conflictivas, como la residencia fiscal y el establecimiento permanente, los procedimientos amistosos y de arbitraje, el principio de no discriminación, el intercambio de información, los precios de transferencia o los métodos para evitar la doble imposición, entre muchas otras.

La segunda edición del libro recoge el análisis de las últimas novedades como la evolución de la aplicación del Convenio Multilateral BEPS, el impacto de las Propuestas OCDE/G20 en relación con los Pilares 1 y 2 (Implementación de la Directiva sobre tributación mínima mediante la Ley 7/2024 que ha traído el nuevo Impuesto Complementario), el proceso hacia la nueva Convención Marco de las Naciones Unidas sobre Cooperación Fiscal Internacional o la aprobación y publicación de nuevas Directivas UE, además de la exposición crítica de la jurisprudencia y doctrina administrativa más reciente en todas las materias que abraza esta obra.

ISBN: 978-84-9954-894-4

