Fiscalidad empresarial

Impuesto sobre la Renta de No Residentes

Enric Juan Lopez

Marco normativo

❑ NORMATIVA BÁSICA DEL TRIBUTO

- Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR)

- Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes

- Normativa y tratados internacionales y, en especial, los Convenios de Doble Imposición (CDI) suscritos por España

Ámbito de aplicación del impuesto

❑ ÁMBITO DE APLICACIÓN

- Tributo directo que grava la renta obtenida en territorio español por personas físicas o entidades no residentes
- Ámbito territorial -> Todo el territorio español
- Criterio de imposición -> Puntos de conexión con el territorio español
- Reglas de tributación:
  - Contribuyentes del IRPF o IS -> Obligación personal -> **Renta mundial**
  - Contribuyentes del IRNR -> Obligación real -> **Renta obtenida en España**

Contribuyentes y residencia fiscal (I)

❑ CONTRIBUYENTES SEGÚN NORMATIVA INTERNA

- **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas** –> Personas físicas con residencia habitual en territorio español
- **Impuesto sobre Sociedades** –> Entidades (personas jurídicas o no) que tengan su residencia en territorio español
- **Impuesto sobre la Renta de No Residentes** –> Personas físicas y entidades NO residentes en territorio español que obtengan rentas en el mismo.

Contribuyentes y residencia fiscal (II)

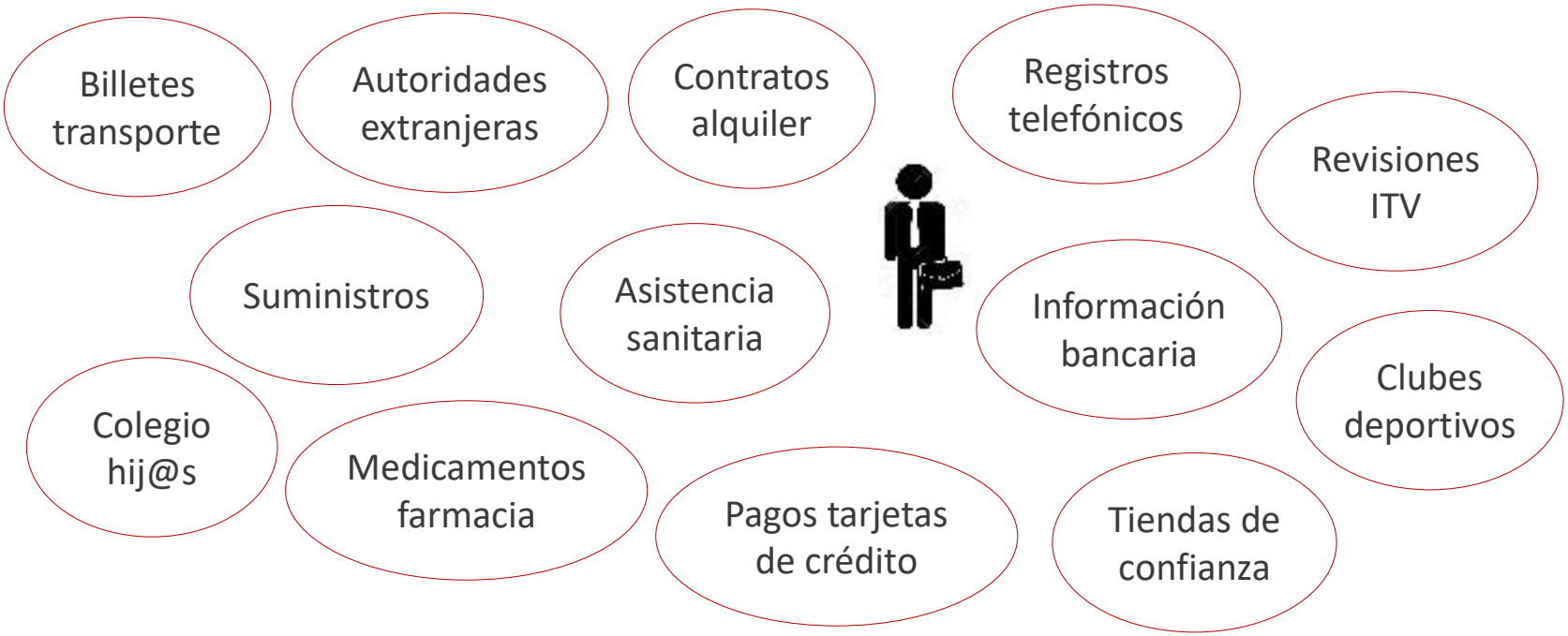
❑ CONTRIBUYENTES SEGÚN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

! **CERTIFICADO DE RESIDENCIA FISCAL** !

- Personas físicas que tienen su **residencia habitual** en territorio español (no importa nacionalidad)
- **Residencia habitual** en territorio español:
  - Permanencia en territorio español durante más de 183 días durante año natural, o
  - Centro de intereses económicos -> Lugar donde se obtiene la mayor parte de rentas
  - Centro de intereses vitales (presunción *iuris tantum)* -> Cuando cónyuge no separado legalmente y los hijos que dependan de él residen en España
- Regla especial si traslado residencia a **paraíso fiscal** -> Tributación en España el año del cambio y los 4 siguientes

Contribuyentes y residencia fiscal (III)

❑ **INDICIOS DE RESIDENCIA FISCAL EN ESPAÑA (AEAT)**

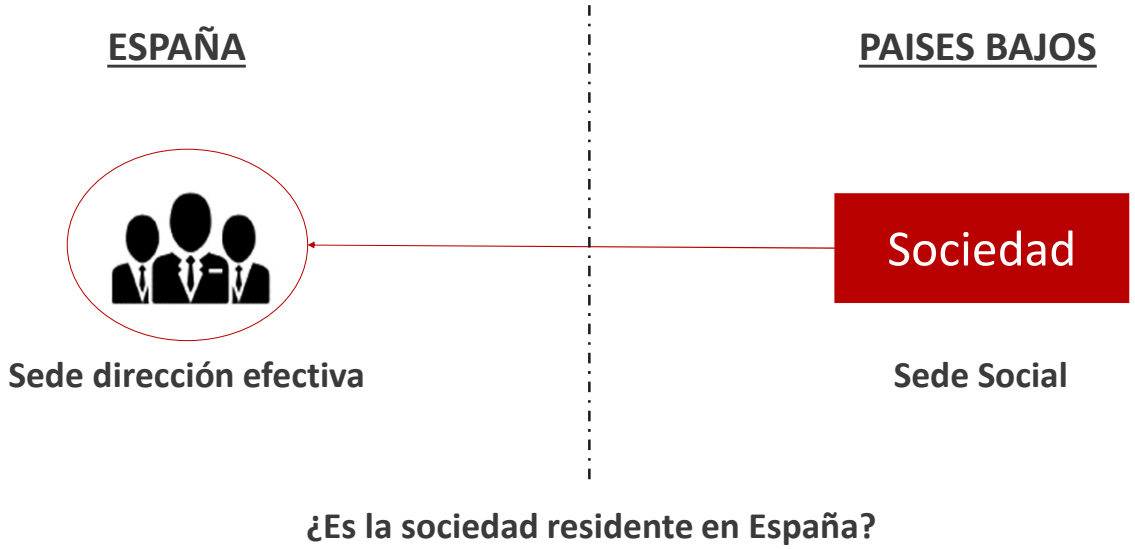


Contribuyentes y residencia fiscal (IV)

❑ CONTRIBUYENTES SEGÚN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

- Entidades **constituidas** conforme a las leyes españolas
- Entidades con **domicilio social** en territorio español
- Entidades con **sede de dirección efectiva** en territorio español (dirección y control de la actividad)
- Presunción de residencia *iuris tantum* -> Entidades residentes en paraísos fiscales cuando:
  - Sus **activos principales** sean bienes situados o derechos que se ejercitan en territorio español, o
  - Su **actividad principal** se desarrolla en territorio español

Contribuyentes y residencia fiscal (V)



Solución: Sí, puesto que la toma de decisiones estratégicas se realiza en España (sede de dirección efectiva)

Contribuyentes y residencia fiscal (VI)

❑ PARAÍSOS FISCALES Y JURISDICCIONES NO COOPERATIVAS

- Paraísos fiscales -> Denominación según normativa española (RD 1080/1991)
- Jurisdicciones no cooperativas -> Definición según Directiva UE:
  - Territorios con opacidad y falta de transparencia
  - Permiten sociedades extraterritoriales dirigidas a atraer beneficios sin actividad económica real
  - No existe normativa de asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria

Contribuyentes y residencia fiscal (VII)

Jurisdicciones no cooperativas	Ubicación	Comentarios
Anguila	Caribe	Territorio británico
Bahréin	Golfo Pérsico	30 islas
Bermudas	Caribe	Territorio británico
Fiji	Oceanía	333 islas
Isla de Guam	Pacífico	Pertenece a EEUU
Isla de Guersey	Europa	Isla de la Corona Británica
Isla de Man	Europa	Isla de la Corona Británica
Islas Caimán	Caribe	Territorio británico
Islas Malvinas	Atlántico	Territorio británico
Islas Marianas	Pacífico	Pertenece a EEUU
Islas Salomón	Oceanía	990 islas
Islas Turcas y Caicos	Bahamas	Territorio británico
Islas Vírgenes Británicas	Caribe	Territorio británico
Islas Vírgenes de EEUU	Caribe	Pertenece a EEUU
Isla de Jersey	Europa	Territorio británico
Palaos	Pacífico	500 islas
Samoa Americana	Oceanía	Pertenece a EEUU
Vanuatu	Oceanía	83 islas
Federación Rusa	Europa	International holding companies





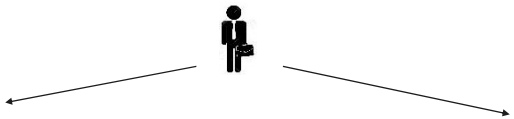
Contribuyentes y residencia fiscal (VIII)

❑ RESIDENCIA FISCAL SEGÚN CONVENIOS INTERNACIONALES

- Aplicación prioritaria de los tratados y convenios internacionales sobre normativa interna
- Reglas de residencia fiscal si existe doble residencia según normativa interna (por orden)
  - Donde se disponga de vivienda permanente
  - Donde se encuentre el centro de intereses vitales
  - Donde resida de forma habitual
  - Nacionalidad
  - Procedimiento amistoso

Contribuyentes y residencia fiscal (IX)

Nacionalidad francesa



FRANCIA

Bienes inmuebles
Socio del PSG
Ópera y amigos



ESPAÑA

Residencia: 220 días año
Alquiler de vivienda
Principal fuente de renta

Solución: Considerada residente fiscal en Francia y España por sus normativas internas: **conflicto de doble residencia**.

Resolución según **criterios de residencia** CDI España y Francia:

1. Vivienda permanente. No soluciona el empate
2. Centro intereses vitales. No soluciona el empate
3. Residencia habitual No soluciona el empate
4. Nacionalidad. Residente fiscal en Francia

Rentas obtenidas en territorio español (I)

❑ HECHO IMPONIBLE DEL IMPUESTO (IRNR)

- Rentas, dinerarias o en especie, obtenidas en territorio español por no residentes:
  - Rentas de actividades económicas obtenidas sin establecimiento permanente
  - Prestaciones de servicios utilizadas en territorio español (estudios, proyectos, artísticos, etc.)
  - Rendimientos del trabajo
  - Dividendos, intereses y cánones
  - Rendimientos de bienes inmuebles
  - Ganancias patrimoniales de bienes muebles e inmuebles, acciones y obtención de premios

Rentas obtenidas en territorio español (II)

❑ PUNTOS DE CONEXIÓN

Punto de conexión	Tipo de renta
Lugar de realización o utilización	• Rendimientos de actividades económicas • Prestaciones de servicios (profesionales, artísticas, estudios, proyectos, asistencia, etc.) • Prestaciones de trabajo que se realicen en España
Lugar de situación del bien o de ejercicio del derecho	• Rentas inmobiliarias imputadas • Ganancias patrimoniales de bienes muebles e inmuebles situados en territorio español • Derechos que se ejerciten o deban cumplirse en España
Residencia del pagador	• Intereses y cánones • Rendimientos del capital mobiliario • Pensiones y prestaciones similares
Residencia del emisor	• Dividendos y ganancias patrimoniales de valores emitidos por entidades residentes

Rentas obtenidas en territorio español (III)

❑ **RENTAS EXENTAS**

- Rentas de bienes muebles:
  - Intereses y ganancias patrimoniales de bienes muebles obtenidas por **personas físicas residentes UE**
  - Rendimientos derivados de deuda pública y de cuentas corrientes obtenidos por **no residentes**
  - Rentas derivadas de acciones o fondos de inversión obtenidos por **no residentes** (existiendo CDI)
- **Beneficios** distribuidos por **sociedades filiales españolas**:
  - Sociedad matriz residente en UE y participación, directa o indirecta, en la filial española de ≥5%

Rentas obtenidas en territorio español (IV)

❑ FORMAS DE SUJECIÓN AL IMPUESTO

- Rentas obtenidas CON establecimiento permanente -> En general, reglas del Impuesto sobre Sociedades

- Rentas obtenidas SIN establecimiento permanente:

  - Tributación **operación a operación** (withholding tax) -> Sin compensación y sin fecha única de devengo

  - **Base imponible** según la naturaleza de las rentas:

    - Rendimientos -> Cuantía íntegra sin posibilidad de deducir gastos (excepto UE)

    - Ganancias patrimoniales -> Según normas IRPF

  - **Devengo**: rendimientos (exigibilidad), ganancias (alteración) e imputación de rentas (31 diciembre)

Rentas obtenidas en territorio español (V)

❑ TIPO DE GRAVAMEN

- Tipo general -> 24%
- Rendimientos obtenidos por residentes UE -> 19%
- Intereses, dividendos y ganancias patrimoniales -> 19%

❑ REPRESENTACIÓN Y RESPONSABILIDAD

- Obligación de designar representante fiscal en España (excepto residentes UE)
- Responsabilidad solidaria del pagador de los rendimientos

Rentas obtenidas en territorio español (VI)

❑ 1.- BIENES INMUEBLES

- Inmuebles arrendados -> Base imponible importe alquileres sin deducción gastos (excepto residentes UE)
- Inmuebles no arrendados -> Reglas de imputación renta inmobiliaria IRPF (devengo 31 diciembre)

❑ 2.- RENDIMIENTOS DEL CAPITAL MOBILIARIO

- Intereses, dividendos, cánones (derechos autor, patentes, know-how) → Base imponible -> importe rendimientos sin deducción gastos (excepto residentes UE)

❑ 3.- RENDIMIENTOS DEL TRABAJO

- Con carácter general, cuando deriven de un trabajo prestado en territorio español

Rentas obtenidas en territorio español (VII)

❑ **4.- GANANCIAS PATRIMONIALES**

- Base imponible -> Reglas determinación ganancias patrimoniales IRPF
- Imposibilidad de compensar ganancias con pérdidas patrimoniales
- Bienes inmuebles -> Obligación adquirente retener 3% precio venta

❑ **5.- BENEFICIOS EMPRESARIALES Y PROFESIONALES**

- Base imponible diferencia entre ingresos y gastos

! **EJERCICIOS 1 A 8** !

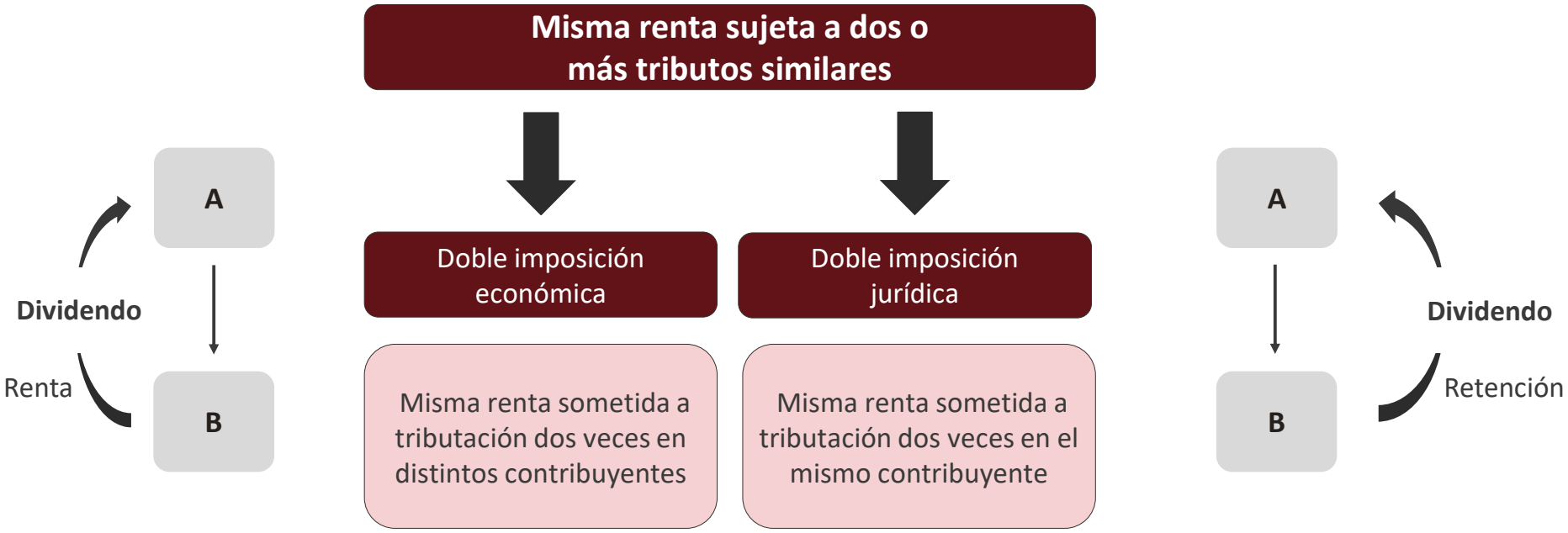
Convenios de Doble Imposición (I)

❑ CONSIDERACIONES GENERALES

- Cada Estado elabora su legislación fiscal y pueden generarse situaciones de **doble imposición**
- Objetivo Convenios Doble Imposición (CDI) -> Eliminar situaciones de doble imposición
- Totalidad CDI versan sobre renta y patrimonio, y sólo 3 sobre herencias (Francia, Grecia y Suecia)
- Acceso a beneficios CDI -> Exige aportar certificado de residencia
- https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Normativa%20y%20doctrina/Normativa/CDI/Paginas/CDI_Alfa.aspx

Convenios de Doble Imposición (II)

❑ DOBLE IMPOSICIÓN ECONÓMICA Y JURÍDICA



Convenios de Doble Imposición (III)

❑ ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN

- Los CDI intentan paliar la doble imposición jurídica, que principalmente se da en **dos circunstancias**:
  - Conflicto de **doble residencia** -> Mismo contribuyente tributa en dos Estados por su renta mundial
  - Conflicto **renta entre Estados** -> Contribuyente de un Estado tributa por una renta en los dos Estados

- Métodos para evitar la doble imposición:
  - **Método de exención** -> Exención simple (el estado de residencia renuncia a gravar la renta) y exención con progresividad (las rentas se computan sólo para determinar el tipo medio de gravamen)
  - **Método de imputación** -> Integración de la renta en estado de residencia y deducción total o parcial del impuesto satisfecho en el estado de origen

Convenios de Doble Imposición (IV)

❑ INTERPRETACIÓN DE LOS CONVENIOS

- Todos los CDI suscritos por España siguen los modelos de convenio OCDE de 1963, 1977 y 1992
- Misma estructura, y apartado con Comentarios, y Reservas y Observaciones
- Normas especiales de aplicación de los CDI:
  - Norma sobre **no discriminación** -> Trato fiscal análogo a los residentes en dichos Estados
  - Norma sobre **procedimiento amistoso** -> Posibilidad residente solicite procedimiento amistoso
  - Norma sobre **limitación de beneficios** -> Aplicación del CDI sólo si residentes cumplen ciertos requisitos
  - Norma sobre **intercambio información**

Convenios de Doble Imposición (V)

❑ ESTRUCTURA DE LOS CONVENIOS SUSCRITOS POR ESPAÑA

Punto de conexión	Tipo de renta
Ámbito de aplicación y definiciones	• Personas comprendidas (artículo 1) e impuestos comprendidos (artículo 2) • Concepto de **residente** (artículo 4) y de **establecimiento permanente** (artículo 5)
Imposición de las rentas Residencia del pagador	• Rentas inmobiliarias (artículo 6) • Beneficios empresariales (artículo 7) • Dividendos (artículo 10) • Intereses (artículo 11) • Cánones (artículo 12) • Ganancias de capital (artículo 13) • Rendimientos del trabajo (artículos 14 y 15) • Artistas y deportistas (artículo 16)
Otras consideraciones	• Métodos para eliminar la doble imposición • Otras disposiciones (no discriminación, procedimiento amistoso, intercambio información)

Convenios de Doble Imposición (VI)

❑ RENTAS AFECTADAS POR LOS CDI (I)

- 1. Rendimientos de bienes inmuebles (art. 6 CDI):
  - Todos los CDI establecen tributación compartida en los dos Estados
- 2. Dividendos e intereses (art. 10 y 11 CDI):
  - La mayoría de CDI establecen tributación compartida en los dos Estados
  - Se gravan a tipo concreto en Estado de la fuente y corrección doble imposición en Estado de residencia
  - **Cláusula beneficiario efectivo** en dividendos -> Pretende evitar uso abusivo CDI mediante la utilización de personas o entidades interpuestas

Convenios de Doble Imposición (VII)

❑ RENTAS AFECTADAS POR LOS CDI (II)

- 3. Cánones (art. 12 CDI):
  - La mayoría de CDI establecen tributación compartida en los dos Estados (apartándose modelo OCDE)
  - Se gravan a un tipo máximo en Estado de la fuente y se corrige doble imposición en Estado de residencia

- 4. Ganancias de capital (art. 13 CDI):
  - Ganancias derivadas de bienes inmuebles -> Tributación compartida en los dos Estados
  - Ganancias derivadas de bienes muebles -> Tributación exclusiva en el Estado de residencia

Convenios de Doble Imposición (VIII)

❑ **RENTAS AFECTADAS POR LOS CDI (III)**

! **EJERCICIOS 9 A 11** !

➢ 5. Beneficios empresariales (art. 7 CDI):

- La práctica totalidad de CDI establecen tributación en Estado de residencia

➢ 6. Rendimientos del trabajo (art. 14 y 15 CDI):

- Sólo pueden someterse a tributación en el Estado de residencia