



Fiscalitat

Tema 7

**Impost sobre la Renda
de No Residents**

Versió 2016 © Tea Cegos, S.A.



OPOSICIONS - CaixaBank

ÍNDEX

| | |
|---|-----------|
| INTRODUCCIÓ | 3 |
| NATURALESIA, OBJECTE I ÀMBIT | 3 |
| NATURALESIA I OBJECTE DE L'IMPOST | 3 |
| ÀMBIT D'APLICACIÓ | 4 |
| RESIDÈNCIA I ESTABLIMENT | 4 |
| RESIDÈNCIA..... | 4 |
| RÈGIM FISCAL ESPECIAL APLICABLE ALS TREBALLADORS DESPLAÇATS A TERRITORI ESPANYOL | 6 |
| PERSONES JURÍDIQUES..... | 6 |
| ESTABLIMENT | 6 |
| ELEMENTS PERSONALS | 7 |
| EL REPRESENTANT | 8 |
| EL RESPONSABLE SOLIDARI | 8 |
| EL RETENIDOR | 9 |
| SUBJECCIÓ A L'IMPOST | 10 |
| FET IMPOSABLE | 10 |
| RENDES OBTINGUDES EN TERRITORI ESPANYOL..... | 10 |
| RÈGIM D'IMPATRIATS | 13 |
| RENDES EXEMPTES | 14 |
| RENDES OBTINGUDES MITJANÇANT ESTABLIMENT PERMANENT | 15 |
| BASE IMPOSABLE | 15 |
| TIPUS DE GRAVAMEN | 16 |
| DEDUCCIONS | 16 |
| RETENCIONS I INGRESSOS A COMPTE | 17 |
| RENDES OBTINGUDES SENSE MEDIACIÓ D'ESTABLIMENT PERMANENT | 17 |
| MERITACIÓ | 17 |
| BASE IMPOSABLE..... | 17 |
| TIPUS DE GRAVAMEN | 18 |
| TRIBUTACIÓ DE LES PRINCIPALS RENDES OBTINGUDES SENSE ESTABLIMENT PERMANENT | 19 |
| OBLIGACIONS FORMALS | 22 |
| RENDES OBTINGUDES MITJANÇANT ESTABLIMENT PERMANENT..... | 22 |
| RENDES OBTINGUDES SENSE MEDIACIÓ D'ESTABLIMENT PERMANENT | 22 |
| CERTIFICAT DE RESIDÈNCIA FISCAL | 24 |
| CAS PRÀCTIC | 25 |



INTRODUCCIÓ

A efectes fiscals, *resident* és tota persona que, en virtut de la legislació del seu estat de residència, hi estigui subjecta a imposició per raó del seu domicili, residència, seu d'una activitat, o qualsevol altre criteri de naturalesa anàloga. Els residents a Espanya, tant de nacionalitat espanyola com de nacionalitat estrangera, estan subjectes a l'IRPF per totes les rendes que obtenen, amb independència del lloc on les obtenen i qualsevol que sigui la residència del pagador.

Si, per contra, es tracta de persones no residents que obtenen rendes a Espanya, no estaran subjectes a l'IRPF sinó a l'Impost sobre la Renda dels No Residents (IRNR). Segons aquest impost, tributen a Espanya pels rendiments, guanys patrimonials i imputacions de renda produïts en territori espanyol.

NATURALES A, OBJECTE I ÀMBIT

L'Impost sobre la Renda de No Residents (IRNR) està regulat pel Reial decret Legislatiu 5/2004, del 5 de març, pel qual s'aprova el text refós de la Llei de l'Impost sobre la Renda de No Residents. Aquest text recull el règim tributari de les persones físiques i entitats no residents per les rendes obtingudes a Espanya. Així doncs, per esbrinar la tributació d'una persona física, persona jurídica o entitat no resident, no caldrà dirigir-se a la normativa de l'IRPF o a la de l'Impost de societats, sinó a la normativa de l'IRNR.

Així i tot, el Reial decret Legislatiu 5/2004 és breu i no regula exhaustivament totes les qüestions, per la qual cosa efectua nombroses remissions a la normativa de l'IRPF i a la Llei de l'Impost de societats.

NATURALES A I OBJECTE DE L'IMPOST

L'Impost sobre la Renda de No Residents (IRNR) és un tribut de caràcter *directe* que grava la renda obtinguda en territori espanyol per part de les persones físiques i les entitats no hi resideixin.

Igual que l'IRPF, l'IRNR és un tribut de naturalesa personal i subjectiva, l'exigència del qual recau sobre els subjectes passius no residents i s'efectua d'acord amb les regles relatives a l'*obligació real de contribuir*.



ÀMBIT D'APLICACIÓ

L'àmbit d'aplicació de l'Impost sobre la Renda de No Residents és tot el *territori espanyol*, sense perjudici del que es disposa en els tractats i convenis internacionals que hagin passat a formar part de l'ordenament intern.

Per tant, hi ha dues formes de tributar les rendes obtingudes a Espanya per un no resident:

- Pel que es disposa a la Llei de l'Impost sobre la Renda de No Residents, interpretant-ho en concordança amb l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques i l'Impost de societats.
- Pel que s'estableix en el conveni corresponent de doble imposició que li sigui aplicable.

RESIDÈNCIA I ESTABLIMENT

Per saber com han de tributar les persones físiques i les persones jurídiques és necessari determinar la residència habitual i l'existència d'establiment permanent en territori espanyol.

RESIDÈNCIA

PERSONES FÍSiques

Es considera que una persona física té la seva residència habitual a Espanya quan es produeix alguna d'aquestes circumstàncies:

- *Permanència durant més de 183 dies.* Una persona té la seva residència habitual en territori espanyol quan roman a Espanya més de 183 dies durant l'any natural. Les absències esporàdiques es computaran per determinar la permanència, tret que acrediti la seva residència fiscal a un altre país. En el cas que l'acreditació de residència fiscal a l'estranger provingui d'un paradís fiscal, l'Administració podrà exigir al contribuent que provi la seva permanència en el paradís fiscal durant més de 183 dies. Encara que s'accepti qualsevol mitjà de prova admès en dret, aquesta prova pot resultar complicada.



- *Radicació a Espanya del centre dels interessos econòmics.* Una persona s'entendrà resident quan radiqui a Espanya el nucli principal o la base de les seves activitats o interessos econòmics, de forma directa o indirecta. Aquest criteri és independent de l'anterior, per la qual cosa s'hi haurà de recórrer si falta del primer, i tindrà la càrrega de la prova, en aquest cas, l'administració tributària. Ni la llei ni el reglament defineixen què s'ha d'entendre per *nucli principal o base d'activitats o interessos econòmics*, però es pot entendre que aquest pressupòsit es dóna quan es troben a Espanya les principals fonts de renda.
- *Residència familiar.* Fins i tot sense ser un criteri, es presumirà que el contribuïent té la seva residència habitual a Espanya quan, d'acord amb els dos criteris anteriors, el cònjuge no separat legalment i els fills menors d'edat que depenguin d'ell resideixin habitualment a Espanya.

Així mateix, les persones físiques de nacionalitat espanyola que acreditin la seva nova residència en un paradís fiscal seguiran tenint la condició de contribuïents per l'IRPF, tant en el període impositiu en el qual efectuin el canvi de residència com en els quatre períodes següents.

És interessant esmentar el concepte de residència que s'incorpora en els convenis subscrits per Espanya per evitar la doble imposició. Aquests convenis estableixen una sèrie de criteris per resoldre conflictes de doble residència:

- Les persones físiques seran considerades residents de l'estat en el qual tinguin un habitatge permanent.
- Si tenen un habitatge permanent en dos estats, es considera resident de l'estat en el qual mantingui relacions personals i materials més estretes.
- Si no es pot determinar la residència en funció dels criteris anteriors, es considera resident de l'estat on visqui habitualment.
- Si habitualment es viu en tots dos estats, o en cap d'ells, es considera resident de l'estat del qual sigui nacional.
- Si és nacional de tots dos estats o no ho és de cap d'ells, les autoritats competents dels dos estats resoldran el cas de comú acord.

El canvi de residència no suposa la interrupció del període impositiu, per la qual cosa una persona física serà resident o no resident durant tot l'any natural.



RÈGIM FISCAL ESPECIAL APLICABLE Ais TREBALLADORS DESPLAÇATS A TERRITORI ESPANYOL

S'afegeix entre les persones físiques que poden aplicar-lo, aquelles persones que adquireixin la seva residència fiscal a Espanya com a conseqüència del seu desplaçament a territori espanyol per motiu de l'adquisició de la condició d'administradors socials d'entitats no participades o no vinculades segons l'IS. Sempre que no obtingui rendes que es qualificarien com obtingudes mitjançant un establiment permanent situat en territori espanyol.

PERSONES JURÍDIQUES

Una entitat tindrà la consideració de resident a Espanya si es compleix qualsevol dels requisits següents:

- Que hagi estat constituïda conforme a la llei espanyola.
- Que tingui el seu domicili social en territori espanyol.
- Que tingui la seu de l'adreça efectiva en territori espanyol; és a dir, quan l'adreça i control del conjunt de les seves activitats radiqui en ell.

El criteri seguit per als canvis de residència en les persones jurídiques és diferent del que se segueix per a les persones físiques. En aquest sentit, el període impositiu coincideix amb l'exercici econòmic de l'entitat i, en tot cas, conclou de forma anticipada quan l'entitat resident en territori espanyol duu a terme un canvi de residència a l'estranger.

ESTABLIMENT

Es considera que una persona física o una persona jurídica realitza operacions a Espanya per mitjà de l'establiment permanent quan directament, o per mitjà d'un apoderat, posseeixi en territori espanyol:

- Una seu d'adreça, sucursal, oficines, fàbriques, tallers, instal·lacions, magatzems, botigues, o altres establiments.
- Obres de construcció, instal·lació o muntatge, quan la seva durada sigui superior a 6 mesos.
- Agències o representacions autoritzades per contractar en nom i per compte del subjecte passiu.
- Mines, pedreres, pous de petroli o de gas, explotacions agràries, forestals, pecuàries o qualsevol altre lloc d'extracció de recursos naturals.



- Llocs de treball en els quals realitzi tota o part de la seva activitat, o quan realitzi activitats professionals o artístiques.

El concepte d'*establiment permanent* disposat en la majoria dels convenis té com a finalitat evitar la doble imposició.

Els no residents que operen a través d'*establiment permanent* tenen el seu domicili fiscal:

- Al lloc on radiqui l'efectiva gestió administrativa i l'adreça dels seus negocis a Espanya.
- A falta del criteri anterior, el lloc en què radiqui el major valor de l'immobilitzat.

Els no residents que operen sense *establiment permanent* tenen el següent domicili fiscal:

- Si s'obtenen rendes immobiliàries, el domicili fiscal del seu representant; si no existeix representant, el lloc de situació de l'immoble.
- Si s'obté qualsevol altre tipus de rendes, el domicili fiscal és el del representant i —si aquest no existeix— el del responsable solidari.

ELEMENTS PERSONALS

Com que no té la seva residència a Espanya, el no resident —tot i que sigui el contribuent— no té una relació estreta amb l'administració tributària. Per tant, en l'àmbit dels no residents tenen una essencial importància els elements personals següents:

- El representant dels no residents
- El responsable solidari
- El retenidor



EL REPRESENTANT

Els contribuents de l'Impost sobre la Renda de No Residents tenen l'obligació de designar —abans de la fi del termini de declaració de la renda obtinguda a Espanya— a una persona física o jurídica amb residència en territori espanyol perquè els representi davant l'administració tributària en les situacions següents:

- Quan operin a Espanya mitjançant establiment permanent.
- Quan realitzin prestacions de serveis, assistència tècnica, obres d'instal·lació o muntatge derivades d'enginyeria i, en general, d'activitats o explotacions econòmiques realitzades a Espanya sense mediació d'establiment permanent.
- Quan així ho requereixi l'administració tributària.
- Quan es tracti d'entitats en règim d'atribució de rendes constituïdes a l'estranger que realitzin activitats econòmiques en territori espanyol.

Quan es designa un representant, ell mateix o el subjecte passiu estan obligats a posar en coneixement de l'administració tributària el nomenament degudament acreditat en el termini de dos mesos.

EL RESPONSABLE SOLIDARI

Són responsables solidaris de l'ingrés dels deutes:

- El *pagador* dels rendiments reportats sense mediació d'establiment permanent, respecte dels rendiments que hagi satisfet.
- El *dipositari* o *gestor* dels béns o drets dels contribuents no destinats a un establiment permanent, respecte dels béns o drets el dipòsit o gestió dels quals tingui encomanat.

La responsabilitat solidària no existeix quan sigui d'aplicació l'obligació de retenir o ingressar a compte.

Per això, la figura del responsable solidari queda només per a pagadors que no tinguin obligació de retenir (per exemple, les persones físiques arrendatàries d'habitatges propietat de no residents), i per a dipositaris o gestors.



EL RETENIDOR

Els subjectes obligats a retenir han de retenir o ingressar a compte una quantitat equivalent a:

- La que resulti d'aplicar les disposicions previstes en la llei de l'impost per determinar el deute tributari de contribuents sense establiment permanent.
- L'establerta en un conveni per evitar la doble imposició que sigui aplicable.

Estan obligats a retenir o a ingressar a compte respecte de les rendes subjectes a l'Impost sobre la Renda de No Residents que satisfacin o abonin:

Estan obligats a retenir o a ingressar a compte respecte de les rendes subjectes a l'Impost sobre la Renda de No Residents que satisfacin o abonin:

- Les entitats residents a Espanya.
- Les persones físiques residents a Espanya que realitzin activitats econòmiques.
- Els contribuents de l'IRNR amb establiment permanent.
- Els contribuents de l'IRNR sense establiment permanent, pels rendiments del treball que satisfacin, així com per altres rendiments sotmesos a retenció que constitueixin una despesa deduïble.
- Les entitats en règim d'atribució de rendes.
- En les transmissions o reemborsaments d'accions o participacions representatives del capital o patrimoni de les institucions d'inversió col·lectiva, les societats gestores o entitats dipositàries.
- En el cas de premis, la persona o entitat que els satisfaci.
- En les operacions sobre actius financers:
 - La persona o entitat emissora.
 - El fedatari públic o institució financera que intervingui en la seva presentació al cobrament.
 - El banc, caixa o entitat financera que actui per compte del transmissor.
 - El fedatari públic que obligatòriament ha d'intervenir en l'operació.



SUBJECCIÓ A L'IMPOST

Estan subjectes a l'impost les persones físiques i les entitats no residents que obtenen rendes al territori espanyol.

FET IMPOSABLE

El fet imposable de l'Impost sobre la Renda de No Residents està constituït per l'obtenció de rendes en territori espanyol.

Igual que en l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques i en l'Impost de societats, en l'IRNR es pressuposa l'onerositat, de manera que les prestacions o cessions de béns, drets i serveis susceptibles de generar rendes subjectes a l'IRNR es presumeixen retribuïdes, excepte si hi ha una prova en contra. Les rendes subjectes a l'Impost sobre Successions i Donacions no estan subjectes a l'Impost sobre la Renda de No Residents.

RENDES OBTINGUDES EN TERRITORI ESPANYOL

Els dos criteris fonamentals pels quals es pot considerar que una renda s'ha obtingut en territori espanyol són el criteri de *territorialitat* i el de *pagament*. S'han d'entendre com a obtingudes en territori espanyol les rendes següents:

- Rendiments derivats d'activitats econòmiques:
 - Les rendes d'activitats o explotacions econòmiques desenvolupades mitjançant establiment permanent situat en territori espanyol, així com els rendiments derivats dels elements patrimonials destinats a aquest establiment i les pèrdues o els guanys patrimonials derivats de la transmissió d'aquests elements.

Es consideren elements patrimonials afectes l'immoble on es desenvolupa l'activitat econòmica i qualsevol altre bé necessari per a l'obtenció de les rendes de l'activitat.
 - Les rendes d'activitats econòmiques realitzades sense mediació d'establiment permanent, en els següents casos:
 - Activitats econòmiques realitzades en territori espanyol, excepte els rendiments derivats de la instal·lació o muntatge de maquinària o instal·lacions procedents de l'estranger quan les realitzi el proveïdor de la maquinària o de les instal·lacions i el seu import no excedeixi del 20 % del preu d'adquisició d'aquests elements.



- Les prestacions de serveis utilitzades en territori espanyol, en particular les referides a la realització d'estudis, projectes, assistència tècnica o suport a la gestió. Quan aquestes serveixin parcialment a activitats econòmiques realitzades en territori espanyol, només es considerarà obtinguda a Espanya la part que serveixi a l'activitat desenvolupada aquí.
 - Rendes derivades, directa o indirectament, de l'actuació personal en territori espanyol d'artistes i esportistes, o de qualsevol altra activitat relacionada amb aquesta actuació, tot i que la percebin persones o entitats diferents de l'artista o l'esportista.
- Rendiments del treball:
 - Si deriven, directa o indirectament, d'una activitat personal desenvolupada en territori espanyol.
 - Si es tracta de retribucions públiques satisfetes per l'Administració espanyola.
 - Quan es tracti de remuneracions satisfetes per persones físiques que realitzin activitats econòmiques, en l'exercici de les seves activitats, o entitats residents en territori espanyol o per establiments permanents situats en aquest per raó d'una ocupació exercida a bord d'un buc o aeronau en tràfic internacional.

En els dos últims casos, la renda no s'entendrà obtinguda en territori espanyol quan el treball es presti íntegrament a l'estranger i els rendiments estiguin subjectes a un impost de naturalesa personal a l'estranger.

- Pensions i prestacions similars:
 - Si deriven d'una ocupació prestada en territori espanyol.
 - Si les satisfan una persona o entitat resident en territori espanyol o un establiment permanent situat en el mateix territori.
- Retribucions dels administradors i membres dels consells d'administració, de les juntes que actuïn en el seu nom o en nom d'òrgans representatius d'una entitat resident en territori espanyol.



- Rendiments del capital mobiliari:
 - Els dividends i altres rendiments derivats de la participació en els fons propis d'entitats residents a Espanya.
 - Els interessos i altres rendiments obtinguts per la cessió a tercers de capitals propis satisfets per persones o entitats residents en territori espanyol o per establiments permanents que estiguin situats o que retribueixin prestacions de capital utilitzades en territori espanyol.
 - Els cànons o regalies satisfets per persones o entitats residents en territori espanyol o per establiments permanents que estiguin situats o que s'utilitzin en territori espanyol.
 - Altres rendiments del capital mobiliari satisfets per persones físiques que realitzin activitats econòmiques en l'exercici de les seves activitats, per entitats residents en territori espanyol o per establiments permanents situats en el mateix territori.
- Rendiments del capital immobiliari, derivats directa o indirectament de béns immobles situats en territori espanyol o de drets relatius a aquests béns.
- Rendes imputades a persones físiques contribuents que són titulars de béns immobles urbans situats en territori espanyol no destinats a activitats econòmiques.
- Guanys patrimonials:
 - Si deriven de valors emesos per persones o entitats residents en territori espanyol.
 - Si deriven d'altres béns mobles —diferents dels valors— situats en territori espanyol o de drets que s'hagin de complir o que s'exerceixin en territori espanyol.
 - Si procedeixen de béns immobles situats en territori espanyol o de drets relatius a aquests béns.
 - Si al patrimoni del contribuent s'incorporen béns situats en territori espanyol o drets que s'hagin de complir o que s'exerceixin en aquest territori, tot i que no derivin d'una transmissió prèvia, com els guanys en el joc.
- Els guanys en el joc i els premis d'atzar, estan subjectes a un gravamen especial del 20% sobre l'import del premi, però queden exempts els premis d'import inferior a 2.500 Eur.



Finalment, no es consideren obtinguts al territori espanyol:

- Els rendiments satisfets per raó de compravenda internacional de mercaderies, incloses les comissions de mediació, així com les despeses accessòries i connexes.
- Els rendiments satisfets —a persones o entitats no residents— per part d'establiments permanents situats a l'estranger, amb càrrec als mateixos, quan les prestacions estiguin vinculades amb l'activitat de l'establiment permanent a l'estranger.

RÈGIM D'IMPATRIATS

- Queden gravats tots els rendiments del treball obtinguts pel contribuent durant l'aplicació del règim especial, els quals s'entenen obtinguts en territori espanyol.
- No exigeix que els treballs es realitzin a Espanya.
- S'exceptua de la seva aplicació als esportistes professionals.
- A la base liquidable, excepte la part corresponent a les rendes a les quals es refereix l'article 25.1.f) de l'IRNR, s'aplicarà:

| BASE LIQUIDABLE (Euros) | TIPUS DE GRAVAMEN APLICABLE |
|-------------------------|-----------------------------|
| Fins a 600.000 euros | 24 % |
| De 600.001 en endavant | 45 % |

- A la part de la base liquidable corresponent a les rendes de capital mobiliari.

| Part de la Base Liquidable fins a euros | Quota íntegra | Resta de base Liquidable | Tipus aplicable |
|---|---------------|--------------------------|-----------------|
| 0 | 0 | 6.000 | 19 % |
| 6.000 | 1.140 | 44.000 | 21 % |
| 50.000 | 10.380 | En endavant | 23 % |

- Es contempla un règim transitori d'adaptació per a desplaçats abans de l'1 de gener de 2015, que podran optar per la reforma i aplicar el nou contingut de l'article i de la disposició transitòria corresponent. L'opció s'haurà de realitzar a la declaració de l'Impost corresponent a l'exercici 2015 i es mantindrà fins a la finalització de l'aplicació del règim especial.



RENDES EXEMPTES

Les principals rendes exemptes de l'IRNR són:

- Les rendes exemptes d'acord amb la normativa de l'IRPF (beques, pensions, premis de loteries, apostes i sorteigs, participació en beneficis d'entitats no aplicables als no residents), així com les pensions assistencials per ancianitat a favor d'emigrants espanyols.
- Les beques i altres quantitats percebudes per persones físiques, satisfetes per les Administracions Públiques, en virtut de convenis internacionals de cooperació cultural, educativa i científica.
- Els interessos i els guanys patrimonials derivats de béns mobles —obtinguts sense establiment permanent— per residents en altres estats membres de la Unió Europea o per establiments permanents d'aquests residents situats en altres estats membres de la Unió Europea, excepte quan:
 - Els guanys patrimonials derivin d'entitats l'actiu de les quals consisteix principalment en béns immobles situats en territori espanyol.
 - El contribuent hagi participat en, almenys, el 25 % del capital o patrimoni d'aquesta entitat en algun moment durant els dotze mesos anteriors a la transmissió, exempció únicament aplicable a persones físiques.
- Els rendiments derivats del Deute Públic percebuts sense mediació d'establiment permanent. No s'aplica l'exempció quan s'obtenen a través d'un paradís fiscal.
- Les rendes obtingudes per no residents sense establiment permanent derivades de valors emesos a Espanya per entitats no residents sense establiment permanent.
- Els rendiments de comptes bancaris de no residents sense establiment permanent, fins i tot quan siguin residents en paradisos fiscals.
- Les rendes obtingudes per no residents sense establiment permanent procedents d'arrendament, cessió o transmissió de contenidors o de bucs i aeronaus a casc nu, utilitzats en la navegació marítima o aèria internacional.



- Els beneficis distribuïts per una societat resident a Espanya que sigui filial d'una altra societat resident en un altre estat membre de la Unió Europea, sempre que es compleixin determinats requisits.
- Les rendes derivades de les transmissions de valors o el reemborsament de participacions en fons d'inversió realitzats en mercats secundaris oficials de valors espanyols, obtinguts per persones físiques o entitats no residents sense mediació d'establiment permanent en territori espanyol, que siguin residents en un estat que tingui subscrit amb Espanya un conveni per evitar la doble imposició amb clàusula d'intercanvi d'informació.
- Els rendiments obtinguts per les entitats de navegació marítima o aèria a condició de reciprocitat. En els convenis solen gravar-se, exclusivament, en l'estat en el qual estigui situada la seu d'adreça efectiva.

RENDES OBTINGUDES MITJANÇANT ESTABLIMENT PERMANENT

Es considera que una persona física o una entitat opera mitjançant establiment permanent quan disposa en territori espanyol d'instal·lacions o llocs de treball de qualsevol índole en els quals es realitzi tota o part de la seva activitat, o quan actuï a Espanya per mitjà d'un agent autoritzat per contractar en el seu nom (veure apartat *Residència i establiment*).

Els no residents que obtinguin rendes mitjançant establiment permanent tributaran per la totalitat de la renda imputable a aquest establiment, amb independència del lloc en el qual l'obtinguin.

BASE IMPOSABLE

La base imposable dels establiments permanents es determina d'acord amb les disposicions del règim general de l'Impost de societats, sense perjudici de les especialitats que es recullen en la pròpia Llei de l'Impost sobre la Renda de No Residents.

La base imposable està formada per l'import de la renda en el període impositiu, minorada per la compensació de bases imposables negatives d'exercicis anteriors.

Cal tenir en compte les especialitats següents:

- S'aplicaran les normes sobre valoració d'operacions realitzades entre les parts vinculades. Referent a això, l'administració tributària ha de valorar les operacions entre parts vinculades pel seu valor normal al mercat.



- No es deduiran els pagaments que l'establiment permanent efectuï a la casa central o a algun dels seus establiments permanents en concepte de cànon, interessos, comissions, serveis d'assistència tècnica, o per l'ús o la cessió de béns o drets. Tampoc serà deduïble el cost dels capitals propis destinats a l'establiment permanent.
- Serà deduïble la part raonable de les despeses de direcció i les despeses generals d'administració imputades per la casa central a l'establiment permanent, sempre que:
 - Estiguin reflectides en els estats comptables de l'establiment permanent.
 - S'imputin de forma contínua i racionalment, tenint en compte la utilització de factors realitzada per l'establiment permanent i el cost total d'aquests factors.

TIPUS DE GRAVAMEN

El tipus de gravamen aplicable sobre la base imposable de l'establiment permanent serà del 25 %.

Els establiments permanents d'entitats no residents estan sotmesos a una imposició complementària quan transfereixin rendes a l'estranger (excepte entitats amb residència fiscal en estats de la Unió Europea i entitats amb residència fiscal en un estat que hagi subscrit amb Espanya un conveni per evitar la doble imposició i existeixi tractament recíproc). Aquesta imposició complementària consisteix en un gravamen del 19 % sobre els imports transferits amb càrrec a les rendes de l'establiment permanent, inclosos els pagaments a la seu central en concepte de cànon, interessos, comissions, assistència tècnica o per l'ús d'altres béns o drets.

El període impositiu de l'IRNR coincideix amb l'exercici declarat per l'establiment permanent, sense que pugui excedir els 12 mesos. La meritació de l'impost es produeix l'últim dia del període impositiu.

DEDUCCIONS

Els establiments permanents tenen dret a aplicar les mateixes deduccions que els subjectes passius en l'impost de societats. Aquestes són:

- Deduccions per evitar la doble imposició (interna i internacional)
- Deduccions per incentivar la realització de determinades activitats
- Bonificacions



RETENCIONS I INGRESSOS A COMPTE

Els establiments permanents estan sotmesos al mateix règim de retencions que les entitats subjectes a l'Impost de societats. Per tant, el tipus de retenció i ingrés a compte general serà del 19 %.

Respecte als pagaments fraccionats, els establiments permanents s'han de regir també pel que es disposa a la normativa de l'Impost de societats.

RENDES OBTINGUDES SENSE MEDIACIÓ D' ESTABLIMENT PERMANENT

MERITACIÓ

Les rendes obtingudes sense mediació d'establiment permanent a Espanya han de tributar de forma separada —operació per operació— per cada meritació total o parcial de renda sotmesa a gravamen, per la qual cosa no hi té cabuda la compensació entre rendes de diferent signe.

- Quan són rendiments: en el moment en què són exigibles o en la data del cobrament, si fos anterior.
- Quan són guanys patrimonials: en produir-se l'alteració patrimonial.
- Quan són rendes imputades corresponents als béns immobles urbans: el 31 de desembre de cada any.
- En els casos restants: quan siguin exigibles les rendes corresponents.

En cas de defunció del contribuent, totes les rendes pendents d'imputació s'entenen exigibles en la data de la defunció.

BASE IMPOSABLE

La base imposable està constituïda per la quantia íntegra meritada, per la qual cosa no es pot deduir cap despesa. Davant l'absència d'una regulació específica, la normativa de suport per a la determinació de la base imposable és la Llei de l'IRPF.



TIPUS DE GRAVAMEN

Tipus principals de gravamen:

- Amb caràcter general, el 24 % excepte per als residents a la UE, Islàndia i Noruega que tributen al 19 %.
- Els dividends o altres rendiments derivats de la participació en els fons propis d'una entitat, el 19 %.
- Els interessos i altres rendiments obtinguts per la cessió a tercers de capitals propis, el 19 % (dipòsits, assegurances de vida estalvi...)
- Els guanys patrimonials que es produeixen per la transmissió d'elements patrimonials (accions, participacions de fons d'inversió, immobles...), el 19 %.
- Els rendiments del treball percebuts per persones físiques no residents en territori espanyol en virtut d'un contracte de durada determinada per a treballadors estrangers de temporada —d'acord amb l'establert en la normativa laboral— es graven al 2 %.
- Els rendiments del treball de persones físiques no residents en territori espanyol —sempre que no siguin contribuents de l'IRPF— que prestin els seus serveis en missions diplomàtiques i representacions consulars d'Espanya a l'estranger, quan no procedeixi l'aplicació de normes específiques derivades de tractats internacionals en els quals Espanya sigui part, es graven al 8 %.
- Les pensions i altres prestacions similars percebudes per persones físiques no residents en territori espanyol, qualsevol que sigui la persona que hagi generat el dret a la seva percepció, seran gravades d'acord amb l'escala següent:

| IMPORT ANUAL PENSÍO (fins a EUR) | QUOTA (EUR) | RESTA PENSÍO (fins a EUR) | TIPUS APLICABLE (%) |
|----------------------------------|-------------|---------------------------|---------------------|
| 0 | 0 | 12.000 | 8 % |
| 12.000 | 960 | 6.700 | 30 % |
| 18.700 | 2.970 | en endavant | 40 % |



- Els cànon satisfets a una societat resident en un estat membre de la Unió Europea o a un establiment permanent d'aquesta societat situat en un altre estat membre de la Unió Europea estan exempts sempre que la seva constitució i operativa (la societat receptora del cànon) respongui a motius econòmics vàlids i raons empresarials substantives diferents de la gestió de valors o altres actius

Com a conseqüència de l'aplicació del tipus de gravamen sobre la base imposable es determina la *quota tributària*, de la qual només es podran deduir:

- Les deduccions per donacions, en els termes previstos en la Llei de l'IRPF i en la llei del règim fiscal de les entitats sense finalitats lucratives i dels incentius fiscals de mecenatge.
- Les retencions i els ingressos a compte que s'haguessin practicat sobre les rendes del contribuent.

TRIBUTACIÓ DE LES PRINCIPALS RENDES OBTINGUDES SENSE ESTABLIMENT PERMANENT

RENDIMENTS DEL TREBALL

Els rendiments del treball satisfets per empreses residents a Espanya a treballadors no residents per treballs realitzats fora d'Espanya no s'entenen com a renda obtinguda en territori espanyol sempre que el treball es presti íntegrament a l'estranger.

Si no se suporta un impost de naturalesa personal a l'estranger o el treball no es realitza íntegrament a l'estranger, els rendiments obtinguts tributen al 24 % excepte per als residents a la UE, Islàndia i Noruega que tributen al 19%. (al 8 % si es tracta de treballs prestats per contribuents d'aquest impost en representacions diplomàtiques i consulars en l'exterior).

Els rendiments del treball percebuts per persones físiques no residents en territori espanyol en virtut d'un contracte de durada determinada per a treballadors de temporada —d'acord amb l'establert en la normativa laboral— tributen al 2%.



RENDIMENTS D'ACTIVITATS ECONÒMIQUES

La base imposable dels rendiments d'activitats econòmiques es determina per la diferència entre els ingressos íntegres i les despeses següents:

- *Despeses de personal:* sous, salaris i càrregues socials del personal desplaçat a Espanya o contractat en territori espanyol.
- *Despeses d'aprovisionament:* materials per a la seva incorporació definitiva a les obres o treballs realitzats en territori espanyol.
- *Subministraments:* proveïments que no puguin ser emmagatzemats i que s'hagin consumit en territori espanyol.

El tipus de gravamen que suporten aquestes activitats és el general del 24 % excepte per als residents a la UE, Islàndia i Noruega que tributen al 19%. D'altra banda, els contribuents que realitzin aquest tipus d'activitats econòmiques sense establiment permanent estan obligats a portar els registres d'ingressos i despeses que s'estableixin de forma reglamentària.

RENDIMENTS DE CAPITAL IMMOBILIARI

El tractament fiscal d'aquests rendiments varia en funció de la naturalesa jurídica del contribuent i de la destinació de l'immoble:

- *Immobles arrendats.* Amb independència de la personalitat jurídica del *perceptor*, la base imposable és igual a l'import dels ingressos íntegres, i el tipus de gravamen aplicable és el 24 % excepte per als residents a la UE, Islàndia i Noruega que tributen al 19%.
- *Immobles no arrendats.* S'ha de diferenciar entre persones físiques i entitats, ja que a les primeres se'ls determina una renda imputada i a les segones un gravamen especial.
 - *Persones físiques:* la renda imputada d'aquells béns immobles no arrendats ni destinats a activitats econòmiques, situats en territori espanyol, es determinarà segons les normes de l'IRPF (2 % del valor cadastral o 1,1 % si el valor cadastral ha estat revisat). El tipus de gravamen que s'aplica a la renda imputada és el general del 24 % excepte per als residents a la UE, Islàndia i Noruega que tributen al 19%.
 - *Entitats no residents:* les rendes provinents dels immobles no arrendats ni destinats a activitats econòmiques estan sotmeses a un tipus de gravamen especial del 3 %, que s'aplica sobre el valor cadastral.



RENDIMENTS PERCEBUTS PER DIVIDENDS I INTERESSOS

Els no residents a Espanya que obtinguin dividends i interessos satisfets per una persona física o una entitat resident en territori espanyol han de tributar a Espanya per l'IRNR. Si existeix conveni, aquests rendiments tributen a un tipus impositiu inferior al general. És procedent la retenció sobre els dividends cobrats per una societat de la UE que té una participació en una societat espanyola que reparteix els dividends perquè no hi ha discriminació ni es va contra la lliure circulació de capitals, tret que s'obtinguin a través d'un paradís fiscal.

Estan exempts també els interessos derivats del Deute Públic, i els rendiments dels comptes de no residents.

En general, el tipus de gravamen que s'aplica als interessos i dividends és del 19%.

Per als residents en un país amb conveni, el tipus aplicable serà el que s'estableixi en el propi conveni.

GUANYS DERIVATS DE LES VENDES D'IMMOBLES

El guany patrimonial derivat de la venda d'un immoble està sotmès a gravamen en l'Impost sobre la Renda de No Residents.

Amb caràcter general, els guanys es determinen per la diferència entre el valor de transmissió i el valor d'adquisició, amb les mateixes especialitats previstes a la llei de l'IRPF per al cas de la transmissió de béns immobles (als béns adquirits abans del 31 de desembre de 1994 se'ls apliquen els coeficients d'actualització sobre el valor d'adquisició i el règim transitori).

D'altra banda, la persona que adquireix l'immoble —sigui o no resident— està obligada a retenir i ingressar al Tresor Públic el 3 % de la contraprestació acordada. Per al venedor, aquesta retenció té el caràcter de pagament a compte de l'impost que li correspongui pagar pel guany derivat de la transmissió. En cas que la quantitat retinguda sigui superior a la quota que s'ha d'ingressar, es podrà obtenir la devolució de l'excés.



OBLIGACIONS FORMALS

RENDES OBTINGUDES MITJANÇANT ESTABLIMENT PERMANENT

Els establiments permanents estan obligats a portar una comptabilitat separada de les operacions que realitzin i dels elements patrimonials que tinguin afectes. També estan obligats a complir la resta d'obligacions d'índole comptable, registral i formal aplicables a les entitats residents en territori espanyol d'acord amb les normes de l'Impost de societats.

Els establiments permanents —ja siguin entitats o persones físiques— han de presentar la declaració per l'Impost sobre la Renda de No Residents en la mateixa forma, lloc i terminis en què els subjectes passius de l'Impost de societats han de presentar la declaració general o la simplificada. En general, la declaració es presentarà en el termini de 25 dies naturals següents als 6 mesos posteriors a l'últim dia del període impositiu.

Els models que cal presentar són el 200 o el 220 (segons si la declaració és individual o de grups fiscals), mitjançant l'imprès o per via telemàtica (aquesta última és obligatòria en determinats casos).

Respecte al gravamen complementari referit a la transferència de rendes a l'estranger cal assenyalar que per realitzar la declaració s'utilitza el model ordinari (210). El termini per a la presentació és d'un mes a partir de la data de la transferència a l'estranger de la renda.

RENDES OBTINGUDES SENSE MEDIACIÓ D'ESTABLIMENT PERMANENT

Com a norma general, estan obligats a declarar i efectuar l'autoliquidació els contribuents que obtinguin rendes a Espanya sense mediació d'establiment permanent. S'ha de presentar la declaració, entre d'altres, en els supòsits següents:

- Obtenció de rendes subjectes a l'impost, amb l'excepció d'aquelles obligades a retenir o ingressar a compte.
- Imputació de renda de béns immobles.



- Obtenció de rendiments satisfets per persones que no hagin de practicar retencions o ingressos a compte.
- Guanys o pèrdues patrimonials obtinguts en la transmissió de béns immobles situats en territori espanyol.

Models de declaració:

| MODEL | FINALITAT | TERMINI DE PRESENTACIÓ I INGRÉS |
|-------------------------------------|---|--|
| Model 210 Declaració ordinària | De caràcter general, permet declarar cada renda de forma separada (excepte els guanys i pèrdues derivades de la transmissió d'immobles, per les quals s'utilitzarà el model 212). | En general, un mes a partir de la data de meritació de la renda (les rendes imputades a persones físiques per immobles d'ús propi s'han de declarar durant l'any natural següent a la data de la meritació). |
| Model 212 | Declaració de guanys i pèrdues derivades de la transmissió de béns immobles. | Tres mesos següents al termini d'un mes des de la data de transmissió de l'immoble. |
| Model 215 Declaració col·lectiva | Permet agrupar determinats rendiments reportats en un mateix període per un o diversos perceptors. | De l'1 al 20 d'abril, juliol, octubre i gener, respecte dels imports reportats durant el trimestre anterior. |

Excepte en el supòsit del model 215, la norma general és la de presentar una declaració separada per cada renda obtinguda, ja que la meritació de l'impost es produeix per operació i no existeix un període impositiu en què es puguin agregar diferents operacions.



CERTIFICAT DE RESIDÈNCIA FISCAL

Perquè l'Impost sobre la Renda de No Residents sigui aplicable, les persones que es trobin en aquesta situació han de justificar que són no residents davant el pagador de rendiments. En primer lloc, per obrir un dipòsit o contractar qualsevol altre producte financer (cèdules hipotecàries, deute subordinat, fons d'inversió, etc.) com a "no resident" es requereix:

- *Certificat Consular o equivalent* (que ha d'aportar el client), en els casos de "no resident" amb nacionalitat espanyola.
- *Certificació Negativa del Ministeri de l'Interior* (gestionada per l'entitat financera), en els casos de "no resident" amb nacionalitat estrangera.

Una vegada s'ha obert un dipòsit o s'ha contractat un altre tipus de producte financer, per aplicar les possibles exempcions fiscals sobre els rendiments que obtingui per la seva condició de "no resident", haurà d'aportar els documents que justifiquin la seva residència fiscal a un altre país i que variaran en funció del tipus de producte financer del que sigui titular:

- Per a l'exempció fiscal dels interessos de dipòsits de "no residents" (vista i termini), en el moment d'obertura del dipòsit cada titular — persona física o entitat— ha de subscriure la Declaració de Residència Fiscal, que se li proporcionarà a la mateixa oficina on obri el dipòsit. El titular ha de renovar aquesta declaració cada dos anys.
- Per tenir dret a acollir-se a les diverses exempcions o reduccions fiscals dels rendiments d'altres productes diferents d'un dipòsit (cèdules hipotecàries, deute subordinat, fons d'inversió, participacions preferents, dividends, etc.), per ser resident a un altre país diferent d'Espanya, és necessari que tots els titulars hagin presentat i tinguin en vigor el Certificat de Residència Fiscal.

Aquest certificat és un document expedit a petició de l'interessat per les autoritats fiscals del seu país de residència, a través del qual se certifica que una persona és resident en aquest país a efectes fiscals o per a l'aplicació d'un conveni o tractat per evitar la doble imposició, si és el cas, la qual cosa li permetrà beneficiar-se de la "exempció" fiscal a Espanya, o d'un tipus de tributació inferior a l'establert amb caràcter general pels "no residents". A falta d'això, el no resident tributarà als tipus generals establerts en l'Impost sobre la Renda de No Residents. Aquests certificats tenen un termini de validesa d'un any a partir de la data de la seva expedició i hauran d'estar en vigor en la data de cobrament dels rendiments.



CAS PRÀCTIC

Una entitat no resident posseeix a Espanya una factoria industrial en la qual realitza una part d'un procés industrial sobre uns materials que li són enviats directament a la seu central. Un cop finalitzat el procés productiu, els materials convertits en productes són enviats de nou a la seu central.

Durant el 2015 ha realitzat les següents operacions:

| | |
|---|-------------|
| Valor de mercat dels productes transferits a la seu central | 150.000 EUR |
| Ingressos per venda de maquinària | 15.000 EUR |
| Valor de mercat dels productes rebuts de la seu central | 60.000 EUR |
| Aprovisionaments | 7.000 EUR |
| Despeses de personal | 10.000 EUR |
| Altres despeses | 5.000 EUR |
| Deducció de les despeses de formació professional | 500 EUR |

La base imposable es determina seguint les normes previstes per al règim general, encara que els ingressos i les despeses es valoren d'acord amb el previst en la Llei de l'Impost de societats relatiu a les operacions vinculades.

| | |
|--------------------|-------------|
| Total Ingressos | 165.000 EUR |
| Despeses deduïbles | 82.000 EUR |

Base imposable 83.000 EUR

| | |
|-------------------|------|
| Tipus de gravamen | 25 % |
|-------------------|------|

Quota íntegra 20.750 EUR

| | |
|------------|---------|
| Deduccions | 500 EUR |
|------------|---------|

Quota líquida 20.250 EUR

