

## ANÁLISIS DE LAS MODIFICACIONES INTRODUCIDAS EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES POR LA LEY 26/2014

**Félix Alberto Vega Borrego**

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad Autónoma de Madrid*

---

### EXTRACTO

En este trabajo se analizan las principales modificaciones introducidas en la imposición de la renta de los no residentes por la Ley 26/2014. Las modificaciones aprobadas afectan a los no residentes con y sin establecimiento permanente.

**Palabras claves:** Impuesto sobre la Renta de no Residentes, no residentes con y sin establecimiento permanente.

---

## ANALYSIS OF THE AMENDMENTS INTRODUCED IN THE NON- RESIDENTS INCOME TAX BY THE ACT 26/2014

---

### ABSTRACT

This article analyzes the main modifications introduced in the Spanish income tax on non-residents by the Act 26/2014. These amendments affect both non-residents with and without a permanent establishment.

**Keywords:** Non-Residents Income Tax, non-residents with and without permanent establishment.

---

---

## Sumario

1. Introducción
2. Definición de paraíso fiscal, nula tributación y efectivo intercambio de información tributaria
3. No residentes con establecimiento permanente
  - 3.1. Base imponible
  - 3.2. Tipo de gravamen y *branch tax*
4. No residentes sin establecimiento permanente
  - 4.1. Exenciones
  - 4.2. Base imponible
  - 4.3. Tipo de gravamen
  - 4.4. Otros aspectos

**NOTA:** Este trabajo se ha realizado en el marco del proyecto DER2012-31931, financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad.

## 1. INTRODUCCIÓN

En este trabajo analizaremos las modificaciones que introduce en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR) la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (LIRNR), aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias.

Como prevé la exposición de motivos, la finalidad de la mayoría de las modificaciones responde a los siguientes objetivos: adecuar el IRNR al marco del Derecho de la Unión Europea, acompararlo a los cambios en el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas (IRPF) y en el Impuesto sobre Sociedades (IS) –introducidos por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS 2014)– y reforzar la seguridad jurídica.

Respecto al primer objetivo, cabe destacar que la mayoría de las modificaciones no pretenden trasponer al Derecho español normativa europea alguna, sino más bien adaptarlo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), sin que en este caso se trate de dar cumplimiento a un pronunciamiento concreto de dicho tribunal porque haya considerado contrario al Derecho europeo determinados aspectos de la regulación del IRNR. Con ello el Legislador español pretende evitar posibles sentencias condenatorias futuras, habiendo tenido para ello en cuenta el estado de la jurisprudencia europea y la posición de la doctrina al respecto.

En cuanto a los objetivos de la reforma cabría añadir otro, como es la fijación por parte del Estado español de una posición diferente a la de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) respecto al alcance otorgado al principio de empresa separada e independiente que reglamenta la tributación de los establecimientos permanentes (EP) a partir de los Modelos de convenio de 2008 y 2010. En este sentido, no se trata solo, como dice la exposición de motivos, de adaptar las reglas internas de atribución de beneficios a los EP a los nuevos convenios para evitar la doble imposición (CDI), celebrados por España siguiendo el artículo 7 del Modelo OCDE 2010. En efecto, como veremos en el epígrafe 3.1.2, la nueva disposición adicional 6.<sup>a</sup> de la LIRNR recoge una posición diferente a la prevista en los comentarios al Modelo OCDE sobre las consecuencias tributarias que tiene para la casa central de un EP una operación interna que genera un gasto deducible para el EP.

Sistematizaremos el análisis de las modificaciones de la siguiente manera. La tributación de los no residentes, con o sin establecimiento permanente, es completamente diferente, pudiéndose

afirmar que se trata de dos impuestos de naturaleza distinta a pesar de que se regulen en la misma ley. Por eso abordaremos en primer lugar las modificaciones previstas para los no residentes que obtienen rentas a través de un EP situado en España para luego, en segundo lugar, analizar los aspectos novedosos que afectan a la tributación de los no residentes sin EP. Con todo, conviene recordar que la tributación efectiva de un no residente puede verse modificada significativamente cuando resulte aplicable un CDI, especialmente cuando se trate de rentas obtenidas sin EP.

Antes de analizar con detalle las modificaciones señaladas, nos referiremos también a las modificaciones que prevé la Ley 26/2014 sobre la definición de los territorios que se consideraran sospechosos a efectos de la legislación española, esto es, los paraísos fiscales, los territorios de nula tributación y los países o territorios con los que no existe efectivo intercambio de información. Esta modificación afecta a todo el ordenamiento tributario español en la medida en que agrave o excluya determinados regímenes en razón a que determinadas operaciones se realizan por o con sujetos localizados en dichos territorios.

## 2. DEFINICIÓN DE PARAÍSO FISCAL, NULA TRIBUTACIÓN Y EFECTIVO INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA

La Ley 26/2014 modifica algunos aspectos de la definición de los países o territorios considerados sospechosos desde la perspectiva de la normativa tributaria española prevista en la disposición adicional 1.<sup>a</sup> de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (LMPFF).

El concepto de *nula tributación* no se modifica materialmente. Se sigue considerando que un territorio tiene esta condición cuando no aplica un impuesto idéntico o análogo al IRPF, IS o IRNR. La definición de impuesto idéntico o análogo no varía, manteniéndose la imposibilidad de considerar como países de nula tributación aquellos países con los que España haya suscrito un CDI, a partir del momento en el que el mismo resulte aplicable. Este supuesto de *país sospechoso*, hasta la fecha, no tenía gran trascendencia en el ordenamiento español, ya que solamente incidía en la regulación del concepto de residencia fiscal del artículo 8.1 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS 2004). No obstante, la importancia de que un territorio sea considerado o no de nula tributación se incrementa en la LIS 2014. En efecto, al supuesto de la normativa anterior se añaden otros como son el régimen de *patent box* (art. 23: reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles) y la transparencia fiscal internacional (art. 103.14)<sup>1</sup>. En el IRNR sigue sin preverse ningún supuesto en el que la intervención de un país o territorio de nula tributación tenga consecuencias.

<sup>1</sup> Esta modificación del régimen de transparencia fiscal internacional ha incidido también en la regulación prevista en el IRPF.  *Vid. el artículo 93.13 de la LIRPF en la redacción dada por la Ley 26/2014.*

afirmar que se trata de dos impuestos de naturaleza distinta a pesar de que se regulen en la misma ley. Por eso abordaremos en primer lugar las modificaciones previstas para los no residentes que obtienen rentas a través de un EP situado en España para luego, en segundo lugar, analizar los aspectos novedosos que afectan a la tributación de los no residentes sin EP. Con todo, conviene recordar que la tributación efectiva de un no residente puede verse modificada significativamente cuando resulte aplicable un CDI, especialmente cuando se trate de rentas obtenidas sin EP.

Antes de analizar con detalle las modificaciones señaladas, nos referiremos también a las modificaciones que prevé la Ley 26/2014 sobre la definición de los territorios que se consideraran sospechosos a efectos de la legislación española, esto es, los paraísos fiscales, los territorios de nula tributación y los países o territorios con los que no existe efectivo intercambio de información. Esta modificación afecta a todo el ordenamiento tributario español en la medida en que agrave o excluya determinados regímenes en razón a que determinadas operaciones se realizan por o con sujetos localizados en dichos territorios.

## 2. DEFINICIÓN DE PARAÍSO FISCAL, NULA TRIBUTACIÓN Y EFECTIVO INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA

La Ley 26/2014 modifica algunos aspectos de la definición de los países o territorios considerados sospechosos desde la perspectiva de la normativa tributaria española prevista en la disposición adicional 1.<sup>a</sup> de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (LMPFF).

El concepto de *nula tributación* no se modifica materialmente. Se sigue considerando que un territorio tiene esta condición cuando no aplica un impuesto idéntico o análogo al IRPF, IS o IRNR. La definición de impuesto idéntico o análogo no varía, manteniéndose la imposibilidad de considerar como países de nula tributación aquellos países con los que España haya suscrito un CDI, a partir del momento en el que el mismo resulte aplicable. Este supuesto de *país sospechoso*, hasta la fecha, no tenía gran trascendencia en el ordenamiento español, ya que solamente incidía en la regulación del concepto de residencia fiscal del artículo 8.1 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS 2004). No obstante, la importancia de que un territorio sea considerado o no de nula tributación se incrementa en la LIS 2014. En efecto, al supuesto de la normativa anterior se añaden otros como son el régimen de *patent box* (art. 23: reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles) y la transparencia fiscal internacional (art. 103.14)<sup>1</sup>. En el IRNR sigue sin preverse ningún supuesto en el que la intervención de un país o territorio de nula tributación tenga consecuencias.

<sup>1</sup> Esta modificación del régimen de transparencia fiscal internacional ha incidido también en la regulación prevista en el IRPF.  *Vid. el artículo 93.13 de la LIRPF en la redacción dada por la Ley 26/2014.*

Al contrario de lo que sucede con el concepto de nula tributación, el hecho de que se considere o no que con un país o territorio existe *efectivo intercambio de información tributaria* (EIIT) tiene, antes y después de la Ley 26/2014, gran trascendencia. En este sentido, la Ley 26/2014 introduce algunas modificaciones.

La primera y más destacable es que se excluye la posibilidad de considerar que existe EIIT con aquellos países calificados por la normativa española como paraísos fiscales. Este es el sentido en el que hay que interpretar, a nuestro juicio, el tenor de la norma: «Existe efectivo intercambio de información tributaria con aquellos países o territorios que no tengan la consideración de paraísos fiscales, a los que resulte de aplicación: [...]». La redacción anterior no excluía formalmente la posibilidad de que un paraíso fiscal fuera un territorio con el que existe EIIT. No obstante, no hay que pasar por alto que resultaba difícil de imaginar un supuesto donde se diera esa doble condición –paraíso fiscal con EIIT–, dado que los territorios calificados como paraíso fiscal perdían materialmente dicha calificación desde el momento en que resultara aplicable un CDI con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria en el que expresamente se estableciera que dejaban de tener dicha consideración<sup>2</sup>.

La segunda modificación consiste en ampliar los instrumentos normativos cuya aplicación efectiva provocan que se considere que existe EIIT. A los supuestos de la normativa anterior<sup>3</sup> se añade el siguiente: que resulte aplicable el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa enmendado por el Protocolo 2010.

Finalmente, cabe destacar que se mantiene la posibilidad de considerar que no existe EIIT con un territorio, a pesar de resultar aplicable uno de los instrumentos normativos indicados en determinados casos donde se producen limitaciones en el intercambio de información tributaria. La ley delega en el reglamento el establecimiento de estos casos, estando actualmente regulado en la disposición adicional 2.<sup>a</sup> del Real Decreto 1804/2008, de 3 de noviembre, por el que se desarrolla la LMPFF.

Donde sí existen modificaciones sustanciales es en el concepto de *paraíso fiscal*. Aunque se mantiene el sistema de lista de la normativa anterior, se produce un giro relevante de la normativa. Con anterioridad, la salida de la lista de un territorio incluido en ella no precisaba siempre la modificación de la misma –la lista está recogida en el RD 1080/1991, de 5 de julio–. En efecto, dejaban de tener tal condición los países o territorios incluidos en la lista a partir del momento en que resultara aplicable un CDI o un acuerdo de intercambio de información. Del mismo modo, dichos países incluidos en la lista, pero que habían dejado de ser considerados materialmente paraísos fiscales, recuperaban tal condición cuando el CDI o el acuerdo correspondiente dejaran de tener efectos.

Tras la Ley 26/2014, la consideración de un país o territorio como paraísos fiscal *pasa exclusivamente por estar o no en la lista*. Eso supone que los que estén en la lista tienen dicha cali-

<sup>2</sup> Vid. el apartado 1.º de la disposición adicional 1.º de la LMPFF antes de su modificación por la Ley 26/2014.

<sup>3</sup> Existencia de un CDI con cláusula de intercambio de información –que no establezca expresamente que el nivel de intercambio de información tributaria es insuficiente a estos efectos– o un acuerdo de intercambio de información.

ficación, que no perderán por el hecho de que se suscriba un CDI, un acuerdo de intercambio de información, etc. Este es el sentido en el que entendemos que hay que interpretar los apartados 1 y 6 de la disposición adicional 1.ª de la LMPFF, como así lo ha considerado también un informe de la Dirección General de Tributos, de 23 de diciembre de 2014<sup>4</sup>. La existencia de dichos instrumentos normativos, a los que se añaden otros<sup>5</sup>, pasan a ser exclusivamente criterios que el Gobierno puede tener en cuenta al efecto de incluir nuevos territorios o excluir alguno de los ya previstos en la lista. En consecuencia, su existencia o ausencia no determinan por sí mismas la salida, entrada o reentrada en la lista de paraísos fiscales. A ello hay que añadir que, mientras no se apruebe una nueva lista, hay que entender que sigue siendo aplicable la aprobada por el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio. Así lo considera también el informe de la Dirección General de Tributos antes mencionado.

En nuestra opinión, la opción adoptada por el legislador tiene ventajas e inconvenientes. El nuevo *sistema de modificación necesaria de la lista* refuerza la seguridad jurídica y la claridad sobre qué países o territorios tienen la condición de paraíso fiscal en un momento concreto. Bastará con comprobar la lista vigente. En el régimen anterior resultaba en ocasiones complejo determinar lo anterior, pues para ello había que comprobar si había comenzado a tener efecto alguno de los instrumentos normativos que permitían la salida material de la lista.

El nuevo sistema de modificación necesaria de la lista tiene también inconvenientes. Hasta ahora, el hecho de que existiera con un determinado país CDI (o acuerdo de intercambio de información), estuviera o no en la lista, era una garantía de que las operaciones con el mismo no soportarían en el futuro el régimen agravado dispuesto para los paraísos fiscales. Ello era así porque la existencia de un CDI suponía materialmente la exclusión de la lista e implícitamente implicaba también la imposibilidad de inclusión de ese país en el futuro, habida cuenta de que no tendría sentido porque materialmente no tendría la calificación de paraíso fiscal. A lo anterior hay que añadir que España, a lo largo de su historia, no suele denunciar unilateralmente los CDI, reforzando con ello la idea de que la existencia de un CDI suponía, en cierto modo, una garantía de no aplicación del régimen agravado previsto para las operaciones con paraísos fiscales. Esta garantía desaparece con la nueva normativa, porque un país con CDI puede, técnicamente, ser considerado paraíso fiscal. Con todo, como es improbable que ello ocurra, los efectos de este cambio normativo son materialmente escasos, al menos desde esta perspectiva.

Finalmente, hay que poner de relieve que la modificación de la definición de paraíso fiscal puede plantear un problema de derecho transitorio para el cual no hemos encontrado una respuesta

<sup>4</sup> De forma expresa este informe señala lo siguiente: «En consecuencia, a partir de la entrada en vigor de [la Ley 26/2014] la actualización de la lista no tendrá carácter automático sino que deberá realizarse de manera expresa y, a esos efectos, se tendrán en cuenta los antedichos criterios».

<sup>5</sup> Son los siguientes: el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa enmendado por el Protocolo 2010, la existencia o no de EIT y los resultados de las evaluaciones *inter pares* realizadas por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales.

en la ley: ¿qué sucede a partir del 1 de enero de 2015 con los territorios incluidos en la lista del Real Decreto 1080/1991 que materialmente han dejado de tener la consideración de paraíso fiscal?

En nuestra opinión, salvo que expresamente se disponga lo contrario, podría entenderse que dichos territorios vuelven a tener la consideración de paraísos fiscales a partir de dicha fecha, toda vez que siguen estando mencionados en la lista y la nueva normativa no prevé la exclusión material del régimen anterior. Si esta interpretación es correcta, parece lógico que debería acometerse con celeridad una modificación de la lista, retro trayendo los efectos de dicha modificación al 1 de enero de 2015.

No obstante, existe otra interpretación posible, que es la que se deduce del informe de la Dirección General de Tributos, antes mencionado, de 23 de diciembre de 2014. Según se desprende del mismo, «la remisión al Real Decreto 1080/1991 debe entenderse que solo incluye los países y territorios previstos en la lista de paraísos fiscales que no han salido materialmente de la misma», como consecuencia de que dicho real decreto, tras su modificación por el Real Decreto 116/2003, también señala, como la redacción anterior de la disposición adicional 1.<sup>a</sup> de la LMPFF, que perdían tal condición los países y territorios incluidos con los que se firmara un CDI con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria. Conforme a esta interpretación, el problema apuntado no existiría, ya que los territorios que materialmente han salido de la lista del Real Decreto 116/2003 no recobrarían su condición de paraíso fiscal a partir del 1 de enero de 2015. Con todo, no podemos dejar de señalar que una cuestión de tal calado podría haberse resuelto de manera más clara.

### 3. NO RESIDENTES CON ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

#### 3.1. BASE IMPONIBLE

Se introducen en la LIRNR dos modificaciones que afectan a la determinación de la base imponible de los EP situados en España, si bien la segunda de ellas tiene efectos también en la tributación de los no residentes sin EP.

Se mantiene, como parece lógico, la determinación de la base imponible del EP conforme a la normativa del Impuesto sobre Sociedades (art. 18.1 de la LIRNR). No se ha aprovechado esta reforma de la LIRNR para señalar expresamente que los regímenes especiales previstos en la LIS también son aplicables a los establecimientos permanentes situados en España. En efecto, dado el tenor del artículo 18.1 de la LIRNR, el único régimen aplicable de la LIS 2014 a los EP es el régimen general. No obstante, esta limitación del tenor de la ley se ha superado para los EP de empresas residentes en países de la Unión Europea o con CDI, en aplicación de la cláusula de no discriminación<sup>6</sup>. Por ello hay que entender que los regímenes especiales son también aplicables,

<sup>6</sup> Vid. las siguientes Consultas de la Dirección General de Tributos: V0682/2009 (NFC032711) y V2995/2011 (NFC043334).



al menos, a los EP de empresas residentes en la Unión Europea o de países con convenio. Con todo, entendemos que hubiera sido más correcto reconocer de forma expresa la aplicación de los regímenes especiales a todos los establecimientos permanentes situados en España.

### 3.1.1. Cese de actividad y transferencia al extranjero de elementos afectos a un establecimiento permanente

La Ley 26/2014 añade un nuevo apartado 5.º al artículo 18 de la LIRNR, para trasladar a la normativa del IRNR de la normativa del IS la obligación de integrar en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado y el valor contable de los siguientes elementos patrimoniales: los que estén afectos a un EP situado en territorio español que cesa su actividad y los que, estando previamente afectos a un EP situado en territorio español, son transferidos al extranjero.

El segundo supuesto que se incluye merece algunos comentarios. El primero es que solamente se aplica cuando el elemento patrimonial está situado en España y es transferido al extranjero. No se aplica a los elementos patrimoniales localizados en el extranjero afectos a un EP situado en territorio español que son transferidos a un tercer Estado. El segundo es que esta norma parece tener por finalidad preservar los derechos de imposición del Estado español, ya que la transferencia del elemento patrimonial al extranjero podría hacer desaparecer la posibilidad de gravamen si dicho elemento se enajena una vez estando situado fuera de España. Pues bien, si esta es la finalidad de la norma, hay que hacer notar que tal pérdida de derechos de imposición no tiene necesariamente que suceder. En efecto, la normativa española incluye en la base imponible del EP todas las rentas derivadas de la enajenación de elementos afectos, con independencia de su localización. Por lo tanto, la mera transferencia al extranjero del elemento patrimonial no implica la pérdida de derecho alguno. Asimismo, los convenios que siguen el Modelo OCDE tampoco suponen pérdida de potestad de gravamen alguna, porque el Estado de situación del EP, conforme al artículo 13.2 del modelo, puede gravar sin límite alguno las ganancias derivadas de la enajenación de propiedad mobiliaria que forma parte del activo de un EP. Como consecuencia de lo anterior, quizás podría haberse limitado el alcance de esta nueva regla a los casos en que la transferencia al extranjero del elemento patrimonial pudiera implicar la pérdida del derecho de la Administración española a someter a imposición la ganancia puesta de manifiesto por la enajenación del elemento patrimonial.

Finalmente, el artículo 18.5 de la LIRNR señala que el pago de la deuda tributaria resultante de la aplicación de la regla del valor de mercado a los elementos patrimoniales transferidos al extranjero puede aplazarse a solicitud del contribuyente hasta la fecha de la transmisión a terceros de los elementos patrimoniales afectados. Ahora bien, esta posibilidad solamente es aplicable cuando son transferidos a un Estado miembro de la Unión Europea (UE) o del Espacio Económico Europeo (EEE) con el que exista efectivo intercambio de información tributaria. No se ha previsto ninguna medida para contrarrestar conductas dirigidas a obtener este beneficio mediante la interposición de los territorios indicados (UE/EEE). Esta conducta consistiría en trasladar en primer lugar el elemento patrimonial a un Estado de la UE o del EEE y, posteriormente, a un

tercer Estado. Esta conducta podría contrarrestarse estableciendo en la ley que el aplazamiento se mantendrá mientras el elemento patrimonial continúe ubicado en alguno de los países mencionados, cesando cuando se produce la transferencia a un tercer Estado, aunque ello no implique su enajenación.

Se prevé que el aplazamiento se regirá por el régimen general que sobre intereses de demora y constitución de garantías dispone la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo.

### **3.1.2. Gastos estimados y rendimientos imputados por operaciones internas de un establecimiento permanente**

#### *3.1.2.1. Contexto en el que se sitúa la modificación*

Esta modificación tiene su origen en el informe de 2008 de la OCDE sobre la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes (*Attribution of Profits to Permanent Establishments*) y la posterior modificación del artículo 7 del Modelo OCDE en 2010 y sus comentarios.

El objetivo de la OCDE en este ámbito es aplicar plenamente al EP el principio de empresa separada e independiente. Con ello se pretende registrar a efectos fiscales los resultados derivados de las operaciones realizadas entre un EP con su casa central (CC) y/u otras partes de la empresa. La valoración de estas operaciones, como sucede con el resto de operaciones vinculadas, deberá ajustarse al valor de mercado, esto es, el que hubieran acordado partes independientes.

El principal problema práctico que plantea el enfoque adoptado por la OCDE es determinar la propia existencia de dichas operaciones, habida cuenta de que no se trata de transacciones reales, en la medida en que no son operaciones realizadas con terceros, sino con otras partes de la misma empresa. Además, para la valoración de la existencia o no de una operación interna que debe reflejarse en la base imponible del EP, con independencia de su signo negativo o positivo, debe verificarse cuáles son los activos, funciones y riesgos asignados al EP.

Aunque España no ha formulado expresamente ninguna observación en este punto al Modelo OCDE, puede afirmarse que su posición se alinea con la de aquellos países que siguen el enfoque tradicional de tributación del EP. Conforme a ello, las operaciones entre la casa central y sus EP no están plenamente asimiladas a operaciones con terceros, estén o no vinculados. Buena prueba de ello es que la legislación española [art. 18.1 a) de la LIRNR] establece que «no serán deducibles los pagos que el establecimiento permanente efectúe a la casa central o a alguno de sus establecimientos permanentes en concepto de cánones, intereses, comisiones, abonados en contraprestación de servicios de asistencia técnica o por el uso o la cesión de bienes o derechos». Como puede verse, este precepto excluye la posibilidad de reconocer gastos deducibles al EP por las operaciones internas descritas, incluso cuando las mismas vienen respaldadas por un pago efectivo del EP con cargo a sus recursos.

La posición del legislador español respecto al reflejo de las operaciones internas en la determinación de la base imponible de los EP localizados en España podría plantear problemas de compatibilidad con los CDI que siguieran la versión de 2010-2014 del artículo 7 del Modelo OCDE. Menores problemas se plantean con los convenios que siguen versiones anteriores del Modelo OCDE.

La disposición adicional 6.<sup>a</sup> que incluye la Ley 26/2014 en la LIRNR tiene por finalidad, precisamente, adaptar la legislación española al nuevo enfoque en esta materia, que resulta de la modificación del artículo 7 del Modelo OCDE en 2010. Esta adaptación consiste básicamente en excluir la aplicación del artículo 18.1 a) de la LIRNR a los EP localizados en España que pertenezcan a una persona residente en un país con el que resulte aplicable un convenio que obligue a considerar las operaciones internas entre el EP y la casa central para determinar la base imponible. Concretamente, la disposición señala lo siguiente: «en los casos en los que, por aplicación de un [CDI suscrito por España se permita] la deducción de los gastos estimados por operaciones internas realizadas con su casa central o con alguno de sus establecimientos permanentes situados fuera del territorio español, se tendrá en cuenta lo siguiente: 1.º No será aplicable el artículo 18.1 a) de este texto refundido».

El legislador español al adaptar la normativa española a los CDI que, en su caso, sigan el enfoque de la OCDE a partir de 2010, ha aprovechado para adoptar una posición propia sobre las consecuencias para la casa central del reconocimiento en la base imponible del EP de gastos por operaciones internas. Según los Comentarios al Modelo OCDE 2010-2014 (art. 7, párrafo 28), el hecho de que se atribuya un gasto al EP derivado de una operación interna no determina que pueda considerarse que la casa central está obteniendo una renta en el país donde se localiza el EP (renta ficticia, *notional income*). Por lo tanto, el principio de empresa separada e independiente en cuanto a la atribución de gastos al EP por operaciones internas solo tiene efectos para determinar la base imponible del EP. Así, por ejemplo, si la casa central tiene un inmueble en el Estado de situación del EP, cuya propiedad económica hay que atribuir a la casa central, es posible reflejar un gasto en la base imponible del EP por la utilización de dicho inmueble para el desarrollo de su actividad. Sin embargo, no puede considerarse que la casa central está obteniendo un rendimiento del capital inmobiliario.

Los propios Comentarios (art. 7, párrafo 29) reconocen que el enfoque anterior no es aceptado por todos los Estados. Existen países que consideran que la ficción teórica del EP como empresa separada e independiente no debe restringirse a la determinación de su base imponible y a la aplicación de los métodos para eliminar la doble imposición en residencia. Para estos países debe existir una consecuencia añadida: los gastos estimados atribuidos a un EP deben tratarse como renta para la otra parte de la empresa que interviene en la operación interna, todo ello sin perjuicio del tratamiento que proceda según la calificación de la renta en el marco del CDI. La nueva disposición adicional 6.<sup>a</sup> de la LIRNR lo que hace precisamente es considerar que la imputación de un gasto estimado al EP supone, a su vez, la obtención de una renta en España por la otra parte de la empresa que interviene en la operación.

### 3.1.2.2. Análisis de la disposición adicional 6.<sup>a</sup>

La disposición adicional 6.<sup>a</sup> afecta tanto a la tributación de los no residentes con EP como sin EP.

En cuanto a la tributación del EP, la modificación consiste básicamente en la exclusión de la aplicación del artículo 18.1 a) de la LIRNR a las operaciones internas de los EP localizados en España cuando las mismas resulten amparadas por un CDI que sigue el artículo 7 del Modelo OCDE 2010-2014. Dicha exclusión no es total, en la medida en que solo afecta a las operaciones internas con la casa central o con sus EP situados fuera del territorio español. En consecuencia, no resultan afectadas por tal exclusión las operaciones internas con otros EP de la misma empresa situados en España. En estos casos, las operaciones internas entre dos EP situados en España de la misma empresa no podrán generar gastos deducibles y, paralelamente, aunque no lo señala expresamente la ley, tampoco deberían dar lugar a la imputación de renta alguna.

El legislador español, aunque ha eliminado las consecuencias del artículo 18.1 a) de la LIRNR en algunos supuestos, no ha aprovechado para dar un paso más y regular algunos aspectos carentes de total regulación. Entre ellos destaca cómo debe realizarse la asignación de activos, funciones y riesgos a los EP localizados en España y el reconocimiento de las operaciones internas con la casa central y otras partes de la empresa<sup>7</sup>.

El levantamiento de la imposibilidad de que el EP se deduzca los gastos estimados derivados de operaciones internas lleva aparejada otra medida que incide en la tributación de los no residentes sin EP. Cuando se atribuya a un EP situado en España un gasto derivado de una operación interna, la disposición adicional 6.<sup>a</sup> considera que la otra parte de la empresa (la casa central o el EP no situado en España) está obteniendo una renta en territorio español como no residente sin establecimiento permanente. En consecuencia, la imputación de un gasto al EP provoca también la imputación de una renta a la otra parte de la operación interna. Con ello, como vimos en el apartado anterior, España adopta una posición diferente a la de los Comentarios al Modelo OCDE, por lo que entendemos que la *exigencia de un gravamen sobre dicho rendimiento imputado deberá estar amparada de forma expresa por el concreto convenio*.

Con el objetivo de garantizar el pago del IRNR devengado por los rendimientos imputados, se establece la obligación de que el EP al que se atribuye el gasto practique retención o ingreso a cuenta sobre el rendimiento imputado. La obligación de retener o ingresar a cuenta coincide con el momento del devengo del rendimiento imputado, que tiene lugar el 31 de diciembre para todos ellos, con independencia del momento del año natural en el que se haya producido el gasto estimado.

<sup>7</sup> CALDERÓN CARRERO, J. M.: «Beneficios empresariales (y de navegación)», en CARMONA FERNÁNDEZ, N. (ed.), *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Valencia, CISS, 2013, pág. 192.

El porcentaje de retención o ingreso a cuenta dependerá de la naturaleza del rendimiento estimado, que no tiene que ser la misma para todos los gastos, sino que dependerá de la naturaleza de la operación interna que haya generado su imputación. Lógicamente, la retención derivada del Derecho español puede verse reducida o excluida como consecuencia de la aplicación del convenio correspondiente. Así, por ejemplo, si se imputa a un EP un gasto por intereses derivado de una operación interna de crédito con su casa central, la casa central habrá obtenido un rendimiento imputado del capital mobiliario en España, que tendrá como techo de imposición el límite que prevea el artículo del convenio equivalente al artículo 11 del Modelo OCDE.

En la medida en que las operaciones internas no suelen generar pagos dinerarios entre las partes de la misma empresa implicadas, los EP situados en España afectados por esta disposición practicarán un ingreso a cuenta (IC) en vez de una retención. La existencia de un IC plantea varios interrogantes.

El primero es si el EP puede o no repercutir ese IC a la otra parte de la operación interna y las consecuencias de que tal repercusión tenga o no lugar. En nuestra opinión, no debe haber duda sobre la posibilidad de repercutir el IC. No obstante, en el caso de que tal repercusión no se produzca, entendemos que ello no provoca un incremento del rendimiento imputado, a diferencia de lo que sucede en el ámbito del IRPF con las rentas en especie, como dispone el artículo 43.2 de la LIRPF. Aunque la ley no resuelve expresamente esta duda, consideramos que la posición contraria haría difícilmente practicable la determinación del IC, en la medida en que se pretenda que se calcule sobre la totalidad del rendimiento imputado (el valor del gasto/rendimiento más el IC). No obstante, el hecho de que la no repercusión del IC no suponga un mayor rendimiento imputado, sí debería tener un efecto para el EP como mayor gasto. Esto es, a la hora de determinar el gasto estimado que se atribuye al EP, debería computarse además del valor de mercado de dicho gasto el importe del IC asumido por el EP. A pesar de que aquí, de nuevo, la ley no establece ninguna aclaración, consideramos que debe permitirse al EP la deducción del IC no repercutido con el objetivo de reflejar correctamente el efecto que tiene la operación interna en su base imponible.

Finalmente, la imputación de un rendimiento a la otra parte de la operación interna puede tener consecuencias en la aplicación de los métodos para eliminar la doble imposición en el país donde reside la empresa. En principio, este país debería permitir la deducción del IC pagado en España, si bien para ello es preciso que su legislación considere también que la operación interna genera un rendimiento. En efecto, no tendría sentido que el país de residencia estuviera obligado a permitir la deducción del impuesto pagado en España cuando no atribuye un rendimiento derivado de la operación interna que generó un gasto para el EP. Sin embargo, en los casos en que el país de residencia no impute dicha renta, no se puede desconocer que la empresa ha pagado un impuesto en el otro Estado. Cuando ello suceda, entendemos que debe eliminarse también la doble imposición internacional, si bien aquí la retención o el IC pagado en España deben conceptuarse como un mayor impuesto soportado por el EP. Por este motivo, si el método empleado por la legislación del país de residencia para eliminar la doble imposición es el de imputación, habría que sumar a los impuestos pagados por el EP la retención o el IC derivado del rendimiento imputado.

### EJEMPLO 1

Un EP situado en España durante 2015 explota la patente desarrollada por su casa central residente en el país X. Si el artículo 7 del CDI entre el país X y España siguiera el Modelo OCDE 2010, podría imputarse al EP un gasto estimado por el valor de la cesión de dicho intangible que hubieran acordado partes independientes. Supongamos que es de 10.000 euros/año.

El 31 de diciembre de 2015 se imputaría a la empresa del país X un rendimiento por 10.000 euros. El EP practicaría una retención o ingreso a cuenta que conforme al Derecho español, al tratarse de un canon, ascendería al 24 %. Sin embargo, si el CDI entre el país X y España limita el gravamen sobre los cánones al 10 %, se aplicaría este porcentaje. La retención o el ingreso a cuenta ascendería a 1.000 euros.

El EP reflejaría en su base imponible de 2015 un gasto de 10.000 euros. No obstante, si conforme al párrafo anterior hay un ingreso a cuenta del 10 % que no es repercutido a la casa central, el EP debería poder reflejar en su base imponible un gasto de 11.000 euros, esto es, la suma del gasto más el IC.

## 3.2. TIPO DE GRAVAMEN Y *BRANCH TAX*

Con anterioridad a la Ley 26/2014, la LIRNR no se remitía a la LIS 2004 para determinar el tipo de gravamen aplicable a los EP. La LIRNR preveía su propio tipo de gravamen, que coincidía con el tipo general de la LIS, sin perjuicio de que se contemplaba un tipo especial incrementado para los EP de investigación y explotación de hidrocarburos –en la LIS 2004 también existe un tipo de gravamen incrementado para las empresas mencionadas–.

La técnica legislativa anterior impedía a los EP beneficiarse de los tipos de gravamen reducidos que la LIS 2004 contempla para determinadas empresas, creando con ello un problema de posible discriminación prohibida por los CDI y el Derecho de la Unión Europea. El legislador ha resuelto de forma expresa este problema dando una nueva redacción al artículo 19.1 de la LIRNR, señalando que será aplicable a los EP el tipo de gravamen previsto en la LIS 2014 que proceda en función de sus características.

Por otro lado, respecto a la imposición complementaria que se aplica sobre el EP cuando transfiere al extranjero las rentas obtenidas (el denominado *branch tax*), la Ley 26/2014 no establece realmente modificación alguna, porque el tipo de gravamen aplicable sigue siendo el 19%. No obstante, se prevé que para 2015 se aplique un tipo del 20 %, lo que implica una reducción con respecto al tipo incrementado del 21 % que se ha aplicado durante los años 2012, 2013 y 2014. Hay que recordar los efectos limitados del *branch tax*, porque no se aplica cuando el EP pertenece a empresas

residentes en países de la UE (salvo que sean paraíso fiscal) o en países con un CDI que no establezca expresamente otra cosa, siempre que exista un tratamiento recíproco (art. 19.3 de la LIRNR).

## 4. NO RESIDENTES SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

### 4.1. EXENCIONES

#### 4.1.1. Ganancias patrimoniales mobiliarias obtenidas por residentes de la Unión Europea

La exención de las ganancias patrimoniales mobiliarias obtenidas por no residentes de la UE, o por sus EP situados en la UE, figura en la LIRNR desde antiguo<sup>8</sup>. La regulación de la exención se ha complementado siempre con dos causas de exclusión<sup>9</sup>. La exención no resultaba aplicable a la transmisión de participaciones societarias en estos dos supuestos: a) cuando el activo de la entidad consiste principalmente, directa o indirectamente, en bienes inmuebles situados en territorio español; y b) cuando, en algún momento, durante el periodo de 12 meses precedente a la transmisión, el contribuyente haya participado, directa o indirectamente, en al menos el 25% del capital o patrimonio de dicha entidad.

Estas causas de exclusión pueden encontrar su fundamento, entre otros motivos, en que España tiene la tendencia en muchos de sus CDI de preservar los derechos impositivos del Estado de la fuente en materia de ganancias patrimoniales<sup>10</sup>. En efecto, suele preverse en el artículo 13 de los CDI españoles una cláusula de participación sustancial y de sociedades inmobiliarias, con el fin de atribuir al Estado de la fuente la posibilidad de gravar la ganancia. Sin embargo, esto no sucede en todos los convenios suscritos por España con países de la UE, por lo que, aunque no resulte aplicable la exención del artículo 14.1 c) de la LIRNR, la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de una participación societaria sustancial o en una sociedad inmobiliaria estará exenta en España, como Estado de la fuente, en virtud del convenio.

La Ley 26/2014 ha mantenido la primera causa de exclusión. Las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de participaciones en entidades cuyo activo principal sean inmuebles en España *no están exentas*, con independencia de que el contribuyente del IRNR sea una persona física o una entidad. Sin embargo, esta distinción entre si el contribuyente del IRNR es una persona física o una entidad sí tiene efectos en la segunda causa de exclusión. El haber tenido una

<sup>8</sup> BAENA AGUILAR, A.: «Artículo 13», en VV. AA., *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes*, Madrid, Civitas, 1999, págs. 185 y 186.

<sup>9</sup> Existe una tercera causa de exclusión, que no estudiaremos aquí, que se refiere a los supuestos en que se obtiene la ganancia a través de un paraíso fiscal (art. 14.2 de la LIRNR).

<sup>10</sup> JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D. J.: «Reorganizaciones empresariales y convenios de doble imposición», *RCyT. CEF*, octubre 2012, pág. 15.

participación directa o indirecta en al menos el 25% del capital o del patrimonio de la entidad, en algún momento anterior durante el periodo de 12 meses precedente a la transmisión, *solo provoca la inaplicación de la exención cuando el contribuyente es una persona física.*

Finalmente, se añade una tercera causa de exclusión que solo afecta a las entidades no residentes. Se trata de equiparar el régimen de esta exención con el previsto en el artículo 21 de la LIS 2014 para la transmisión de participaciones societarias por entidades residentes en España. Este precepto regula los requisitos para que la ganancia patrimonial derivada de la enajenación de una participación en una entidad residente o no residente esté exenta. Con el fin de establecer un tratamiento idéntico entre residentes y no residentes europeos, el legislador ha decidido extender la regulación del IS al IRNR. En consecuencia, la exención en el IRNR de la ganancia patrimonial obtenida por la transmisión de la participación societaria precisa que se cumplan los mismos requisitos previstos para los contribuyentes del IS.

Con esta última modificación la LIRNR ha limitado las posibilidades de que el artículo 14.1 c) se declare contrario al Derecho europeo. No obstante, todavía existe algún aspecto que puede resultar controvertido desde esta perspectiva, dado que la primera causa de exclusión (sociedades inmobiliarias) sigue resultando aplicable a pesar de que la entidad no residente cumpla los requisitos del artículo 21 de la LIS 2014. En efecto, el hecho de que el activo principal de una entidad sean inmuebles situados en España no es una causa que provoque por sí misma la inaplicación de la exención del artículo 21 de la LIS 2014. Como consecuencia de ello, existe para este tipo de participaciones societarias un cierto tratamiento desigual, dado que, mientras que la ganancia derivada de su transmisión puede estar exenta cuando quien transmite es un contribuyente del IS, no lo estará cuando el transmitente es una entidad europea contribuyente del IRNR.

#### 4.1.2. Dividendos pagados por filiales españolas a sus matrices europeas

La exención regulada en el artículo 14.1 h) de la LIRNR ha sufrido varias modificaciones. Se han actualizado las remisiones a la Directiva europea que traspone (se sustituye la referencia de la Directiva 90/435/CEE por la de Directiva 2011/96/UE). También, con el fin de guardar la debida coherencia con el régimen de la exención del artículo 21 de la LIS 2014 (exención para evitar la doble imposición sobre dividendos), se han modificado los requisitos del control y periodo de tenencia que deben concurrir para que el dividendo esté exento. En cuanto al control, al supuesto del porcentaje del 5% de participación directa o indirecta se añade el siguiente: que el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros. Respecto al *periodo de tenencia* (un año), se establece que también se tendrá en cuenta el tiempo «en que la participación haya sido poseída ininterrumpidamente por otras entidades que reúnan las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas».

Por otra parte, la Ley 26/2014 modifica la cláusula dirigida a evitar que entidades residentes fuera de la UE y del EEE interpongan sociedades europeas con el único fin de beneficiarse de



la exención en la fuente que se deriva de la Directiva 2011/96/UE y que regula el artículo 14.1 h) de la LIRPF. La redacción anterior excluía la aplicación de la exención cuando la mayoría de los derechos de voto de la sociedad matriz se posean, directa o indirectamente, por personas físicas o jurídicas que no residieran en la UE, «excepto cuando aquella realice efectivamente una actividad empresarial directamente relacionada con la actividad empresarial desarrollada por la sociedad filial o tenga por objeto la dirección y gestión de la sociedad filial mediante la adecuada organización de medios materiales y personales o pruebe que se ha constituido por motivos económicos válidos y no para disfrutar indebidamente del régimen previsto en esta letra h)».

La nueva redacción de esta cláusula contra el *directive shopping* es la siguiente: la exención no será aplicable «cuando la mayoría de los derechos de voto de la sociedad matriz se posea, directa o indirectamente, por personas físicas o jurídicas que no residan en Estados miembros de la Unión Europea o en Estados integrantes del Espacio Económico Europeo con los que exista un efectivo intercambio de información en materia tributaria en los términos (de la LMPFF), excepto cuando la constitución y operativa de aquella responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas».

Lo primero que hay que destacar es que el control de la matriz por entidades residentes en el EEE (con EIIT) ya no resulta afectado por la cláusula. Así, por ejemplo, con la redacción anterior, los dividendos pagados por una filial española a su matriz holandesa resultaban afectados por la cláusula si la entidad holandesa estaba controlada por una entidad residente en Noruega (EEE). En principio, la entidad holandesa perdía la exención a salvo de que probara alguna de las tres circunstancias que señalaba el artículo 14.1 h) de la LIRNR. Con la nueva redacción no se produce esta circunstancia, incluso aunque la entidad noruega no reúna directamente los requisitos para beneficiarse de la exención. Hay que recordar que tanto la redacción anterior como la nueva extienden la exención a las matrices residentes en los países del EEE con EIIT si cumplen requisitos equivalentes a los exigidos a las matrices europeas.

Por otra parte, aunque formalmente se han reducido de tres a una las causas que permiten la obtención de la exención a las matrices europeas controladas por entidades residentes en países terceros, entendemos que, materialmente, las circunstancias que se han eliminado pueden reconducirse a la que ha permanecido. En efecto, puede considerarse un motivo económico válido, con razones empresariales sustantivas, el hecho de que la matriz realice una actividad empresarial directamente relacionada con la actividad empresarial desarrollada por la sociedad filial. Del mismo modo, a la misma conclusión se puede llegar cuando la matriz tiene por objeto la dirección y gestión de la sociedad filial mediante la adecuada organización de medios materiales y personales.

En nuestra opinión, la modificación de la cláusula antiabuso tiene pocas consecuencias materiales. A pesar de ello, el alcance de estas consecuencias dependerá en gran medida de la interpretación que se haga de la cláusula. En este sentido, hay que recordar que la cláusula debe interpretarse teniendo en cuenta los parámetros del Derecho europeo definitorios del concepto de abuso, que reconocen que para que exista fraude deben concurrir acuerdos o negocios puramente artificiales. Como ha señalado la doctrina, en realidad en estos casos lo que se está deter-

minando es si la matriz europea está ejerciendo válidamente las libertades europeas, sin que «su comportamiento entrañe que se esté forzando su objetivo y ámbito de aplicación por razones estrictamente fiscales, de manera que pueda afirmarse que la interposición de la matriz o el uso de la filial respondan a la idea de artificiosidad a la que el TJUE se refiere en su jurisprudencia»<sup>11</sup>.

La experiencia de la aplicación en España de esta cláusula antiabuso pone de relieve que está siendo interpretada en términos expansivos por la Administración tributaria, produciéndose un cierto efecto de inversión de la carga de la prueba en contra del contribuyente desconociéndose, al mismo tiempo, como motivos económicos válidos algunas conductas plenamente legítimas desde la perspectiva del ejercicio de las libertades europeas<sup>12</sup>. Desde esta perspectiva, la nueva redacción vendría a consolidar dicha posición, todo ello sin perjuicio de que no sea siempre admisible desde la perspectiva de la interpretación del Derecho europeo.

#### 4.1.3. Cánones pagados entre entidades vinculadas europeas

El artículo 14.1 m) de la LIRNR transpone al Derecho español la Directiva 2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003. De la misma se deriva una exención en la fuente para los cánones o regalías pagadas por empresas españolas o EP localizados en España a determinadas empresas residentes en países de la UE.

La Ley 26/2014 no ha modificado los requisitos de la exención, pero sí ha modificado la redacción de la cláusula antiabuso para que tenga el mismo tenor que el de la exención analizada en el epígrafe anterior. Por eso, se establece que la exención no resultará aplicable «cuando la mayoría de los derechos de voto de la sociedad perceptora de los rendimientos se posea, directa o indirectamente, por personas físicas o jurídicas que no residan en Estados miembros de la Unión Europea, excepto cuando la constitución y operativa de aquella responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas». Hay que hacer notar que existe una ligera diferencia, pues aquí no se computan a los residentes en países del EEE con EIIT.

#### 4.1.4. Exención por reinversión en vivienda habitual

La nueva disposición adicional 7.<sup>a</sup> de la LIRNR extiende la aplicación de la exención por reinversión en vivienda habitual regulada en la LIRPF a determinados no residentes: residentes en la UE o del EEE con EIIT.

<sup>11</sup> CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: «La Directiva relativa al sistema común de imposición aplicable en el caso de las sociedades matrices y filiales de diferentes Estados miembros», en CARMONA FERNÁNDEZ, N. (ed.), *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Valencia, CISS, 2013, pág. 1.221.

<sup>12</sup> CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: «La Directiva relativa al sistema común de imposición aplicable en el caso de las sociedades matrices y filiales de diferentes Estados miembros», en CARMONA FERNÁNDEZ, N. (ed.), *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Valencia, CISS, 2013, pág. 1.223.

La principal dificultad que plantea la aplicación de la exención es encajar la condición de no residente del contribuyente con la consideración del inmueble transmitido como vivienda habitual. En principio, para que la exención resulte aplicable es necesario que el inmueble constituya su vivienda habitual en el momento en que se transmite. El hecho de que el contribuyente sea no residente en ese momento hace difícil pensar en el cumplimiento de ese requisito, precisamente en atención a su condición de no residente.

No obstante, hay que tener en cuenta que la introducción en el Reglamento de IRPF (RD 439/2007, de 30 de marzo) del artículo 41 bis 3, en virtud del Real Decreto 960/2013, de 5 de diciembre, ha facilitado la aplicación de la exención a estos supuestos. Este precepto establece que se entenderá que el contribuyente está transmitiendo su vivienda habitual cuando el inmueble constituya su vivienda habitual en ese momento o hubiera tenido *tal consideración hasta cualquier día de los dos años anteriores a la fecha de transmisión*. En consecuencia, el contribuyente puede dejar de residir efectivamente en dicha vivienda disponiendo de un plazo de dos años para su venta sin perder la posibilidad de aplicar la exención.

La aclaración introducida en el artículo 41 bis 3 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF) facilita enormemente la aplicación de la exención a los contribuyentes del IRNR, porque, de lo contrario, solamente podrían disfrutar de la misma si residieran efectivamente en la vivienda en el momento de transmitirla. Ello solamente ocurriría en los casos en que se transmite la vivienda en el primer año natural en el que se deja de ser contribuyente del IRPF o cuando es posible tener la vivienda habitual en España manteniendo la condición de no residente. Esto último sucede, por ejemplo, con los funcionarios de la UE destinados en España que fueran residentes en un país de la UE distinto a España antes de entrar al servicio de la UE (*vid.* art. 13 del Protocolo n.º 7 sobre los privilegios y las inmunidades de la UE). Estos funcionarios mantienen la residencia fiscal en el Estado de origen debiendo ser tratados como no residentes en el país europeo de destino.

Respecto al resto de requisitos de la exención, la LIRNR se remite a la normativa del IRPF. Esta remisión explica que sea posible que la adquisición de la nueva vivienda habitual se efectúe antes de transmitir la que genera la ganancia patrimonial y que la reinversión pueda ser total o parcial, lo que provoca que la exención sea también total o parcial (art. 41.3 del RIRPF). No obstante, hay algunos aspectos de la autoliquidación y gestión de la exención que regula la LIRNR que son propios de este impuesto.

Cuando un no residente sin establecimiento permanente transmite un inmueble situado en España, el adquirente tiene la obligación de retener e ingresar el 3 % de la contraprestación acordada, en concepto de pago a cuenta del impuesto correspondiente al transmitente (art. 25.2 de la LIRNR). Esta obligación no desaparece a pesar de que el transmitente reúna o pueda reunir los requisitos de la exención por reinversión de vivienda habitual.

Otro aspecto que afecta a la gestión de la exención es que la normativa del IRPF establece un plazo de dos años desde la fecha de la transmisión para realizar la reinversión. Por lo tanto,

en el momento en que se autoliquida el IRPF es posible que no se haya producido la reinversión, total o parcial, pero que todavía exista plazo para que la misma pueda realizarse a efectos de disfrutar de la exención. Cuando esto sucede, en el ámbito del IRPF no es preciso pagar la cuota y luego, si se materializa la reinversión, solicitar la devolución. Conforme al artículo 41.3 del RIRPF, es posible dejar constancia en la autoliquidación de IRPF de la intención de reinvertir en las condiciones y plazos previstos por la ley, lo que provoca que no exista la obligación de ingreso de la cuota correspondiente, situación que se consolida si finalmente se cumplen los requisitos.

En el ámbito de los no residentes, esta situación puede ser más frecuente, porque el plazo para presentar la autoliquidación es sustancialmente más cercano en el tiempo a la fecha de transmisión. El plazo para declarar la renta puesta de manifiesto por la transmisión del inmueble es de cuatro meses computados desde la fecha de transmisión del inmueble<sup>13</sup>. Por consiguiente, será más frecuente en el IRNR que en el IRPF el caso en que el contribuyente, cuando autoliquida el impuesto, no haya materializado total o parcialmente la reinversión, todo ello sin perjuicio de que tenga la intención de hacerlo dentro de los plazos legales.

Si la reinversión (total o parcial) se ha producido antes de presentar la autoliquidación, el contribuyente puede aplicar la exención en la autoliquidación –así lo reconoce expresamente el apartado 3.º de la disp. adic. 7.ª de la LIRNR–. Lógicamente, si la reinversión no fuera total, el contribuyente tendrá que consignar y pagar la cuota (u obtener una menor devolución) por la parte no exenta, todo ello sin perjuicio de que si dentro del plazo previsto por la ley se produce la reinversión total, podrá solicitar la devolución correspondiente. Lo mismo sucede cuando en el momento de presentar la autoliquidación no se ha materializado en monto alguno la reinversión, pero se pretende hacerlo dentro de los plazos legales. Aquí el contribuyente tendrá que liquidar el tributo sin aplicar la exención, si bien podrá solicitar la devolución posteriormente cuando se materialicen los requisitos establecidos.

Las condiciones para solicitar la devolución están todavía pendientes de desarrollo reglamentario. Hasta la fecha, la única regulación reglamentaria que ha habido es una pequeña modificación del modelo 210 por la Orden HAP/2487/2014, de 29 de diciembre. Se han establecido dos nuevas claves en materia de ganancias patrimoniales (la 33 y la 34), a fin de distinguir entre las ganancias declaradas en función de que la reinversión se haya producido antes o después de la transmisión. Por lo tanto, no se ha regulado todavía el régimen de devolución para los contribuyentes del IRNR que efectúen la reinversión total o parcial en una fecha posterior a la de presentación de la autoliquidación. Sería lógico que el futuro desarrollo reglamentario permitiera la formulación de más de una solicitud de devolución para los casos en que la reinversión, dentro de los dos años siguientes a la transmisión, no se hiciera de una sola vez, sino de forma escalonada.

<sup>13</sup> Conforme al artículo 5 a) de la Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre, «las autoliquidaciones de rentas derivadas de transmisiones de bienes inmuebles se presentarán, con independencia del resultado de la autoliquidación, en el plazo de tres meses una vez transcurrido el plazo de un mes desde la fecha de la transmisión del bien inmueble».

#### 4.1.5. Supresión de la exención de los primeros 1.500 euros por dividendos

La Ley 26/2014 suprime la exención prevista en el artículo 14.1 j) de la LIRNR. La exención de los primeros 1.500 euros por año natural de dividendos y participaciones en beneficios prevista en el IRNR era más limitada que la que contemplaba la LIRPF. En efecto, la exención del IRNR solo se refería a los dividendos obtenidos por personas físicas residentes en otro Estado miembro de la UE o en países o territorios con los que exista efectivo intercambio de información tributaria.

#### 4.1.6. Intereses de cuentas de no residentes

La exención de los rendimientos de cuentas de no residentes prevista en el artículo 14.1 f) de la LIRNR no ha experimentado ninguna modificación en la ley. No obstante, sí se ha modificado un aspecto sobre la forma en que el no residente puede acreditar la no residencia al efecto de disfrutar la exención.

En este ámbito, la condición de no residente no hay que acreditarla necesariamente con un certificado de residencia fiscal emitido por la Administración tributaria del país correspondiente. Basta con cumplimentar y entregar a la entidad financiera la declaración de residencia fiscal prevista en el anexo III de la Orden EHA/3202/2008, de 31 de octubre. La Orden HAP/2487/2014, de 29 de diciembre, contempla en su anexo un nuevo modelo de declaración de residencia fiscal que sustituye al anterior. Este nuevo modelo, además de servir a los efectos de la exención del artículo 14.1 f) de la LIRNR, sirve también para los supuestos donde se excepciona la obligación de comunicar el NIF en operaciones con entidades de crédito.

### 4.2. BASE IMPONIBLE

Son dos las modificaciones que se prevén en la determinación de la base imponible de los no residentes sin EP.

La primera modificación está ligada con el régimen de *exit tax* establecido en el artículo 95 bis de la LIRPF por la Ley 26/2014 (ganancias patrimoniales por cambio de residencia). Este régimen tiene como efecto someter a tributación la plusvalía latente de determinadas participaciones societarias de personas físicas que pierden su condición de contribuyentes del IRPF al modificar su residencia fiscal. El contribuyente tiene que integrar en su última autoliquidación de IRPF la diferencia positiva entre el valor de mercado y el valor de adquisición de las participaciones societarias afectadas, aunque no las haya enajenado.

La modificación del artículo 26.4 de la LIRNR (cuarto párrafo) pretende acomparar el artículo 95 bis de la LIRPF con el régimen de tributación de las ganancias patrimoniales de fuente española obtenidas por no residentes. Por eso se establece que el contribuyente del IRNR que hubiera resultado afectado por el *exit tax* español del artículo 95 bis de la LIRPF, cuando transmita las participaciones societarias comprendidas por dicho régimen, tomará como valor de ad-

quisición para el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial el valor de mercado que se hubiera aplicado a efectos del artículo 95 bis de la LIRPF.

La segunda modificación consiste en un ajuste técnico en el régimen que estableció en el artículo 24.6 de la LIRNR, con efectos 1 de enero de 2010, la Ley 2/2010, de 1 de marzo. Con el fin de evitar una posible declaración de incompatibilidad de la normativa española con el Derecho de la Unión Europea —especialmente a raíz de las Sentencias Gerritse y Centro Equestre del TJUE, asuntos C-234/01 (NFJ014749) y C-345/04 (NFJ024897)—, se estableció la posibilidad de que los contribuyentes del IRNR sin EP que fueran residentes en un país de la UE (distinto a España) pudieran deducirse los mismos gastos que los residentes en España siempre que «el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España». En ese momento el legislador se remitió a la normativa del IRPF para establecer la equiparación en el régimen de tributación. En consecuencia, los contribuyentes del IRNR europeos, con independencia de si eran personas físicas o entidades, podían deducirse solo los gastos previstos en la LIRPF.

La Ley 26/2014 cambia dos aspectos. El primero consiste en *extender este derecho a los residentes en Estados miembros delEEE con EIIT*. El segundo se ha materializado en modificar la normativa de remisión para determinar qué gastos son deducibles. Para las personas físicas se mantiene la remisión al IRPF. En cambio, para las entidades la remisión se realiza a la LIS 2014 y no a la LIRPF, como sucedía anteriormente. En ambos casos se mantiene el requisito de que los gastos que bien la LIRPF, bien la LIS 2014 consideran deducibles estén relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tengan un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España.

Esta modificación resucita una cuestión que no quedó resuelta en 2010 y produce otra que tiene, a nuestro juicio, difícil solución. En cuanto a la primera hay que significar las dificultades que plantea la deducción en un impuesto instantáneo de gastos soportados en un momento determinado que se refieren a un periodo de tiempo superior. Un ejemplo aclarará lo anterior. Pensemos en un inmueble arrendado cuyo titular es un no residente europeo. A efectos del IRNR, cada vez que el arrendatario paga la renta arrendaticia se genera una obligación tributaria por IRNR distinta e independiente de las que producen los pagos anteriores o posteriores. En este contexto, se plantea la duda sobre cómo deducir gastos como el IBI, la tasa de basuras, el seguro del inmueble o, por ejemplo, la amortización. La deducción de este tipo de gastos tiene difícil encaje en un impuesto instantáneo. Eso explica que la única forma de aplicar la deducción es autoliquidando el impuesto como si fuera un impuesto periódico, que es lo que ocurre en la práctica. En efecto, en estos casos, como el resultado será a devolver ya que las retenciones se practican sobre los rendimientos íntegros, la autoliquidación solicitando la devolución solo se puede presentar a partir del 1 de febrero del año siguiente<sup>14</sup>. En dicha autoliquidación se incluirán los rendimientos obtenidos durante el año natural consignando todo los gastos que permite la LIRPF o la LIS 2014, que se han podido producir o no

<sup>14</sup> Vid. artículo 5 c) 3.º de la Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre.

en el momento exacto en que se generó cada rendimiento y que puede comprender rendimientos distintos aunque se refieran al mismo bien. Con todo, las dificultades que plantea la deducción de gastos en el marco de un impuesto instantáneo deberían desencadenar, en algún momento, que se modificara la naturaleza del impuesto, al menos para los no residentes UE y del EEE.

Por otra parte, la remisión a la LIS 2014 puede provocar un problema relevante para materializar la deducción de gastos. En el marco del IRPF la contabilización del gasto no es un requisito que se exija con carácter general a efectos de su deducibilidad fiscal. Por el contrario, la remisión a la LIS 2014 plantea la duda de si es necesario que el gasto esté contabilizado para que sea deducible en el marco del IRNR. En principio, la respuesta debe ser positiva, toda vez que el artículo 11.3.1.º de la LIS 2014 establece un principio claro: «No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto en esta ley respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente o de forma acelerada». Como consecuencia de ello, la remisión a la LIS 2014 exigirá que el no residente (UE/EEE) contabilice el gasto, porque, de lo contrario, la mera justificación y documentación de sus existencia, realidad y vinculación con el ingreso no será suficiente.

En esto contexto nos podríamos preguntar también si la contabilidad donde debe estar registrado el gasto debe ser una contabilidad conforme a la normativa española o puede ser la contabilidad que lleve el no residente en su país de residencia. La lectura del artículo 10.3 de la LIS 2014 nos lleva necesariamente a que tenga que ser una contabilidad realizada de acuerdo con la normativa española. No obstante, quizás exigir este requisito resulte desproporcionado para los no residentes que no tienen establecimiento permanente, por lo que podría considerarse que es suficiente la contabilidad del Estado de residencia. En cualquier caso, es una cuestión que no queda clara en la ley y que quizás debería haberse regulado teniendo en cuenta esta consecuencia colateral que se deriva de la remisión a la LIS 2014. En efecto, es probable que la remisión a la LIRPF y a la LIS 2014, en función de que sea una persona física o una entidad –y no solo a la LIRPF–, se haya hecho para evitar una eventual declaración de incompatibilidad de la normativa española con el Derecho europeo. Aunque es cierto que la modificación introducida por la Ley 26/2014 elimina teóricamente dicho peligro, genera otros problemas como el que hemos puesto de manifiesto. En nuestra opinión, la solución para las entidades no residentes se podría haber articulado, quizás, de la siguiente manera. Consistiría en mantener la remisión a la LIRPF, pero dando la opción, en el caso de que quisieran deducirse los gastos conforme a la LIS 2014, de que tributaran como no residentes con establecimiento permanente. Con ello, la entidad no residente tendría la obligación de llevar contabilidad conforme a la normativa española, lo que provocaría la desaparición del obstáculo expuesto.

### 4.3. TIPO DE GRAVAMEN

Aunque el tipo general previsto en el artículo 25.1 a) de la LIRNR asciende al 24%, durante los años 2012, 2013 y 2014 transitoriamente se ha aplicado el porcentaje del 24,75%. En 2015 vuelve a aplicarse el 24%.

Respecto al tipo general, la Ley 26/2014 contempla una modificación de relevancia que consiste en establecer un *tipo general especial aplicable solamente a contribuyentes del IRNR que son residentes en Estados miembros de la UE o del EEE con efectivo intercambio de información tributaria*. El tipo es del 21 %, aunque transitoriamente durante 2015 ascenderá al 20 %. La razón de que se haya establecido este tipo general especial es para igualar el tipo de gravamen del IRNR con el tipo mínimo del IRPF con el fin de evitar una posible declaración de incompatibilidad con el Derecho europeo.

Finalmente, la nueva normativa contiene otra medida transitoria. Aunque el tipo especial aplicable a los dividendos, intereses y ganancias patrimoniales derivadas de la enajenación de bienes o derechos previsto en el artículo 25.1 f) de la LIRNR asciende al 19 %, durante los años 2012, 2013 y 2014 transitoriamente se ha aplicado el porcentaje del 21 %. Conforme a la disposición adicional 9.ª de la LIRNR introducida por la Ley 26/2014, durante 2015 el tipo especial del artículo 25.1 f) será del 20 %.

#### 4.4. OTROS ASPECTOS

##### 4.4.1. Borrador de declaración para rentas imputadas

Las personas físicas que obtienen rentas imputadas derivadas de inmuebles situados en España tienen que presentar la correspondiente autoliquidación en el modelo 210. El plazo de presentación e ingreso es el año natural siguiente a la fecha de devengo (31 de diciembre de cada año)<sup>15</sup>.

La Ley 26/2014 ha introducido con el artículo 28 bis de la LIRNR una medida de asistencia a los contribuyentes consistente en la posibilidad de poner a su disposición, como sucede en el IRPF, un borrador de autoliquidación. Esta medida de asistencia a los no residentes es muy limitada, pues se refiere exclusivamente a las rentas referidas en el párrafo anterior: rentas inmobiliarias imputadas. Los contribuyentes personas físicas del IRNR podrán obtener un borrador de autoliquidación del modelo 210 por cada uno de los inmuebles de su titularidad que generen rentas inmobiliarias imputadas.

El artículo 28 bis LIRNR regula el régimen jurídico de este borrador que coincide sustancialmente con lo dispuesto en el ámbito del IRPF. Cabe destacar los siguientes aspectos: a) se genera un borrador por cada inmueble que origine imputación de rentas inmobiliarias; b) no puede suscribirse ni confirmarse el borrador cuando el contribuyente pretenda regularizar situaciones tributarias de declaraciones anteriormente presentadas; c) la falta de puesta a disposición del borrador no exonera de la obligación de presentar la autoliquidación; y d) deberá presentarse la autoliquidación cuando el borrador no refleje correctamente la situación tributaria del contribuyente, a no ser que los datos incorrectos sean susceptibles de rectificación en el borrador.

<sup>15</sup> Vid. artículo 5 b) de la Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre.



#### 4.4.2. Tipo de gravamen aplicable a las entidades extranjeras en régimen de atribución de rentas con presencia en España

Las entidades extranjeras en régimen de atribución de rentas son contribuyentes del IRNR cuando tienen presencia en España [art. 5 c) de la LIRNR]. El concepto de presencia se define en términos similares al concepto de establecimiento permanente (art. 38.1 de la LIRNR). Estas entidades son contribuyentes del IRNR solo por la parte de la renta atribuible a sus miembros no residentes en España. Respecto a los miembros residentes en España, la renta obtenida por la entidad se atribuye a los mismos en su respectivo impuesto, esto es, el IRPF o el IS, según el caso.

Estas entidades no tributan exactamente igual que los establecimientos permanentes. Eso explica que la LIRNR no se remita íntegramente a la LIS para determinar la base imponible y el tipo de gravamen. No obstante, la LIRNR, desde la aprobación de este régimen especial en 2002, contempla un tipo de gravamen que coincide con el general de la LIS. Por este motivo, la Ley 26/2014 ha modificado el artículo 38.1.2.<sup>a</sup> de la LIRNR para fijar el tipo de gravamen en el 25%, en consonancia con el tipo general que contempla el artículo 29.1 de la LIS 2014. No obstante, a diferencia de la LIS 2014, este tipo del 25% será aplicable a las entidades extranjeras en régimen de atribución de rentas con presencia en España desde 2015. No se ha establecido, como sí ha sucedido en la LIS 2014 (disp. trans. 34.<sup>a</sup>), una medida temporal para que durante 2015 el tipo sea del 28%.

#### 4.4.3. Opción para contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo

Desde la Ley 41/1998, y como consecuencia de una sentencia del TJUE [asunto C-279/93 (NFJ005254)], la normativa española de no residentes prevé la posibilidad de que los residentes de la Unión Europea puedan optar por tributar en España conforme a la normativa aplicable a los residentes cuando obtienen en España la mayoría de sus rentas. Este último requisito se ha concretado de la siguiente manera: que el no residente de la UE haya obtenido en España durante el ejercicio por rendimientos del trabajo y por rendimientos de actividades económicas, como mínimo, el 75% de la totalidad de su renta.

En nuestra opinión, este derecho de opción es prácticamente imposible de ejercer en la práctica, porque para que el mismo exista es preciso que se cumpla una condición previa: que el contribuyente no sea residente en España. En la mayoría de las ocasiones, un contribuyente que obtiene la mayor parte de sus rentas en España tiene la condición de residente en España en virtud del criterio del centro de intereses económicos del artículo 9.1 b) de la LIRPF<sup>16</sup>. En consecuencia, es complejo encontrar un supuesto en el que una persona que obtiene la mayor parte

<sup>16</sup> VEGA BORREGO, F. A. y MARTÍNEZ SÁNCHEZ, C.: *El impuesto sobre el patrimonio*, Valencia: Tirant lo blanch, 2013, pág. 49.

de su renta en España tiene la condición de no residente. Solo se nos ocurren los casos de doble residencia fiscal resueltos a favor del otro Estado parte del CDI que no es España o en los que se mantiene la residencia fiscal originaria, como sucede con los funcionarios de la UE<sup>17</sup>. Con todo, lo cierto es que esta opción se prevé en la legislación española, por lo que, cuando concurren los requisitos previstos por la LIRNR, podrá ejercerse. Hay que significar que los contribuyentes que ejerzan esta opción no pierden la condición de contribuyentes del IRNR, aunque materialmente tributan conforme a la normativa del IRPF (art. 46.6 de la LIRNR).

La Ley 26/2014 ha introducido dos modificaciones. La primera es extender este derecho de opción a los no residentes de un Estado miembro del EEE con el que exista efectivo intercambio de información tributaria. Por lo tanto, este régimen de opción a partir de 2015 resultará aplicable a residentes de la UE y del EEE (con EIIT).

La segunda modificación consiste en añadir un segundo supuesto en el que se puede ejercer la opción [art. 46.1 b) de la LIRNR]. Además del ya previsto en la LIRNR –obtención en España de más del 75 % de la renta total– se permite ejercer la opción cuando concurren las tres circunstancias siguientes: a) que la renta obtenida en España sea inferior al 90 % del mínimo personal y familiar aplicable al contribuyente conforme a la LIRPF de haber residido en España; b) que la renta obtenida en España haya tributado efectivamente en el IRNR; y c) que la renta obtenida fuera de España haya sido inferior al importe de su mínimo personal y familiar, en los términos mencionados.

Este nuevo caso ampliará los pocos supuestos en los que es posible ejercer este derecho de opción. No obstante, los requisitos que exige el nuevo artículo 46.1 b) de la LIRNR plantean, a nuestro juicio, algunos problemas. El primero se refiere al concepto de renta que utiliza el artículo 46 de la LIRNR. En nuestra opinión, al no señalarse lo contrario, entendemos que para cuantificar la renta de referencia, tanto la de fuente española como la de fuente extranjera, deberá aplicarse la normativa española. Asimismo, cuando se trata de rendimientos, entendemos que *hay que cuantificarlos por su importe neto*, esto es, teniendo en cuenta los gastos deducibles que prevé la LIRNR. Esta posición tiene su apoyo en la interpretación mantenida por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de uno de los preceptos de la LIRPF que regula los mínimos familiares. Ahí se exige que el familiar obtenga rentas anuales no superiores a 1.800 euros, sin especificar la ley de si se trata de rentas brutas, netas o reducidas (art. 61.2.<sup>a</sup> de la LIRPF). En esta resolución el TEAC considera que hay que entender que la LIRPF se refiere a rentas netas<sup>18</sup>.

<sup>17</sup> ALMUDÍ CID, J. M. y VEGA BORREGO, F. A.: «Spain», en LANG, M. (ed.), *Tax Rules in Non-Tax Agreements*, Amsterdam, IBFD, 2012, págs. 752 a 754.

<sup>18</sup> Resolución del TEAC de 27 junio 2013, recurso 4976/2011 (NFJ051145). Esta resolución señala que «las rentas anuales a las que se refiere [la LIRPF], serán el resultado de la suma aritmética de las rentas positivas y negativas del periodo impositivo, sin tener en consideración, a estos efectos, las reglas de integración y compensación de rentas, y que, a estos efectos, los rendimientos deberán computarse por su importe neto, esto es, una vez deducidos los gastos pero sin aplicación de las reducciones por obtención de rentas irregulares, salvo en el caso de los rendimientos del trabajo, en los que sí se tendrán en consideración al ser previas a la deducción por gastos, pero sin tener en consideración la reducción prevista en el artículo 20 de la Ley del IRPF».

En segundo lugar, cuando la LIRNR exige que los rendimientos hayan tributado efectivamente en el IRNR, entendemos que estarían incluidos los casos en los que es aplicable un CDI que reduce el gravamen procedente conforme a la ley española. Por el contrario, no se cumpliría este requisito cuando el no residente obtiene una renta que no ha tributado en España porque el convenio atribuye al Estado de residencia la potestad exclusiva. Más dudas nos plantean aquellos casos en los que el convenio no permite a España gravar la renta como Estado de la fuente, pero el no residente no reclama la aplicación del convenio, soportando la retención practicada por el pagador respecto de la cual luego no solicita su devolución a la Hacienda española. En estos casos, aunque España no puede sujetar a tributación la renta, dicha renta ha tributado efectivamente en España, por lo que teóricamente el no residente, si se cumplen el resto de requisitos, podría ejercer el derecho de opción.

## EJEMPLO 2

Contribuyente residente en Portugal casado y que tiene un hijo que cumple el mínimo por descendientes (art. 58 LIRPF). El importe de su mínimo personal y familiar ascendería a 7.950 euros [5.550 € (mínimo del contribuyente) + 2.400 € (mínimo por descendientes por el primer hijo)] –presumimos que su cónyuge obtiene rentas por debajo de 8.000 €–, al efecto de aplicar por entero el mínimo por descendientes (art. 61.1.<sup>ª</sup> LIRPF). Podrá ejercer este derecho de opción si concurren las siguientes circunstancias: a) que las rentas obtenidas en España sea inferiores a 7.155 euros (90 % de 7.950 €); b) que dichas rentas hayan tributado efectivamente en el IRNR; y c) que la renta obtenida fuera de España haya sido inferior a 7.950 euros.

Al contrario de lo que sucede con el concepto de nula tributación, el hecho de que se considere o no que con un país o territorio existe *efectivo intercambio de información tributaria* (EIIT) tiene, antes y después de la Ley 26/2014, gran trascendencia. En este sentido, la Ley 26/2014 introduce algunas modificaciones.

La primera y más destacable es que se excluye la posibilidad de considerar que existe EIIT con aquellos países calificados por la normativa española como paraísos fiscales. Este es el sentido en el que hay que interpretar, a nuestro juicio, el tenor de la norma: «Existe efectivo intercambio de información tributaria con aquellos países o territorios que no tengan la consideración de paraísos fiscales, a los que resulte de aplicación: [...]». La redacción anterior no excluía formalmente la posibilidad de que un paraíso fiscal fuera un territorio con el que existe EIIT. No obstante, no hay que pasar por alto que resultaba difícil de imaginar un supuesto donde se diera esa doble condición –paraíso fiscal con EIIT–, dado que los territorios calificados como paraíso fiscal perdían materialmente dicha calificación desde el momento en que resultara aplicable un CDI con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria en el que expresamente se estableciera que dejaban de tener dicha consideración<sup>2</sup>.

La segunda modificación consiste en ampliar los instrumentos normativos cuya aplicación efectiva provocan que se considere que existe EIIT. A los supuestos de la normativa anterior<sup>3</sup> se añade el siguiente: que resulte aplicable el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa enmendado por el Protocolo 2010.

Finalmente, cabe destacar que se mantiene la posibilidad de considerar que no existe EIIT con un territorio, a pesar de resultar aplicable uno de los instrumentos normativos indicados en determinados casos donde se producen limitaciones en el intercambio de información tributaria. La ley delega en el reglamento el establecimiento de estos casos, estando actualmente regulado en la disposición adicional 2.<sup>a</sup> del Real Decreto 1804/2008, de 3 de noviembre, por el que se desarrolla la LMPFF.

Donde sí existen modificaciones sustanciales es en el concepto de *paraíso fiscal*. Aunque se mantiene el sistema de lista de la normativa anterior, se produce un giro relevante de la normativa. Con anterioridad, la salida de la lista de un territorio incluido en ella no precisaba siempre la modificación de la misma –la lista está recogida en el RD 1080/1991, de 5 de julio–. En efecto, dejaban de tener tal condición los países o territorios incluidos en la lista a partir del momento en que resultara aplicable un CDI o un acuerdo de intercambio de información. Del mismo modo, dichos países incluidos en la lista, pero que habían dejado de ser considerados materialmente paraísos fiscales, recuperaban tal condición cuando el CDI o el acuerdo correspondiente dejaran de tener efectos.

Tras la Ley 26/2014, la consideración de un país o territorio como paraísos fiscal *pasa exclusivamente por estar o no en la lista*. Eso supone que los que estén en la lista tienen dicha cali-

<sup>2</sup> Vid. el apartado 1.º de la disposición adicional 1.º de la LMPFF antes de su modificación por la Ley 26/2014.

<sup>3</sup> Existencia de un CDI con cláusula de intercambio de información –que no establezca expresamente que el nivel de intercambio de información tributaria es insuficiente a estos efectos– o un acuerdo de intercambio de información.

ficación, que no perderán por el hecho de que se suscriba un CDI, un acuerdo de intercambio de información, etc. Este es el sentido en el que entendemos que hay que interpretar los apartados 1 y 6 de la disposición adicional 1.ª de la LMPFF, como así lo ha considerado también un informe de la Dirección General de Tributos, de 23 de diciembre de 2014<sup>4</sup>. La existencia de dichos instrumentos normativos, a los que se añaden otros<sup>5</sup>, pasan a ser exclusivamente criterios que el Gobierno puede tener en cuenta al efecto de incluir nuevos territorios o excluir alguno de los ya previstos en la lista. En consecuencia, su existencia o ausencia no determinan por sí mismas la salida, entrada o reentrada en la lista de paraísos fiscales. A ello hay que añadir que, mientras no se apruebe una nueva lista, hay que entender que sigue siendo aplicable la aprobada por el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio. Así lo considera también el informe de la Dirección General de Tributos antes mencionado.

En nuestra opinión, la opción adoptada por el legislador tiene ventajas e inconvenientes. El nuevo *sistema de modificación necesaria de la lista* refuerza la seguridad jurídica y la claridad sobre qué países o territorios tienen la condición de paraíso fiscal en un momento concreto. Bastará con comprobar la lista vigente. En el régimen anterior resultaba en ocasiones complejo determinar lo anterior, pues para ello había que comprobar si había comenzado a tener efecto alguno de los instrumentos normativos que permitían la salida material de la lista.

El nuevo sistema de modificación necesaria de la lista tiene también inconvenientes. Hasta ahora, el hecho de que existiera con un determinado país CDI (o acuerdo de intercambio de información), estuviera o no en la lista, era una garantía de que las operaciones con el mismo no soportarían en el futuro el régimen agravado dispuesto para los paraísos fiscales. Ello era así porque la existencia de un CDI suponía materialmente la exclusión de la lista e implícitamente implicaba también la imposibilidad de inclusión de ese país en el futuro, habida cuenta de que no tendría sentido porque materialmente no tendría la calificación de paraíso fiscal. A lo anterior hay que añadir que España, a lo largo de su historia, no suele denunciar unilateralmente los CDI, reforzando con ello la idea de que la existencia de un CDI suponía, en cierto modo, una garantía de no aplicación del régimen agravado previsto para las operaciones con paraísos fiscales. Esta garantía desaparece con la nueva normativa, porque un país con CDI puede, técnicamente, ser considerado paraíso fiscal. Con todo, como es improbable que ello ocurra, los efectos de este cambio normativo son materialmente escasos, al menos desde esta perspectiva.

Finalmente, hay que poner de relieve que la modificación de la definición de paraíso fiscal puede plantear un problema de derecho transitorio para el cual no hemos encontrado una respuesta

<sup>4</sup> De forma expresa este informe señala lo siguiente: «En consecuencia, a partir de la entrada en vigor de [la Ley 26/2014] la actualización de la lista no tendrá carácter automático sino que deberá realizarse de manera expresa y, a esos efectos, se tendrán en cuenta los antedichos criterios».

<sup>5</sup> Son los siguientes: el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa enmendado por el Protocolo 2010, la existencia o no de EIT y los resultados de las evaluaciones *inter pares* realizadas por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales.

en la ley: ¿qué sucede a partir del 1 de enero de 2015 con los territorios incluidos en la lista del Real Decreto 1080/1991 que materialmente han dejado de tener la consideración de paraíso fiscal?

En nuestra opinión, salvo que expresamente se disponga lo contrario, podría entenderse que dichos territorios vuelven a tener la consideración de paraísos fiscales a partir de dicha fecha, toda vez que siguen estando mencionados en la lista y la nueva normativa no prevé la exclusión material del régimen anterior. Si esta interpretación es correcta, parece lógico que debería acometerse con celeridad una modificación de la lista, retrotrayendo los efectos de dicha modificación al 1 de enero de 2015.

No obstante, existe otra interpretación posible, que es la que se deduce del informe de la Dirección General de Tributos, antes mencionado, de 23 de diciembre de 2014. Según se desprende del mismo, «la remisión al Real Decreto 1080/1991 debe entenderse que solo incluye los países y territorios previstos en la lista de paraísos fiscales que no han salido materialmente de la misma», como consecuencia de que dicho real decreto, tras su modificación por el Real Decreto 116/2003, también señala, como la redacción anterior de la disposición adicional 1.ª de la LMPFF, que perdían tal condición los países y territorios incluidos con los que se firmara un CDI con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria. Conforme a esta interpretación, el problema apuntado no existiría, ya que los territorios que materialmente han salido de la lista del Real Decreto 116/2003 no recobrarían su condición de paraíso fiscal a partir del 1 de enero de 2015. Con todo, no podemos dejar de señalar que una cuestión de tal calado podría haberse resuelto de manera más clara.

### 3. NO RESIDENTES CON ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

#### 3.1. BASE IMPONIBLE

Se introducen en la LIRNR dos modificaciones que afectan a la determinación de la base imponible de los EP situados en España, si bien la segunda de ellas tiene efectos también en la tributación de los no residentes sin EP.

Se mantiene, como parece lógico, la determinación de la base imponible del EP conforme a la normativa del Impuesto sobre Sociedades (art. 18.1 de la LIRNR). No se ha aprovechado esta reforma de la LIRNR para señalar expresamente que los regímenes especiales previstos en la LIS también son aplicables a los establecimientos permanentes situados en España. En efecto, dado el tenor del artículo 18.1 de la LIRNR, el único régimen aplicable de la LIS 2014 a los EP es el régimen general. No obstante, esta limitación del tenor de la ley se ha superado para los EP de empresas residentes en países de la Unión Europea o con CDI, en aplicación de la cláusula de no discriminación<sup>6</sup>. Por ello hay que entender que los regímenes especiales son también aplicables,

<sup>6</sup> Vid. las siguientes Consultas de la Dirección General de Tributos: V0682/2009 (NFC032711) y V2995/2011 (NFC043334).

al menos, a los EP de empresas residentes en la Unión Europea o de países con convenio. Con todo, entendemos que hubiera sido más correcto reconocer de forma expresa la aplicación de los regímenes especiales a todos los establecimientos permanentes situados en España.

### 3.1.1. Cese de actividad y transferencia al extranjero de elementos afectos a un establecimiento permanente

La Ley 26/2014 añade un nuevo apartado 5.º al artículo 18 de la LIRNR, para trasladar a la normativa del IRNR de la normativa del IS la obligación de integrar en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado y el valor contable de los siguientes elementos patrimoniales: los que estén afectos a un EP situado en territorio español que cesa su actividad y los que, estando previamente afectos a un EP situado en territorio español, son transferidos al extranjero.

El segundo supuesto que se incluye merece algunos comentarios. El primero es que solamente se aplica cuando el elemento patrimonial está situado en España y es transferido al extranjero. No se aplica a los elementos patrimoniales localizados en el extranjero afectos a un EP situado en territorio español que son transferidos a un tercer Estado. El segundo es que esta norma parece tener por finalidad preservar los derechos de imposición del Estado español, ya que la transferencia del elemento patrimonial al extranjero podría hacer desaparecer la posibilidad de gravamen si dicho elemento se enajena una vez estando situado fuera de España. Pues bien, si esta es la finalidad de la norma, hay que hacer notar que tal pérdida de derechos de imposición no tiene necesariamente que suceder. En efecto, la normativa española incluye en la base imponible del EP todas las rentas derivadas de la enajenación de elementos afectos, con independencia de su localización. Por lo tanto, la mera transferencia al extranjero del elemento patrimonial no implica la pérdida de derecho alguno. Asimismo, los convenios que siguen el Modelo OCDE tampoco suponen pérdida de potestad de gravamen alguna, porque el Estado de situación del EP, conforme al artículo 13.2 del modelo, puede gravar sin límite alguno las ganancias derivadas de la enajenación de propiedad mobiliaria que forma parte del activo de un EP. Como consecuencia de lo anterior, quizás podría haberse limitado el alcance de esta nueva regla a los casos en que la transferencia al extranjero del elemento patrimonial pudiera implicar la pérdida del derecho de la Administración española a someter a imposición la ganancia puesta de manifiesto por la enajenación del elemento patrimonial.

Finalmente, el artículo 18.5 de la LIRNR señala que el pago de la deuda tributaria resultante de la aplicación de la regla del valor de mercado a los elementos patrimoniales transferidos al extranjero puede aplazarse a solicitud del contribuyente hasta la fecha de la transmisión a terceros de los elementos patrimoniales afectados. Ahora bien, esta posibilidad solamente es aplicable cuando son transferidos a un Estado miembro de la Unión Europea (UE) o del Espacio Económico Europeo (EEE) con el que exista efectivo intercambio de información tributaria. No se ha previsto ninguna medida para contrarrestar conductas dirigidas a obtener este beneficio mediante la interposición de los territorios indicados (UE/EEE). Esta conducta consistiría en trasladar en primer lugar el elemento patrimonial a un Estado de la UE o del EEE y, posteriormente, a un

tercer Estado. Esta conducta podría contrarrestarse estableciendo en la ley que el aplazamiento se mantendrá mientras el elemento patrimonial continúe ubicado en alguno de los países mencionados, cesando cuando se produce la transferencia a un tercer Estado, aunque ello no implique su enajenación.

Se prevé que el aplazamiento se regirá por el régimen general que sobre intereses de demora y constitución de garantías dispone la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo.

### **3.1.2. Gastos estimados y rendimientos imputados por operaciones internas de un establecimiento permanente**

#### *3.1.2.1. Contexto en el que se sitúa la modificación*

Esta modificación tiene su origen en el informe de 2008 de la OCDE sobre la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes (*Attribution of Profits to Permanent Establishments*) y la posterior modificación del artículo 7 del Modelo OCDE en 2010 y sus comentarios.

El objetivo de la OCDE en este ámbito es aplicar plenamente al EP el principio de empresa separada e independiente. Con ello se pretende registrar a efectos fiscales los resultados derivados de las operaciones realizadas entre un EP con su casa central (CC) y/u otras partes de la empresa. La valoración de estas operaciones, como sucede con el resto de operaciones vinculadas, deberá ajustarse al valor de mercado, esto es, el que hubieran acordado partes independientes.

El principal problema práctico que plantea el enfoque adoptado por la OCDE es determinar la propia existencia de dichas operaciones, habida cuenta de que no se trata de transacciones reales, en la medida en que no son operaciones realizadas con terceros, sino con otras partes de la misma empresa. Además, para la valoración de la existencia o no de una operación interna que debe reflejarse en la base imponible del EP, con independencia de su signo negativo o positivo, debe verificarse cuáles son los activos, funciones y riesgos asignados al EP.

Aunque España no ha formulado expresamente ninguna observación en este punto al Modelo OCDE, puede afirmarse que su posición se alinea con la de aquellos países que siguen el enfoque tradicional de tributación del EP. Conforme a ello, las operaciones entre la casa central y sus EP no están plenamente asimiladas a operaciones con terceros, estén o no vinculados. Buena prueba de ello es que la legislación española [art. 18.1 a) de la LIRNR] establece que «no serán deducibles los pagos que el establecimiento permanente efectúe a la casa central o a alguno de sus establecimientos permanentes en concepto de cánones, intereses, comisiones, abonados en contraprestación de servicios de asistencia técnica o por el uso o la cesión de bienes o derechos». Como puede verse, este precepto excluye la posibilidad de reconocer gastos deducibles al EP por las operaciones internas descritas, incluso cuando las mismas vienen respaldadas por un pago efectivo del EP con cargo a sus recursos.



La posición del legislador español respecto al reflejo de las operaciones internas en la determinación de la base imponible de los EP localizados en España podría plantear problemas de compatibilidad con los CDI que siguieran la versión de 2010-2014 del artículo 7 del Modelo OCDE. Menores problemas se plantean con los convenios que siguen versiones anteriores del Modelo OCDE.

La disposición adicional 6.<sup>a</sup> que incluye la Ley 26/2014 en la LIRNR tiene por finalidad, precisamente, adaptar la legislación española al nuevo enfoque en esta materia, que resulta de la modificación del artículo 7 del Modelo OCDE en 2010. Esta adaptación consiste básicamente en excluir la aplicación del artículo 18.1 a) de la LIRNR a los EP localizados en España que pertenezcan a una persona residente en un país con el que resulte aplicable un convenio que obligue a considerar las operaciones internas entre el EP y la casa central para determinar la base imponible. Concretamente, la disposición señala lo siguiente: «en los casos en los que, por aplicación de un [CDI suscrito por España se permita] la deducción de los gastos estimados por operaciones internas realizadas con su casa central o con alguno de sus establecimientos permanentes situados fuera del territorio español, se tendrá en cuenta lo siguiente: 1.º No será aplicable el artículo 18.1 a) de este texto refundido».

El legislador español al adaptar la normativa española a los CDI que, en su caso, sigan el enfoque de la OCDE a partir de 2010, ha aprovechado para adoptar una posición propia sobre las consecuencias para la casa central del reconocimiento en la base imponible del EP de gastos por operaciones internas. Según los Comentarios al Modelo OCDE 2010-2014 (art. 7, párrafo 28), el hecho de que se atribuya un gasto al EP derivado de una operación interna no determina que pueda considerarse que la casa central está obteniendo una renta en el país donde se localiza el EP (renta ficticia, *notional income*). Por lo tanto, el principio de empresa separada e independiente en cuanto a la atribución de gastos al EP por operaciones internas solo tiene efectos para determinar la base imponible del EP. Así, por ejemplo, si la casa central tiene un inmueble en el Estado de situación del EP, cuya propiedad económica hay que atribuir a la casa central, es posible reflejar un gasto en la base imponible del EP por la utilización de dicho inmueble para el desarrollo de su actividad. Sin embargo, no puede considerarse que la casa central está obteniendo un rendimiento del capital inmobiliario.

Los propios Comentarios (art. 7, párrafo 29) reconocen que el enfoque anterior no es aceptado por todos los Estados. Existen países que consideran que la ficción teórica del EP como empresa separada e independiente no debe restringirse a la determinación de su base imponible y a la aplicación de los métodos para eliminar la doble imposición en residencia. Para estos países debe existir una consecuencia añadida: los gastos estimados atribuidos a un EP deben tratarse como renta para la otra parte de la empresa que interviene en la operación interna, todo ello sin perjuicio del tratamiento que proceda según la calificación de la renta en el marco del CDI. La nueva disposición adicional 6.<sup>a</sup> de la LIRNR lo que hace precisamente es considerar que la imputación de un gasto estimado al EP supone, a su vez, la obtención de una renta en España por la otra parte de la empresa que interviene en la operación.

### 3.1.2.2. Análisis de la disposición adicional 6.<sup>a</sup>

La disposición adicional 6.<sup>a</sup> afecta tanto a la tributación de los no residentes con EP como sin EP.

En cuanto a la tributación del EP, la modificación consiste básicamente en la exclusión de la aplicación del artículo 18.1 a) de la LIRNR a las operaciones internas de los EP localizados en España cuando las mismas resulten amparadas por un CDI que sigue el artículo 7 del Modelo OCDE 2010-2014. Dicha exclusión no es total, en la medida en que solo afecta a las operaciones internas con la casa central o con sus EP situados fuera del territorio español. En consecuencia, no resultan afectadas por tal exclusión las operaciones internas con otros EP de la misma empresa situados en España. En estos casos, las operaciones internas entre dos EP situados en España de la misma empresa no podrán generar gastos deducibles y, paralelamente, aunque no lo señala expresamente la ley, tampoco deberían dar lugar a la imputación de renta alguna.

El legislador español, aunque ha eliminado las consecuencias del artículo 18.1 a) de la LIRNR en algunos supuestos, no ha aprovechado para dar un paso más y regular algunos aspectos carentes de total regulación. Entre ellos destaca cómo debe realizarse la asignación de activos, funciones y riesgos a los EP localizados en España y el reconocimiento de las operaciones internas con la casa central y otras partes de la empresa<sup>7</sup>.

El levantamiento de la imposibilidad de que el EP se deduzca los gastos estimados derivados de operaciones internas lleva aparejada otra medida que incide en la tributación de los no residentes sin EP. Cuando se atribuya a un EP situado en España un gasto derivado de una operación interna, la disposición adicional 6.<sup>a</sup> considera que la otra parte de la empresa (la casa central o el EP no situado en España) está obteniendo una renta en territorio español como no residente sin establecimiento permanente. En consecuencia, la imputación de un gasto al EP provoca también la imputación de una renta a la otra parte de la operación interna. Con ello, como vimos en el apartado anterior, España adopta una posición diferente a la de los Comentarios al Modelo OCDE, por lo que entendemos que la *exigencia de un gravamen sobre dicho rendimiento imputado deberá estar amparada de forma expresa por el concreto convenio*.

Con el objetivo de garantizar el pago del IRNR devengado por los rendimientos imputados, se establece la obligación de que el EP al que se atribuye el gasto practique retención o ingreso a cuenta sobre el rendimiento imputado. La obligación de retener o ingresar a cuenta coincide con el momento del devengo del rendimiento imputado, que tiene lugar el 31 de diciembre para todos ellos, con independencia del momento del año natural en el que se haya producido el gasto estimado.

<sup>7</sup> CALDERÓN CARRERO, J. M.: «Beneficios empresariales (y de navegación)», en CARMONA FERNÁNDEZ, N. (ed.), *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Valencia, CISS, 2013, pág. 192.

El porcentaje de retención o ingreso a cuenta dependerá de la naturaleza del rendimiento estimado, que no tiene que ser la misma para todos los gastos, sino que dependerá de la naturaleza de la operación interna que haya generado su imputación. Lógicamente, la retención derivada del Derecho español puede verse reducida o excluida como consecuencia de la aplicación del convenio correspondiente. Así, por ejemplo, si se imputa a un EP un gasto por intereses derivado de una operación interna de crédito con su casa central, la casa central habrá obtenido un rendimiento imputado del capital mobiliario en España, que tendrá como techo de imposición el límite que prevea el artículo del convenio equivalente al artículo 11 del Modelo OCDE.

En la medida en que las operaciones internas no suelen generar pagos dinerarios entre las partes de la misma empresa implicadas, los EP situados en España afectados por esta disposición practicarán un ingreso a cuenta (IC) en vez de una retención. La existencia de un IC plantea varios interrogantes.

El primero es si el EP puede o no repercutir ese IC a la otra parte de la operación interna y las consecuencias de que tal repercusión tenga o no lugar. En nuestra opinión, no debe haber duda sobre la posibilidad de repercutir el IC. No obstante, en el caso de que tal repercusión no se produzca, entendemos que ello no provoca un incremento del rendimiento imputado, a diferencia de lo que sucede en el ámbito del IRPF con las rentas en especie, como dispone el artículo 43.2 de la LIRPF. Aunque la ley no resuelve expresamente esta duda, consideramos que la posición contraria haría difícilmente practicable la determinación del IC, en la medida en que se pretenda que se calcule sobre la totalidad del rendimiento imputado (el valor del gasto/rendimiento más el IC). No obstante, el hecho de que la no repercusión del IC no suponga un mayor rendimiento imputado, sí debería tener un efecto para el EP como mayor gasto. Esto es, a la hora de determinar el gasto estimado que se atribuye al EP, debería computarse además del valor de mercado de dicho gasto el importe del IC asumido por el EP. A pesar de que aquí, de nuevo, la ley no establece ninguna aclaración, consideramos que debe permitirse al EP la deducción del IC no repercutido con el objetivo de reflejar correctamente el efecto que tiene la operación interna en su base imponible.

Finalmente, la imputación de un rendimiento a la otra parte de la operación interna puede tener consecuencias en la aplicación de los métodos para eliminar la doble imposición en el país donde reside la empresa. En principio, este país debería permitir la deducción del IC pagado en España, si bien para ello es preciso que su legislación considere también que la operación interna genera un rendimiento. En efecto, no tendría sentido que el país de residencia estuviera obligado a permitir la deducción del impuesto pagado en España cuando no atribuye un rendimiento derivado de la operación interna que generó un gasto para el EP. Sin embargo, en los casos en que el país de residencia no impute dicha renta, no se puede desconocer que la empresa ha pagado un impuesto en el otro Estado. Cuando ello suceda, entendemos que debe eliminarse también la doble imposición internacional, si bien aquí la retención o el IC pagado en España deben conceptuarse como un mayor impuesto soportado por el EP. Por este motivo, si el método empleado por la legislación del país de residencia para eliminar la doble imposición es el de imputación, habría que sumar a los impuestos pagados por el EP la retención o el IC derivado del rendimiento imputado.

### EJEMPLO 1

Un EP situado en España durante 2015 explota la patente desarrollada por su casa central residente en el país X. Si el artículo 7 del CDI entre el país X y España siguiera el Modelo OCDE 2010, podría imputarse al EP un gasto estimado por el valor de la cesión de dicho intangible que hubieran acordado partes independientes. Supongamos que es de 10.000 euros/año.

El 31 de diciembre de 2015 se imputaría a la empresa del país X un rendimiento por 10.000 euros. El EP practicaría una retención o ingreso a cuenta que conforme al Derecho español, al tratarse de un canon, ascendería al 24 %. Sin embargo, si el CDI entre el país X y España limita el gravamen sobre los cánones al 10 %, se aplicaría este porcentaje. La retención o el ingreso a cuenta ascendería a 1.000 euros.

El EP reflejaría en su base imponible de 2015 un gasto de 10.000 euros. No obstante, si conforme al párrafo anterior hay un ingreso a cuenta del 10 % que no es repercutido a la casa central, el EP debería poder reflejar en su base imponible un gasto de 11.000 euros, esto es, la suma del gasto más el IC.

## 3.2. TIPO DE GRAVAMEN Y *BRANCH TAX*

Con anterioridad a la Ley 26/2014, la LIRNR no se remitía a la LIS 2004 para determinar el tipo de gravamen aplicable a los EP. La LIRNR preveía su propio tipo de gravamen, que coincidía con el tipo general de la LIS, sin perjuicio de que se contemplaba un tipo especial incrementado para los EP de investigación y explotación de hidrocarburos –en la LIS 2004 también existe un tipo de gravamen incrementado para las empresas mencionadas–.

La técnica legislativa anterior impedía a los EP beneficiarse de los tipos de gravamen reducidos que la LIS 2004 contempla para determinadas empresas, creando con ello un problema de posible discriminación prohibida por los CDI y el Derecho de la Unión Europea. El legislador ha resuelto de forma expresa este problema dando una nueva redacción al artículo 19.1 de la LIRNR, señalando que será aplicable a los EP el tipo de gravamen previsto en la LIS 2014 que proceda en función de sus características.

Por otro lado, respecto a la imposición complementaria que se aplica sobre el EP cuando transfiere al extranjero las rentas obtenidas (el denominado *branch tax*), la Ley 26/2014 no establece realmente modificación alguna, porque el tipo de gravamen aplicable sigue siendo el 19%. No obstante, se prevé que para 2015 se aplique un tipo del 20 %, lo que implica una reducción con respecto al tipo incrementado del 21 % que se ha aplicado durante los años 2012, 2013 y 2014. Hay que recordar los efectos limitados del *branch tax*, porque no se aplica cuando el EP pertenece a empresas

residentes en países de la UE (salvo que sean paraíso fiscal) o en países con un CDI que no establezca expresamente otra cosa, siempre que exista un tratamiento recíproco (art. 19.3 de la LIRNR).

## 4. NO RESIDENTES SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

### 4.1. EXENCIONES

#### 4.1.1. Ganancias patrimoniales mobiliarias obtenidas por residentes de la Unión Europea

La exención de las ganancias patrimoniales mobiliarias obtenidas por no residentes de la UE, o por sus EP situados en la UE, figura en la LIRNR desde antiguo<sup>8</sup>. La regulación de la exención se ha complementado siempre con dos causas de exclusión<sup>9</sup>. La exención no resultaba aplicable a la transmisión de participaciones societarias en estos dos supuestos: a) cuando el activo de la entidad consiste principalmente, directa o indirectamente, en bienes inmuebles situados en territorio español; y b) cuando, en algún momento, durante el periodo de 12 meses precedente a la transmisión, el contribuyente haya participado, directa o indirectamente, en al menos el 25% del capital o patrimonio de dicha entidad.

Estas causas de exclusión pueden encontrar su fundamento, entre otros motivos, en que España tiene la tendencia en muchos de sus CDI de preservar los derechos impositivos del Estado de la fuente en materia de ganancias patrimoniales<sup>10</sup>. En efecto, suele preverse en el artículo 13 de los CDI españoles una cláusula de participación sustancial y de sociedades inmobiliarias, con el fin de atribuir al Estado de la fuente la posibilidad de gravar la ganancia. Sin embargo, esto no sucede en todos los convenios suscritos por España con países de la UE, por lo que, aunque no resulte aplicable la exención del artículo 14.1 c) de la LIRNR, la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de una participación societaria sustancial o en una sociedad inmobiliaria estará exenta en España, como Estado de la fuente, en virtud del convenio.

La Ley 26/2014 ha mantenido la primera causa de exclusión. Las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de participaciones en entidades cuyo activo principal sean inmuebles en España *no están exentas*, con independencia de que el contribuyente del IRNR sea una persona física o una entidad. Sin embargo, esta distinción entre si el contribuyente del IRNR es una persona física o una entidad sí tiene efectos en la segunda causa de exclusión. El haber tenido una

<sup>8</sup> BAENA AGUILAR, A.: «Artículo 13», en VV. AA., *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes*, Madrid, Civitas, 1999, págs. 185 y 186.

<sup>9</sup> Existe una tercera causa de exclusión, que no estudiaremos aquí, que se refiere a los supuestos en que se obtiene la ganancia a través de un paraíso fiscal (art. 14.2 de la LIRNR).

<sup>10</sup> JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D. J.: «Reorganizaciones empresariales y convenios de doble imposición», *RCyT. CEF*, octubre 2012, pág. 15.

participación directa o indirecta en al menos el 25% del capital o del patrimonio de la entidad, en algún momento anterior durante el periodo de 12 meses precedente a la transmisión, *solo provoca la inaplicación de la exención cuando el contribuyente es una persona física.*

Finalmente, se añade una tercera causa de exclusión que solo afecta a las entidades no residentes. Se trata de equiparar el régimen de esta exención con el previsto en el artículo 21 de la LIS 2014 para la transmisión de participaciones societarias por entidades residentes en España. Este precepto regula los requisitos para que la ganancia patrimonial derivada de la enajenación de una participación en una entidad residente o no residente esté exenta. Con el fin de establecer un tratamiento idéntico entre residentes y no residentes europeos, el legislador ha decidido extender la regulación del IS al IRNR. En consecuencia, la exención en el IRNR de la ganancia patrimonial obtenida por la transmisión de la participación societaria precisa que se cumplan los mismos requisitos previstos para los contribuyentes del IS.

Con esta última modificación la LIRNR ha limitado las posibilidades de que el artículo 14.1 c) se declare contrario al Derecho europeo. No obstante, todavía existe algún aspecto que puede resultar controvertido desde esta perspectiva, dado que la primera causa de exclusión (sociedades inmobiliarias) sigue resultando aplicable a pesar de que la entidad no residente cumpla los requisitos del artículo 21 de la LIS 2014. En efecto, el hecho de que el activo principal de una entidad sean inmuebles situados en España no es una causa que provoque por sí misma la inaplicación de la exención del artículo 21 de la LIS 2014. Como consecuencia de ello, existe para este tipo de participaciones societarias un cierto tratamiento desigual, dado que, mientras que la ganancia derivada de su transmisión puede estar exenta cuando quien transmite es un contribuyente del IS, no lo estará cuando el transmitente es una entidad europea contribuyente del IRNR.

#### 4.1.2. Dividendos pagados por filiales españolas a sus matrices europeas

La exención regulada en el artículo 14.1 h) de la LIRNR ha sufrido varias modificaciones. Se han actualizado las remisiones a la Directiva europea que traspone (se sustituye la referencia de la Directiva 90/435/CEE por la de Directiva 2011/96/UE). También, con el fin de guardar la debida coherencia con el régimen de la exención del artículo 21 de la LIS 2014 (exención para evitar la doble imposición sobre dividendos), se han modificado los requisitos del control y periodo de tenencia que deben concurrir para que el dividendo esté exento. En cuanto al control, al supuesto del porcentaje del 5% de participación directa o indirecta se añade el siguiente: que el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros. Respecto al *periodo de tenencia* (un año), se establece que también se tendrá en cuenta el tiempo «en que la participación haya sido poseída ininterrumpidamente por otras entidades que reúnan las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas».

Por otra parte, la Ley 26/2014 modifica la cláusula dirigida a evitar que entidades residentes fuera de la UE y del EEE interpongan sociedades europeas con el único fin de beneficiarse de

la exención en la fuente que se deriva de la Directiva 2011/96/UE y que regula el artículo 14.1 h) de la LIRPF. La redacción anterior excluía la aplicación de la exención cuando la mayoría de los derechos de voto de la sociedad matriz se posean, directa o indirectamente, por personas físicas o jurídicas que no residieran en la UE, «excepto cuando aquella realice efectivamente una actividad empresarial directamente relacionada con la actividad empresarial desarrollada por la sociedad filial o tenga por objeto la dirección y gestión de la sociedad filial mediante la adecuada organización de medios materiales y personales o pruebe que se ha constituido por motivos económicos válidos y no para disfrutar indebidamente del régimen previsto en esta letra h)».

La nueva redacción de esta cláusula contra el *directive shopping* es la siguiente: la exención no será aplicable «cuando la mayoría de los derechos de voto de la sociedad matriz se posea, directa o indirectamente, por personas físicas o jurídicas que no residan en Estados miembros de la Unión Europea o en Estados integrantes del Espacio Económico Europeo con los que exista un efectivo intercambio de información en materia tributaria en los términos (de la LMPFF), excepto cuando la constitución y operativa de aquella responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas».

Lo primero que hay que destacar es que el control de la matriz por entidades residentes en el EEE (con EIIT) ya no resulta afectado por la cláusula. Así, por ejemplo, con la redacción anterior, los dividendos pagados por una filial española a su matriz holandesa resultaban afectados por la cláusula si la entidad holandesa estaba controlada por una entidad residente en Noruega (EEE). En principio, la entidad holandesa perdía la exención a salvo de que probara alguna de las tres circunstancias que señalaba el artículo 14.1 h) de la LIRNR. Con la nueva redacción no se produce esta circunstancia, incluso aunque la entidad noruega no reúna directamente los requisitos para beneficiarse de la exención. Hay que recordar que tanto la redacción anterior como la nueva extienden la exención a las matrices residentes en los países del EEE con EIIT si cumplen requisitos equivalentes a los exigidos a las matrices europeas.

Por otra parte, aunque formalmente se han reducido de tres a una las causas que permiten la obtención de la exención a las matrices europeas controladas por entidades residentes en países terceros, entendemos que, materialmente, las circunstancias que se han eliminado pueden reconducirse a la que ha permanecido. En efecto, puede considerarse un motivo económico válido, con razones empresariales sustantivas, el hecho de que la matriz realice una actividad empresarial directamente relacionada con la actividad empresarial desarrollada por la sociedad filial. Del mismo modo, a la misma conclusión se puede llegar cuando la matriz tiene por objeto la dirección y gestión de la sociedad filial mediante la adecuada organización de medios materiales y personales.

En nuestra opinión, la modificación de la cláusula antiabuso tiene pocas consecuencias materiales. A pesar de ello, el alcance de estas consecuencias dependerá en gran medida de la interpretación que se haga de la cláusula. En este sentido, hay que recordar que la cláusula debe interpretarse teniendo en cuenta los parámetros del Derecho europeo definitorios del concepto de abuso, que reconocen que para que exista fraude deben concurrir acuerdos o negocios puramente artificiales. Como ha señalado la doctrina, en realidad en estos casos lo que se está deter-

minando es si la matriz europea está ejerciendo válidamente las libertades europeas, sin que «su comportamiento entrañe que se esté forzando su objetivo y ámbito de aplicación por razones estrictamente fiscales, de manera que pueda afirmarse que la interposición de la matriz o el uso de la filial respondan a la idea de artificiosidad a la que el TJUE se refiere en su jurisprudencia»<sup>11</sup>.

La experiencia de la aplicación en España de esta cláusula antiabuso pone de relieve que está siendo interpretada en términos expansivos por la Administración tributaria, produciéndose un cierto efecto de inversión de la carga de la prueba en contra del contribuyente desconociéndose, al mismo tiempo, como motivos económicos válidos algunas conductas plenamente legítimas desde la perspectiva del ejercicio de las libertades europeas<sup>12</sup>. Desde esta perspectiva, la nueva redacción vendría a consolidar dicha posición, todo ello sin perjuicio de que no sea siempre admisible desde la perspectiva de la interpretación del Derecho europeo.

#### 4.1.3. Cánones pagados entre entidades vinculadas europeas

El artículo 14.1 m) de la LIRNR transpone al Derecho español la Directiva 2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003. De la misma se deriva una exención en la fuente para los cánones o regalías pagadas por empresas españolas o EP localizados en España a determinadas empresas residentes en países de la UE.

La Ley 26/2014 no ha modificado los requisitos de la exención, pero sí ha modificado la redacción de la cláusula antiabuso para que tenga el mismo tenor que el de la exención analizada en el epígrafe anterior. Por eso, se establece que la exención no resultará aplicable «cuando la mayoría de los derechos de voto de la sociedad perceptora de los rendimientos se posea, directa o indirectamente, por personas físicas o jurídicas que no residan en Estados miembros de la Unión Europea, excepto cuando la constitución y operativa de aquella responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas». Hay que hacer notar que existe una ligera diferencia, pues aquí no se computan a los residentes en países del EEE con EIIT.

#### 4.1.4. Exención por reinversión en vivienda habitual

La nueva disposición adicional 7.<sup>a</sup> de la LIRNR extiende la aplicación de la exención por reinversión en vivienda habitual regulada en la LIRPF a determinados no residentes: residentes en la UE o del EEE con EIIT.

<sup>11</sup> CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: «La Directiva relativa al sistema común de imposición aplicable en el caso de las sociedades matrices y filiales de diferentes Estados miembros», en CARMONA FERNÁNDEZ, N. (ed.), *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Valencia, CISS, 2013, pág. 1.221.

<sup>12</sup> CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: «La Directiva relativa al sistema común de imposición aplicable en el caso de las sociedades matrices y filiales de diferentes Estados miembros», en CARMONA FERNÁNDEZ, N. (ed.), *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Valencia, CISS, 2013, pág. 1.223.



La principal dificultad que plantea la aplicación de la exención es encajar la condición de no residente del contribuyente con la consideración del inmueble transmitido como vivienda habitual. En principio, para que la exención resulte aplicable es necesario que el inmueble constituya su vivienda habitual en el momento en que se transmite. El hecho de que el contribuyente sea no residente en ese momento hace difícil pensar en el cumplimiento de ese requisito, precisamente en atención a su condición de no residente.

No obstante, hay que tener en cuenta que la introducción en el Reglamento de IRPF (RD 439/2007, de 30 de marzo) del artículo 41 bis 3, en virtud del Real Decreto 960/2013, de 5 de diciembre, ha facilitado la aplicación de la exención a estos supuestos. Este precepto establece que se entenderá que el contribuyente está transmitiendo su vivienda habitual cuando el inmueble constituya su vivienda habitual en ese momento o hubiera tenido *tal consideración hasta cualquier día de los dos años anteriores a la fecha de transmisión*. En consecuencia, el contribuyente puede dejar de residir efectivamente en dicha vivienda disponiendo de un plazo de dos años para su venta sin perder la posibilidad de aplicar la exención.

La aclaración introducida en el artículo 41 bis 3 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF) facilita enormemente la aplicación de la exención a los contribuyentes del IRNR, porque, de lo contrario, solamente podrían disfrutar de la misma si residieran efectivamente en la vivienda en el momento de transmitirla. Ello solamente ocurriría en los casos en que se transmite la vivienda en el primer año natural en el que se deja de ser contribuyente del IRPF o cuando es posible tener la vivienda habitual en España manteniendo la condición de no residente. Esto último sucede, por ejemplo, con los funcionarios de la UE destinados en España que fueran residentes en un país de la UE distinto a España antes de entrar al servicio de la UE (*vid.* art. 13 del Protocolo n.º 7 sobre los privilegios y las inmunidades de la UE). Estos funcionarios mantienen la residencia fiscal en el Estado de origen debiendo ser tratados como no residentes en el país europeo de destino.

Respecto al resto de requisitos de la exención, la LIRNR se remite a la normativa del IRPF. Esta remisión explica que sea posible que la adquisición de la nueva vivienda habitual se efectúe antes de transmitir la que genera la ganancia patrimonial y que la reinversión pueda ser total o parcial, lo que provoca que la exención sea también total o parcial (art. 41.3 del RIRPF). No obstante, hay algunos aspectos de la autoliquidación y gestión de la exención que regula la LIRNR que son propios de este impuesto.

Cuando un no residente sin establecimiento permanente transmite un inmueble situado en España, el adquirente tiene la obligación de retener e ingresar el 3 % de la contraprestación acordada, en concepto de pago a cuenta del impuesto correspondiente al transmitente (art. 25.2 de la LIRNR). Esta obligación no desaparece a pesar de que el transmitente reúna o pueda reunir los requisitos de la exención por reinversión de vivienda habitual.

Otro aspecto que afecta a la gestión de la exención es que la normativa del IRPF establece un plazo de dos años desde la fecha de la transmisión para realizar la reinversión. Por lo tanto,

en el momento en que se autoliquida el IRPF es posible que no se haya producido la reinversión, total o parcial, pero que todavía exista plazo para que la misma pueda realizarse a efectos de disfrutar de la exención. Cuando esto sucede, en el ámbito del IRPF no es preciso pagar la cuota y luego, si se materializa la reinversión, solicitar la devolución. Conforme al artículo 41.3 del RIRPF, es posible dejar constancia en la autoliquidación de IRPF de la intención de reinvertir en las condiciones y plazos previstos por la ley, lo que provoca que no exista la obligación de ingreso de la cuota correspondiente, situación que se consolida si finalmente se cumplen los requisitos.

En el ámbito de los no residentes, esta situación puede ser más frecuente, porque el plazo para presentar la autoliquidación es sustancialmente más cercano en el tiempo a la fecha de transmisión. El plazo para declarar la renta puesta de manifiesto por la transmisión del inmueble es de cuatro meses computados desde la fecha de transmisión del inmueble<sup>13</sup>. Por consiguiente, será más frecuente en el IRNR que en el IRPF el caso en que el contribuyente, cuando autoliquida el impuesto, no haya materializado total o parcialmente la reinversión, todo ello sin perjuicio de que tenga la intención de hacerlo dentro de los plazos legales.

Si la reinversión (total o parcial) se ha producido antes de presentar la autoliquidación, el contribuyente puede aplicar la exención en la autoliquidación –así lo reconoce expresamente el apartado 3.º de la disp. adic. 7.ª de la LIRNR–. Lógicamente, si la reinversión no fuera total, el contribuyente tendrá que consignar y pagar la cuota (u obtener una menor devolución) por la parte no exenta, todo ello sin perjuicio de que si dentro del plazo previsto por la ley se produce la reinversión total, podrá solicitar la devolución correspondiente. Lo mismo sucede cuando en el momento de presentar la autoliquidación no se ha materializado en monto alguno la reinversión, pero se pretende hacerlo dentro de los plazos legales. Aquí el contribuyente tendrá que liquidar el tributo sin aplicar la exención, si bien podrá solicitar la devolución posteriormente cuando se materialicen los requisitos establecidos.

Las condiciones para solicitar la devolución están todavía pendientes de desarrollo reglamentario. Hasta la fecha, la única regulación reglamentaria que ha habido es una pequeña modificación del modelo 210 por la Orden HAP/2487/2014, de 29 de diciembre. Se han establecido dos nuevas claves en materia de ganancias patrimoniales (la 33 y la 34), a fin de distinguir entre las ganancias declaradas en función de que la reinversión se haya producido antes o después de la transmisión. Por lo tanto, no se ha regulado todavía el régimen de devolución para los contribuyentes del IRNR que efectúen la reinversión total o parcial en una fecha posterior a la de presentación de la autoliquidación. Sería lógico que el futuro desarrollo reglamentario permitiera la formulación de más de una solicitud de devolución para los casos en que la reinversión, dentro de los dos años siguientes a la transmisión, no se hiciera de una sola vez, sino de forma escalonada.

<sup>13</sup> Conforme al artículo 5 a) de la Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre, «las autoliquidaciones de rentas derivadas de transmisiones de bienes inmuebles se presentarán, con independencia del resultado de la autoliquidación, en el plazo de tres meses una vez transcurrido el plazo de un mes desde la fecha de la transmisión del bien inmueble».

#### 4.1.5. Supresión de la exención de los primeros 1.500 euros por dividendos

La Ley 26/2014 suprime la exención prevista en el artículo 14.1 j) de la LIRNR. La exención de los primeros 1.500 euros por año natural de dividendos y participaciones en beneficios prevista en el IRNR era más limitada que la que contemplaba la LIRPF. En efecto, la exención del IRNR solo se refería a los dividendos obtenidos por personas físicas residentes en otro Estado miembro de la UE o en países o territorios con los que exista efectivo intercambio de información tributaria.

#### 4.1.6. Intereses de cuentas de no residentes

La exención de los rendimientos de cuentas de no residentes prevista en el artículo 14.1 f) de la LIRNR no ha experimentado ninguna modificación en la ley. No obstante, sí se ha modificado un aspecto sobre la forma en que el no residente puede acreditar la no residencia al efecto de disfrutar la exención.

En este ámbito, la condición de no residente no hay que acreditarla necesariamente con un certificado de residencia fiscal emitido por la Administración tributaria del país correspondiente. Basta con cumplimentar y entregar a la entidad financiera la declaración de residencia fiscal prevista en el anexo III de la Orden EHA/3202/2008, de 31 de octubre. La Orden HAP/2487/2014, de 29 de diciembre, contempla en su anexo un nuevo modelo de declaración de residencial fiscal que sustituye al anterior. Este nuevo modelo, además de servir a los efectos de la exención del artículo 14.1 f) de la LIRNR, sirve también para los supuestos donde se excepciona la obligación de comunicar el NIF en operaciones con entidades de crédito.

### 4.2. BASE IMPONIBLE

Son dos las modificaciones que se prevén en la determinación de la base imponible de los no residentes sin EP.

La primera modificación está ligada con el régimen de *exit tax* establecido en el artículo 95 bis de la LIRPF por la Ley 26/2014 (ganancias patrimoniales por cambio de residencia). Este régimen tiene como efecto someter a tributación la plusvalía latente de determinadas participaciones societarias de personas físicas que pierden su condición de contribuyentes del IRPF al modificar su residencia fiscal. El contribuyente tiene que integrar en su última autoliquidación de IRPF la diferencia positiva entre el valor de mercado y el valor de adquisición de las participaciones societarias afectadas, aunque no las haya enajenado.

La modificación del artículo 26.4 de la LIRNR (cuarto párrafo) pretende acomparar el artículo 95 bis de la LIRPF con el régimen de tributación de las ganancias patrimoniales de fuente española obtenidas por no residentes. Por eso se establece que el contribuyente del IRNR que hubiera resultado afectado por el *exit tax* español del artículo 95 bis de la LIRPF, cuando transmita las participaciones societarias comprendidas por dicho régimen, tomará como valor de ad-

quisición para el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial el valor de mercado que se hubiera aplicado a efectos del artículo 95 bis de la LIRPF.

La segunda modificación consiste en un ajuste técnico en el régimen que estableció en el artículo 24.6 de la LIRNR, con efectos 1 de enero de 2010, la Ley 2/2010, de 1 de marzo. Con el fin de evitar una posible declaración de incompatibilidad de la normativa española con el Derecho de la Unión Europea —especialmente a raíz de las Sentencias Gerritse y Centro Equestre del TJUE, asuntos C-234/01 (NFJ014749) y C-345/04 (NFJ024897)—, se estableció la posibilidad de que los contribuyentes del IRNR sin EP que fueran residentes en un país de la UE (distinto a España) pudieran deducirse los mismos gastos que los residentes en España siempre que «el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España». En ese momento el legislador se remitió a la normativa del IRPF para establecer la equiparación en el régimen de tributación. En consecuencia, los contribuyentes del IRNR europeos, con independencia de si eran personas físicas o entidades, podían deducirse solo los gastos previstos en la LIRPF.

La Ley 26/2014 cambia dos aspectos. El primero consiste en *extender este derecho a los residentes en Estados miembros del EEE con EIIT*. El segundo se ha materializado en modificar la normativa de remisión para determinar qué gastos son deducibles. Para las personas físicas se mantiene la remisión al IRPF. En cambio, para las entidades la remisión se realiza a la LIS 2014 y no a la LIRPF, como sucedía anteriormente. En ambos casos se mantiene el requisito de que los gastos que bien la LIRPF, bien la LIS 2014 consideran deducibles estén relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tengan un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España.

Esta modificación resucita una cuestión que no quedó resuelta en 2010 y produce otra que tiene, a nuestro juicio, difícil solución. En cuanto a la primera hay que significar las dificultades que plantea la deducción en un impuesto instantáneo de gastos soportados en un momento determinado que se refieren a un periodo de tiempo superior. Un ejemplo aclarará lo anterior. Pensemos en un inmueble arrendado cuyo titular es un no residente europeo. A efectos del IRNR, cada vez que el arrendatario paga la renta arrendaticia se genera una obligación tributaria por IRNR distinta e independiente de las que producen los pagos anteriores o posteriores. En este contexto, se plantea la duda sobre cómo deducir gastos como el IBI, la tasa de basuras, el seguro del inmueble o, por ejemplo, la amortización. La deducción de este tipo de gastos tiene difícil encaje en un impuesto instantáneo. Eso explica que la única forma de aplicar la deducción es autoliquidando el impuesto como si fuera un impuesto periódico, que es lo que ocurre en la práctica. En efecto, en estos casos, como el resultado será a devolver ya que las retenciones se practican sobre los rendimientos íntegros, la autoliquidación solicitando la devolución solo se puede presentar a partir del 1 de febrero del año siguiente<sup>14</sup>. En dicha autoliquidación se incluirán los rendimientos obtenidos durante el año natural consignando todo los gastos que permite la LIRPF o la LIS 2014, que se han podido producir o no

<sup>14</sup> Vid. artículo 5 c) 3.º de la Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre.

en el momento exacto en que se generó cada rendimiento y que puede comprender rendimientos distintos aunque se refieran al mismo bien. Con todo, las dificultades que plantea la deducción de gastos en el marco de un impuesto instantáneo deberían desencadenar, en algún momento, que se modificara la naturaleza del impuesto, al menos para los no residentes UE y del EEE.

Por otra parte, la remisión a la LIS 2014 puede provocar un problema relevante para materializar la deducción de gastos. En el marco del IRPF la contabilización del gasto no es un requisito que se exija con carácter general a efectos de su deducibilidad fiscal. Por el contrario, la remisión a la LIS 2014 plantea la duda de si es necesario que el gasto esté contabilizado para que sea deducible en el marco del IRNR. En principio, la respuesta debe ser positiva, toda vez que el artículo 11.3.1.º de la LIS 2014 establece un principio claro: «No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto en esta ley respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente o de forma acelerada». Como consecuencia de ello, la remisión a la LIS 2014 exigirá que el no residente (UE/EEE) contabilice el gasto, porque, de lo contrario, la mera justificación y documentación de sus existencia, realidad y vinculación con el ingreso no será suficiente.

En esto contexto nos podríamos preguntar también si la contabilidad donde debe estar registrado el gasto debe ser una contabilidad conforme a la normativa española o puede ser la contabilidad que lleve el no residente en su país de residencia. La lectura del artículo 10.3 de la LIS 2014 nos lleva necesariamente a que tenga que ser una contabilidad realizada de acuerdo con la normativa española. No obstante, quizás exigir este requisito resulte desproporcionado para los no residentes que no tienen establecimiento permanente, por lo que podría considerarse que es suficiente la contabilidad del Estado de residencia. En cualquier caso, es una cuestión que no queda clara en la ley y que quizás debería haberse regulado teniendo en cuenta esta consecuencia colateral que se deriva de la remisión a la LIS 2014. En efecto, es probable que la remisión a la LIRPF y a la LIS 2014, en función de que sea una persona física o una entidad –y no solo a la LIRPF–, se haya hecho para evitar una eventual declaración de incompatibilidad de la normativa española con el Derecho europeo. Aunque es cierto que la modificación introducida por la Ley 26/2014 elimina teóricamente dicho peligro, genera otros problemas como el que hemos puesto de manifiesto. En nuestra opinión, la solución para las entidades no residentes se podría haber articulado, quizás, de la siguiente manera. Consistiría en mantener la remisión a la LIRPF, pero dando la opción, en el caso de que quisieran deducirse los gastos conforme a la LIS 2014, de que tributaran como no residentes con establecimiento permanente. Con ello, la entidad no residente tendría la obligación de llevar contabilidad conforme a la normativa española, lo que provocaría la desaparición del obstáculo expuesto.

### 4.3. TIPO DE GRAVAMEN

Aunque el tipo general previsto en el artículo 25.1 a) de la LIRNR asciende al 24%, durante los años 2012, 2013 y 2014 transitoriamente se ha aplicado el porcentaje del 24,75%. En 2015 vuelve a aplicarse el 24%.

Respecto al tipo general, la Ley 26/2014 contempla una modificación de relevancia que consiste en establecer un *tipo general especial aplicable solamente a contribuyentes del IRNR que son residentes en Estados miembros de la UE o del EEE con efectivo intercambio de información tributaria*. El tipo es del 21 %, aunque transitoriamente durante 2015 ascenderá al 20 %. La razón de que se haya establecido este tipo general especial es para igualar el tipo de gravamen del IRNR con el tipo mínimo del IRPF con el fin de evitar una posible declaración de incompatibilidad con el Derecho europeo.

Finalmente, la nueva normativa contiene otra medida transitoria. Aunque el tipo especial aplicable a los dividendos, intereses y ganancias patrimoniales derivadas de la enajenación de bienes o derechos previsto en el artículo 25.1 f) de la LIRNR asciende al 19 %, durante los años 2012, 2013 y 2014 transitoriamente se ha aplicado el porcentaje del 21 %. Conforme a la disposición adicional 9.<sup>a</sup> de la LIRNR introducida por la Ley 26/2014, durante 2015 el tipo especial del artículo 25.1 f) será del 20 %.

#### 4.4. OTROS ASPECTOS

##### 4.4.1. Borrador de declaración para rentas imputadas

Las personas físicas que obtienen rentas imputadas derivadas de inmuebles situados en España tienen que presentar la correspondiente autoliquidación en el modelo 210. El plazo de presentación e ingreso es el año natural siguiente a la fecha de devengo (31 de diciembre de cada año)<sup>15</sup>.

La Ley 26/2014 ha introducido con el artículo 28 bis de la LIRNR una medida de asistencia a los contribuyentes consistente en la posibilidad de poner a su disposición, como sucede en el IRPF, un borrador de autoliquidación. Esta medida de asistencia a los no residentes es muy limitada, pues se refiere exclusivamente a las rentas referidas en el párrafo anterior: rentas inmobiliarias imputadas. Los contribuyentes personas físicas del IRNR podrán obtener un borrador de autoliquidación del modelo 210 por cada uno de los inmuebles de su titularidad que generen rentas inmobiliarias imputadas.

El artículo 28 bis LIRNR regula el régimen jurídico de este borrador que coincide sustancialmente con lo dispuesto en el ámbito del IRPF. Cabe destacar los siguientes aspectos: a) se genera un borrador por cada inmueble que origine imputación de rentas inmobiliarias; b) no puede suscribirse ni confirmarse el borrador cuando el contribuyente pretenda regularizar situaciones tributarias de declaraciones anteriormente presentadas; c) la falta de puesta a disposición del borrador no exonera de la obligación de presentar la autoliquidación; y d) deberá presentarse la autoliquidación cuando el borrador no refleje correctamente la situación tributaria del contribuyente, a no ser que los datos incorrectos sean susceptibles de rectificación en el borrador.

<sup>15</sup> Vid. artículo 5 b) de la Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre.

#### 4.4.2. Tipo de gravamen aplicable a las entidades extranjeras en régimen de atribución de rentas con presencia en España

Las entidades extranjeras en régimen de atribución de rentas son contribuyentes del IRNR cuando tienen presencia en España [art. 5 c) de la LIRNR]. El concepto de presencia se define en términos similares al concepto de establecimiento permanente (art. 38.1 de la LIRNR). Estas entidades son contribuyentes del IRNR solo por la parte de la renta atribuible a sus miembros no residentes en España. Respecto a los miembros residentes en España, la renta obtenida por la entidad se atribuye a los mismos en su respectivo impuesto, esto es, el IRPF o el IS, según el caso.

Estas entidades no tributan exactamente igual que los establecimientos permanentes. Eso explica que la LIRNR no se remita íntegramente a la LIS para determinar la base imponible y el tipo de gravamen. No obstante, la LIRNR, desde la aprobación de este régimen especial en 2002, contempla un tipo de gravamen que coincide con el general de la LIS. Por este motivo, la Ley 26/2014 ha modificado el artículo 38.1.2.<sup>a</sup> de la LIRNR para fijar el tipo de gravamen en el 25%, en consonancia con el tipo general que contempla el artículo 29.1 de la LIS 2014. No obstante, a diferencia de la LIS 2014, este tipo del 25% será aplicable a las entidades extranjeras en régimen de atribución de rentas con presencia en España desde 2015. No se ha establecido, como sí ha sucedido en la LIS 2014 (disp. trans. 34.<sup>a</sup>), una medida temporal para que durante 2015 el tipo sea del 28%.

#### 4.4.3. Opción para contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo

Desde la Ley 41/1998, y como consecuencia de una sentencia del TJUE [asunto C-279/93 (NFJ005254)], la normativa española de no residentes prevé la posibilidad de que los residentes de la Unión Europea puedan optar por tributar en España conforme a la normativa aplicable a los residentes cuando obtienen en España la mayoría de sus rentas. Este último requisito se ha concretado de la siguiente manera: que el no residente de la UE haya obtenido en España durante el ejercicio por rendimientos del trabajo y por rendimientos de actividades económicas, como mínimo, el 75% de la totalidad de su renta.

En nuestra opinión, este derecho de opción es prácticamente imposible de ejercer en la práctica, porque para que el mismo exista es preciso que se cumpla una condición previa: que el contribuyente no sea residente en España. En la mayoría de las ocasiones, un contribuyente que obtiene la mayor parte de sus rentas en España tiene la condición de residente en España en virtud del criterio del centro de intereses económicos del artículo 9.1 b) de la LIRPF<sup>16</sup>. En consecuencia, es complejo encontrar un supuesto en el que una persona que obtiene la mayor parte

<sup>16</sup> VEGA BORREGO, F. A. y MARTÍNEZ SÁNCHEZ, C.: *El impuesto sobre el patrimonio*, Valencia: Tirant lo blanch, 2013, pág. 49.

de su renta en España tiene la condición de no residente. Solo se nos ocurren los casos de doble residencia fiscal resueltos a favor del otro Estado parte del CDI que no es España o en los que se mantiene la residencia fiscal originaria, como sucede con los funcionarios de la UE<sup>17</sup>. Con todo, lo cierto es que esta opción se prevé en la legislación española, por lo que, cuando concurren los requisitos previstos por la LIRNR, podrá ejercerse. Hay que significar que los contribuyentes que ejerzan esta opción no pierden la condición de contribuyentes del IRNR, aunque materialmente tributan conforme a la normativa del IRPF (art. 46.6 de la LIRNR).

La Ley 26/2014 ha introducido dos modificaciones. La primera es extender este derecho de opción a los no residentes de un Estado miembro del EEE con el que exista efectivo intercambio de información tributaria. Por lo tanto, este régimen de opción a partir de 2015 resultará aplicable a residentes de la UE y del EEE (con EIIT).

La segunda modificación consiste en añadir un segundo supuesto en el que se puede ejercer la opción [art. 46.1 b) de la LIRNR]. Además del ya previsto en la LIRNR –obtención en España de más del 75% de la renta total– se permite ejercer la opción cuando concurren las tres circunstancias siguientes: a) que la renta obtenida en España sea inferior al 90% del mínimo personal y familiar aplicable al contribuyente conforme a la LIRPF de haber residido en España; b) que la renta obtenida en España haya tributado efectivamente en el IRNR; y c) que la renta obtenida fuera de España haya sido inferior al importe de su mínimo personal y familiar, en los términos mencionados.

Este nuevo caso ampliará los pocos supuestos en los que es posible ejercer este derecho de opción. No obstante, los requisitos que exige el nuevo artículo 46.1 b) de la LIRNR plantean, a nuestro juicio, algunos problemas. El primero se refiere al concepto de renta que utiliza el artículo 46 de la LIRNR. En nuestra opinión, al no señalarse lo contrario, entendemos que para cuantificar la renta de referencia, tanto la de fuente española como la de fuente extranjera, deberá aplicarse la normativa española. Asimismo, cuando se trata de rendimientos, entendemos que *hay que cuantificarlos por su importe neto*, esto es, teniendo en cuenta los gastos deducibles que prevé la LIRNR. Esta posición tiene su apoyo en la interpretación mantenida por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de uno de los preceptos de la LIRPF que regula los mínimos familiares. Ahí se exige que el familiar obtenga rentas anuales no superiores a 1.800 euros, sin especificar la ley de si se trata de rentas brutas, netas o reducidas (art. 61.2.<sup>a</sup> de la LIRPF). En esta resolución el TEAC considera que hay que entender que la LIRPF se refiere a rentas netas<sup>18</sup>.

<sup>17</sup> ALMUDÍ CID, J. M. y VEGA BORREGO, F. A.: «Spain», en LANG, M. (ed.), *Tax Rules in Non-Tax Agreements*, Amsterdam, IBFD, 2012, págs. 752 a 754.

<sup>18</sup> Resolución del TEAC de 27 junio 2013, recurso 4976/2011 (NFJ051145). Esta resolución señala que «las rentas anuales a las que se refiere [la LIRPF], serán el resultado de la suma aritmética de las rentas positivas y negativas del periodo impositivo, sin tener en consideración, a estos efectos, las reglas de integración y compensación de rentas, y que, a estos efectos, los rendimientos deberán computarse por su importe neto, esto es, una vez deducidos los gastos pero sin aplicación de las reducciones por obtención de rentas irregulares, salvo en el caso de los rendimientos del trabajo, en los que sí se tendrán en consideración al ser previas a la deducción por gastos, pero sin tener en consideración la reducción prevista en el artículo 20 de la Ley del IRPF».



En segundo lugar, cuando la LIRNR exige que los rendimientos hayan tributado efectivamente en el IRNR, entendemos que estarían incluidos los casos en los que es aplicable un CDI que reduce el gravamen procedente conforme a la ley española. Por el contrario, no se cumpliría este requisito cuando el no residente obtiene una renta que no ha tributado en España porque el convenio atribuye al Estado de residencia la potestad exclusiva. Más dudas nos plantean aquellos casos en los que el convenio no permite a España gravar la renta como Estado de la fuente, pero el no residente no reclama la aplicación del convenio, soportando la retención practicada por el pagador respecto de la cual luego no solicita su devolución a la Hacienda española. En estos casos, aunque España no puede sujetar a tributación la renta, dicha renta ha tributado efectivamente en España, por lo que teóricamente el no residente, si se cumplen el resto de requisitos, podría ejercer el derecho de opción.

## EJEMPLO 2

Contribuyente residente en Portugal casado y que tiene un hijo que cumple el mínimo por descendientes (art. 58 LIRPF). El importe de su mínimo personal y familiar ascendería a 7.950 euros [5.550 € (mínimo del contribuyente) + 2.400 € (mínimo por descendientes por el primer hijo)] –presumimos que su cónyuge obtiene rentas por debajo de 8.000 €–, al efecto de aplicar por entero el mínimo por descendientes (art. 61.1.<sup>ª</sup> LIRPF). Podrá ejercer este derecho de opción si concurren las siguientes circunstancias: a) que las rentas obtenidas en España sea inferiores a 7.155 euros (90 % de 7.950 €); b) que dichas rentas hayan tributado efectivamente en el IRNR; y c) que la renta obtenida fuera de España haya sido inferior a 7.950 euros.