



Impost sobre la renda de no residents (IRNR)

Benjamín Sevilla Bernabéu
Dret Financer i Tributari
Universitat de València



INDEX

I. INTRODUCCIÓ

II. FET IMPOSABLE

1. REGLES GENERALS

2. RENDES OBTINGUDES EN TERRITORI ESPANYOL

III. SUPÒSITS DE NO SUBJECCIÓ

IV. MERITACIÓ

V. EXEMPCIONS

VI. SUBJECTES PASSIUS I RESPONSABLES

1. SUBJECTES PASSIUS

2. RESPONSABLES

3. REPRESENTANTS

4. DOMICILI FISCAL

VII. BASE IMPOSABLE (sense EP)

VIII. DEUTE TRIBUTARI (sense EP)

IX. GESTIÓ DE L'IMPOST

X. CARACTERÍSTIQUES IRNR (sense EP)

XI. MECÀNICA DE L'IRNR

I. INTRODUCCIÓ

L'impost sobre la renda de no residents (IRNR) grava els rendiments de les persones, físiques o jurídiques, no residents a Espanya que s'obtenen o es consideren obtinguts al nostre país.

Com a modalitats diferents, hi ha la tributació amb establiment permanent i la tributació sense establiment permanent.

a) El tribut que recau sobre els no residents que actuen a Espanya amb establiment permanent pot ser qualificat com directe, periòdic, objectiu (amb algunes excepcions) i personal (també amb excepcions).

b) Per contra, el que s'exigeix als no residents sense establiment permanent és directe, instantani (en quasi tots els supòsits), objectiu i real.

Fonts normatives

- Reial decret legislatiu 5/2004, de 5 de març (LIRNR).
- Reglament aprovat pel RD 1776/2004, de 30 de juliol.

II. FET IMPOSABLE

1. REGLES GENERALS

Constitueix el fet imposable l'obtenció de rendes en territori espanyol.

- a) Que les rendes obtingudes a Espanya poden ser dineràries o en espècie.
- b) Que es presumeixen retribuïdes, excepte prova en contra, les prestacions de béns, drets i serveis.
- c) Que les rendes subjectes a l'ISD, és a dir, els guanys de capital obtinguts per actes lucratiu o gratuïts no se sotmetran a gravamen.



II. FET IMPOSABLE

2. RENDES OBTINGUDES EN TERRITORI ESPANYOL

- 1) Criteri de territorialitat o de la font, es consideren obtingudes a Espanya perquè s'han obtingut o produït en territori espanyol o perquè en aquest territori estan situats els béns, els drets o les explotacions que generen la renda.
- 2) Conformement amb el criteri del lloc de realització, es consideren obtingudes a Espanya perquè en aquest territori es realitzen les explotacions econòmiques sense establiment permanent o es presten els serveis
- 3) Atés el criteri del lloc d'utilització, es consideren obtinguts a Espanya: el treball que es realitza ací, les prestacions de serveis de les quals deriven s'utilitzen a Espanya, etc.
- 4) Criteri de l'actuació personal de l'artista o de l'esportista.
- 5) Guany de capital que, d'acord amb el criteri del lloc d'emissió, es consideren obtinguts a Espanya perquè deriven de valors emesos per persones o entitats residents en territori espanyol.
- 6) El criteri de la residència del pagador, es consideren obtinguts a Espanya quan són satisfets per una persona (empresari o professional) o una entitat que resideix en territori espanyol.

III. SUPÒSITS DE NO SUBJECCIÓ

Així, no s'entenen obtinguts a Espanya, i per tant no es graven, els rendiments dels no residents en els següents casos:

- a) Els satisfets per raó de prestacions de serveis professionals, estudis, projectes... sempre que es realitzen íntegrament a l'estranger i estiguen directament vinculades a activitats empresarials o professionals de l'estranger. EXCEPCIÓ = que es referisquen a béns situats en territori espanyol.
- b) Els rendiments satisfets per les altres explotacions econòmiques quan es realitzen íntegrament a l'estranger
- c) Els rendiments satisfets per establiments permanents situats a l'estranger.
- d) Els rendiments de treball quan aquest es preste íntegrament a l'estranger i estiguen subjectes allí a un impost de caràcter personal.
- e) Els rendiments derivats de béns immobles situats a l'estranger

IV. MERITACIÓ

Sobre el particular hi ha una diferència radical entre els rendiments obtinguts mitjançant establiment permanent i les rendes obtingudes sense l'existència d'aquests establiments.

- Amb EP = s'aplica la regla de l'IS (coincideix amb l'exercici econòmic declarat per l'EP, sense que pugui excedir de dotze mesos).
- Sense EP = s'esdevinga quan resulten exigibles. No obstant això, hi ha determinades regles especials.

En el gravamen dels no residents sense establiment permanent no es pot parlar pròpiament de període impositiu, perquè l'impost s'esdevé i s'exigeix per cada operació realitzada.



V. EXEMPCIONS

Es tracta d'unes exempcions objectives per raó de la renda obtinguda que operen, no obstant això, a favor de determinades persones o entitats. Són les següents:

1. Rendes exemptes en l'IRPF.
2. Els interessos i els increments de patrimoni derivats de béns mobles obtinguts sense mediació d'EP o per EP situats en un altre estat de la UE.
3. Els interessos i increments de patrimoni derivats del deute públic, obtinguts per no residents sense mediació d'EP.
4. Els rendiments de capital mobiliari i increments de patrimoni derivats de valors emesos a Espanya per persones físiques o jurídiques no residents sense mediació d'EP.
5. Els rendiments dels comptes de no residents que se satisfacen a no residents en territori espanyol, llevat que el pagament es realitzi en un establiment permanent situat a Espanya pel Banc d'Espanya.

V. EXEMPCIONS

6. Els rendiments o increments de patrimoni obtinguts en territori espanyol, sense mediació d'EP.
7. Els beneficis distribuïts per les societats filials residents a Espanya a les seues societats matrius residents en altres estats membres de la Unió Europea
8. Les rendes derivades de les transmissions de valors realitzades en borsa per no residents sense establiment permanent, sempre que siguen residents d'un estat que tinga subscript amb Espanya un CDI.
9. Els dividends i participacions en beneficis obtinguts sense establiment permanent per fons de pensions residents en estats membres de la UE.

VI. SUBJECTES PASSIUS I RESPONSABLES

1. SUBJECTES PASSIUS

La llei només esmenta expressament com subjectes passius els contribuents.



Són contribuents les persones físiques i les entitats, amb personalitat jurídica o sense, que no resideixen a Espanya.

- **PERSONES FÍSiques:** igual o + de 183 dies o tinga a Espanya el centre d'interés econòmic.
- **PERSONES JURÍDIQUES:** es consideren NO residents a Espanya les que no complisquen algun d'aquestes requisits:
 - Que s'hagueren constituït conformement amb les lleis espanyoles.
 - Que tinguen el seu domicili social a Espanya.
 - Que tinguen la seu de la direcció efectiva en territori espanyol, és a dir, que radique al nostre país la direcció i el control del conjunt de les seues activitats.

VI. SUBJECTES PASSIUS I RESPONSABLES

2. RESPONSABLES

Amb la finalitat de reforçar l'efectivitat de l'IRNR s'estableixen en la llei alguns supòsits de responsabilitat. Són els següents:

- a)** Són responsables solidaris els pagadors dels rendiments reportats, sense establiment permanent, pels no residents.
- b)** Són responsables, així mateix solidaris, els dipositaris o gestors dels béns o drets dels no residents no afectats a un establiment permanent.
- c)** També seran responsables solidaris els representants dels establiments permanents i de les entitats sense personalitat jurídica.

3. REPRESENTANTS

La llei estableix per als no residents l'obligació de nomenar una persona física o jurídica amb residència a Espanya perquè els represente davant l'administració tributària en relació amb els seus deures i obligacions per aquest impost.

4. DOMICILI FISCAL



Quan hi haja EP, el domicili fiscal serà el següent:

- a) Per regla general, el lloc on radique la gestió administrativa efectiva i la direcció dels negocis.
- b) Quan no puguem fixar-se amb els criteris anteriors, el domicili serà el lloc on radique el major valor d'immobilitzat.

Quan les rendes s'obtinguen sense EP:

- a) Els no residents tindran com a domicili fiscal el del seu representant.
- b) A falta del representant, serà domicili fiscal el del responsable solidari.
- c) Quan s'obtinguen rendes derivades de béns immobles, tindrà la consideració de domicili fiscal, a falta del representant, el lloc de situació d'aquells.

VII. BASE IMPOSABLE (sense EP)

El règim de les rendes obtingudes sense establiment permanent és una variant del sistema conegut com retenció fiscal.

1. L'impost s'exigeix operació per operació, per tant, no hi ha una data unitària de meritació de l'impost.
2. Amb caràcter general, la base imposable està constituïda per la quantia íntegra reportada, calculada conformement amb les normes de l'IRPF, sense que siga possible deduir despeses.

Excepcions a l'anterior:

- En les prestacions de serveis, assistència tècnica, obres i explotacions econòmiques realitzades a Espanya sense EP, la BI es determinarà per la diferència entre ingressos i les despeses de personal i aprovisionament de materials.
- Supòsits d'increment de patrimoni, la base imposable es determina per diferència entre el valor de transmissió de l'element de què es tracte i el seu valor d'adquisició.
- Quan es tracte de contribuents residents en un altre estat membre de la UE, es podran reduir els rendiments i els guanys patrimonials amb les despeses i deduccions previstos en la llei de l'IRPF.

VIII. DEUTE TRIBUTARI (sense EP)

La quota tributària s'obté aplicant a la base imposable, constituïda, com hem vist, amb caràcter general pels rendiments íntegres obtinguts, el corresponent tipus de gravamen, que són els següents:

- 1) Amb caràcter general el **24** per 100.
- 2) Quan es tracte de subjectes passius amb residència en un estat membre de l'Espai Econòmic Europeu (UE, Noruega i Islàndia), el **19** per 100.
- 3) Hi ha tipus de gravamen progressius o proporcionals específics per a certes rendes, que oscil·len entre el 40% per al tram més elevat de les pensions i havers passius (18.700 euros anuals), i l'1,5% per a les operacions de reassegurança.

IX. GESTIÓ DE L'IMPOST

La seua regulació és competència exclusiva de l'estat, competència que s'estén fins i tot a la disciplina de les retencions.

Els deures materials i formals són rellevants en els **supòsits que hi haja establiments permanents**. Així:

- a) Estan obligats a portar comptabilitat separada de les operacions que realitzen i dels elements patrimonials afectes a l'activitat.
- b) Estan sotmesos a les restants obligacions d'índole comptable, registral o formal exigibles per les normes de l'impost de societats. Els no residents sense establiment permanent que poden deduir despeses (en les prestacions d'assistència tècnica, etc.) han de portar una comptabilitat abreujada (llibres registre d'ingressos i despeses).
- c) Els establiments permanents estan sotmesos al règim de retencions i pagament fraccionats a compte establerts en l'impost de societats.



X. CARACTERÍSTIQUES IRNR (sense EP)

- PRINCIPI DE TERRITORIALITAT
- IMPOST INSTANTANI
- IMPOST PROPORCIONAL

XI. MECÀNICA DE L'IRNR

L'impost consisteix en una retenció.

- El pagador de la renda es converteix en una espècie de substitut del contribuent.
- El pagador de la renda està obligat a retenir sobre la renda íntegra el percentatge que corresponga (segons els tipus de gravamen de la normativa interna o segons els límits percentuals establerts en els convenis).
- La retenció no és un pagament a compte de l'impost, sinó que ja és l'impost.
- En la pràctica hi ha un clar predomini del model 216 sobre el model 210

Modelo 216
no Residentes
Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente
RETENCIONES E INGRESOS A CUENTA
DECLARACIÓN DOCUMENTO DE INGRESO

MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA
Teléfono: 901 335 533
www.agenciatributaria.es

Declarante (1)
Espacio reservado para la etiqueta identificativa
216753392396 5

Devengo (2)
Ejercicio _____ Período _____

Si la declaración es negativa y no dispone de etiquetas, consigne a continuación sus datos identificativos
N.I.F. _____ Apellidos y Nombre o Razón social _____

Liquidación (3)

	I. Rentas sometidas a retención/ingreso a cuenta:	II. Rentas no sometidas a retención/ingreso a cuenta:
N.º de rentas	01 _____	04 _____
Base de retenciones e ingresos a cuenta / Importe de las rentas	02 _____	05 _____
Retenciones e ingresos a cuenta	03 _____	

Modelo 210
Impuesto sobre la Renta de no Residentes
No residentes sin establecimiento permanente

Agencia Tributaria
Delegación de Administración de _____ Código _____
MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA

Presentador
Espacio reservado para la etiqueta identificativa
260456649518 5

Devengo
Fecha de devengo

N.I.F. _____ P.I.U. _____ APELLIDOS Y NOMBRE (por este orden) o RAZÓN SOCIAL _____
Calle/Plaza/Avenida _____ Número _____ Municipio _____ Provincia _____ Cód. Postal _____

Presenta la declaración en su condición de:
Contribuyente Representante del contribuyente Pagador Depositario Gestor Retenedor (solo para declarar con solicitud de devolución)

S | R | P | D | G | T