



Novedades en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes



Héctor Ortega García,
Director, PwC Tax & Legal



24 ABRIL



**10.30 a
12.30 h**



**PRESENCIAL
y ONLINE**

SEMINARIO

NOVEDADES EN IRNR

Configuración y cuestiones
problemáticas

ÍNDICE

1. Configuración y aplicabilidad
2. Conceptos de residencia y de fuente
3. CDIs
4. Concepto de Establecimiento Permanente
5. Impatriados y Expatriados
6. BINs: Sentencia TJUE C601/23
7. Supuestos prácticos

1. Configuración y aplicabilidad

¿Cuándo se aplica el IRNR?

Se aplica a los no residentes, los cuales solo tributan por sus rentas de fuente española, en contraposición con los sujetos pasivos de IRPF (residentes), que tributan por su renta mundial.

¿Cuáles son sus principales características?

La tributación exclusivamente por las rentas de fuente española, la distinción entre las rentas percibidas mediante Establecimiento Permanente (EP) y las percibidas sin EP, además de mayor responsabilidad para el retenedor y representante: el no residente tiene menor vinculación con el territorio

En consecuencia, el IRNR resultará de aplicación a personas físicas y a entidades no residentes que perciban rentas gravadas en España por la propia LIRNR, y siempre y cuando los CDI aplicables no establezcan el gravamen exclusivo en el estado de residencia.

Para entender este sistema, debemos comprender los conceptos de residencia fiscal, de estado de la fuente y el propio esquema de los CDI MCOCDE.

2. Conceptos de residencia y de fuente

El concepto de nacionalidad tiene poca trascendencia a efectos tributarios, adquiriendo el concepto de residencia mucha más importancia: en España, y en general en toda la OCDE, la determinación del territorio de residencia implica para el contribuyente la tributación por la renta mundial percibida (i.e. con independencia del lugar de su obtención).

En caso contrario, la tributación en un territorio determinado implica tributar por el principio de la fuente (i.e., limitado a las rentas obtenidas en ese territorio concreto).

La consideración de una persona física como residente fiscal aparece regulada en el artículo 9 de la Ley 35/2006:

- Permanencia de más de 183 días en el año natural (ojo ausencias esporádicas)
- Centro de intereses económicos.
- Presunción cónyuge no separado e hijos.

Del mismo modo, las personas jurídicas se consideran residentes en España si han sido constituidas conforme a la legislación española o si su sede de dirección efectiva se encuentra en España.

3. Configuración de los CDI

Los Convenios para evitar la Doble Imposición prevalecen sobre el derecho interno (no sobre el Derecho de la UE) y tienen como propósito fundamental resolver las situaciones de doble imposición, ya sea por solapamiento en los criterios que determinan la residencia en dos países distintos, bien porque las legislaciones de dos países distintos gravan la misma renta obtenida por la misma persona o entidad, al aplicar un estado el criterio de residencia y, el otro estado, el criterio de la fuente.

En el segundo caso, los CDI reparten la competencia entre los dos estados: de forma exclusiva para uno de los dos o de forma compartida.

La estructura de todos los CDI suscritos por España sigue el modelo de la OCDE.

El funcionamiento para evitar la doble imposición en aquellos casos en los que la tributación no es atribuida en exclusiva al estado de residencia implica, en primer término, el gravamen en el estado de residencia de acuerdo con el principio de renta mundial, el cual debe disponer de medidas para evitar la doble imposición: en España, la exención o la deducción por doble imposición internacional.

Con la exención, la renta no se integra en la base imponible, **con la deducción** se deduce la menor de dos cantidades, la que hubiese resultado pagar en España o la que efectivamente se pagó en el extranjero.

Ojo: Los CDI no establecen gravámenes fijos, sino umbrales máximos, por lo que la legislación interna resultará aplicable si es más favorable al contribuyente.

4. Concepto de Establecimiento Permanente

El concepto de Establecimiento Permanente (EP) adquiere especial relevancia por dos motivos:

1.- La competencia del estado de la fuente para gravar un beneficio empresarial queda, en virtud de los CDI OCDE, supeditada a la existencia de un EP en dicho territorio, a través del cual se obtenga el beneficio gravable.

2.- En el caso de la normativa interna española, el IRNR establece un esquema de gravamen fundamentalmente sustentado en la distinción entre rentas obtenidas mediante EP (y que en la práctica son gravados conforme a la normativa del Impuesto sobre Sociedades) y rentas obtenidas sin mediación de EP, con un gravamen fijo para cada tipo de rendimiento gravado.

Ojo! La tributación mediante EP implica designar un representante que sea residente fiscal en España, el cual será responsable solidario (salvo por las sanciones), al igual que los representantes que aparezcan en el Registro Mercantil.

Para los no residentes sin EP, adquiere especial relevancia el retenedor: la retención se configura como el impuesto definitivo y no como un pago a cuenta, y el retenedor puede ser casi cualquiera (fundamentalmente, quedan fuera las personas físicas que no actúen como empresario o profesional).

5. Régimen de expatriados y régimen de impatriados

Como dos caras de la misma moneda podemos exponer ambos regímenes:

El régimen de expatriados pretende fomentar la competitividad de las empresas españolas facilitando el traslado de profesionales altamente cualificados al extranjero: artículo 7 p), considera exentos los rendimientos percibidos a causa de trabajos desempeñados materialmente en el extranjero, tanto para otras empresas como para establecimientos permanentes del empleador, y siempre que suponga una utilidad para este.

El régimen de impatriados pretende fomentar la atracción de mano de obra altamente cualificada a España, mediante un régimen que, principalmente, permite tributar a un tipo fijo y solo por las rentas de fuente española. La idea es establecer, para sujetos pasivos de IRPF (por tanto, residentes en España) un régimen equivalente al de IRNR.

5. Régimen de impatriados y régimen de expatriados

Una persona física que adquiere la residencia fiscal española puede estar sujeta a tributación bajo dos sistemas diferentes: el régimen general y el Régimen Fiscal Especial para Impatriados (Ley Beckham).

Las personas físicas que se trasladan a España y adquieren la residencia fiscal española pueden beneficiarse de un Régimen Fiscal Especial durante seis años, cuyas principales ventajas son las siguientes:

IRPF:

- i) no tributación sobre las rentas de origen extranjero, excepto las rentas del trabajo, y
- ii) tipo impositivo fijo del 24% sobre los primeros 600.000 de rentas del trabajo cada año.
- iii) Impuesto sobre el Patrimonio / Impuesto de Solidaridad a Grandes Fortunas: no se grava el patrimonio extranjero.

5. Régimen de impatriados y régimen de expatriados

Requisitos:

- No haber tenido la residencia fiscal en España durante los cinco años previos al traslado.
- Traslado a España como consecuencia de cualquiera de las siguientes razones:
- Motivos laborales: i) contrato de trabajo con una entidad española, ii) asignación internacional de un empleador extranjero o iii) nómada digital (empleador extranjero que autoriza al empleado a teletrabajar desde España).
- Motivos mercantiles: i) nombramiento como consejero/miembro del consejo de una entidad española no vinculada o ii) nombramiento como consejero/miembro del consejo de una entidad española vinculada (en este caso, la entidad debe desarrollar una actividad económica).

La entidad debe contar con recursos humanos y materiales (empleados, contratistas y activos) para gestionar el negocio. Alex y Lee deben limitarse a funciones de inversores y directores de la entidad (sin participación en la prestación de servicios a la empresa ni a los clientes).

6. Bases imponibles negativas en IRNR

Sentencia en el asunto C601/23 de una sociedad británica contra Diputación Foral de Vizcaya.

En dicha sentencia, el TJUE declaró que la normativa del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) del territorio histórico de Vizcaya vulnera el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), al no permitir la devolución de las retenciones practicadas sobre los dividendos percibidos por entidades no residentes en situación de pérdidas. Por el contrario, la normativa del Impuesto sobre Sociedades (IS) de Vizcaya reconoce el derecho a obtener la devolución de las retenciones soportadas por las entidades residentes en la misma situación de pérdidas. El caso afectaba a una sociedad británica que no tenía establecimiento permanente en España y que recibió dividendos de una sociedad domiciliada en Vizcaya.

Los dividendos estuvieron sujetos a una retención del 19% sobre el importe bruto, que se redujo al 10% en virtud del convenio para evitar la doble imposición entre España y el Reino Unido. Sin embargo, la sociedad británica no pudo acreditar la retención de Vizcaya en el Reino Unido, al tener pérdidas en el año de percepción de los dividendos y no tener renta imponible, de forma que solicitó la devolución de la retención en Vizcaya, alegando que estaba sometida a un tratamiento diferente y menos favorable que un contribuyente residente.

Pues bien, para el caso de que la sociedad británica hubiera sido residente de Vizcaya, habría tributado por el IS sobre una base imponible de cero, en tanto en cuanto se encontraba en pérdidas contables en el ejercicio en el que obtuvo los dividendos y soportó las retenciones. Además, la retención practicada habría sido totalmente compensable con el impuesto sobre sociedades a pagar o devuelta en caso de pérdidas.

6. Bases imponibles negativas en IRNR

El TJUE estimó que la normativa del Territorio Histórico de Vizcaya, que no permite la devolución a las sociedades no residentes en casos de pérdidas, constituye una restricción a la libre circulación de capitales, contraria al Derecho de la UE, por los siguientes motivos:

- **Tratamiento fiscal diferente:** El TJUE consideró que la diferencia de tratamiento entre las sociedades residentes en Vizcaya y las no residentes suponía una desventaja para las sociedades no residentes, que podía disuadirlas de invertir en el País Vasco (y, por extensión, en España) o viceversa, y que, por tanto, constituía una restricción a la libre circulación de capitales.
- **La garantía de la recaudación tributaria no justifica la discriminación:** El TJUE también rechazó las justificaciones alegadas por la Diputación Foral de Vizcaya, que invocaba la necesidad de garantizar la recaudación efectiva de los impuestos, la preservación de la distribución equilibrada de las competencias tributarias entre los Estados miembros y la prevención del uso doble de las pérdidas.
- **Las autoridades tributarias competentes están obligadas a utilizar los mecanismos de asistencia mutua:** El TJUE señaló que las sociedades no residentes podían aportar las pruebas pertinentes para acreditar sus pérdidas y que los mecanismos existentes de asistencia mutua entre las autoridades tributarias de los Estados miembros eran suficientes para permitir la verificación de dichas pruebas.
- **Los tipos reducidos del convenio no neutralizan la discriminación:** El TJUE también subrayó que el tipo impositivo inferior aplicado en virtud del convenio para evitar la doble imposición no compensaba la desventaja derivada de la retención.

Supuesto práctico 1

Régimen de Impatriados

John Smith es un empresario autónomo que ha vivido en Maine, Estados Unidos, toda su vida. Como consecuencia de la pandemia, la mayor parte de su trabajo lo realiza desde casa. Su negocio de consultoría le va muy bien y genera unos ingresos netos de unos \$2 millones al año. Además, es miembro del Consejo de Administración de una empresa estadounidense, desempeño por el que cobra unos emolumentos brutos de \$100 000 al año.

Con los ahorros que genera su negocio de consultoría, John Smith invierte en el NYNEX y está muy activo en la compraventa de valores. Estas inversiones le generan, en concepto de dividendos e incrementos patrimoniales, unos ingresos medios anuales de \$200 000.

Su esposa, Mary, es propietaria de diversas cabañas en la zona de los lagos de Maine, que alquila a terceros en la época de verano y otoño.

John Smith está pensando en un cambio de aires y tanto él como su esposa tienen intención de irse a vivir a Europa, a un país que goce de buen clima. Un amigo suyo le ha hablado de España, Italia y Portugal, países en los que, además, según le cuenta su amigo, cuentan con un régimen especial para impatriados.

El Sr. Smith nos ha pedido que le expliquemos en líneas generales cómo funcionan estos regímenes especiales tanto en España como en Italia y Portugal, las condiciones que tanto él como Mary tendrían que cumplir en estos países para poderse acogerse al régimen y el cálculo del impuesto que les tocaría pagar en cada país, asumiendo que los ingresos que hoy percibe el matrimonio seguirán generándose en cantidades similares.

Supuesto práctico 2

Pedro Sánchez es el Director de Expansión Internacional de ESCO, filial española de una multinacional suiza (CHCO) del sector farmacéutico.

ESCO es dueña, a su vez, de una filial en Colombia (COCO) desde donde se distribuyen los productos farmacéuticos en todo el continente iberoamericano. Como las ventas de COCO han ido disminuyendo en los últimos años, ESCO y CHCO han propuesto a Pedro Sánchez trabajar dos meses al año en las oficinas de COCO en Bogotá con la idea de prestarle el asesoramiento necesario para mirar de incrementar sus ventas. Además, COCO nombrará a Pedro Sánchez como miembro de su Consejo de Administración.

El trabajo en COCO lo desempeñaría como empleado de ESCO, por lo que Pedro Sánchez no recibirá compensación alguna por parte de COCO, salvo los gastos de hospedaje en Bogotá que su estancia genere.

Además de los dos meses que Pedro Sánchez trabajará en Colombia, también le dedicará a COCO un mes al año de trabajo, pero lo realizará desde España, en las oficinas de ESCO.

El salario que Pedro Sánchez percibe de ESCO es de €120 000 al año. Pedro Sánchez no verá su salario aumentado por el esfuerzo que le supondrá su nuevo cometido en Colombia, sin bien le aseguran que lo tendrán en cuenta a la hora de calcular el bonus anual.

ESCO le facturará a COCO €30 000 al año por los servicios prestados por Pedro Sánchez.

Supuesto práctico 3

Boris Ltd. es una sociedad constituida en el Reino Unido que se dedica a la fabricación y distribución de fertilizantes. Hasta ahora, la actividad de la empresa ha sido muy local, pero con la llegada de un nuevo director de ventas, Mr. Johnson, la empresa quiere internacionalizarse y empezar a exportar sus productos.

Dada la importancia del sector agrícola en España, Mr. Johnson tiene intención de contratar a la Sra. Hernández como agente de ventas para España. Las funciones de la Sra. Hernández consistirían en identificar potenciales clientes en España. Boris Ltd. también utilizaría un espacio en una nave en Santander (España), a la cual llegarían los productos procedentes del Reino Unido en grandes containers y donde serían envasados en recipientes más pequeños por un tercero y se almacenarían para su venta. Boris Ltd. compartiría la nave con otra empresa no vinculada.

La Sra. Hernández no tendría poderes para firmar contratos con los potenciales clientes que capte, ya que los fertilizantes son tóxicos y Boris Ltd. quiere seleccionarlos para asegurarse de que cumplen una serie de requisitos sanitarios. La función de la Sra. Hernández, por tanto, estaría limitada a la búsqueda de potenciales clientes, a la negociación de los términos y condiciones de la importación, y a la obtención de pedidos por parte de dichos potenciales clientes, pero la decisión final y la firma del contrato de compra correspondería a Boris Ltd.

La Sra. Hernández percibiría una comisión que oscilaría entre el 3 % y el 5 % de las ventas de fertilizantes realizadas por Boris Ltd. a los clientes españoles.

Organiza



SEMINARIO

NOVEDADES EN IRNR

Configuración y cuestiones
problemáticas