

CIRCULAR 9/14

ANTEPROYECTO DE LEY POR LA QUE SE MODIFICAN LA LEY 35/2006, DE 28 DE NOVIEMBRE, DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS, EL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES, APROBADO POR EL REAL DECRETO LEGISLATIVO 5/2004, DE 5 DE MARZO, Y OTRAS NORMAS TRIBUTARIAS

En referencia a las modificaciones previstas en el anteproyecto de Ley¹ por el que se modifica el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante, TRLIRNR²), indicar que el citado texto, y conforme a su exposición de motivos, tiene como finalidad:

- Adaptar la normativa interna al marco normativo comunitario.
- Acompasar las normas del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) a los cambios que en el mismo Anteproyecto están previstos para la Renta de las personas físicas Residentes (IRPF), así como en otro Anteproyecto para las personas jurídicas (Impuesto sobre Sociedades).
- Reforzar la seguridad jurídica.

En aras de alcanzar dichos objetivos, se acometen distintas modificaciones que, básicamente, afectan a las exenciones, a la base imponible así como a los tipos de gravamen, y que se prevee entren en vigor a partir del **1 de enero de 2015**.

En las páginas siguientes les resumimos dichas novedades.

¹ Puede consultarse el texto íntegro del Anteproyecto en el siguiente enlace:

<http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/Tributarios/Anteproyecto%20Ley%20IRPF.pdf>

² Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR), aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2001, de 5 de marzo.

1.- Medidas para favorecer la libertad de circulación conforme al marco jurídico comunitario, y dotar de mayor claridad a la normativa.

1.1. Exención dividendos a sociedades matrices (art. 14.1 TRLIRNR)

Se cambian las condiciones para la exención de las distribuciones de dividendos a sociedades matrices residentes en los Estados integrantes del Espacio Económico Europeo (en adelante, EEE).

En concreto, si hasta la fecha se venía exigiendo, entre otros requisitos, que dichas sociedades residieran en un Estado que hubiera "suscrito con España un Convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria", ahora la norma cambia su redacción para exigir la residencia en un Estado con un "efectivo intercambio de información tributaria", en los nuevos términos introducidos en la Disposición Adicional Primera de la Ley 36/2006 de medidas para la prevención del fraude fiscal.

1.2. Distinción para los No Residentes sin Establecimiento Permanente (EP) entre personas físicas y jurídicas (art. 24.6 TRLIRNR)

Se modifican las reglas para la determinación de la base imponible de los contribuyentes residentes en la UE, que hasta la fecha permiten deducir tanto a contribuyentes personas físicas como jurídicas, los gastos previstos en la Ley del IRPF, siempre que acrediten que están directamente relacionados con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España.

Por un lado, estas reglas se extienden también a residentes en un Estado miembro del EEE con el que existas un efectivo intercambio de información tributaria.

Por otro lado, se prevé que deba atenderse a su efectiva condición de persona física o jurídica, de forma que en el caso de personas jurídicas la norma de referencia para la deducción de los gastos sea la Ley del Impuesto sobre Sociedades, con iguales requisitos de acreditación y vinculación con la actividad realizada en España que los hasta ahora vigentes.

1.3. Opción de tributar como contribuyentes en el IRPF a personas físicas de la UE (art. 46, apartados 1, 9 y 10 del TRLIRNR)

Se extiende el régimen de opción para contribuyentes residentes en otros Estados Miembros de la UE de tributar por el IRPF a los residentes en un Estado miembro del EEE con el que exista

efectivo intercambio de información tributaria, ampliándose los supuestos de aplicación también al caso de que el contribuyente haya obtenido en territorio español una renta inferior al 90% del mínimo personal y familiar que le hubiere correspondido de haber sido residentes fiscal en España, y que la renta obtenida fuera de España haya sido, asimismo, inferior a dicho mínimo.

1.4. Exención por reinversión en vivienda habitual para no residentes (nueva disposición adicional 7ª del TRLIRNR)

Estará exenta de gravamen la ganancia patrimonial generada en la transmisión de un inmueble que haya constituido la vivienda habitual de un no residente en España, siempre que el importe obtenido en dicha transmisión se reinvierta en la adquisición de otra vivienda habitual, y bajo las mismas condiciones aplicables a los residentes fiscales en España.

No obstante, esta exención no exime -al comprador- de aplicar la retención del 3% del precio de transmisión en las transmisiones de inmuebles por no residentes.

2.- Medidas para acomodar el IRNR a las reformas efectuadas en otros tributos.

2.1. Tipos de gravamen (art. 19.1, 25.1, 38.1 regla 2ª, supresión disposición adicional 2ª e inclusión nueva D.A. 9ª del TRLIRNR)

Se modifican los tipos de gravamen aplicables para adaptarlos a las modificaciones sufridas en otros tributos (IRPF e IS):

- El tipo de gravamen para los establecimientos permanentes (EP) será el aplicable según las normas del Impuesto sobre Sociedades.
- El tipo de gravamen para las rentas obtenidas por no residentes sin mediación de EP será:
 - a) Con carácter general: 24% (actualmente el 24,75%).
 - b) No residentes en la UE (o en un estado miembro del EEE³ con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria): 20% (en 2015) y 19% a partir de 2016 (el tipo actual es del 24,75%).

De esta forma, el Anteproyecto viene a igualar la tributación general de los residentes en la UE con la existente para dividendos, intereses y ganancias patrimoniales derivadas de la

³ EEE: Espacio Económico Europeo.

transmisión de elementos patrimoniales que también será del 19% desde 2016 (20% durante 2015).

- El tipo de gravamen para las entidades en atribución de rentas con presencia en territorio español se establece en el 25%.
- El tipo de imposición complementaria para las rentas transferidas al extranjero por EP en España será del 20% en 2015 y 19% a partir de 2016.

2.2. Transmisión de derechos de suscripción. Nueva obligación de retención (art. 31.2 TRLIRNR)

Se establece una nueva obligación de retención en las transmisiones de derechos de suscripción por personas físicas no residentes, en cuyo caso, la base imponible será el importe de la transmisión y el tipo de gravamen el 19%.

2.3. Eliminación de la exención de dividendos (art. 14.1 letra j TRLIRNR)

En línea con la modificación propuesta para el IRPF, se suprime la exención de hasta 1.500 € sobre dividendos obtenidos por ciertas personas físicas no residentes.

2.4. Determinación del valor de adquisición para las ganancias patrimoniales por cambio de residencia (art. 24.4 TRLIRNR)

En el supuesto de ganancias patrimoniales por transmisión de acciones o participaciones obtenidas por no residentes a los que previamente les hubiera sido de aplicación el nuevo régimen de tributación por cambio de residencia, se establece expresamente que la ganancia patrimonial se computará tomando como valor de adquisición el valor de mercado de las acciones utilizado a efectos del citado nuevo régimen.

2.5. Elementos afectos a un establecimiento permanente (art. 18.5 TRLIRNR)

Se traslada de la normativa del Impuesto sobre Sociedades a la de No Residentes la obligación de integrar en la base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor contable de los elementos afectos a un establecimiento permanente que cesa su actividad o son transferidos al extranjero.

3. Otras modificaciones de carácter técnico a los efectos de clarificar la aplicación de determinadas normas.

3.1. Modificación del concepto de paraíso fiscal (modificación de la D.A. 1ª de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal)

Con incidencia no sólo en el IRNR sino también en otros impuestos, se modifica la "definición de paraíso fiscal, de nula tributación y de efectivo intercambio de información tributaria" para incluir nuevos criterios actualizadores de la lista de paraísos fiscales y, en particular, la posibilidad de que los países o territorios con esta consideración firmen el "Convenio de Asistencia Mútua en Materia Fiscal de la OCDE, enmendado por el Protocolo 2010" o los resultados de las "evaluaciones inter pares" realizadas por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales.

Esta modificación, asimismo, habilita al gobierno para actualizar la relación de países y territorios que tengan la consideración de paraíso fiscal.

3.2. Modificación de las Cláusulas anti-abuso (art. 14 del TRLIRNR)

Se modifica la cláusula anti-abuso actualmente existente tanto para las distribuciones de dividendos a matrices residentes en la UE como en los pagos de cánones a empresas asociadas residentes en la UE, para admitir la no aplicación de la misma exclusivamente "*cuando la constitución y operativa de aquella* (la sociedad receptora del dividendo o canon) *responda a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la gestión de valores y otros activos*".

Barcelona, a 24 de julio de 2014.