

LECCIÓN 7: EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES

Supuestos prácticos elaborados por
Salvador Ramírez Gómez

1.- Una sociedad residente en Paraguay es contratada por una entidad residente en España a la que presta unos servicios de ejecución de obra, por los que percibe una retribución total de 100.000 euros. Dichos servicios se prestan durante los meses de enero y febrero de 2015. Para la prestación de este servicio se desplazaron temporalmente algunos trabajadores de la entidad no residente a los que ésta abonó unos salarios de 20.000 euros, y dietas por manutención y estancia por importe de 6.000 euros, e hizo frente asimismo a gastos por la adquisición de diversos materiales por un importe total de 40.000 euros.

Se trata de una sociedad residente en un país con el que no existe CDI aplicable. Deberá, pues, ser de aplicación la LIRNR, sin limitación alguna.

El tipo de actividad desarrollada, ejecución de obra, al tener una duración inferior a 6 meses, no se considera realizada mediante establecimiento permanente en nuestro país (art. 13.1.a LIRNR).

De acuerdo con el artículo 13.1.b) 1 de la LIRNR, se trata de una renta de actividad económica obtenida en territorio español sin mediación de establecimiento permanente, que, de acuerdo con el artículo 15.1, tributará de forma separada por cada devengo.

De acuerdo con el artículo 24.2 la base imponible será igual a la diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos de personal, de aprovisionamiento de materiales incorporados a las obras o trabajos y de suministros, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente (véase art. 5 RIRNR).

Ingresos íntegros	100.000
Gastos deducibles	66.000
Base imponible	44.000

De acuerdo con el artículo 25.1, La cuota tributaria se obtendrá aplicando a la base imponible el tipo general de gravamen del 24 por 100.

Cuota: $44.000 \times 24\% = 10.560$.

De acuerdo con el artículo 31, el pagador está obligado a practicar una retención a cuenta de una cantidad equivalente a la que resulte de aplicar las disposiciones previstas en esta Ley para determinar la deuda tributaria correspondiente a los contribuyente, sin tener en consideración los gastos a que se alude en el artículo 24.2.

Cuantía de la retención: $100.000 \times 24\% = 24.000$.

De acuerdo con el artículo 15.1 del RIRNR, dicha retención deberá ser declarada e ingresada por el retenedor en los 20 primeros días naturales del mes de abril, mediante el modelo 216 (aprobado por la ORDEN EHA/3290/2008, de 6 de noviembre).

Al tratarse de un renta sometida a retención, el contribuyente no está obligado a presentar declaración (art. 28.3 LIRNR) No obstante, dado que la cantidad retenida es superior a la cuantía del impuesto definitivo, el contribuyente podrá solicitar su devolución. En tal caso, deberá presentar solicitud de devolución (art. 16.1 RIRNR), utilizando el modelo 210, a partir del 1 de febrero de 2016 (Art. 5 Orden EHA/3316/2010 de 17 de diciembre), solicitando la devolución de 13.440.

2.- Un funcionario alemán, tras alcanzar la jubilación, traslada su residencia a la Costa del Sol. ¿Dónde tributará la pensión de jubilación?

Según el artículo 18.2 del CDI hispano-alemán de 3 de febrero de 2011, las pensiones públicas satisfechas a un ciudadano alemán, derivadas de un trabajo en el sector público, sólo pueden someterse a tributación en el Estado que las satisface, en este caso, Alemania. Si el perceptor, residente en España, fuese de nacionalidad española, entonces la pensión tributaría, exclusivamente, en España.

3.- Una sociedad residente en España participa en el 30 por 100 del capital social de una sociedad residente en Alemania y en el 2 por 100 de otra residente en Bélgica. Dónde tributan los dividendos percibidos por la sociedad española de ambas sociedades.

Los CDIs suscritos por España configuran para los dividendos, con carácter general, un régimen de tributación compartida entre el Estado de la fuente y el Estado de la residencia del perceptor, si bien, estableciendo limitaciones al tipo aplicable en el Estado de la fuente. Según el artículo 10 del Convenio hispano-alemán, los dividendos pueden someterse a imposición en el Estado en que resida la sociedad que los pague, pero el impuesto así exigido no puede exceder del 5 por 100 del importe bruto de los dividendos cuando el beneficiario es una sociedad (excluidas las sociedades de personas) que posea al menos el 10 por 100 del capital de la sociedad que abona los dividendos. De acuerdo con este precepto dichos dividendos, podrían someterse a tributación en Alemania con el límite del 5 por 100. No obstante, hay que tener en cuenta la Directiva 2011/96/UE, del Consejo de 30 de noviembre de 2011, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, según la cual los beneficios distribuidos por una sociedad filial a su sociedad matriz (se exige una participación mínima del 10 por 100) quedarán exentos de la retención en origen, asumiendo el criterio de imposición exclusiva en el Estado de la residencia del perceptor. En consecuencia, los dividendos percibidos de la sociedad alemana tributarán, exclusivamente, en España.

Respecto de los dividendos percibidos de la sociedad belga, el CDI suscrito con Bélgica, de 22 de junio de 2000, contempla un esquema similar de tributación compartida, estableciendo en el artículo 10.2 un límite a la tributación en el Estado de la fuente, en el que se obtienen los dividendos, el 15 por 100, límite que, si se trata de dividendos repartidos por una filial a su

matriz, que posea al menos el 25 por 100 del capital social, se reduce al 0 por 100, al establecerse una exención.

En consecuencia, al no alcanzarse el porcentaje de participación indicado, ni resultar de aplicación la Directiva sobre matrices y filiales, los dividendos obtenidos de la sociedad belga podrán ser gravados en Bélgica, si bien con el límite del 15 por 100. Ello con independencia de la tributación que corresponda en España, país de la residencia del perceptor, que vendrá obligada a aplicar las medidas necesarias para evitar la doble imposición (art. 23 CDI), medidas que para supuestos como el del caso están previstas en el artículo 31 de las LIS, de acuerdo con el cuál la sociedad española podrá deducir de la cuota el impuesto pagado en Bélgica, y en el artículo 32, que permite, para participaciones de cierta entidad, la deducción del impuesto soportado en Bélgica por los beneficios obtenidos por la entidad belga.

4.- Una persona física residente en Portugal, donde tienen su vivienda habitual, es propietaria de un negocio de restauración ubicado en España, a donde se desplaza desde Portugal a diario, y que constituye su única fuente de ingresos.

En primer lugar habrá que determinar el lugar de residencia fiscal, pues, en principio, podría considerarse residente en España, porque radica en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, art. 9.1.b) LIRPF. Pero por el hecho de tener su vivienda habitual en Portugal, sería también residente allí, por lo que habría que acudir al CDI Hispano-Portugués de 26 de octubre de 1993 para solucionar el conflicto de doble residencia. Según el art. 4.2, se considerará residente del Estado en que tengan una vivienda permanente a su disposición (Portugal).

Las rentas obtenidas en España, derivadas de la explotación de su negocio, obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español, podrán ser gravadas en España, al permitirlo el artículo 7 del CDI suscrito con Portugal, gravamen que se hace efectivo por el IRNR, cuyo artículo 13.1.a), considera dichas rentas obtenida en territorio español.

Asimismo, al tratarse de una persona física residente en un Estado miembro de la UE que obtiene en España más del 75% de sus rentas, derivadas del ejercicio de actividades económicas, podrá optar por el régimen previsto en el art. 46 LIRNR, sometiéndose al IRPF como residentes.

5.- CAMERUNESA, sociedad residente en Camerún, ha realizado las siguientes operaciones en España:

- a) El 23 de febrero de 2015 vendió acciones de REPSOL, por importe de 36.000€. dichas acciones fueron adquiridas el 2 de febrero de 1998, por importe de 24.000€.
- b) El 20 de abril de 2015 vende un solar por importe de 100.000€, habiendo pagado a la agencia inmobiliaria una comisión de 4.000€ y al Ayuntamiento, en concepto de plusvalía, 5.000€. Dicho inmueble había sido adquirido por importe de 70.000€ el 14 de mayo de 2001.

Al no existir CDI con Camerún, podemos acudir directamente a la LIRNR.

a) Venta acciones de REPSOL

- El artículo 13.1.i) 1º considera obtenidas en territorio español la ganancia patrimonial resultante de la venta de las acciones emitidas por una sociedad residente en España.
- El artículo 24.4 establece las reglas para determinar la base imponible: $36.000 - 24.000 = 12.000\text{€}$.
- La Disposición adicional novena establece el tipo aplicable: 20%, resultando una cuota de 2.400€.
- No existe obligación de practicar retención: art. 31.4.e) LIRNR, art. 10.3 RIRNR.
- El contribuyente deberá presentar la declaración e ingresar la cuantía del impuesto: Art. 28.1 LIRNR. Modelo 210, Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre. Plazo presentación: 1-20 abril Art. 5.c) EHA/3316/2010.

b) Venta solar.

El artículo 13.1.i) 1º considera obtenidas en territorio español la ganancia patrimonial cuando proceda de un bien inmueble situado en territorio español.

- Base imponible: art. 24.4 LIRNR:
 - Valor transmisión: $100.000 - 4.000 - 5.000 = 91.000$.
 - Valor de adquisición: 70.000.
 - Base imponible: 21.000
- Cuota: $20\% = 4.200$.
- Obligación del comprador de retener: Art. 25.2 LIRNR 3% sobre 100.000 = 3.000. Presentación modelo 211, Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre. Plazo: hasta el 20 de mayo (art. 14.3 RIRNR).
- Obligación del contribuyente: Declaración con ingreso de la diferencia ($4.200 - 3.000 = 1.200$), en el plazo que va desde el 21 de mayo al 21 de agosto: art. 14.4 RIRNR.

6.- CAMERU S.A., sociedad residente en Camerún, tiene un establecimiento permanente en Valladolid. Su base imponible del ejercicio 2012 asciende a 300.000€, transfiere un 50% de los beneficios obtenidos después de impuestos a la casa central. Además, le ha pagado a ésta en concepto de asistencia técnica un total de 5.670€.

a) Tributación por el beneficio obtenido:

- No existe CDI suscrito con Camerún.
- Art. 13.1.a) LIRNR, considera obtenidas en España las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas mediante establecimiento permanente situado en territorio español.
- Cuantía del impuesto: Art. 19.1 y Disposición Adicional Segunda LIRNR: 30% de 300.000 = 90.000€.
- Obligación de declaración en ingreso: Si el ejercicio económico coincide con el año natural, deberá presentar el modelo 200, entre el 1 y 25 de julio de 2013 (art. 136.1 LIS).

b) Aplicación del Gravamen complementario.

- Al tratarse de una entidad residente en un país que no es miembro de la UE y con el que no existe CDI, procede la aplicación del gravamen complementario establecido por el artículo 19.2 LIRNR
- Debe aplicarse sobre los beneficios transferidos y sobre otros gastos no deducibles (como es el caso de los debidos a la casa central por servicios de asistencia técnica):
- Si transfiere a la central la mitad de los beneficios después de impuestos, la transferencia será: 50% ($300.000 - 90.000 = 105.000$)
- Base del Gravamen complementario: $105.000 + 5.670 = 110.670$

- Cuota Gravamen complementario: $21\% \times 110.670 = 23.240,70$

c) Pago total de CAMERU S.A. en concepto de IRNR: $90.000 + 23.240,70 = 113.240,70$

7.- Una persona física, con residencia fiscal en Alemania ha obtenido en España, durante 2012, en concepto de dividendos del Banco de Santander, un importe bruto de 4.000 euros el 10 de febrero, y de 2.000 euros el 10 de octubre.

Resulta de aplicación al caso el CDI suscrito con Alemania, de 3 de febrero de 2001, cuyo artículo 10.2.b) permite que los indicados dividendos sean sometidos a tributación en España, si bien, con un tipo máximo del 15 por 100 del importe bruto percibido.

El artículo 13.1.f) LIRNR considera obtenidos en territorio español los dividendos derivados de la participación en los fondos propios de entidades residentes en España.

Al tratarse de una persona física residente en la Unión europea, resultará de aplicación el límite anual de la exención sobre dividendos de 1.500 euros, prevista en el artículo 14.1.j) LIRNR.

De acuerdo con el artículo 15 LIRNR la tributación será de forma separada por cada devengo total o parcial de renta sometida a gravamen.

En relación con los dividendos devengados el 10 de febrero, la base imponible será de $4.000 - 1.500 = 2.500\text{€}$ (artículo 24.6. 1ª LIRNR)

El tipo de gravamen aplicable durante 2012 es del 21 por 100 (Disposición Adicional Tercera LIRNR), por lo que la cuota resultante de la LIRNR será de 525€. Al resultar de aplicación el límite del CDI Hispano-Alemán habrá que comprobar el mismo: 15% sobre el dividendo bruto. Dividendo bruto: 4.000, tipo máximo: 15 por 100. Límite de gravamen: 600€. Puesto que el impuesto derivado de la aplicación de la LIRNR es de 525€ no procede reducción alguna.

El pago del dividendo por parte del Banco de Santander habrá soportado la retención correspondiente (art. 31 LIRNR) cuya cuantía se calcula sobre el importe del dividendo, incluido el importe exento (art. 31.4), con la aplicación del límite establecido por el CDI (art. 31.2 LIRNR), es decir, $4.000 \times 15\% = 600\text{€}$.

Al haber soportado una retención superior a la cuota del impuesto, el contribuyente tendrá derecho a solicitar la devolución del exceso (art. 16 RIRNR), mediante la presentación del modelo 210, a partir del 1 de febrero de 2013 (Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre).

En relación con los dividendos devengados el 10 de octubre, al haberse agotado la exención de los 1.500€ con el anterior devengo, la base imponible será de 2.000€, y la cuota resultante de la aplicación de la LIRNR del 21%, es decir, 420€. Al aplicar el límite de imposición del convenio, la cuota reducida será de 300€ (15% sobre 300).

También se habrá soportado la retención con ocasión del pago del dividendo, retención que en este caso habrá sido de 300€, el 15 por 100 del dividendo bruto percibido.

Al coincidir el importe de la retención con la cuota del impuesto,, el contribuyente no está obligado a presentar la declaración (art. 28.3 LIRNR)

8.- La Sra. Merkel, residente en Alemania, tiene dos inmuebles de su propiedad en la Costa del Sol. Uno lo destina al alquiler y el otro se lo reserva para su uso durante las vacaciones. La vivienda destinada al alquiler tiene un valor de adquisición de 200.000€ y un valor catastral de 60.000€. Durante el año 2012, por el alquiler percibe 2.000€ mensuales y soporta usos gastos mensuales de 300€. La vivienda destinada a uso propio tiene un valor de adquisición de 300.000€ y un valor catastral revisado de 80.000€

Resultará de aplicación el CDI España-Alemania, de 3 de febrero de 2011. El artículo 6 del CDI establece que “los rendimientos derivados de la utilización directa, el arrendamiento o aparcería, así como de cualquier otra forma de explotación de los bienes inmuebles”, pueden ser sometidos a tributación por el Estado donde se encuentra situado el inmueble, es decir, en España.

De acuerdo con el artículo 13.1.g) de la LIRNR, se consideran obtenidos en territorio español los rendimientos derivados, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en el mismo.

Al tratarse de rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente tributarán de forma separada por cada devengo (art. 15 LIRNR).

a) En relación con los rendimientos derivados de la vivienda en alquiler, éstos se devengarán cuando resulten exigibles, es decir, mensualmente, si bien, a efectos de la declaración-liquidación, ésta se efectuará trimestralmente, modelo 210, en los veinte primeros días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, en relación con las rentas cuya fecha de devengo esté comprendida en el trimestre natural anterior (art.5 de la Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre), pudiendo agruparlas en una sola declaración si proceden del mismo pagador (art. 2 de la Orden EHA/3316/2010).

La base imponible se determina de acuerdo con el artículo 24.6 de la LIRNR, aplicable a contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la UE, por lo que se podrán deducir los gastos previstos en la LIRPF.

Base imponible (trimestral): $6.000 - 1.800 = 4.200\text{€}$

Cuota tributaria: $1.039,50 \text{ (} 4.200 \times 24,75\%\text{)}$

Al tratarse de un alquiler de vivienda, el pagador es un particular que, como tal, no está obligado a practicar retención ni ingreso a cuenta.

b) En relación con la vivienda destinada a uso propio, existe la obligación de declarar una renta imputada, determinada según lo establecido por el artículo 85 de la LIRPF, el 1,1 por ciento del valor catastral.

Base imponible: $80.000 \times 1,1\% = 880$

Cuota tributaria: $880 \times 24,75\% = 217,80$

El devengo del impuesto se produce el 31 de diciembre (art. 27.1.c) LIRNR) y la declaración e ingreso debe efectuarse mediante la presentación del modelo 210, durante el año natural siguiente a la fecha del devengo.

9.- Una empresa residente en España que explota varios hoteles contrata, durante los meses de junio, julio y agosto de 2012, trabajadores residentes en Portugal, a los que abona un salario bruto de 2.000€ mensuales, habiéndole practicado un descuento por S.S. de 160€ mensuales, y a los que satisface una indemnización al finalizar su contrato de 300€.

Resulta de aplicación el CDI suscrito con Portugal, de 26 de octubre de 1993. De acuerdo con el artículo 15 del Convenio, los rendimientos obtenidos por dichos trabajadores, al realizarse el trabajo en España y ser satisfechos por una empresa española pueden someterse a imposición en España.

De acuerdo con el artículo 13.1.c) de la LIRNR se consideran obtenidos en España los rendimientos del trabajo, cuando deriven, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en territorio español.

Al tratarse de rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente tributarán de forma separada por cada devengo (art. 15 LIRNR) y deberán declararse trimestralmente, modelo 210, en los veinte primeros días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, en relación con las rentas cuya fecha de devengo esté comprendida en el trimestre natural anterior (art.5 de la Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre), pudiendo agruparlas en una sola declaración si proceden del mismo pagador (art. 2 de la Orden EHA/3316/2010).

En consecuencia, calcularemos, por un lado, el impuesto correspondiente a los rendimientos devengados en el mes de junio, y por otro los correspondientes a los meses de julio y agosto.

Para la determinación de la base imponible, al tratarse de trabajadores residentes en la Unión europea, será aplicable el artículo 24.6 de la LIRN, por lo que de los rendimientos íntegros se deducirán los gastos previstos en la Ley 35/2006, del IRPF.

Rendimientos devengados en el mes de junio:

Base imponible: $2.000 - 160 = 1.840$

Tipo aplicable: 2% (art. 25.1.g) LIRNR, aplicable a contratos de duración determinada para trabajadores extranjeros de temporada)

Cuota tributaria: 36,8€.

Los rendimientos habrán sido sometidos a la retención correspondiente por parte del pagador, que en este caso, se calcula aplicando el tipo de gravamen sobre el rendimiento íntegro, sin deducción de gastos, (art. 31.2 LIRNR).

Retención soportada: $2.000 \times 2\% = 40\text{€}$.

Al tratarse de rendimientos sobre los que se ha practicado la correspondiente retención, el contribuyente no está obligado a presentar la declaración, si bien, al haber soportado una retención superior a la cuantía del impuesto, podrá solicitar la devolución del exceso, (art. 16

RIRNR), mediante la presentación del modelo 210, a partir del 1 de febrero de 2013 (Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre).

Rendimientos devengados en los meses de julio y agosto:

Se sigue el mismo esquema descrito para los devengados en el mes de junio.

Base imponible: $4.300 - 320 = 3.980$ (la indemnización por finalización de contrato constituye un rendimiento del trabajo gravado).

Cuota tributaria: $3.980 \times 2\% = 79,6$

Retención soportada: $4.300 \times 2\% = 86$

Solicitud de devolución: modelo 210, a partir del 1 de febrero de 2013.

10.- El Sr. Saramago, residente en Portugal, percibe el 28 de febrero de 2013, un premio de 30.000€ del sorteo de la ONCE.

La Disposición Adicional quinta de la LIRNR, añadida por el art. 11 de la Ley 16/2012, con efectos de 1 de enero de 2013, crea un Gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas, que somete los mismos a un gravamen del 20 por 100.

No obstante, al tratarse de un residente en Portugal, habrá que tener en cuenta lo dispuesto en el CDI, de 26 de octubre de 1993, suscrito con dicho país, de acuerdo con el cual, este tipo de rentas sólo pueden someterse a tributación por el país de la residencia del perceptor (art. 22).

No obstante, el apartado 2 de la Disposición Adicional Quinta de la LIRN establece la obligación de retener, por parte del pagador, incluso en los casos en los que resulte aplicable una exención derivada de un CDI. Dicha retención será del 20 por ciento de la base imponible, que en estos casos está constituida por la parte del premio que exceda de 2.500€ (cantidad exenta). En consecuencia, el importe de la retención será de 5.500€ ($27.500 \times 20\%$). Cantidad que el pagador deberá declarar e ingresar, mediante el modelo 230, en los primeros 20 días naturales del mes de marzo (Orden HAP/70/2013, de 30 de enero).

Al invocar la aplicación del Convenio, el Sr. Saramago tendrá derecho a la devolución de la cantidad retenida, pues, como hemos visto dicho premio no tributa en España. Para ello, deberá presentar el modelo 210, solicitando la devolución, a partir del 1 de febrero de 2014 (art. 5.c) de la Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre).