CUESTIONES SOBRE LA RESIDENCIA FISCAL Y SU IMPLICACIÓN EN LOS SISTEMAS DE PREVISIÓN SOCIAL

Miguel Gutiérrez Bengoechea

COMARES

CUESTIONES SOBRE LA RESIDENCIA FISCAL Y SU IMPLICACIÓN EN LOS SISTEMAS DE PREVISIÓN SOCIAL

MIGUEL GUTIÉRREZ BENGOECHEA

CUESTIONES SOBRE LA RESIDENCIA FISCAL Y SU IMPLICACIÓN EN LOS SISTEMAS DE PREVISIÓN SOCIAL

Granada, 2020

BIBLIOTECA COMARES DE CIENCIA JURÍDICA

Proyecto de investigación:
«Retos, reformas y financiación del
sistema de pensiones ¿Sostenibilidad *versus* suficiencia?»
Ref: 2018–094696-B-100

© Miguel Gutiérrez Bengoechea

© Editorial Comares, S.L.
Polígono Juncaril
C/ Baza, parcela 208
18220 Albolote (Granada)
Tlf.: 958 465 382
https://www.comares.com • E-mail: libreriacomares@comares.com
https://www.facebook.com/Comares • https://twitter.com/comareseditor
https://www.instagram.com/editorialcomares

ISBN: 978-84-9045-985-0 • Depósito legal: Gr. 521/2020

FOTOCOMPOSICIÓN, IMPRESIÓN Y ENCUADERNACIÓN: COMARES

SUMARIO

PRÓLOGO *por Francisco Vila Tierno* XI

Capítulo I.—ASPECTOS TRIBUTARIOS DE LA RESIDENCIA EN LAS PERSONAS FÍSICAS, JURÍDICAS Y ENTIDADES SIN PERSONALIDAD JURÍDICA 1

1. Aplicación de la norma tributaria en el espacio 1
2. Doble imposición tributaria y métodos de corrección 2
3. Concepto general de residencia de las personas físicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 4
4. Residencia fiscal en España por determinada condición laboral 12
5. Ficción en la tributación opcional de los contribuyentes residentes en Estados de la Unión Europea 14
   - 5.1. Aspectos cuantitativos de la liquidación tributaria en el régimen opcional ... 16
   - 5.2. Aspectos formales en la aplicación del régimen fiscal para residentes de la Unión Europea 18
6. Concepto de residencia fiscal de las sociedades 19
   - 6.1. Presunción de residencia fiscal para las entidades jurídicas 24
   - 6.2. El domicilio fiscal 28
   - 6.3. Aspectos de la residencia en las autoliquidaciones de los grupos consolidados 29
   - 6.4. Establecimiento de una base imponible común del Impuesto sobre Sociedades 33
   - 6.5. Las empresas digitales: un desafío a los criterios de residencia y territorialidad 34
     - 6.5.1. *Necesidad de una nueva concepción jurídica de establecimiento permanente* 35
       - 6.5.1.1. *Economía digital* versus *establecimiento permanente* 37
7. Tributación de las entidades sin personalidad jurídica: especial referencia a las no residentes 43
   - 7.1. Introducción 43
   - 7.2. Tributación de las entidades sin personalidad jurídica no residentes 44
   - 7.3. Entidades en atribución de rentas constituidas en España con actividad económica 45
   - 7.4. Entidades en atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia económica 45
   - 7.5. Entidades en atribución de rentas constituidas en el extranjero que no realizan una actividad económica 46

7.6. Entidades constituidas en el extranjero sin presencia en territorio español ... 46
8. Residencia fiscal autonómica a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ... 47

Capítulo II.—TRIBUTACIÓN EN LA MIGRACIÓN FISCAL DE LOS TRABAJADORES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS ... 55
1. Introducción ... 55
2. Tributación de los trabajadores expatriados ... 55
2.1. Introducción ... 55
2.2. Aspectos generales sobre la fiscalidad del trabajador expatriado ... 56
2.3. Exención de las rentas acogiéndose al artículo 7.p LIRPF ... 59
2.4. Planteamiento de la residencia en España por el trabajador expatriado ... 60
2.4.1. *Empresa beneficiaria del servicio laboral* ... 62
2.4.2. *Aspecto temporal en la expatriación del trabajador* ... 63
2.4.3. *Impuesto análogo o idéntico* ... 64
2.5. Prestación del servicio laboral: especial referencia a las entidades vinculadas 66
2.6. Régimen de excesos ... 69
3. Fiscalidad de los trabajadores impatriados ... 71
3.1. Regulación fiscal de los trabajadores impatriados ... 72
3.2. Exigencia laboral y de residencia de los trabajadores impatriados ... 75
3.3. Tributación de los trabajadores impatriados ... 78
3.4. Problema de los impatriados para optar por los beneficios fiscales de los Convenios de Doble Imposición ... 81
3.5. Aspectos constitucionales del régimen fiscal de impatriados ... 82
3.6. El Impuesto sobre el Patrimonio y los trabajadores impatriados ... 83
3.7. Obligaciones formales del régimen de impatriados ... 84
4. Aspectos tributarios de las personas físicas que se desplazan a un país calificado como paraíso fiscal ... 85
4.1. Definición y características de los paraísos fiscales ... 85
4.2. La doble imposición en la extensión de la condición de contribuyente del IRPF en el traslado a un paraíso fiscal ... 89
4.3. Naturaleza jurídica de la norma anti–fraude del artículo 8.2 LIRPF ... 90

Capítulo III.—FISCALIDAD SOBRE LA TITULARIDAD Y LAS TRANSMISIONES PATRIMONIALES ASOCIADAS A LA RESIDENCIA FISCAL ... 93
1. Introducción ... 93
2. Variaciones patrimoniales asociadas al cambio de residencia ... 94
2.1. El *exit tax* en las personas jurídicas ... 103
2.2. Operaciones de reestructuración empresarial y el *exit tax* ... 107
2.3. Cambios en la subjetividad tributaria como consecuencia de transmisiones patrimoniales de los obligados tributarios no residentes ... 108
2.4. Transmisiones patrimoniales de inmuebles localizados en territorio español por no residentes en el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes ... 109
2.5. La subjetividad tributaria en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana ... 111
2.6. Gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes ... 112
2.6.1. *Presunción reglamentaria en la consideración de explotación diferenciable* ... 114

Capítulo IV.—TRIBUTACIÓN DE LAS PENSIONES Y SEGUROS DE VIDA SEGÚN LA RESIDENCIA FISCAL DE LA PERSONA FÍSICA 117
1. Introducción 117
2. Gravamen de las pensiones públicas a tenor de la residencia de las personas físicas 118
3. Aspectos generales de los planes de pensiones 121
3.1. Principio de no discriminación 125
3.2. Principio de capitalización 126
3.3. Principio de irrevocabilidad 127
3.4. Principio de atribución de derechos 127
3.5. Principio de integración obligatoria 128
3.6. Principio de inembargabilidad 128
3.7. Clase y sujetos de los planes de pensiones 130
3.8. Fiscalidad de las aportaciones a los planes de pensiones: especial referencia al sistema de empleo 132
3.9. Integración por el partícipe de las cantidades aportadas por el promotor 135
3.10. Justificación de la integración de las aportaciones en la declaración del partícipe 138
3.11. Modificación de las aportaciones deducibles en las aportaciones a los planes de pensiones con la ley 26/2014, de 27 de noviembre 139
4. Aspectos internacionales en la fiscalidad de las pensiones públicas y de los planes de pensiones 143
4.1. Planes de pensiones de empleo paneuropeos 144
4.2. Fiscalidad de los partícipes de planes de pensiones extranjeros 147
4.3. Aspectos tributarios de las prestaciones de los planes de pensiones de los no residentes en el IRPF 151
4.4. Plan de pensiones paneuropeos individuales 154
5. Aspectos internacionales de la tributación de los seguros de vida 159
5.1. Delimitación de la tributación del seguro de vida entre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 160
5.2. Delimitación de la obligación personal y real de contribuir en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones 162
5.3. Cuestiones tributarias en las transmisiones lucrativas *inter vivos* a través de los seguros de vida y problemática en los puntos de conexión territorial 164
5.4. Aspectos internacionales en las transmisiones lucrativas *inter vivos* en los seguros de vida 167
5.5. Calificación jurídica de las prestaciones del seguro de vida *mortis causa* en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y los puntos de conexión territorial 170
5.6. Aspectos internacionales en las transmisiones lucrativas *mortis causa* en los seguros de vida 173

CONCLUSIONES 181

BIBLIOGRAFÍA 185

ABREVIATURAS 189

PRÓLOGO

Me interesa el futuro
porque es allí donde pasaré el resto de mi vida.
WOODY ALLEN

La presente monografía, que se inserta en el marco del Proyecto de Investigación» «Retos, reformas y financiación del sistema de pensiones ¿Sostenibilidad versus suficiencia? (Ref: 2018–094696–B–100)», aborda una de las facetas que nos marcamos como objetivo cuando se planteó la realización del citado proyecto. En tal sentido, hemos discutido y planteado que la sostenibilidad del Sistema de Pensiones tiene una relación directa con la búsqueda de mecanismos de financiación adecuados al incremento en el coste que se deriva del mayor número de pensionistas, una mayor longevidad y el aumento del nivel medio de las pensiones.

De este modo, se ha insistido y se está insistiendo por los integrantes del equipo de investigación que desarrollamos este proyecto, en que más allá de analizar las perspectivas para rebajar el gasto, resulta ineludible garantizar los ingresos. Todo ello si se quiere que el Sistema sea sostenible no solo desde un punto de vista económico (que también), sino desde su perspectiva estrictamente social. Y aunque se le añada una visión más materialista, este objetivo no se desvirtúa en tanto que hasta ahora las pensiones han desempeñado un papel equilibrador durante los períodos de crisis, pero, al tiempo, en la medida en la que cada vez un porcentaje mayor de la sociedad tenga como fuente principal de ingresos las pensiones, la rebaja de las mismas debe desembocar, necesariamente, en una rebaja de la demanda agregada, un menor flujo económico y un empobrecimiento general. Así, al valor de las pensiones como derecho social, se suma el aporte a la economía de las naciones.

Entendimos, por tanto, que antes de comenzar con el estudio de los mecanismos de sostenibilidad, debíamos, con carácter previo, analizar uno de los instrumentos que, actualmente, la LGSS (art. 109) contempla como fuente de ingresos para el Sistema y que se corresponde con la vía impositiva. Se hace preciso, en tal caso, determinar con claridad y precisión, los ingresos tributarios de los que se partiría en la actualidad, pero vinculándolos, en este caso, a un elemento de referencia como es la residencia. Más aún en períodos que, como el actual, en el que la globalización,

la deslocalización y los problemas territoriales, repercuten de manera directa en la fiscalidad de las rentas y la imputación a uno u otro territorio.

El estudio de los diferentes supuestos y colectivos de la obra, convierte a esta monografía en un análisis de referencia no solo para el proyecto en el que se integra, sino para el conjunto de estudios que se centren en la materia, tanto de lo fiscal en concreto, como de los Sistemas de Previsión Social de manera general.

Los antecedentes del autor, caracterizados por el mantenimiento de una línea consolidada de investigación sobre este importante tema de actualidad, sus conocimientos de los aspectos socio–laborales del mismo, así como el trabajo en un equipo multidisciplinar y transversal, avalan la calidad de esta publicación que, supone un primer escalón en el ambicioso proyecto que nos hemos marcado.

En Málaga, a 3 de Febrero de 2020

FRANCISCO VILA TIERNO

Catedrático de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social

Investigador Principal (1) del Proyecto de Investigación: «Retos, reformas y financiación del sistema de pensiones ¿Sostenibilidad *versus* suficiencia?»
Ref: 2018–094696–B–100

ISBN 978-84-9045-985-0