

OPOSICION
TECNICO COMERCIAL Y ECONOMISTA DEL ESTADO

Tema 4B-20: El impuesto sobre sociedades y la tributación
de la renta de personas jurídicas no residentes

Miguel Fabián Salazar

30 de diciembre de 2020

ÍNDICE

Página

| | |
|----------------------------------------------------------|-----------|
| Idea clave | 1 |
| Preguntas clave | 1 |
| PGE 2018: Ingresos no financieros totales de 2018 | 1 |
| Ingresos por impuestos | 1 |
| Características de los impuestos españoles | 2 |
| Esquema de liquidación del IS | 2 |
| Esquema de liquidación del IRNR | 3 |
| Esquema corto | 5 |
| Esquema largo | 9 |
| Gráficas | 18 |
| Conceptos | 19 |
| Preguntas | 20 |
| Notas | 21 |
| Bibliografía | 22 |

IDEA CLAVE

Preguntas clave

- ¿Cómo funciona el Impuesto de Sociedades?
- ¿Cómo se calculan las obligaciones tributarias derivadas?
- ¿A quiénes afecta?
- ¿Qué actividades están gravadas?
- ¿Qué rentas están exentas y qué reducciones se aplican?
- ¿Cómo se distribuyen los ingresos entre Estado y CCAA?
- ¿A quién se aplica el IRNR?

PGE 2018: Ingresos no financieros totales de 2018

Extraído de pág. 191 del libro amarillo de los PGE 2019.

| | | | |
|--------------------------------------------------|---------|-------|---------------------------------|
| INGRESOS NO FINANCIEROS TOTALES | 234.000 | 64 % | de total de ing. no financieros |
| Ingresos tributarios | 207.610 | 89 % | de ing. no financieros totales |
| Directos | 111.000 | 53 % | de ingresos tributarios |
| IRPF | 82.000 | 74 % | de impuestos directos |
| IS | 24.000 | 22 % | de impuestos directos |
| IRNR | 2.700 | 2 % | de impuestos directos |
| Otros | 2.000 | 2 % | de impuestos directos |
| Indirectos | 94.000 | 45 % | de ingresos tributarios |
| IVA | 70.000 | 74 % | de impuestos indirectos |
| IIEE | 20.000 | 21 % | de impuestos indirectos |
| Otros | 3.500 | 5 % | de impuestos indirectos |
| Otros | 2.000 | 2 % | de ingresos tributarios |
| Ingresos no tributarios | 26.000 | 11 % | de ing. no financieros totales |
| INGRESOS NO FINANCIEROS DE LA SEG. SOCIAL | 131.000 | 36 % | de total de ing. no financieros |
| <i>Total de ingresos no financieros</i> | 365.000 | 100 % | |

Ingresos por impuestos

- Impuesto de matriculación cedido a CCAA puede actualizarse [Aquí](#).
- Ver [AEAT: Informe de Recaudación del ejercicio 2019](#).
- Resto de impuestos actualizados a 2018 con [Informe del IGAE sobre impuestos y cotizaciones sociales de las AAPP de 2019](#).
- Cotizaciones sociales actualizadas a 2019 con [Revista de la Seguridad Social \(2020\): ingresos récord](#).. Existe una divergencia entre los ingresos por cotizaciones sociales totales reportados por el Informe del IGAE y lo referido en la revista de la SS. En el Informe del IGAE, la suma total de cotizaciones efectivas e imputadas a trabajadores y empresas alcanza la suma de 150.000 M de €.

| | 2019 | 2018 |
|-----------------------|--------|---------|
| IRPF | 87.000 | 82.000 |
| IS | 22.000 | 22.000 |
| IRNR | 2.200 | 2.300 |
| IVA | | 80.000 |
| IIEE | | 21.000 |
| IP | | 1.400 |
| ISD | | 2.700 |
| ITPAJD | | 9.300 |
| IBI | | 13.000 |
| IVTM | | 1.700 |
| IAE | | 1.900 |
| Cotizaciones sociales | | 130.000 |
| Medio ambiente | 1.800 | 1.800 |
| Tráfico exterior | 2.000 | 1.900 |
| Primas de seguros | 1.500 | 1.500 |

Características de los impuestos españoles

Actualizado a 2018 con [Informe del IGAE sobre impuestos y cotizaciones sociales de las AAPP de 2019](#). IRPF, IS e IRNR de 2018 actualizado con [Informe de recaudación de la AEAT de 2018](#)

Cotizaciones sociales actualizadas a 2019 con [Revista de la Seguridad Social \(2020\): ingresos récord](#). Existe una divergencia entre los ingresos por cotizaciones sociales totales reportados por el Informe del IGAE y lo referido en la revista de la SS. En el Informe del IGAE, la suma total de cotizaciones efectivas e imputadas a trabajadores y empresas alcanza la suma de 150.000 M de €.

| | IRPF | IS | IRNR | IVA | IIEE |
|--------|------------|--------------|-----------------------|--------------|--------------|
| SP | Personal | Personal | Personal | Personal | Personales |
| HI | Directo | Directo | Directo | Indirecto | Indirectos |
| BI | Analítico | Sintético | Analítica | Analítico | Analíticos |
| TG | Progresivo | Proporcional | Proporcional | Proporcional | Proporcional |
| DT | Subjetivo | Objetivo | Subjetivo | Objetivo | Objetivos |
| PI | Periódico | Periódico | Periódico/Instantáneo | Instantáneo | Instantáneos |
| M de € | 82.000 | 25.000 | 2.600 | 80.000 | 20.000 |

| | IP | ISD | ITPyAJD | IBI ¹ | CotSoc |
|--------|---------------|---------------|--------------|------------------|-----------|
| SP | Personal/real | Personal/Real | Real | Real | Personal |
| HI | Directo | Directo | Indirecto | Directo | Directo |
| BI | Sintético | Sintético | Analítico | Sintético | - |
| TG | Progresivo | Progresivo | Proporcional | Proporcional | - |
| DT | Objetivo | Subjetivo | Objetivo | Objetivo | Subjetivo |
| PI | Periódico | Instantáneo | Instantáneo | Periódico | Periódico |
| M de € | 1.400 | 2.600 | 9.300 | 13.200 | 124.000 |

Esquema de liquidación del IS

I. PÉRDIDAS Y GANANCIAS DEL EJERCICIO

1. Cuenta de pérdidas y ganancias

II. BASE IMPONIBLE ANTES DE RESERVA DE CAPITALIZACIÓN Y COMPENSACIÓN DE BASES

1. Cuenta de pérdidas y ganancias

+ Aumentos (correcciones positivas)

- i. Cuota del Impuesto de Sociedades
- ii. Gastos no deducibles
- iii. Gastos financieros
 - a. Deducibles sólo en parte
- iv. Amortizaciones, depreciaciones
 - a. Diferentes criterios contables y fiscales
- v. Otros ajustes fiscales de la cuenta de resultados
 - a. Provisiones por insolvencia de créditos

- Disminuciones (correcciones negativas)

- i. Amortizaciones, depreciaciones y otros ajustes fiscales
 - a. Fondo de comercio SÍ amortizable fiscalmente
 - b. Amortizaciones fiscales aceleradas libres
- ii. Otros ajustes fiscales de la cuenta de resultados
 - a. Dividendos recibidos de entidades residentes
 - b. Dividendos recibidos de entidades no residentes

III. BASE IMPONIBLE

- Reserva de capitalización

- i. Reducción del 10% de reserva indisponible constituida

- Compensación de bases impositivas negativas anteriores

- i. Hasta el 70% compensable

+/- Reserva de nivelación

- i. *Minoración del 10% para empresas de reducidas dimensiones*
 - *Constitución de reserva indisponible con cargo a beneficios.*
 - *Adición a bases negativas en ejercicios siguientes*

IV. CUOTA ÍNTEGRA

- 1. **Base imponible**
 - x **Tipos de gravamen**

V. CUOTA ÍNTEGRA AJUSTADA POSITIVA

- 1. **Cuota íntegra**
 - **Bonificaciones**
 - **Deducciones por doble imposición**

VI. CUOTA LÍQUIDA POSITIVA

- 1. **Cuota íntegra ajustada positiva**
 - **Deducciones por inversiones**
 - **Deducciones para incentivar determinadas actividades**

VII. CUOTA DIFERENCIAL

- 1. **Cuota líquida positiva**
 - **Retenciones**
 - **Ingresos a cuenta**
 - **Pagos fraccionados**
 - **Retenciones sobre precios**

VIII. LÍQUIDO A INGRESAR O A DEVOLVER

+/- **Ajustes fiscales diversos de la cuota**

Esquema de liquidación del IRNR

I. SUJETO PASIVO

- 1. **Personas físicas y jurídicas no residentes**
 - i. *Con establecimiento permanente en España*
 - ii. *Sin establecimiento permanente en España*
- 2. **Representante tributario**
 - i. *Sujetos pasivos con representante permanente*
- 3. **Responsable tributario**
 - i. *Sujetos pasivos sin representante permanente*

II. HECHO IMPONIBLE

- 1. **Obtención de rentas en España por no residentes sin EP**
- 2. **Obtención de rentas mundiales por EP en España de no residente**

III. TRIBUTACIÓN SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

- 1. **Base imponible**
 - i. *Rendimientos de actividades económicas*
 - a. Con EP
 - b. Sin EP
 - ii. *Rendimientos del trabajo*
 - iii. *Pensiones*
 - iv. *Retribuciones de los administradores*
 - v. *Rendimientos del capital mobiliario (dividendos, intereses, cánones)*
 - vi. *Rendimientos de capital inmobiliario*
 - vii. *Imputación de renta sobre inmuebles urbanos*
 - viii. *Otras ganancias patrimoniales*
- 2. **Cuota íntegra**
 - i. *Base imponible*
 - x *Tipo de gravamen del rendimiento*
 - a. Tipo correspondiente al IS
 - Actividades económicas con EP
 - b. 19% UE+NOR+ISL, 24% resto
 - Trabajo
 - Administradores
 - Cánones

Capital inmobiliario

Rentas imputadas

GPatrimoniales no derivadas de transmisión

c. 8%, 30%, 40%

Pensiones

d. 19%

Ganancias patrimoniales por transmisión de inmuebles

Dividendos e intereses

rentas transferidas a exterior por EP de empresas no UE

3. Cuota diferencial

- i. *Deducciones y retenciones sin EP*
 - a. Similares a IRPF aunque restringidas
 - b. Dependen del rendimiento en cuestión
- ii. *Deducciones y retenciones con EP*
 - a. Mismas que IS

4. Gestión y devengo

- i. *Sin EP*
 - a. Tributación separada por cada devengo
- ii. *Con EP*
 - a. Periodo impositivo igual o inferior a 12 meses
 - b. Mismas obligaciones contables, registrales y formales que residentes
 - c. Retenciones e ingresosa cuenta equivalentes
 - d. Pagos fraccionados equivalentes a empresas residentes

5. Ley Beckham

- i. *Marco jurídico*
- ii. *RD de 2007*
- iii. *Nuevo régimen a partir de 1 de enero de 2015*
- iv. *Concepto*
 - a. Durante 6 años
 - b. Permitir a impatriados tributar sólo por rentas en España

- c. 24 % sobre primeros 600.000
→ Tipo de IRNR
- d. 45 % sobre el resto

- e. Rentas mundiales no tributan
→ Como si no fuesen residentes fiscales

ESQUEMA CORTO

INTRODUCCIÓN

1. Contextualización

- i. *Características del IS*
- ii. *Importancia del IS*
- iii. *Evolución del IS*
- iv. *Tributación de personas jurídicas no residentes*

2. Objeto

- i. *¿Cómo funciona el IRPF?*
- ii. *¿Cómo se calculan las obligaciones tributarias derivadas?*
- iii. *¿A quiénes afecta?*
- iv. *¿Qué actividades están gravadas?*
- v. *¿Qué ingresos están exentos y qué reducciones se aplican?*
- vi. *¿Cómo se distribuye el gravamen entre Estado y CCAA?*
- vii. *¿A quién se aplica el IRNR?*

3. Estructura

- i. *IS*
- ii. *IRNR aplicado a sociedades*

I. IS – IMPUESTO DE SOCIEDADES

1. Idea clave

- i. *Concepto*
- ii. *Importancia*
- iii. *Regulación*
- iv. *Ámbito de aplicación*
- v. *Competencia sobre el impuesto*
- vi. *Evolución*
- vii. *Elementos definidores*

2. Esquema de liquidación estimación directa

- i. *Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias*
- ii. *Base imponible*
- iii. *Cuota íntegra*
- iv. *Cuota íntegra ajustada positiva*
- v. *Cuota líquida*
- vi. *Cuota diferencial a ingresar o devolver*

3. Sujeto pasivo

- i. *Determinación del sujeto pasivo*
- ii. *Tipos de personas jurídicas*
- iii. *Exentos*
- iv. *Parcialmente exentos*

4. Hecho imponible

- i. *Concepto*
- ii. *Rentas exentas*

5. Base imponible

- i. *Estimación objetiva*
- ii. *Estimación directa*
- iii. *Ajustes extracontables*
- iv. *Amortización*
- v. *Deterioro de valor*

- vi. *Provisiones*
- vii. *Gastos financieros*
- viii. *Gastos no deducibles*
- ix. *Revalorizaciones*
- x. *Arrendamientos financieros (leasing)*
- xi. *Dividendos recibidos de otras entidades, residentes o no*
- xii. *Compensación de bases negativas anteriores*
- xiii. *Reducciones por determinados activos intangibles*
- xiv. *Reducciones por reservas de capitalización y de nivelación*

6. Cuota íntegra

- i. *Tipo general*
- ii. *Excepciones*
- iii. *Territorios forales*
- iv. *Comparaciones internacionales*

7. Cuota íntegra ajustada positiva

- i. *Cuota íntegra*
 - *Bonificaciones*
 - *Deducción por doble imposición legal y económica*

8. Cuota líquida

- i. *Cuota íntegra ajustada positiva*
 - *Deducción por reinversión en beneficios extraordinarios*
 - *Deducciones inversión en activos materiales fijos nuevos*
 - *Deducciones por inversión en determinadas actividades*
 - *Deducciones acontecimientos de especial interés público*
 - *Deducción por inversiones*
 - *Deducciones para incentivar actividades*

9. Cuota diferencial

- i. *Cuota líquida*
 - *Retenciones e ingresos a cuenta*
 - *Pagos fraccionados*
 - *Retenciones sobre precios*

10. Periodo impositivo

- i. *Coincide con ejercicio económico de entidad*
- ii. *Devengo*
- iii. *Presentación de declaración*

11. Gestión del impuesto

- i. *Información*
- ii. *Obligación de declarar*
- iii. *Procedimiento de pago o de devolución*
- iv. *Retenciones*
- v. *Pago fraccionado*

12. Regímenes especiales

- i. *ETVE*
- ii. *Empresas de reducida dimensión*
- iii. *Régimen especial de cooperativas*
- iv. *Entidades parcialmente exentas*
- v. *SOCIMI*
- vi. *Entidades dedicadas a arrendamiento de viviendas*

13. Propuestas de reforma

- i. *Consolidación de deducciones*

- ii. *Incentivar financiación vía recursos propios*
- iii. *Reducir desincentivos al crecimiento*
- iv. *CCCTB*
- v. *Figuras tributarias complementarias*
- vi. *ISDSD – Impuesto sobre determinados servicios digitales*
- vii. *IsTF – Impuesto sobre transacciones financieras*

14. Valoración

- i. *Figura esencial de sistemas tributarios*
- ii. *Separación beneficios fiscales y contables*
- iii. *Pérdida de importancia tras crisis financiera*

II. IMPUESTO DE LA RENTA DE NO RESIDENTES

1. Idea clave

- i. *Características generales*
- ii. *Elementos definidores*
- iii. *Importancia*

2. Objeto y formas de sujeción

- i. *Establecimiento permanente*
- ii. *Sin establecimiento permanente*

3. Hecho imponible

- i. *Rentas obtenidas en España*
- ii. *EXENTAS*

4. Sujeto pasivo

- i. *Personas físicas y entidades*
- ii. *Residentes en España*
- iii. *Residentes en UE*
- iv. *Residentes en régimen de atribución de rentas*
- v. *Responsables*
- vi. *Representante*

5. Tipo de gravamen

- i. *Actividades económicas con EP*
- ii. *Pensiones*
- iii. *Trabajadores de temporada*
- iv. *Rdtos. del trabajo de trabajadores de misiones diplomáticas*
- v. *Resto de actividades*

6. Doble imposición internacional

- i. *Concepto*
- ii. *Interacción con IRNR*

7. Ley Beckham

- i. *Marco jurídico*
- ii. *RD de 2007*
- iii. *Concepto*

8. Esquema de liquidación de IRNR con EP

- i. *EP como sujeto pasivo*
- ii. *Devengo*
- iii. *Base imponible*
- iv. *Tipo de Gravamen*
- v. *Deuda tributaria*

9. Valoración

- i. *Regímenes de residentes no domiciliados*

- ii. *Atracción de rentas extranjeras*
- iii. *Comparaciones internacionales*
- iv. *Evolución reciente*
- v. *Propuestas de reforma*

CONCLUSIÓN

1. Recapitulación

- i. *Consideraciones iniciales del IS*
- ii. *Esquema de liquidación*
- iii. *Tributación de sociedades no residentes*

2. Idea final

- i. *Brecha entre beneficios y pagos por IS*
- ii. *Tipos efectivos*

ESQUEMA LARGO

INTRODUCCIÓN

1. Contextualización

- i. *Características del IS*
 - a. Personal
Recae sobre una persona (jurídica)
→ No sobre una propiedad (sería real)
 - b. Directo
Recae sobre una expresión directa de cap. de pago
→ No sobre una medida indirecta
 - c. Sintético
Grava todas las rentas en conjunto
→ No separa por tipo de renta (sería analítico)
 - d. Proporcional
La elasticidad de la cuota respecto de la base es 1
 - e. Objetivo
Circunstancias personales no son tenidas en cuenta
→ Si son tenidas en cuenta (subjeto)
 - f. Periódico
Recaudado con periodicidad fija
 - g. Grava rentas de personas jurídicas
Residentes en España
- ii. *Importancia del IS*
 - a. Capacidad recaudatoria
En 2016: 25.000M de €, 6% total ingresos
 - b. Estabilizador automático
Muy relevante
Beneficios empresariales fluctúan cíclicamente
 - c. Ventajas de gravar rentas de personas jurídicas
Evita aplazamiento de impuestos en personas físicas
→ Aunque los beneficios se retengan
Permite retener rentas dentro del país
→ Aunque dueños sean extranjeros
Más eficiente que personas jurídicas
→ Porque grava factores no reproducibles
→ Suelo, maquinaria pesada...
→ No reproducibles generan menos exceso de gravamen
- iii. *Evolución del IS*
 - a. Descenso de los tipos
Desde el 35% a mediados de los 90
A 25% general actual
A 20% para cooperativas
A 15% emprendedores dos primeros años con beneficios
- iv. *Tributación de personas jurídicas no residentes*
 - a. Impuesto sobre la Renta de No Residentes
Grava rentas de pers. jurídicas no residentes
 - b. Escasa importancia recaudat

2. Objeto

- i. ¿Cómo funciona el IRPF?
- ii. ¿Cómo se calculan las obligaciones tributarias derivadas?
- iii. ¿A quiénes afecta?
- iv. ¿Qué actividades están gravadas?
- v. ¿Qué ingresos están exentos y qué reducciones se aplican?
- vi. ¿Cómo se distribuye el gravamen entre Estado y CCAA?
- vii. ¿A quién se aplica el IRNR?

3. Estructura

- i. IS
- ii. IRNR aplicado a sociedades

I. IS – IMPUESTO DE SOCIEDADES

1. Idea clave

- i. *Concepto*
 - a. Gravar beneficios de sociedades
- ii. *Importancia*
 - a. Recaudación relativamente elevada
 - b. Control de actividad de empresa
 - c. Efectos sobre estructura de financiación
 - d. Efectos sobre inversión y macroeconomía
 - e. Tercera fuente de ingresos por tributos
 - f. Alrededor de 24.000 M € en 2018
 - g. Sin transferir a CCAA
Salvo haciendas forales
→ 100% para el Estado
- iii. *Regulación*
 - a. Ley 27/2014
- iv. *Ámbito de aplicación*
 - a. Todo el territorio español
→ Sin perjuicio de regímenes tributarios forales
→ Especialidades para Canarias, Ceuta y Melilla
- v. *Competencia sobre el impuesto*
 - a. Competencia exclusiva del Estado
→ Salvo territorios forales
 - b. Ni diseño ni recaudación cedido a CCAA
A diferencia de IRPF, indirectos o patrimonio
⇒ Acorde con federalismo fiscal
Descentralización generaría competencia fiscal
Posible dilema del prisionero
Competencia dañina
 - c. Haciendas Forales sí tienen competencia sobre IS
- vi. *Evolución*
 - a. Edad Media
Aparición de método de partida doble
→ Separación patrimonio personal y de la empresa
 - b. Edad Moderna
Aparición de la compañía mercantil

- c. Intentos en el S. XIX
 - Rentas mobiliarias de capital de empresas
 - Intentos de gravar
- d. Siglo XX
 - Primeros años del siglo
 - Aumento de necesidades recaudatorias
 - Primera forma de IS similar a moderna
 - 1920
 - Reforma en 1957
 - Separación IS de otras actividades económicas
- e. Pactos de la Moncloa de 1977
 - Reforma de gran calado
 - Impuesto de Sociedades de 1979
 - Autonomía de normas tributarias prevalece
 - ⇒ Base imponible calculada con normas tributarias
 - ⇒ Independientemente de normas contables sobre CPyG
- f. Ley de IS de 1995
 - PGC de 1990
 - Necesario para armonizar con IS
 - Cambio radical de enfoque respecto base imponible
 - Se parte de la base de CPyG
 - ⇒ Ajustes posteriores
 - Base imponible sintética
- g. Texto Refundido de 2004
 - Aumentar claridad y unificar excepciones
- h. Ley de 2007
 - Adaptación a Europa en términos contables
 - Marco del PGC 2007
- i. Reformas durante la crisis 2012
 - Aumentar tipo efectivo
 - Reducción de deducciones
 - Limitación de compensación de bases negativas
 - Aumento de bases imponibles
 - Límites a deducibilidad
- j. Recuperación a partir de 2013 y 2014
 - Deducciones por inversión de beneficios
 - Deducciones por I+D+i
 - Patent box
 - Incentivar ingresos por patentes y similares
- k. Ley de 2014
 - Simplificación general
 - Rebaja del tipo impositivo nominal al 25 %
 - Manteniendo tipo 30 % para entidades financieras
 - Rebajas para pequeñas empresas y nueva creación
 - Ampliación de base imponible
 - Compensar reducción del tipo de gravamen
 - Reducir deducciones

Reducir deducibilidad del gasto

vii. *Elementos definidores*

- a. SA–Sujeto activo
 - Estado, Haciendas forales
- b. SP–Sujeto pasivo
 - Personal
- c. HI – Hecho Imponible
 - Directo
- d. BI – Base Imponible
 - Sintética
- e. TG – Tipo de Gravamen
 - Progresivo
- f. CL – Cuota Líquida
 - Subjetiva
- g. PI – Periodo Impositivo
 - Periódico

2. Esquema de liquidación estimación directa

- i. *Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias*
 - +/- Ajustes extracontables
 - Reducciones por reservas de capitalización y nivelación
 - Compensación de bases negativas anteriores
- ii. *Base imponible*
 - x Tipo
- iii. *Cuota íntegra*
 - Deducciones por doble imposición
- iv. *Cuota íntegra ajustada positiva*
 - Bonificaciones
 - Deducciones para incentivar actividades
- v. *Cuota líquida*
 - Retenciones y demás pagos a cuenta
- vi. *Cuota diferencial a ingresar o devolver*

3. Sujeto pasivo

- i. *Determinación del sujeto pasivo*
 - Con residencia habitual en España
- a. Residente si cumple alguno:
 - i) Domicilio social en España
 - ii) Constituidos conforme a leyes españolas
 - iii) Sede de dirección efectiva en España
- b. Residentes en paraísos fiscales
 - Se presumen residentes en España
 - Activos principales en España
 - Actividad principal desarrollada en España
 - Dirección efectiva y control en España
- ii. *Tipos de personas jurídicas*
 - a. Sociedades mercantiles
 - b. Sociedades civiles con objeto mercantil
 - c. Sociedades estatales, autonómicas, provinciales y locales
 - d. Cooperativas

- e. Unipersonales
- f. Agrupaciones de interés económico
- g. Fundaciones públicas y privadas
- h. Entes públicos
- i. Entidades sin personalidad jurídica
 - Fondos de inversión
 - Uniones temporales de empresas
 - Fondos capital-riesgo
 - Fondos de pensiones
 - Fondos de titulización

iii. *Exentos*

- a. Estado, CCAA, CCLL, SS
- b. Entes públicos
 - Banco de España, Estado, ATT, ICO, Fondo Garantía Depósitos...
 - Instituto de España
 - Otros organismos públicos
- c. Índice de entidades
 - Censo de todos los sujetos pasivos del IS no exentos

iv. *Parcialmente exentos*

- a. Fundaciones
- b. ONGs
- c. Asociaciones de utilidad pública
- d. Cruz Roja de España y ONCE
- e. Iglesia Católica y otras religiones

4. Hecho imponible

i. *Concepto*

- a. Obtención de rentas por personas jurídicas residentes
 - Independientemente de lugar de obtención
- b. Tributan por renta mundial
 - Independientemente de residencia de pagador

ii. *Rentas exentas*

- a. Objetivas
 - Dividendos y transmisión de valores sobre no residentes
 - Dividendos de sociedades en el extranjero
 - Sujetas a impuesto análogo al menos 10%
 - Sujetas a convenio de doble imposición
 - No en paraíso fiscal
 - Dividendos de sociedades en España
 - Al menos 5 % o 20 M de € de inversión en sociedad
 - 50 % de rentas positivas por venta de inm. urbanos
 - Con carácter de ANCMV
- b. Subjetivas
 - Plenas
 - Estado, CCAA, CCLL
 - Organismos autónomos y análogos
 - Banco de España, FGDepósitos, FGInversiones
 - Entidades SS
 - Reales Academias y análogos

→ Agencias Estatales

Parciales

→ Entidades sin ánimo de lucro exentos por actividades de objeto social

→ Uniones, federaciones, confederaciones de coop., colegios profesionales, cámaras, sindicatos...

→ Partidos políticos por rentas para financiación

5. Base imponible

i. *Estimación objetiva*

a. Aplica índices o módulos

Variables distintas del beneficio neto

→ Tamaño local

→ Consumo eléctrico

→ ...

b. Relativamente poco utilizado

c. Criticado por posible fraude

d. Puede ser desfavorable a sujeto pasivo

Especialmente en periodo de crisis

⇒ Efectos macro pro-cíclicos

Rentas gravadas caen en crecimiento

Coste fiscal aumenta en recesión

ii. *Estimación directa*

a. Parte de resultado contable

→ Aplica correcciones

b. Método general de liquidación

iii. *Ajustes extracontables*

iv. *Amortización*

a. Tres métodos aceptables recogidos en la Ley de IS

i. Coeficientes de amortización

ii. Coeficiente constante

iii. Números dígitos

También aceptable plan de amortización

→ Aprobado por administración para el sujeto

También aceptable si justificado el importe

Libertad de amortización en general

v. *Deterioro de valor*

Deducibles pérdidas por insolvencia de deudores

vi. *Provisiones*

Algunos sí son deducibles

vii. *Gastos financieros*

a. Deducibles hasta:

30 % del beneficio operativo

1.000.000 de € en todo caso

b. Posible deducir

viii. *Gastos no deducibles*

a. Cuota del IS

b. Retribución de fondos propios

c. Multas y sanciones penales y administrativas

d. Pérdidas del juego

e. Donativos y liberalidades

f. Acciones contrarias al ordenamiento jurídico

g. Acciones realizadas con paraísos fiscales

ix. *Revalorizaciones*

a. En general no se integra en base imponible

→ Si no hay que imputar a CPyG

b. Algunos elementos patrimoniales sí

→ Valorarse a valor de mercado

⇒ Especialmente importante en precios de transferencia

x. *Arrendamientos financieros (leasing)*

xi. *Dividendos recibidos de otras entidades, residentes o no*

a. Necesario cumplir requisitos

Más de 5 % de participación en la que reparte

Más de 20 millones de euros de inversión

xii. *Compensación de bases negativas anteriores*

Posible compensar con bases negativas anteriores

Ilimitada en el tiempo

→ Porque posible compensación sucesiva

xiii. *Reducciones por determinados activos intangibles*

a. Activos relativos a la propiedad intelectual

b. Creados por empresa en determinado porcentaje

c. Rentas relativas a este tipo de activos

Pueden reducirse en un 60 % de la base imponible

xiv. *Reducciones por reservas de capitalización y de nivelación*

a. Reservas de capitalización

→ Aumento de fondos propios

→ Cargo a beneficios

⇒ 10 % de reserva minora base imponible

b. Reserva de nivelación

Sólo Entidades de Reducida Dimensión

10 % de base imponible

→ Constitución de reserva indisponible

Si no se generan bases negativas en 5 años siguientes

→ Se revierte reserva de nivelación

⇒ Se realiza ajuste positivo a base imponible

6. Cuota íntegra

i. *Tipo general*

a. 25 % a partir de 2016

ii. *Excepciones*

a. 30 %

entidades financieras

explotación de hidrocarburos

b. 20 %

cooperativas fiscalmente protegidas

c. 15 %

entidades de nueva creación

d. 10 %

entidades sin fines de lucro

incentivos fiscales al mecenazgo

e. 1 %

SICAVs con más de 100 accionistas

Fondos de inversión de carácter financiero

f. 0 %

SOCIMIs sobre dividendos repartidos

→ 15 % sobre no repartidos

Fondos de pensiones

ETVE

iii. *Territorios forales*

a. Vizcaya: tipo general del 24 %

iv. *Comparaciones internacionales*

a. España aproximadamente en la media mundial

7. Cuota íntegra ajustada positiva

i. *Cuota íntegra*

- *Bonificaciones*

a. Minoraciones sobre la cuota íntegra

b. Ceuta y Melilla: 50 %

c. Cooperativas especialmente protegidas: 50 %

d. Sociedades para arrendamiento viviendas: 85 %

e. Prestación servicios públicos locales por EPúblicas: 99 %

- *Deducción por doble imposición legal y económica*

a. Para rendimientos obtenidos antes de 2015

Actualmente (2020) directamente exención en base

b. Doble imposición jurídica

Quién ya haya tributado no debe volver a tributar

Mismo contribuyente gravado en dos Estados

Ejemplo: empresa española en Canadá y España

→ Pago por territorialidad en Canadá

→ Pago por rentas mundiales en España

c. Doble imposición económica

Lo que ya haya tributado no debe volver a tributar

Ej.: dividendos de filiales extranjeras que ya tributarón

No requiere cumplimiento de requisito de part. mínima

→ Esta es la diferencia con la exención

d. Deducción

De la cuota íntegra, la menor cantidad entre:

i. Importe efectivo satisfecho en el extranjero por impuesto análogo

ii. Importe que correspondería si obtenido en España

8. Cuota líquida

i. *Cuota íntegra ajustada positiva*

- *Deducción por reinversión en beneficios extraordinarios*

- *Deducciones inversión en activos materiales fijos nuevos*

- *Deducciones por inversión en determinadas actividades*

a. I+D

- b. Producciones cinematográficas españolas
- c. Empleo menores de 30 años
- d. Desempleados con prestación por desempleo
- e. Discapacitados
- f. Inversión de beneficios
- g. Sociedades forestales
- *Deducciones acontecimientos de especial interés público*
- *Deducción por inversiones*
- *Deducciones para incentivar actividades*

9. Cuota diferencial

- i. *Cuota líquida*
 - *Retenciones e ingresos a cuenta*
 - *Pagos fraccionados*
 - a. SPasivos deben realizar 3 pagos fraccionados
 - b. Pagos se descuentan de la cuota líquida
 - *Retenciones sobre precios*

10. Periodo impositivo

- i. *Coincide con ejercicio económico de entidad*
 - No tiene por qué coincidir con año natural
 - Siempre inferior a 12 meses
- ii. *Devengo*
 - a. Último día del periodo impositivo
 - b. Salvo eventos:
 - Extinción de la sociedad
 - Cambio de residencia
 - Cambio de forma jurídica a exenta de IS
 - c. En estos casos, devengo en día de evento
- iii. *Presentación de declaración*
 - a. Conclusión de 6 meses posteriores a periodo impositivo
 - +25 días naturales para presentar
 - ⇒ si año natural: primeros 25 días de julio

11. Gestión del impuesto

- i. *Información*
 - a. Coordinada con registros públicos y notarios
- ii. *Obligación de declarar*
 - a. 25 días siguientes a 6 meses posteriores a fin de periodo impositivo
- iii. *Procedimiento de pago o de devolución*
 - a. Pago
 - b. Entrega de bienes de patrimonio nacional
- iv. *Retenciones*
 - a. Anticipos de las obligaciones a su cargo
 - b. Obligados:
 - Los que abonan rentas sujetas al impuesto
 - c. Deducibles de cuota líquida
 - Del que tiene la obligación y se le retiene

- d. Ejemplos de rentas retenidas
 - Premios derivados de participación en juegos
 - Dividendos
 - Rentas por inmuebles urbanos
- e. Retenibles al 19%

v. *Pago fraccionado*

- a. Anticipar a cuenta del impuesto final
- b. Abril, octubre y diciembre
- c. Evitar costes de financiación para Hacienda

12. Regímenes especiales

- i. *ETVE*
 - a. Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros
 - b. Introducido en 1995
 - c. Canalizar inversiones a través de holding en España
 - Sin tener que tributar por rentas
 - Personas no residentes en España
 - Valores extranjeros
 - d. Requisitos
 - Objeto social gestión administración valores de NO RESIDENTES
 - Organización mínima de medios materiales
 - Al menos un trabajador (no exclusivo)
 - Valores poseídos deben ser nominativos
 - Porcentaje mínimo en sociedades
 - 5 % o 20 M de €
 - Mantenimiento mínimo de 1 año de entidades
 - Sociedades deben realizar actividad mercantil
 - e. Incentivos fiscales
 - Exención en dividendos sociedades extranjeras
 - Exención en ganancias por sociedades extranjeras
- ii. *Empresas de reducida dimensión*
 - a. Requisitos
 - Cifra de negocios neta <10 M de €
 - Tres periodos tras superar 10 M de €
 - b. Incentivos fiscales
 - Libertad de amortización
 - Inmovilizado material
 - Inversiones inmobiliarias
 - Inversiones de escaso valor
 - Amortización acelerada posible
 - Pérdidas por deterioro de crédito
 - Deducibles hasta cierto límite
 - Tipo de gravamen del 25 % hasta primeros 300.000
 - Igual a gravamen general
 - Tipo de gravamen al 30 % para siguientes
- iii. *Régimen especial de cooperativas*
 - a. Requisitos
 - Cooperativas fiscalmente protegidas
 - Cooperativas especialmente protegidas

²En las cooperativas, es obligatorio destinar una cantidad mínima del excedente anual a este fondo con el objetivo de consolidar, desarrollar y garantizar el futuro de la sociedad.

- b. Incentivos fiscales
 - Deducción del 50 % de resultado a Fondo de Reserva Obligatorio²
 - Tipo de gravamen del 20 %, y 25 % para cooperativas de crédito
 - (resultado extracooperativo al tipo general)
 - Libertad de amortización
 - Compensación de pérdidas hasta 15 años y más favorable
- iv. *Entidades parcialmente exentas*
 - a. Requisitos
 - Lista cerrada de entidades
 - Colegios profesionales, asociaciones, sindicatos
 - Fondos para reconversión
 - Mutuas de enfermedad y accidentes
 - Entidades de derecho público
 - b. Incentivos fiscales
 - Exención a actividades en su objeto social
 - Obligación de declarar todas las rentas
- v. *SOCIMI*³
 - a. Requisitos
 - Régimen optativo
 - También aplicable a socios
 - Objeto social
 - Adquisición y promoción inmuebles para alquiler
 - Participaciones en otras SOCIMIs
 - Tenencia de IIC inmobiliarias
 - Invertir 80 % de activo en inmuebles urbanos
 - 80 % de rentas deben provenir
 - Alquiler
 - Dividendos de participaciones mismo objeto
 - Acciones deben negociarse:
 - SMN español o de EEE
 - País con acuerdo de intercambio de información
 - Capital social mínimo
 - Una sola clase acciones
 - Denominación SOCIMI S.A.
 - Reserva de denominación
 - b. Incentivos fiscales
 - 0 % en IS
 - Algunos gravámenes especiales
 - Socios con >5 %
 - Dividendos exentos para socios
- vi. *Entidades dedicadas a arrendamiento de viviendas*
 - a. Requisitos
 - Sociedades con principal actividad arrendar viviendas
 - Más de 8 viviendas arrendadas
 - b. Incentivos fiscales
 - Reducción 85 % con carácter general

13. Propuestas de reforma

- i. *Consolidación de deducciones*
 - a. Se han llevado a cabo varias rondas
- ii. *Incentivar financiación vía recursos propios*
- iii. *Reducir desincentivos al crecimiento*
 - a. En forma de tarifas distintas según tamaño
 - Régimen de empresas de reducida dimensión
- iv. *CCCTB*
 - a. Common Consolidated Corporate Tax Base
 - Propuesto por primera vez en 2011
 - Segunda propuesta en 2016
 - Sin acuerdo en CdUE
 - b. Modelo tributario actual
 - Mal adaptado a multinacionales
 - Operación en múltiples jurisdicciones
 - Operación a través de filiales
 - c. Problemas de modelo actual
 - Cálculo de obligaciones distinto en cada EM
 - Incentivos a desviación de bases imponibles
 - Aumento de costes administrativos
 - Evasión fiscal
 - d. Consolidar cálculo de base
 - Igual método en todos los EEMM
 - e. Consolidar bases imponibles de multinacionales
 - Reglas de consolidación de grupos de empresas
 - Reducir impacto fiscal de precios de transferencia
 - f. Establecer fórmula de reparto
 - Según variables que asignen relación:
 - Trabajadores empleados
 - Activos
 - Ingresos
 - ...
- v. *Figuras tributarias complementarias*
- vi. *ISDSD – Impuesto sobre determinados servicios digitales*
 - a. Impuesto sobre ingresos por ventas de determinados servicios
 - Publicidad en línea
 - Intermediación digital
 - b. Mínimo del 3 %
 - c. Empresas con ingresos mínimos
 - En la UE
 - A nivel mundial
 - d. Propuesta de implementación a nivel UE
 - e. Algunos estados implementan de manera provisional
 - f. Críticas
 - Desincentiva crecimiento de empresas
 - Dificulta competencia tecnológica europea
- vii. *IsTF – Impuesto sobre transacciones financieras*

³Ver [AEAT sobre regímenes fiscales especiales](#).

14. Valoración

- i. *Figura esencial de sistemas tributarios*
 - a. Facilidad para gravar
 - b. Impacto sobre decisiones de inversión
- ii. *Separación beneficios fiscales y contables*
 - a. Tendencia hacia menor separación
 - b. Primeras versiones del impuesto desde 1979
Separación total
 - c. Progresivamente cambio de enfoque
Se parte de beneficio contable de entidad
→ Aplicación de correcciones
- iii. *Pérdida de importancia tras crisis financiera*
 - a. Llegó a alcanzar >40.000 M de tributación
 - b. Bajada impositiva en 2014 al 25 %
 - c.

II. IMPUESTO DE LA RENTA DE NO RESIDENTES**1. Idea clave**

- i. *Características generales*
 - a. Objetivo
Gravar rentas obtenidas en España
→ Por sujetos no residentes
 - b. Ámbito de aplicación
Territorio nacional
Sujeto a convenios de Doble Tributación
 - c. Ley del IRNR – 2004 por RDLegislativo
 - d. Competencias
AGE
- ii. *Elementos definidores*
 - a. SA–Sujeto activo
Administración Central
 - b. SP–Sujeto pasivo
Personal
→ PFísicas y Jurídicas No Residentes
 - c. HI – Hecho Imponible
Directo
→ Obtención de rentas en España
→ Rentas mundiales a través de est. permanente
 - d. BI – Base Imponible
Analítica
 - e. TG – Tipo de Gravamen
Proporcional
 - f. DT – Deuda tributaria
Subjetiva
 - g. PI – Periodo Impositivo
Con establecimiento permanente
→ Periódico
Sin establecimiento permanente
→ Instantáneo

iii. Importancia⁴CECO Nuevo

- a. Cualitativa
Control de rentas de no residentes
Importante fuente de información
- b. Cuantitativa
Cercana a 2.700 M de €
Especialmente sin establecimiento permanente
Reducida en contexto global
→ Pero no es irrelevante

2. Objeto y formas de sujeción

- i. *Establecimiento permanente*
 - a. Totalidad de renta imputable a establecimiento
 - b. Independientemente de donde se haya obtenido
Renta mundial
- ii. *Sin establecimiento permanente*
 - a. Separadamente por cada devengo
 - b. Total separación
 - c. Sin posibilidad de compensación
 - d. Aplicables normas aplicables a IRPF

3. Hecho imponible

- i. *Rentas obtenidas en España*
 - a. Rentas de AEconómicas mediante EP
 - b. Rentas de AEconómicas sin EP
 - c. Rdtos. del trabajo
 - d. Pensiones y otros derivados de trabajo en España
 - e. Rdtos de capital inmobiliario
Dividendos de sociedad residente
Intereses y otros por cesión de cap. propios
Canones y regalías pagados por residentes
 - f. Rdtos. de bienes inmuebles
 - g. Rentas imputadas a titulares de viviendas en España
 - h. Ganancias patrimoniales
Valores emitidos por residentes
Inmuebles situados en España
Muebles situados en España
- ii. *EXENTAS⁴*
 - a. Exentas del IRPF
 - b. Deuda pública sin mediación de EP
 - c. Otras

4. Sujeto pasivo

- i. *Personas físicas y entidades*
 - a. Sin residencia en España
 - b. Obtengan rentas en España
 - c. No sean contribuyentes de IRPF
- ii. *Residentes en España*
 - a. Miembros de misiones, consulados...
- iii. *Residentes en UE*
 - a. Pueden optar a tributar por IPRF
→ Sujeto a cumplimiento de tres requisitos
- iv. *Residentes en régimen de atribución de rentas*
- v. *Responsables*

- a. Concepto
 - Responden solidariamente aunque no sean SPasivo
- b. Pagador de rendimientos a NResidente sin EP
- c. Depositario o gestor de bienes de NResidentes sin EP
 - En relación a bienes gestionados

vi. Representante

- a. Obligación de nombrar representante en España
- b. Requisitos
 - Operan mediante EP
 - Territorios sin intercambio de información
 - Atribución con presencia en territorio español
 - Requeridos por AEAT

5. Tipo de gravamen

- i. Actividades económicas con EP
 - a. Tipo correspondiente al IS
- ii. Pensiones
 - a. 8% 40%
- iii. Trabajadores de temporada
 - a. 2% trabajadores de temporada
- iv. Rdtos. del trabajo de trabajadores de misiones diplomáticas
 - a. 8% rdtos. de trabajadores de misiones diplomáticas
- v. Resto de actividades
 - a. 19%
 - Ganancias patrimoniales por transmisión de inmuebles
 - Dividendos e intereses
 - rentas transferidas a exterior por EP de empresas no UE
 - b. 19% UE+NOR+ISL, 24% resto
 - Actividades económicas sin EP
 - Trabajo
 - Administradores
 - Cánones
 - Capital inmobiliario
 - Rentas imputadas
 - GPatrimoniales no derivadas de transmisión

6. Doble imposición internacional

- i. Concepto
 - a. Tratados internacionales
 - b. Marco ONU o OCDE
 - c. Acuerdo bilateral
 - Evitar doble tributación de rentas
- ii. Interacción con IRNR
 - a. Puede determinarse que tributan sólo en país de residencia

7. Ley Beckham

- i. Marco jurídico
- ii. RD de 2007

iii. Concepto

- a. Permitir a impatriados tributar sólo por rentas en España
- b. 24% sobre primeros 600.000
 - Tipo de IRNR
- c. 45% sobre el resto
- d. Rentas mundiales no tributan
 - Como si no fuesen residentes fiscales

8. Esquema de liquidación de IRNR con EP

- i. EP como sujeto pasivo
 - a. Instalaciones estables de forma continuada
 - b. Autorizados para contratar en nombre de contribuyente
 - c. Se ejerza con habitualidad
- ii. Devengo
 - a. Anual
 - b. Periodo económico del EP
 - c. Devengo el último día
- iii. Base imponible
 - a. Valoración de operaciones conforme a IS
 - b. Gastos deducibles
 - Gastos de dirección y administración
 - c. No deducibles
 - Pagos del EP a casa central
 - Intereses, cánones, comisiones...
 - d. Compensación de pérdidas
 - De acuerdo con IS
- iv. Tipo de Gravamen
 - a. IS
- v. Deuda tributaria
 - a. Cuota íntegra restando:
 - Bonificaciones del IS
 - Retenciones, ingresos a cuenta, pagos fraccionados

9. Valoración

- i. Regímenes de residentes no domiciliados
 - a. Existentes en algunos competidores de España
 - Reino Unido
 - Portugal
 - Italia
 - b. Concepto
 - Gravar rentas obtenidas en país de régimen
 - No gravar rentas obtenidas en el resto del mundo
 - Pej.: pensiones obtenidas en el extranjero
 - ⇒ Salvo las que viajen de vuelta al exterior
 - c. Objetivo
 - Fomentar cambio de residencia a España
 - Traer inversión
 - Residentes con alto nivel de gasto
- ii. Atracción de rentas extranjeras
- iii. Comparaciones internacionales

- iv. *Evolución reciente*
- v. *Propuestas de reforma*

CONCLUSIÓN

1. Recapitulación

- i. *Consideraciones iniciales del IS*
- ii. *Esquema de liquidación*
- iii. *Tributación de sociedades no residentes*

2. Idea final

- i. *Brecha entre beneficios y pagos por IS*
 - a. Aumento en los últimos años
 - b. Beneficios contables a niveles pre-crisis
 - Recaudación de aún la mitad
 - c. Razones
 - Bajada de tipos 30 % a 25 %

- Empresas españolas ganan dinero fuera
- Prefieren no repatriar dividendos
- d. Exención de ventas de empresas participadas o filiales
- e. Acumulación de pérdidas de años anteriores
 - En crisis, pérdidas acumuladas
 - Minoraron base de 2014 en 20.000 M de €
- ii. *Tipos efectivos*
 - a. Muy amplio catálogo de
 - Reducciones
 - Deducciones
 - Bonificaciones
 - Tipo efectivo de PYMES: 18 %
 - Tipo efectivo de empresas: 7,6 %

GRÁFICAS

CONCEPTOS

PREGUNTAS

NOTAS

BIBLIOGRAFÍA

Mirar en Palgrave:

-