

OpenCourseWare
Sistema Tributario Español

MÓDULO IV. Fiscalidad internacional

Lección 3.2. *El IRNR: contribuyentes residentes en Estados miembros de la Unión Europea.*

GUÍA DE ESTUDIO

Aitor Navarro Ibarrola

Tiempo estimado de lectura: 7 minutos

El IRNR: contribuyentes residentes en Estados miembros de la Unión Europea

El Derecho de la Unión Europea genera **matices significativos** en el tratamiento que el IRNR dispensa a los no residentes que son residentes en países miembros de la UE.

Esos matices provienen de dos fuentes distintas, que se corresponden con la distinción entre integración positiva e integración negativa expuesta en el epígrafe 11.3.3: por un lado, las **Directivas**; por otro, las **libertades fundamentales** del TFUE.

1. Las exenciones de origen europeo (integración positiva)

Por una parte, existe Derecho de la Unión Europea que, en forma de **Directivas**, prevé ciertas ventajas —en forma de exenciones— para operadores no residentes que son residentes en Estados miembros de la UE, y cuyo trato se ha extendido también a países del **Espacio Económico Europeo**. Su transposición ha tenido lugar en la normativa del IRNR. En concreto, en el **art. 14.1 TRLIRNR**:

Precepto	Exención
Art. 14.1.c)	Intereses
Art. 14.1.h)	Dividendos matriz-filial
Art. 14.1.k)	Dividendos obtenidos por fondos de pensiones
Art. 14.1.l)	Dividendos obtenidos por fondos de inversión
Art. 14.1.m)	Cánones

Conviene identificar el origen de cada una de estas exenciones y sus condiciones esenciales.

La exención de **intereses** (art. 14.1.c) tiene un alcance amplio: comprende los intereses y demás rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios, así como las ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles, obtenidos sin mediación de establecimiento permanente por residentes en otro Estado miembro de la Unión o del Espacio Económico Europeo con efectivo intercambio de información.

La exención de cánones (art. 14.1.m) transpone la **Directiva 2003/49/CE**, de intereses y cánones, y exige que ambas sociedades sean **asociadas** —participación directa de al menos el

25%, o participación de una tercera en ambas en ese porcentaje, mantenida de forma ininterrumpida durante el año anterior— y que la perceptora sea la **beneficiaria efectiva**.

La exención de **dividendos matriz-filial** (art. 14.1.h) transpone la **Directiva 2011/96/UE**. Exige, en lo esencial, participación directa o indirecta de al menos el **5%** en el capital de la filial española (o un valor de adquisición superior a 20 millones de euros, conforme a la remisión al art. 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades), mantenida de forma ininterrumpida durante el año anterior al devengo o completada posteriormente; que la matriz revista una de las formas societarias previstas en la Directiva y esté sujeta y no exenta a un impuesto sobre los beneficios; y que la filial esté igualmente sujeta y no exenta.

Las exenciones para **fondos de pensiones** (art. 14.1.k) y **fondos de inversión** (art. 14.1.l) tienen, en cambio, un origen distinto: no provienen de una Directiva, sino de la necesidad de **adaptar el IRNR a la doctrina del Tribunal de Justicia** sobre libre circulación de capitales. Su razón de ser es que un fondo residente en España tributa en régimen privilegiado —tipo del 1% en el caso de las instituciones de inversión colectiva—, de modo que someter al fondo no residente a una retención del 19% sobre el dividendo constituiría un trato discriminatorio incompatible con el art. 63 TFUE. Se trata, por tanto, de un ejemplo de integración negativa que ha acabado cristalizando en norma interna escrita.

2. Las particularidades derivadas de las libertades fundamentales (integración negativa)

Por otra parte, y en buena medida de conformidad con las **libertades fundamentales** recogidas en el TFUE, a los residentes de la Unión **no se les puede proporcionar un trato peor que el dispensado a los residentes** en España. Eso justifica que el IRNR establezca algunas particularidades:

No se necesita nombrar representante (art. 10 TRLIRNR). La obligación general de designar representante con residencia en España no se exige a los residentes en Estados de la Unión Europea, ni en los Estados del Espacio Económico Europeo con normativa de asistencia mutua.

Se permite deducir gastos (art. 24.6 TRLIRNR). Frente a la regla general de tributación sobre ingresos brutos que rige en el IRNR para las rentas obtenidas sin establecimiento permanente, los contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea pueden deducir los gastos previstos en la Ley del IRPF —si son personas físicas— o en la Ley del Impuesto sobre Sociedades —si son personas jurídicas—, siempre que acrediten que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisociable con la actividad realizada aquí.

Tipo de gravamen menor: 19% (art. 25.1.a) TRLIRNR). Frente al tipo general del 24% aplicable a las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, los residentes

en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo con efectivo intercambio de información tributan al **19%**.

Regla Schumacker (art. 46 TRLIRNR). Los contribuyentes personas físicas residentes en otro Estado miembro que obtengan en España la mayor parte de su renta pueden optar por tributar conforme a las normas del **IRPF**, accediendo así a los mínimos personales y familiares y a las deducciones que de otro modo les estarían vedadas.

3. Casos prácticos de repaso

Caso 1. Dos arrendadores no residentes

Supuesto: *Dos personas físicas, una residente en Portugal y otra residente en Argentina, son propietarias de sendos apartamentos en Málaga que arriendan durante todo el año. Cada uno obtiene 20.000 € de ingresos anuales y soporta 8.000 € de gastos directamente relacionados con el arrendamiento. Compare su tributación en España.*

Arrendador portugués. Al ser residente en un Estado miembro de la Unión Europea:

- Puede **deducir los gastos** conforme al art. 24.6 TRLIRNR, por lo que la base imponible es de 12.000 €.
- El tipo aplicable es el **19%** (art. 25.1.a) TRLIRNR).
- **No está obligado** a designar representante (art. 10 TRLIRNR).
- Cuota: $12.000 \times 19\% = \mathbf{2.280 \text{ €}}$.

Arrendador argentino. Al no ser residente en la Unión ni en el Espacio Económico Europeo:

- Tributa sobre **ingresos brutos**, sin deducción de gastos: base imponible de 20.000 €.
- El tipo aplicable es el **24%** general.
- Cuota: $20.000 \times 24\% = \mathbf{4.800 \text{ €}}$.

Efecto del Convenio. En ambos casos la renta es una renta inmobiliaria del art. 6, que atribuye a España, como Estado donde radica el inmueble, un derecho de gravamen **sin límite porcentual**. El Convenio no altera, por tanto, ninguno de los dos resultados: la diferencia procede íntegramente del **Derecho de la Unión Europea**, no del CDI.

Caso 2. Dividendo a una matriz neerlandesa

Supuesto: *Una sociedad residente en España distribuye un dividendo de 1.000.000 € a su matriz residente en los Países Bajos, que posee el 60% de su capital desde hace tres años. ¿Cuánto debe retener la sociedad española?*

Paso 1. Derecho interno. El dividendo satisfecho a un no residente sin establecimiento permanente está sujeto al IRNR: art. 25.1.f) TRLIRNR, tipo del **19%**. Retención inicial: 190.000 €.

Paso 2. ¿Exención? Procede comprobar el **art. 14.1.h) TRLIRNR**, que transpone la Directiva matriz-filial. Los requisitos esenciales concurren: participación superior al 5%, mantenida de forma ininterrumpida durante más de un año, matriz con forma societaria prevista en la Directiva y sujeta y no exenta a un impuesto sobre los beneficios. Habrá que verificar además que no opere la cláusula antiabuso, esto es, que la matriz neerlandesa no esté controlada mayoritariamente por personas no residentes en Estados miembros sin que concurren motivos económicos válidos.

Resultado. Si concurren los requisitos, el dividendo queda **exento** y la retención es **cero**.

Paso 3. El Convenio, en segundo plano. El CDI España-Países Bajos limitaría el gravamen en fuente a un porcentaje del dividendo bruto. Pero ese límite resulta **irrelevante en la práctica**, porque el derecho interno —por mandato del Derecho de la Unión— ya ha eliminado íntegramente el gravamen. Es la aplicación directa de la regla de oro: el Convenio limita, no impone; si no hay gravamen interno que limitar, el Convenio no despliega efecto alguno.