

**"FISCALIDAD INTERNACIONAL Y COMPETITIVIDAD:
CUESTIONES CONTROVERTIDAS DE LA NORMA Y
LA PRÁCTICA ESPAÑOLAS". LA INCIDENCIA DE LA
REFORMA TRIBUTARIA**

15 de Julio de 2014



1. **CUESTIONES CONTROVERTIDAS RELATIVAS A LA TRIBUTACIÓN DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE**
(D. Francisco Martín Barrios),
2. **TRIBUTACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DE LAS RENTAS OBTENIDAS EN EL EXTRANJERO**
(D. Luis Briones Fernández y D^a Patricia Rodríguez Barrios)
3. **CUESTIONES CONTROVERTIDAS EN RELACIÓN AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES**
(D. Ricardo Gómez-Acebo)
4. **RÉGIMEN DE EXPATRIADOS**
(D Manuel Alonso)



CUESTIONES CONTROVERTIDAS RELATIVAS A LA TRIBUTACIÓN DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Participantes en la mesa celebrada el 23 de abril de 2013

El análisis de las distintas cuestiones sometidas a consideración contó con aportaciones de profesionales con extensa experiencia en la materia y procedentes de distintos ámbitos:

- Néstor Carmona Fernández (Agencia Estatal de Administración Tributaria).
- Juan López Rodríguez (Comisión Europea).
- Adolfo Martín Jiménez (Universidad de Cádiz).
- Ginés Navarro (Fundación Impuestos y Competitividad).
- Ricardo Gómez-Acebo, Francisco Martín Barrios y José Antonio Bustos (Deloitte).
- Eduardo Gracia (Ashurst).
- Ramón Palacín y Alfonso Puyol (EY).
- Ramón Mullerat, Álvaro Sánchez Herrero y Yolanda Can (Landwell-Pricewaterhouse)
- Andrés Sánchez (Cuatrecasas, Gonçalves Pereira)
- Luis Viñales (Garrigues).
- Jose Antonio Tortosa, Juan Ignacio Marrón y Vicente Durán (KPMG).
- Miguel Cremades Schulz (Uría Menéndez).

Principales áreas de controversia en el IRNR

**Cuestiones relativas
a la definición de EP**

**Cuestiones relativas
a la atribución de
beneficios al EP**

**INSEGURIDAD
JURÍDICA**

Cuestiones relativas a la definición de EP (1/6)

Evolución de la definición de EP la normativa española y en el Derecho internacional

- Escasas modificaciones en la normativa española desde la incorporación del concepto de EP (Reforma del Sistema Tributario español de 1964).
- Convenio Modelo de la OCDE: Modificaciones menores al concepto de EP desde el Proyecto de Convenio de la OCDE de 1963.

Cambios en los modelos tradicionales de negocio

- Fragmentación de la cadena de suministro.
- Centralización de funciones.
- Economía digital.

Cuestiones relativas a la definición de EP (2/6)

Principales elementos que configuran la definición de EP

- Lugar fijo de negocios
- **A disposición de** la empresa
- Realización de parte de la actividad de la empresa:
 - **Personal** de la empresa.
 - Asunción de **riesgo empresarial**.

La definición de EP incluye diversos conceptos jurídicos indeterminados

Cuestiones relativas a la definición de EP (3/6)

Concepto de “personal” de la empresa extranjera

- Personal como principal elemento a través del cual una entidad realiza su actividad.
- Contratos de maquila, fabricación bajo pedido, agencia, distribución de riesgos limitados, etc.: Distinción entre “empleador formal” y “empleador real o económico”.
- Determinación de si la actividad que realiza el trabajador constituye parte integral de la actividad de su empleador formal o de la de su empleador económico:
 - Grupos multinacionales: Modelos de negocio con cadenas de suministro muy fragmentadas y con alto grado de especialización.
 - Las líneas de reporte suelen seguir un criterio funcional y no jurídico.
- Se requiere la valoración de los hechos y circunstancias que específicamente concurren en cada situación. Criterios y directrices recogidos en los comentarios al Convenio Modelo de la OCDE.

Significado de “a disposición de”

- El poder de disposición debe ser lo suficientemente amplio para que se pueda considerar que la actividad que se realiza en ese lugar de trabajo es realmente la actividad de la entidad no residente.
- Cuestión muy vinculada a la determinación de si el personal que se encuentra en el lugar de trabajo constituye personal de la entidad no residente.

Cuestiones relativas a la definición de EP (4/6)

Asunción de riesgo empresarial

- Contratos de prestación de servicios, agencia, distribución, etc. ¿Quién asume el riesgo empresarial de la actividad realizada en España?
- En ocasiones es difícil distinguir entre la actividad perteneciente a la entidad extranjera y la actividad de la entidad española con la que la primera subcontrata parte de su propia actividad.
 - Modelos de negocio con cadenas de suministro muy fragmentadas.
 - Centralización de funciones y riesgos .
 - Alto grado de subcontratación: (Ej. Contratos de maquila y de fabricación bajo pedido)
- Modelo retributivo como indicio de cuál es la entidad que asume el riesgo empresarial: Método de coste incrementado.
- Asunción *de facto* del riesgo empresarial vinculado a la actividad realizada en España.

Cuestiones relativas a la definición de EP (5/6)

El EP en el contexto de reestructuraciones / conversiones de modelo de negocio

- Contratos de maquila, fabricante bajo pedido, agencia, distribuidor de riesgos limitados.
- En ocasiones concurre un alto grado de confusión operativa entre las distintas entidades residentes y no residentes que intervienen en la cadena de producción.
- **Asentamiento operativo complejo:**
 - ¿Posible interpretación forzada de algunos de los elementos que configuran la definición de EP y de los Comentarios al Art. 5 del Convenio Modelo de la OCDE?
 - “a disposición de”
 - Poderes para concluir contratos en nombre de la empresa.
 - Dependencia económica y jurídica del agente / distribuidor / proveedor de servicios.
 - ¿Necesidad de recurrir a las normas anti-abuso para regularizar este tipo de situaciones?
- Controversia en cuanto a la utilización de la figura del EP para atraer rentas a la base imponible española, frente a otras vías *a priori* más adecuadas, como la normativa de precios de transferencia.
- Conveniencia de revisar la normativa en lo referente a la definición de EP.
- Trabajos de la OCDE: *Discussion draft* de 19 de octubre de 2012 sobre Interpretación y Aplicación del Artículo 5 del Convenio Modelo; Plan de acción BEPS (Acción 7 “*Prevent the artificial avoidance of PE status*” y Acción 1 “*Address the tax challenges of the digital economy*”).

Cuestiones relativas a la definición de EP (6/6)

Interpretación dinámica / estática de los CDIs en relación con la tributación del EP

- La interpretación dinámica no debe confundirse con la introducción de elementos o teorías sobre la definición del EP que tienen difícil acomodo en el marco normativo actualmente vigente.
 - Asentamiento operativo complejo (doctrina administrativa y jurisprudencial).
 - Exigencia de capital libre.
- Necesidad de revisar la definición normativa del concepto de EP para evitar inseguridad jurídica.

El EP en las Directivas de armonización del impuesto sobre sociedades

- Conveniencia de modificar las Directivas de armonización del impuesto sobre sociedades en lo relativo a la definición de EP:
 - Definición de EP única / homogénea.
 - Definición de EP completa: Que contemple los supuestos de actividades auxiliares, EP por obras de construcción, instalación y montaje, EP por agente dependiente.
- EP como elemento relevante en relación con el desarrollo y objetivo de la propuesta de Directiva de Base Imponible Consolidada (gravamen de la renta en función del establecimiento / presencia).

Cuestiones relativas a la atribución de beneficios al EP (1/2)

Renta atribuible al EP en el contexto de actuaciones inspectoras (EP sobrevenido)

- Determinación de existencia de EP en el marco de procedimientos de comprobación.
- Cumplimiento de las obligaciones exigidas por la Ley del IRNR a los contribuyentes mediante EP:
 - Obligación de llevanza de contabilidad independiente del EP.
 - Dificultad de elaborar registros contables específicos del EP *a posteriori*.
 - Falta de adecuación de los sistemas informáticos de la entidad no residente.
 - Gastos de dirección y generales de administración: Justificación mediante memoria informativa.
 - Supuestos en los que la casa central utilice moneda funcional distinta al Euro.
- Regularizaciones administrativas mediante aplicación del método de estimación indirecta.
 - Se observa que en ocasiones no se tienen en cuenta de forma adecuada las funciones, riesgos y activos afectos al EP.
 - Tendencia a aplicar *de facto* una cierta *vis atractiva*.
 - Doble imposición.
- Conveniencia de adecuar el marco normativo actual.

Cuestiones relativas a la atribución de beneficios al EP (2/2)

Los procedimientos amistosos en relación con el EP

- Se percibe que en las actuaciones inspectoras se centran los esfuerzos en fundamentar la existencia de EP (EP sobrevenido), y se le presta menos atención a la cuestión relativa a la atribución de beneficios al EP.
- Se aprecia una tendencia a tomar como punto de partida la imputación al EP la totalidad de las rentas derivadas de la operativa en España (*vis atractiva*).
- Estas circunstancias pueden dificultar el desarrollo de procedimientos amistosos, y por tanto generar doble imposición.

Anteproyecto de ley de modificación del TRLIRNR (1/3)

Tipos de gravamen

- Remisión a la LIS. Tipo de gravamen general:
 - Ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2015: 28%.
 - Ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2016: 25%.
- Gravamen complementario (*branch tax*):
 - Año 2015: 20%.
 - Año 2016 y siguientes: 19%

Base imponible del EP: Impuesto de salida (*exit tax*)

- Obligación de integrar en la base imponible del EP la diferencia entre el valor de mercado y el valor contable de:
 - Los elementos patrimoniales afectos a un EP en España que cesa su actividad.
 - Los elementos patrimoniales que estando previamente afectos a un EP en España son transferidos al extranjero:
 - Posibilidad de aplazar el pago de la deuda tributaria hasta que los elementos patrimoniales sean transmitidos a terceros, siempre que los citados elementos sean transferidos a un Estado de la UE o del EEE con el que exista intercambio de información, y se aporten garantías.
 - Intereses de demora en caso de aplazamiento.

Régimen de consolidación fiscal

- Ampliación del concepto de “entidad dependiente” de manera que abarque EPs en España de entidades no residentes .
- Inclusión obligatoria en el grupo fiscal del EP o EPs, en la medida en que se opte por el régimen de consolidación.

Anteproyecto de ley de modificación del TRLIRNR (3/3)

Gastos estimados y rendimientos imputados por operaciones internas de un EP

- Se añade una disposición adicional sexta al TRLIRNR.
- Resultará aplicable cuando exista un CDI que permita la deducción de gastos estimados por operaciones internas: Nuevo Artículo 7 (Beneficios empresariales) recogido en la versión de julio de 2010 del MCOCDE.
- Inaplicación de la regla recogida en el artículo 18.1.a) del TRLIRNR relativa a la no deducibilidad de gastos derivados de operaciones internas entre el EP y otras partes de la empresa.
- Imputación de rendimientos a la casa central o a alguno de sus EPs en el extranjero por motivo de los gastos imputados al EP español. Consideración de rentas obtenidas en territorio español sin mediación de EP:
 - Devengo el 31 de diciembre de cada año.
 - Obligación del EP situado en España de practicar retención.
 - Aplicación de las reglas sobre operaciones vinculadas recogidas en la LIS.
- El anteproyecto de LIS recoge disposiciones concordantes con lo dispuesto en la nueva disposición adicional sexta del TRLIRNR:
 - Operaciones vinculadas (Artículo 18.8 del anteproyecto de LIS).
 - Exención de las rentas obtenidas en el extranjero a través de un EP (Artículo 22.5 Anteproyecto de LIS).

TRIBUTACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DE LAS RENTAS OBTENIDAS EN EL EXTRANJERO

TRIBUTACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DE LAS RENTAS OBTENIDAS EN EL EXTRANJERO

Participantes en la mesa celebrada el 11 de julio de 2013



El análisis de las distintas cuestiones sometidas a consideración contó con aportaciones de profesionales con extensa experiencia en la materia y procedentes de distintos ámbitos:

- Begoña García-Rozado (Dirección General de Tributos)
- José Manuel Calderón (Universidad de La Coruña)
- Carmen Alonso (Banco Santander)
- Rocío Bressel (Telefónica)
- Ginés Navarro (Fundación Impuestos y Competitividad)
- Luis Briones e Isabel de Otaola (Baker & McKenzie)
- Ricardo Gómez-Acebo y José Antonio Bustos (Deloitte)
- Andrés Sánchez (Cuatrecasas, Gonçalves Pereira)
- José Luis Gonzalo y Alfonso Puyol (EY)
- Luis Manuel Viñuales y Álvaro de la Cueva (Garrigues)
- José Antonio Tortosa, Julio César García, Carolina del Campo y Carlos Marín (KPMG)
- Ramón Mullerat, Luis Antonio González y Francisco González (Landwell-Pricewaterhouse)
- Guillermo Canalejo (Uría Menéndez)

Temas analizados por la FIC (2013)

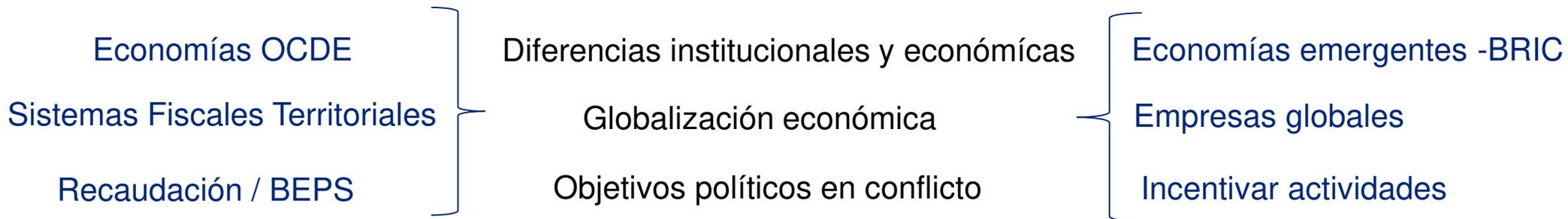
- Tendencias internacionales y líneas de reforma del IS.
- Exención de las rentas empresariales generadas por las filiales situadas en el extranjero y coordinación con el régimen de Transparencia Fiscal Internacional (TFI).
- Exención de las rentas obtenidas a través de Establecimiento Permanente.
- Actividades internacionales de las entidades en régimen de atribución de rentas.
- Deducción por doble imposición internacional.
- Problemas de doble imposición generados por las normas recientemente aprobadas.

Hechos Posteriores

- Anteproyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades.

PANORAMA INTERNACIONAL

TENSIONES ESTRUCTURALES ALREDEDOR DEL I.S.



Consensos:

- Reducción de tipos y ampliación de base imponible.
- Necesidad de transparencia.
- La seguridad jurídica como fundamento de la inversión y de la gobernanza fiscal.
- Necesidad de soluciones multilaterales.

Ausencia de Consenso:

- Criterios para atribuir la renta obtenida por una empresa a cada país.
- Métodos de resolución de conflictos.
- Tendencia a las medidas unilaterales.
- Resistencia a la cesión de soberanía para acordar soluciones multilaterales.

TRIBUTACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DE RENTAS OBTENIDAS EN EL EXTRANJERO

DISCUSIÓN FIC	ANTEPROYECTO DE LIS
Necesidad de IS más globalizado, fomentando soluciones multilaterales y la competitividad de la empresa española	Estructuralmente continuista e incorporando unilateralmente las propuestas BEPS
Neutralidad en destino, sin penalizar la repatriación de beneficios	Cumplido
Exención sobre todas las rentas de filiales en el extranjero, salvo la efectivamente imputadas por TFI	Cumplido, pero traslada los requisitos ligados a la actividad económica a la TFI, que aumenta significativamente
Unificación de los mecanismos domésticos e internacionales para evitar doble imposición económica.	Cumplido
Profundizar en la seguridad jurídica: eliminar requisitos de cumplimiento complejo o ambiguos y simplificar	Los nuevos artículos 21 y 22 suponen un avance frente a los anteriores, pero susisten ambigüedades y la nueva TFI será fuente de gran inseguridad.
Mecanismos de resolución de conflictos	No se prevén mecanismos de resolución de conflictos

Exención de las rentas empresariales generadas por las filiales situadas en el extranjero

A) FIC

- Finalidad de la norma: debe ser la neutralidad en destino, incentivando la internacionalización de la empresa española y sin penalizar la repatriación.
- Necesidad de revisar los condicionantes de la exención:
 - Coherencia con las medidas para evitar la doble imposición interna.
 - Evitar ambigüedades e inseguridad jurídica.
 - Coste de administración razonable.
 - No manipulable.
- Revisión de la normativa actual: necesidad de simplificación, racionalización y mejora de la seguridad jurídica.
Propuestas:
 - eliminación requisito actividad económica,
 - participación y coste de inversión y eliminación período de tenencia.
 - calificación de dividendos y participaciones en beneficios,
 - paraísos fiscales,
 - rentas derivadas de la transmisión.

Exención de las rentas empresariales generadas por las filiales situadas en el extranjero

B) Propuesta de reforma

- Necesidad de revisar los condicionantes de la exención:
 - Régimen único para inversión entidades españolas y no residentes.
 - Coste de administración razonable.
- Propuesta:
 - Eliminación requisito actividad económica. No aplicación cuando actividad principal sea la gestión de un patrimonio mobiliario e inmobiliario según Ley del IP- remisión a IRPF.
 - Observación: remisión a artículo 5 de la LIS y no a Ley del IP.
 - Incluye coste de inversión (50 millones de euros).
 - Observación: Coste muy elevado.
 - Entidad no residente gravada a un IS con un tipo nominal del 10%.
 - Observación: Sujeta y no gravada. Cumplimiento si CDI con cláusula de intercambio de información.
 - No aplicación exención si gasto deducible en la entidad pagadora.
 - Observación: préstamos participativos.

Exención de las rentas empresariales generadas por las filiales situadas en el extranjero

B) Propuesta de reforma

- Propuesta:
 - Posibilidad de aplicación paraísos fiscales si se acredita que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades empresariales.
 - En caso de transmisión de entidades no residentes , se intenta facilitar la aplicación de la exención en caso de incumplimiento el requisito de sujeción a IS a un tipo nominal del 10%.
 - Remisión a TFI en caso de transmisión de la participación.

Exención de las rentas obtenidas a través de un Establecimiento Permanente

A) FIC

- Problemas de calificación: prevalencia de la calificación del país de origen.
- Criterios de imputación de renta: necesidad de desarrollo normativo y claridad.
- Seguridad jurídica:
 - necesidad de mejora de la legislación y desarrollo reglamentario,
 - conveniencia de evitar los planteamientos unilaterales,
 - prevalencia de las soluciones arbitrales.
- Pérdidas de establecimientos permanentes.

Exención de las rentas obtenidas a través de un Establecimiento Permanente

B) Propuesta de reforma

- Exención si sujeción a impuesto con un tipo nominal del 10%.
 - Misma observación artículo 21.
- Rentas imputables: entidad distinta y según funciones y riesgos (criterio OCDE).
- Inclusión de definición de EP con remisión a CDI.
 - Observación: países sin CDI – remisión normativa interna.
- No aplicación paraísos fiscales salvo motivo económico válido y realización de actividades empresariales.

TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL

A) FIC

- Mantener básicamente como estaba , salvo mejoras técnicas.
- Usarlo como mecanismo de cierre:
 - Aplicar la exención a todas las rentas derivadas de filiales en el extranjero.
 - Imputar las rentas pasivas significativas vía TFI, en los términos de la ley actual.

B) Anteproyecto

- Amplía significativamente el régimen anterior con la finalidad (Exposición de Motivos) de:
 - Anticipar las medidas derivadas del proyecto BEPS (¿? aún no existen)
 - Delimitación negativa de la exención del artículo 21.
- Si se aprueba obligará a cambiar la estructura internacional de casi todas las empresas españolas.

TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL

Principales cambios que implican extender su ámbito de aplicación:

- Forma de cómputo de participación indirecta.
- Régimen de las entidades sin sustancia.
- Nuevos supuestos de rentas imputables.
- Restricción drástica de las causas que permiten la no imputación.
- Eliminación de la opción de imputar en el año de aprobación de cuentas.
- Efectos de la imputación en caso de transmisión de la participación.
- Aplicación de la presunción de paraíso fiscal a país de mula tributación y eliminación de la exclusión por consolidación.

Otras cuestiones

- Deducción de impuestos satisfechos en el extranjero
 - Modificaciones no sustanciales.
- Entidades en régimen de atribución de rentas.
 - No modificado en la propuesta de reforma.
- Medidas anti-abuso: No deducibilidad de gastos financieros: necesidad de soluciones pragmáticas y seguridad jurídica

CUESTIONES CONTROVERTIDAS EN RELACIÓN AL IRNR

Participantes en la mesa celebrada el 3 de octubre de 2013

El análisis de las distintas cuestiones sometidas a consideración contó con aportaciones de profesionales con extensa experiencia en la materia y procedentes de distintos ámbitos:

- Roberta Poza Cid (Dirección General de Tributos).
- Felix Alberto Vega Borrego (Universidad Autónoma de Madrid).
- Marta Riaño (Ford España)
- Ginés Navarro (Fundación Impuestos y Competitividad)
- Ricardo Gómez-Acebo, José Antonio Bustos, Castor Gárate Mutiloa, Francisco Martín Barrios y Alfonso Vaamonde (Deloitte)
- Isabel de Otaola, Patricia Rodríguez y Manuel Alonso (Baker & McKenzie)
- Andrés Sánchez (Cuatrecasas, Gonçalves Pereira)
- José Luis Gonzalo y Alfonso Puyol (EY)
- Álvaro de la Cueva (Garrigues)
- Carolina del Campo y Carlos Marín (KPMG)
- Ramón Mullerat, Javier González Carcedo, Carlos Concha y Miguel Angel González (Landwell-PricewaterhouseCoopers)
- Guillermo Canalejo (Uría Menéndez)

Principales áreas de controversia

- **Cláusula anti-abuso de la Directiva Matriz- Filial: Art 14.h del TRLIRNR**
- **Regla de localización de rentas derivadas de la prestación de servicios**
- **Test de naturaleza jurídica de las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero**
- **La negociación española de CDI y su impacto en el IRNR.**
- **Cláusulas de limitación de beneficios en los CDI**
- **Cuestiones controvertidas en la ejecución de APA**

Configuración actual de la cláusula anti-abuso

- Conveniencia de modificar la cláusula anti-abuso (14.1.h del TRLIRNR); configurarla como regla general y no a la inversa, como en la práctica viene ocurriendo con frecuencia.

Anteproyecto de ley de modificación del TRLIRNR

- Modificación de la cláusula anti-abuso (artículo 14.1.h y m del TRLIRNR). Se exceptúan de la aplicación de la cláusula aquellas sociedades cuya constitución y operativa responda a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la gestión de valores u otros activos.

Consideraciones relevantes:

- Se aconseja la eliminación de esta referencia, pues se deja margen a una interpretación estricta que impida la aplicación de la exención a entidades holding puras, pero activas en la gestión. ¿Se prejuzga la inexistencia de motivos económicos válidos?
- Redacción alternativa propuesta por la Fundación.

Definición de beneficio

- Conveniencia de concretar la definición de beneficio; incluir en el ámbito de la exención operaciones que impliquen una distribución de beneficios (reducciones de capital con cargo a beneficios no distribuidos, distribuciones de primas de emisión y otras operaciones de similares).

Consideraciones relevantes

- Se aconseja la modificación del art. 14.1.h) de forma que se incluya en su aplicación a las rentas que representen una retribución de los fondos propios y que, por tanto, no tengan la condición de gastos fiscalmente deducible de conformidad con la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Requisito del periodo de tenencia

- Introducir mecanismos que permitan la inmediata aplicación de la exención antes de que se haya completado el período de tenencia de un año (e.g constitución de aval).

No figuran cambios en el anteproyecto de ley de modificación del TRLIRNR

Regla de localización de rentas por prestación de servicios

Reglas de localización

- Introducir una regla en virtud de la cual se grave la renta en función de dónde se haya realizado la parte del servicio que lleve aparejado un mayor valor. Asimismo, introducir en la norma reglas de localización específicas para determinados tipos de servicios.
- Incorporar una regla para la determinación de la base imponible en aquellos supuestos en los que el servicio generador de la renta es utilizado en España sólo de forma parcial.
- Aportar seguridad jurídica al obligado a retener por la prestación del servicio.

No figuran cambios en el anteproyecto de ley de modificación del TRLIRNR

Test de naturaleza jurídica de las ERAR extranjeras

Falta de seguridad jurídica debido a la indeterminación del concepto de ERAR

- Elaboración de una lista cerrada de entidades constituidas en el extranjero cuya naturaleza jurídica se considere análoga a la de las ERAR constituidas de acuerdo con las leyes españolas.
- Combinar el Artículo 37 del TRLIRNR con un listado de entidades extranjeras cuya naturaleza jurídica se considere análoga a la de las ERAR españolas, el cual fuese actualizando regularmente.
- Admitir el modelo basado en que sea la propia entidad quien opte por tributar en España como entidad gravable o como entidad en régimen de atribución de rentas (e.g. en línea con las normas norteamericanas Check-the-box).

Anteproyecto de ley de modificación del TRLIRNR

- Las sociedades civiles que tengan objeto mercantil dejarán de ser consideradas ERAR.

La negociación española de CDI y su impacto en el IRNR.

Propuestas a las autoridades españolas al negociar CDI con otros Estados.

- Introducir cláusulas específicas que regulen la aplicación de las disposiciones de los CDI a entidades que sean transparentes a efectos fiscales en España, en el otro Estado contratante y/o en terceros Estados.
- Incorporar cláusulas de arbitraje.
- Que las cláusulas de limitación de beneficios que se introduzcan en los CDI tengan carácter excluyente, en lugar de incluyente (como ocurre con la cláusula de limitación de beneficios recogida en el CDI con EE.UU.).
- Que los CDI que suscriba España estén alineados con los criterios recogidos en el MC OCDE y tengan en consideración las propuestas que resulten del Plan de Acción de la iniciativa BEPS, a medida que se vayan concretando.

Cláusulas de limitación de beneficios en los CDI

Cláusulas de limitación de beneficios a introducir en los CDI que se concluyan a futuro.

- Optar por cláusulas de limitación de beneficios excluyentes (en lugar de incluyentes), teniendo en cuenta que en nuestro ordenamiento interno ya existen cláusulas anti abuso de carácter general (e.g. conflicto en aplicación de la norma), las cuales resultan aplicables para la interpretación y aplicación de los CDI.

Obligaciones del retenedor en cuanto a la aplicación de las cláusulas de limitación de beneficios de los CDI.

- Necesidad de revisar la normativa del IRNR para concretar hasta dónde alcanza la diligencia debida exigida al retenedor en cuanto a la aplicabilidad de las cláusulas de limitación de beneficios recogidas en los CDI, en especial en relación con cláusulas de carácter incluyente como la recogida en el CDI con EE.UU.

No figuran cambios en el anteproyecto de ley de modificación del TRLIRNR

Cuestiones controvertidas en la ejecución de APAs

Involucración del contribuyente durante el procedimiento.

- Modificar el reglamento de procedimientos amistosos para que prevea una mayor involucración del contribuyente en los procedimientos amistosos para una mejor comunicación entre el contribuyente y las autoridades de los Estados implicados y propiciar que se anticipen problemas de índole práctica.

Aspectos prácticos en la ejecución de los procedimientos amistosos.

- Conveniencia de que en la fase de ejecución se involucren las administraciones que han adoptado el acuerdo para asegurar su correcta aplicación

Anteproyecto de ley de modificación del TRLIRNR

- Nueva disposición adicional vigésimo primera de la LGT: en caso de tramitación simultánea de un procedimiento amistoso en materia de imposición directa previsto en tratados o convenios internacionales con un procedimiento de revisión, éste se suspenderá hasta la conclusión del procedimiento amistoso.
- Modificación de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso – Administrativa: en caso de tramitación simultánea de un procedimiento amistoso en materia de imposición directa previsto en tratados o convenios internacionales, se procederá a la suspensión de los autos hasta la conclusión del procedimiento amistoso.

Anteproyecto de ley de modificación del TRLIRNR (1/2)

Tipos de gravamen

- Tipo de gravamen general : 24% (a partir de 2015).
- Tipo reducido del 19% para residentes en Estados miembros de la UE o el EEE con que exista un efectivo intercambio de información tributaria. El tipo para 2015 será del 20%.
- Rentas procedentes de dividendos, intereses y ganancias patrimoniales:
 - Año 2015: 20%.
 - Año 2016 y siguientes:19%

Base imponible – Gastos deducibles

- Serán los determinados como tal en la Ley del IS o del IRPF, según corresponda.
- Se exige que estén relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tengan un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España.

Anteproyecto de ley de modificación del TRLIRNR (2/2)

Definición de paraíso fiscal, nula tributación y de efectivo intercambio de información tributaria

- Modificación de los criterios a tener en cuenta para la definición de paraíso fiscal que incluye la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal y elusión tributaria: se incluye la existencia de un intercambio de información efectivo y los resultados de las evaluaciones inter partes realizados por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información.
- Se habilita al Gobierno para actualizar la relación de países y territorios considerados paraísos fiscales.

Eliminación doble imposición: Criterio STS de 25 de octubre de 2013

- Tributación por el IRNR de ganancias de capital derivadas de la transmisión de acciones en entidades españolas.
- Eliminación doble imposición.
- Normativa actual contraria al principio de libre circulación de capitales.
- Dudas con el Anteproyecto

EXPATRIADOS

Participantes en la mesa celebrada el 3 de diciembre de 2013

El análisis de las distintas cuestiones sometidas a consideración contó con aportaciones de profesionales con extensa experiencia en la materia y procedentes de distintos ámbitos:

- Roberta Poza y Manuel de Miguel (Dirección General de Tributos)
- Ana María Bayón y Elena Javaloy (Repsol)
- Diana Narciso y Evelyn García (Acciona)
- Victoria de las Heras (Deloitte)
- Patricia Rodríguez, Manuel Alonso, Esther Hidalgo e Isabel de Otaola (Baker & McKenzie)
- Carmen Pascual (Cuatrecasas, Gonçalves Pereira)
- Fernando López Olcoz (EY)
- Eduardo Gómez de Salazar (Garrigues)
- María Antonia del Río y Jaime Sol (KPMG)
- José María Leis (Landwell-Pricewaterhouse)
- Ana Suárez (Uría Menéndez)

Cuestiones generales

- Desplazamiento personal a diferente país (in/out).
- Numerosos problemas prácticos.

Determinación residencia

- Criterios generales.
 - Permanencia 183 días:
 - Computo plazo. Período de referencia año natural puede colisionar con otros países.
 - Ausencias esporádicas: Regular definición y cómputo.
 - Acreditación residencia en otro país. Admitir cualquier medio admitido en derecho.
 - Núcleo principal actividades o intereses económicos. Establecer criterios interpretativos únicos priorizando.
 - Fuente de renta, Localización y administración patrimonio, etc.
 - Centro intereses vitales. Criterio OCDE mas amplio.
- Fiscalidad empleado desplazado temporalmente: Aplazar beneficios fiscales vigentes.
- Reforma fiscal: no hay modificaciones de relevancia propuestas a este respecto.

Repercusión gastos expatriados

- Problemas deducibilidad en país destino.
- Calificación de la renta en destino
 - Retención. Doble imposición.
- Gasto no deducible en el IS: doble penalización
 - Reforma fiscal: posible deducir impuesto extranjero si no se aplica la DDI.
- No aplicación de margen.
 - Cesión implícita know-how.
- Normas claras sobre calificación, refacturar sin margen y cómo mitigar la doble penalización empresas.

Impuestos de salida (exit taxes)

– Traslados residencia :

- Norma especial UE a partir de 2013 (art. 14.3 LIRPF)
 - Retroacción.
 - Ámbito de aplicación.
- Paraísos fiscales. Cuarentena fiscal (art. 8.2 LIRPF)

– Plusvalías diferidas en operaciones protegidas.

- Garantía del pago deuda. UE?

– Nuevo supuesto incluido en la reforma fiscal

- Se consideran ganancias patrimoniales a integrar en la base imponible del ahorro las diferencias positivas entre el valor de mercado de las acciones o participaciones de cualquier tipo de entidad o institución de inversión colectiva y su valor de adquisición, siempre que el contribuyente hubiera tenido tal condición durante al menos 5 de los 10 períodos impositivos anteriores y concurren determinadas circunstancias.

Régimen especial impatriados

- Cuestiones formales: Plazo de solicitud, Justificación documental y Comunicación exclusión régimen.
- Traslados temporales al extranjero.
 - Permitir aplicar el régimen durante su vigencia.
- Residencia 10 años anteriores.
 - Difícil justificación: plazo muy largo sobre todo para expatriados en varios países.
- Importe máximo remuneración.
 - Someter los excesos a tributación por IRPF.
 - Cómputo en el año de llegada y salida. Aplicar el mismo criterio por congruencia jurídica.
- Vivienda habitual.
- Tributación del cónyuge.
 - Permitirle aplicar el régimen para simplificar tributación familiar.
- Extinción relación laboral.
 - Seguir aplicando el régimen si cumple requisitos con nueva relación laboral.
- Administradores cuya remuneración deriva de la relación alto cargo.

Régimen especial impatriados (cont.)

– Reforma fiscal

- Se excluye su aplicación a los deportistas profesionales
- Se incluye la posibilidad de aplicar el régimen a los administradores, bajo ciertas condiciones.
- Se eliminan los requisitos siguientes: (i) que los trabajos se realicen efectivamente en España, (ii) que se realicen para una empresa residente en España; (iii) que los rendimientos no estén exentos del IRNR y (iv) que los rendimientos no excedan de 600.000 euros.
- Se aplicará un tipo de 24% por los primeros 600.000 euros de la base liquidable y un 45% a partir de ese umbral.
- Estas novedades no son de aplicación para los contribuyentes que se hubieran desplazado a territorio español con anterioridad al 1 de enero de 2015, que podrán acogerse al régimen en su redacción actualmente en vigor.

Otras medidas incluidas en la reforma fiscal

- Exención por reinversión en vivienda habitual
 - Con la finalidad de favorecer la libre circulación de ciudadanos dentro de la Unión Europea, se regula la exención por reinversión en vivienda habitual de la que podrán beneficiarse los contribuyentes residentes en un Estado miembro de la Unión Europea y los contribuyentes que sean residentes en un Estado miembro del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria.
- Opción por tributar como contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
 - Para favorecer la libre circulación de ciudadanos dentro de la Unión Europea, se introduce un nuevo supuesto, basado en la proporción de renta obtenida en España respecto a la obtenida en el extranjero y el mínimo personal y familiar que hubiera obtenido en el caso de que hubiera sido residente fiscal en España, por el que contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea (y contribuyentes residentes en un Estado miembro del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria) pueden optar por tributar en calidad de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Presentación declaraciones por no residentes

- Plazo presentación declaraciones: insuficiente para obtener la información necesaria.
 - Rentas trabajo 4T: 20 enero año siguiente.
 - Gastos rendimientos capital inmobiliario residentes UE
 - Trabajos realizados en España por no residentes cuando se repercute el gasto
- Información usualmente facilitada por entidades pagadoras en meses previos a la presentación de la declaración IRPF
- Práctica sancionadora por presentación fuera de plazo. Antes no
- Establecer la posibilidad de aplicar el mismo plazo que para IRPF.

Planes de pensiones (pp) y sistemas de previsión social (sps)

- Movilización derechos económicos a SPS de otra jurisdicción no contemplado en la norma:
 - Criterio DGT: Sólo a PP Directiva 2003/41/CE.
- Régimen prestaciones cuando las aportaciones han tributado en el país de origen.
 - Asimilar al tratamiento aportaciones en España.
- Aplicación reducción 40%, aportaciones anteriores a 2007, si se justifican.

Trabajos realizados en el extranjero (artículo 7.p ley irpf)

- Tributación en país destino y Paraísos fiscales.
 - Eliminar exigencia tributación en destino e incluir Paraísos
- Trabajos para compañías del grupo. Refacturación.
- Actualización importe exención.
- Administradores con relación laboral de alto cargo.
- Aplicación directa por el empleado, casi imposible.