

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 tributaron

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:

-