

Impost sobre la renda de no residents

Ana María Delgado García
Rafael Oliver Cuello

PID_00222454



Els textos i imatges publicats en aquesta obra estan subjectes –llevat que s'indiqui el contrari– a una llicència de Reconeixement-NoComercial-SenseObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 Espanya de Creative Commons. Podeu copiar-los, distribuir-los i transmetre'ls públicament sempre que en citeu l'autor i la font (FUOC. Fundació per a la Universitat Oberta de Catalunya), no en feu un ús comercial i no en feu obra derivada. La llicència completa es pot consultar a <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.ca>

Índex

Introducció.....	5
Objectius.....	6
1. Rendes obtingudes a Espanya i exempcions.....	7
1.1. Rendes obtingudes a Espanya	8
1.2. Supòsits de no-subjecció	12
1.3. Exempcions	13
2. Subjecte passiu, responsable, representant i retenidor.....	19
2.1. Contribuent	19
2.2. Responsable	21
2.3. Representant	22
2.4. Domicili fiscal	24
2.5. Retenidor	25
3. Rendes obtingudes mitjançant establiment permanent.....	31
4. Rendes obtingudes sense mediació d'establiment permanent.....	39
5. Règim opcional per a residents comunitaris.....	53
6. Règim opcional per a treballadors desplaçats o règim fiscal d'impatriats.....	55
7. Guanys patrimonials per canvi de residència o impost de sortida.....	58
8. Gravamen especial sobre béns immobles d'entitats no residents.....	60
Activitats.....	63
Exercicis d'autoavaluació.....	63
Solucionari.....	65

Introducció

Una vegada delimitat el concepte de *residència*, en aquest mòdul correspon analitzar quin és el règim fiscal aplicable a les persones que no tenen la consideració de residents en territori espanyol, tant si són persones físiques com jurídiques. Les rendes que obtenen són gravades per l'impost sobre la renda de no residents.

En aquest cas, al marge dels elements d'estudi coincidents amb altres impostos sobre la renda (característiques generals, fet imposable, exempcions, etc.), s'han de tenir en compte dues qüestions. En primer lloc, s'han d'analitzar els elements personals del tribut, ja que les característiques mateixes dels contribuents –el fet que no resideixin en territori espanyol– obliguen que entrin en joc altres figures subjectives que assegurin el pagament de l'impost.

En efecte, una vegada que es pot considerar una persona no resident en territori espanyol, en cas que quedi subjecta a l'IRNR, convé detenir-se a examinar certs elements personals de l'impost, al marge del contribuent mateix, com el responsable o el representant, que adquireixen una rellevància especial per les dificultats que presenten el control i recaptació efectiva de les rendes obtingudes pels no residents. Així mateix, resulta necessari abordar el tema del domicili fiscal a Espanya dels no residents a l'efecte de la tributació espanyola.

I, en segon lloc, s'ha de prestar una atenció especial a les normes de quantificació de l'impost, que distingeixen la tributació dels no residents amb establiment permanent a Espanya de la dels no residents que actuen sense aquest establiment, i en tots dos casos hi ha diferències importants.

En aquest sentit, resulta bàsic determinar el concepte d'*establiment permanent*, atès que per als supòsits en què el contribuent actua mitjançant EP i per a quan no ho fa la normativa estableix dos règims tributaris totalment diferenciats per a la determinació de la base imposable de l'IRNR.

Objectius

Els principals objectius que s'assoliran mitjançant l'estudi d'aquesta matèria són els següents:

- 1.** Delimitar les rendes obtingudes a Espanya i les exempcions de l'impost sobre la renda de no residents.
- 2.** Dominar el concepte de *subjecte passiu*, responsable, representant i retenidor de l'impost sobre la renda de no residents.
- 3.** Comprendre el règim tributari de les rendes obtingudes mitjançant establiment permanent en l'impost sobre la renda de no residents.
- 4.** Assimilar la normativa relativa a les rendes obtingudes sense mediació d'establiment permanent en l'impost sobre la renda de no residents.
- 5.** Examinar el règim opcional per a residents comunitaris.
- 6.** Conèixer els elements essencials del gravamen especial sobre béns immobles d'entitats no residents.

1. Rendes obtingudes a Espanya i exempcions

La renda obtinguda pels subjectes, persones físiques i jurídiques, no residents a Espanya és gravada per l'impost sobre la renda de no residents. La regulació legal d'aquest impost es troba en el Reial decret legislatiu 5/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el Text refós de la Llei de l'IRNR (TRLIRNR). I el desplegament reglamentari d'aquesta norma és determinat pel Reial decret 1776/2004, de 30 de juliol, pel qual s'aprova el Reglament de l'IRNR.

L'impost sobre la renda de no residents¹ és un tribut de caràcter directe, que grava la renda obtinguda en territori espanyol per les persones físiques i entitats que no hi resideixen. S'aplica en tot el territori espanyol, sense perjudici dels règims tributaris forals de concert i conveni econòmic amb el País Basc i la Comunitat de Navarra. D'altra banda, tant a Canàries com a Ceuta i Melilla es tenen en compte les especialitats aplicables².

⁽¹⁾Art. 1 TRLIRNR.

⁽²⁾Art. 2 TRLIRNR.

Amb relació al concepte de *territori espanyol*, l'art. 2 TRLIRNR, com a element espacial en el qual es generen obligacions fiscals per als no residents, assenyala que:

“El territori espanyol comprèn el territori de l'Estat espanyol, incloent-hi l'espai aeri, les aigües interiors i també el mar territorial i les seves àrees exteriors en les quals, d'acord amb el dret internacional i en virtut de la seva legislació interna, l'Estat espanyol exerceixi o pugui exercir la seva jurisdicció o els drets de sobirania respecte del fons marí, el seu subsòl i aigües suprajacents i els seus recursos naturals.”

L'IRNR³ subjecta a gravamen totes les rendes, dineràries o en espècie, obtingudes per un no resident al territori espanyol. En efecte, el **fet imposable** d'aquest impost consisteix en l'“obtenció de rendes, dineràries o en espècie, en territori espanyol per part dels contribuents d'aquest impost”, en connexió amb l'objecte de l'impost, definit en l'art. 1 TRLIRNR com “la renda obtinguda en territori espanyol per les persones físiques i entitats que no hi resideixin”.

⁽³⁾Art. 12 TRLIRNR.

En conseqüència, per a procedir a la delimitació concreta del fet imposable de l'IRNR, cal determinar quan una renda es considera obtinguda a Espanya.

Així mateix, cal identificar els supòsits de no-subjecció i les exempcions establertes en la normativa reguladora de l'impost. En el primer cas, això és, si les rendes no hi estan subjectes, no es consideren obtingudes al territori espanyol i no hi tributen. Mentre que en el segon supòsit, quan les rendes hi estan exemptes, les rendes es consideren obtingudes a Espanya però queden exonerades de tributació.

D'altra banda, si hi ha un conveni internacional per a evitar la doble imposició, l'aplicació de la normativa reguladora de l'IRNR depèn de si aquest conveni atribueix competència per a gravar les rendes objecte d'exempció a l'Estat de la font, tant si és de manera exclusiva com compartida amb l'Estat de residència.

1.1. Rendes obtingudes a Espanya

Com s'acaba d'assenyalar, la necessitat d'establir quines rendes s'obtenen a Espanya resulta crítica, ja que determinarà la subjecció a l'impost per la realització del fet imposable.

La normativa reguladora de l'IRNR no estableix una norma general sobre la determinació de les rendes obtingudes a Espanya, sinó que conté una enumeració de supòsits de rendes per als quals determina el criteri aplicable⁴. En aquest context, es diferencia, de vegades, entre rendes obtingudes mitjançant EP o no, i es limita, de vegades, l'aplicació d'alguns supòsits als no residents persones físiques.

⁽⁴⁾Art. 13 TRLIRNR.

Quant als **criteris concrets de subjecció** a l'IRNR, se'n poden distingir quatre:

- El criteri de territorialitat, segons el qual se sotmeten a tributació a Espanya els rendiments i increments de patrimoni que produeix o obté en territori espanyol un no resident (lloc de situació dels béns, drets o explotacions econòmiques generadors de les rendes).
- El criteri del pagament (per al cas de les pensions, retribucions dels administradors...). Aquest criteri només resulta aplicable respecte de les rendes per a les quals s'estableixi expressament.
- El criteri del lloc de realització o utilització de les activitats empresarials (rendes d'activitats o explotacions econòmiques).
- El criteri d'emissió del títol (per als increments de patrimoni).

Territorialitat

La territorialitat no sols determina l'àmbit espacial d'aplicació de les normes tributàries, sinó que és un dels criteris de subjecció al poder tributari d'un Estat.

L'aplicació d'aquests criteris es fa en funció de la configuració analítica de l'impost, i es concreta per a cada tipus de renda quan la renda es considera obtinguda en territori espanyol. La tipologia de rendes que conté el TRLIRNR és molt més detallada que la recollida en l'LIRPF, que se situa en la mateixa línia que el model de conveni de l'OCDE per a evitar la doble imposició.

Amb relació a la qualificació dels diferents conceptes de renda en funció de la seva procedència, l'art. 13.3 TRLIRNR remet als criteris d'interpretació establerts en l'LIRPF; si bé, també cal tenir present els criteris continguts en la LIS especialment amb relació al règim aplicable als no residents que operen mitjançant EP.

Vegem, a continuació, els diferents supòsits de **rendes obtingudes a Espanya** que preveu la normativa reguladora de l'IRNR.

1) Rendes d'activitats o explotacions econòmiques

Es consideren obtingudes a Espanya les realitzades mitjançant EP situat en territori espanyol. Igualment, les realitzades sense mediació d'EP en els supòsits següents⁵:

- Quan siguin conseqüència d'activitats econòmiques dutes a terme en territori espanyol, excepte els rendiments derivats de la instal·lació o del muntatge de maquinària o instal·lacions procedents de l'estranger, sempre que aquestes operacions les faci el proveïdor i el seu import sigui inferior al 20% del preu d'adquisició. No obstant això, no es consideren obtinguts en territori espanyol els rendiments satisfets per raó de compravendes internacionals de mercaderies, incloses les despeses accessòries i comissions de mediació⁶.
- Quan es tracti de prestacions de serveis utilitzades en territori espanyol; si bé, si aquestes prestacions serveixen parcialment a activitats econòmiques dutes a terme en territori espanyol, es consideren obtingudes a Espanya només per la part que serveixi a l'activitat desenvolupada a Espanya.
- Quan derivin de l'actuació personal en territori espanyol d'artistes i esportistes, fins i tot quan les percebi una persona o entitat diferent.

2) Rendiments del treball

Es consideren obtinguts a Espanya els rendiments del treball següents:

- Com a norma general, els derivats d'una activitat personal desenvolupada en territori espanyol.
- Les retribucions públiques abonades per l'Administració espanyola, tret que el treball es faci íntegrament a l'estranger i aquests rendiments estiguin subjectes a un impost de naturalesa personal a l'estranger.
- Les retribucions d'empleats de bucs i aeronaus en trànsit internacional pagades per empresaris o entitats residents o per establiments permanents situats en territori espanyol, amb excepció dels supòsits en què el treball

Existència de conveni de doble imposició

Si hi ha un conveni de doble imposició aquest criteri interpretatiu ja no és aplicable (ja que ho són els principis que conté), tret que el conveni mateix remeti a la normativa interna per a delimitar quins conceptes s'inclouen en un tipus de renda determinat.

⁽⁵⁾Art. 13.1 TRLIRNR.

⁽⁶⁾Art. 13.2 TRLIRNR.

es presti íntegrament a l'estranger i aquests rendiments estiguin subjectes a un impost de naturalesa personal a l'estranger.

Exemple

El Sr. Núñez, resident al Pakistan, Estat amb el qual Espanya no té subscript cap conveni per a evitar la doble imposició, és contractat per a treballar al Pakistan per una empresa espanyola.

Com que es tracta d'un rendiment de treball que no deriva, directament o indirectament, d'una activitat desenvolupada al territori espanyol, s'entén que aquesta renda, en no estar obtinguda en territori espanyol, no està subjecta a gravamen per l'IRNR.

El Sr. Núñez, resident al Pakistan, és traslladat a Espanya durant un mes per l'empresa pakistanesa en la qual treballa per a la construcció d'un pont. Per aquesta feina, ha cobrat de l'empresa pakistanesa el doble del seu salari habitual.

Atès que el Sr. Núñez continua essent resident al Pakistan, tributa a Espanya com a contribuïent per l'IRNR, i se li aplica un tipus del 25% sobre les quantitats íntegres que percebi, sense possibilitat de deduir cap despesa.

En canvi, si el Sr. Núñez passés a tenir la consideració de resident a Espanya, estaria subjecte a gravamen per l'IRPF, i hauria de tributar a Espanya per la totalitat de les seves rendes.

3) Pensions i altres prestacions similars

Es consideren obtingudes a Espanya aquestes prestacions:

- Quan derivin d'una feina prestada en territori espanyol.
- Quan les satisfaci una persona o entitat resident en territori espanyol o un establiment permanent situat a Espanya.

Exemple

El Sr. Peláez, resident a Mongòlia, Estat amb el qual Espanya no té subscript cap conveni per a evitar la doble imposició, percep una pensió satisfeta per la Seguretat Social espanyola de 1.200 € mensuals.

La pensió satisfeta per la Seguretat Social espanyola al Sr. Peláez, en principi, està subjecta a gravamen per l'IRNR, i està gravada d'acord amb l'escala corresponent.

4) Retribucions dels administradors

Es consideren obtingudes a Espanya les retribucions dels administradors i membres dels consells d'administració, de les juntes que actuïn en el seu lloc o d'òrgans representatius, quan siguin pagades per una entitat resident en territori espanyol.

5) Rendiments del capital mobiliari

Es consideren obtinguts en territori espanyol els rendiments següents del capital mobiliari:

Lectura recomanada

C. Checa González (1999). *Impuesto sobre la Renta de No Residentes*. Pamplona: Aranzadi.

- Els dividendes i altres rendiments derivats de la participació en fons propis d'entitats residents a Espanya.
- Els interessos i altres rendiments obtinguts per la cessió a tercers de capitals propis abonats per residents en territori espanyol o per establiments permanents que hi estiguin situats o que retribueixen prestacions de capital utilitzades en territori espanyol.
- Els cànon pagats per residents en territori espanyol o per establiments permanents que hi estiguin situats, o que s'utilitzin en territori espanyol, per l'ús o concessió d'ús, entre d'altres, de drets de programes informàtics; drets sobre obres literàries, artístiques o científiques; patents; drets d'imatge, i informacions sobre experiències industrials, comercials o científiques.
- Altres rendiments no enumerats anteriorment sempre que hagin estat satisfets per persones físiques que desenvolupin activitats econòmiques, en l'exercici de les seves activitats, o entitats residents en territori espanyol o per establiments permanents que hi estiguin situats.

6) Rendiments del capital immobiliari

Tenen la consideració de rendes obtingudes en territori espanyol els rendiments del capital immobiliari derivats, directament o indirectament, de béns immobles radicats en territori espanyol o de drets relatius a aquests.

7) Rendes imputades

Tenen la consideració de rendes obtingudes en territori espanyol les rendes imputades als contribuents persones físiques titulars de béns immobles urbans situats en territori espanyol no afectes a activitats econòmiques.

8) Guanys patrimonials

Es consideren obtinguts en territori espanyol els guanys patrimonials en els casos següents:

- Quan derivin de valors emesos per residents.
- Quan derivin d'altres béns mobles situats en territori espanyol o de drets que s'hagin de complir en aquest territori.
- Quan procedeixin de béns immobles situats en territori espanyol.
- Quan s'incorporin al patrimoni del contribuent béns situats en territori espanyol o drets que s'hagin de complir o s'exercitin en aquest territori,

fins i tot encara que no derivin d'una transmissió prèvia, com els guanys en el joc.

1.2. Supòsits de no-subjecció

La normativa reguladora de l'IRNR recull alguns supòsits de no-subjecció a l'impost, entre els quals s'inclouen les rendes en les quals es declara expressament la no-subjecció i les que es consideren no obtingudes en territori espanyol.

D'una banda, l'art. 12.3 TRLIRNR assenyalava que **no hi estan subjectes** les rendes que es troben subjectes a l'impost sobre successions i donacions. Aquesta disposició és aplicable exclusivament als contribuents que tinguin la condició de persones físiques, atès que són els únics que poden ser, al seu torn, contribuents de l'impost sobre successions i donacions.

De conformitat amb l'art. 7 de la Llei 29/1987, de 18 de desembre, reguladora de l'impost sobre successions i donacions, la subjecció a aquest impost per obligació real es produeix per "l'adquisició de béns i drets, sigui quina sigui la seva naturalesa, que estiguin situats, es puguin exercitar o s'hagin de complir en territori espanyol, i també per la percepció de quantitats derivades de contractes d'assegurança sobre la vida quan el contracte hagi estat fet amb entitats asseguradores espanyoles o s'hagi subscrit a Espanya amb entitats que hi operin".

Així mateix, altres lleis com la LIS recullen supòsits de no-subjecció, com els previstos en els art. 108 i 50. El primer dels preceptes fa referència als beneficis distribuïts i la transmissió de la participació d'una entitat de tinença de valors estrangers quan el perceptor sigui una entitat o persona física no resident en territori espanyol, excepte si s'obté per mitjà d'un territori qualificat com a paradís fiscal. Al seu torn, el segon dels preceptes es refereix als dividendes i la participació en beneficis i a les rendes positives posades de manifest en la transmissió o en el reemborsament d'accions i participacions representatives dels fons propis de les societats i fons de capital de risc en cas que siguin obtingudes per una persona física o entitat contribuent de l'IRNR sense EP, tret que s'obtinguin a partir d'un paradís fiscal.

D'altra banda, com s'ha assenyalat, determinats rendiments **no es consideren obtinguts a Espanya**. Així succeeix, per exemple, en els supòsits següents⁷:

- a) Els rendiments d'activitats econòmiques abonats amb motiu de compravendes internacionals de mercaderies, incloses les comissions de mediació, i també les despeses accessòries i connexes.
- b) Els rendiments abonats a persones o entitats no residents per establiments permanents situats a l'estranger, al seu càrrec, quan les prestacions corresponents estiguin directament vinculades amb l'activitat de l'EP a l'estranger.

Altres supòsits de no-subjecció

Altres supòsits de no-subjecció que hi pot haver, com el relatiu als guanys patrimonials obtinguts per un no resident sense mediació d'EP, ja que l'art. 24.4 TRLIRNR remet a l'art. 36 LIRPF per a la determinació de la base imposable d'aquest tipus de rendes.

⁽⁷⁾Art. 13.1.c i 13.2 TRLIRNR.

c) Els rendiments de treball, quan la feina es dugui a terme íntegrament a l'estranger i el treballador estigui subjecte a un impost de naturalesa personal a l'estranger.

1.3. Exempcions

En l'IRNR es preveuen diferents supòsits d'exempció de rendes, quan són obtingudes per no residents en territori espanyol, de tipologia molt variada, la raó de ser de la qual obeeix, en gran part, a raons de política econòmica (bàsicament, a la necessitat i a la voluntat d'atreure capitals d'inversió a Espanya).

Concepte d'exempció tributària

Es pot definir l'exempció com el supòsit en què la llei estableix que, malgrat haver-se realitzat el fet imposable d'un tribut, no es produeix el seu efecte principal, és a dir, no hi ha obligació de pagar el tribut en evitar-ho la norma d'exempció. A més, com s'ha vist, en matèria de no residents, s'exceptua de l'obligació de practicar retenció sobre les rendes exemptes.

Generalment, les exempcions reconegudes en l'art. 14 TRLIRNR afecten contribuents que operen sense mediació d'EP i es caracteritzen perquè afecten determinades rendes obtingudes per contribuents residents en altres Estats membres de la Unió Europea.

Abast de les exempcions

Atès que l'esmentat art. 14 TRLIRNR no limita la seva aplicació a alguna categoria de contribuents, igual que succeeix en el cas de la determinació de les rendes obtingudes en territori espanyol efectuada per l'art. 13 TRLIRNR, sembla que les exempcions que regula afecten tant els no residents que actuen mitjançant EP com els que no. No obstant això, en la pràctica, la majoria de les exempcions previstes són aplicables als no residents que operen sense mediació d'EP.

Les causes que justifiquen l'establiment d'exempcions difereixen en els diferents supòsits, i es poden reconduir a les següents: la voluntat de concretar i limitar els fets imposables; afavorir la llibertat de circulació; atreure la inversió estrangera, i respectar mandats comunitaris derivats de la normativa o de la jurisprudència (com és el cas dels interessos i cànons i els beneficis distribuïts per societats filials a les seves societats matrius).

En particular, estan exemptes de l'IRNR⁸ les rendes següents obtingudes per no residents:

⁽⁸⁾Art. 14 TRLIRNR.

1) Les rendes que estiguin exemptes en aplicació de la **normativa de l'IRPF** i que siguin percebudes per persones físiques, com és el cas de les pensions per incapacitat permanent absoluta o gran invalidesa o les beques públiques i les concedides per entitats sense finalitats lucratives, entre moltes altres. Es tracta d'un grup heterogeni d'exempcions que es poden reconduir a tres grans categories (rendiments del treball, rendiments d'activitats econòmiques i guanys

patrimonials) i que responen a finalitats diverses (indemnitzacions de danys personals, política educativa, capacitat econòmica, promoció de determinades activitats...).

També n'estan exemptes les **pensions assistencials per ancianitat** reconegudes a l'empara del que disposa l'RD 728/1993, de 14 de maig, a favor d'emigrants espanyols.

Rendes exemptes en l'IRPF

A tall d'exemple, estan exemptes de l'IRPF les **pensions** reconegudes per la Seguretat Social o per les entitats que la substitueixin, com a conseqüència d'incapacitat permanent absoluta o gran invalidesa. La mateixa consideració tenen les prestacions reconegudes als professionals no integrats en el règim especial de la Seguretat Social dels treballadors per compte propi o autònoms per les mutualitats de previsió social que actuïn com a alternatives al règim especial de la Seguretat Social esmentat (amb el límit de l'import de la prestació màxima reconeguda per la Seguretat Social pel concepte corresponent), sempre que es tracti de prestacions en situacions idèntiques a les previstes per a la incapacitat permanent absoluta o gran invalidesa de la Seguretat Social. També n'estan exemptes aquesta classe de pensions quan corresponen al règim de classes passives.

Així mateix, estan exemptes de l'IRPF les **beques públiques** i les concedides per les entitats sense ànim de lucre a les quals sigui aplicable el règim previst en la Llei 49/2002, de 23 de desembre, de règim fiscal de les entitats sense finalitats lucratives i dels incentius fiscals al mecenatge, percebudes per cursar estudis reglats, a Espanya i a l'estranger, en tots els nivells i graus del sistema educatiu. Així mateix, les beques tant públiques com les concedides per aquestes entitats per a la recerca (les concedides en l'àmbit de l'Estatut del becari de recerca i les atorgades als funcionaris i altre personal al servei de les Administracions públiques i al personal docent i investigador de les universitats).

I, d'altra banda, estaven exemptes de l'IRPF determinats **premis de loteries, apostes i sortejos**. En efecte, n'estaven exemptes fins al 31/12/2012 els premis de les loteries i apostes de l'Estat i de les comunitats autònomes, i també dels sortejos organitzats per la Creu Roja Espanyola i per l'Organització Nacional de Cecs. A partir de l'1 de gener del 2013, se suprimeix aquesta exempció i es crea el gravamen especial sobre els premis de determinades loteries i apostes. Estan subjectes a aquest impost els premis obtinguts per contribuents de l'IRNE sense mediació d'establiment permanent, en les condicions establertes en la DA 5a. TRLIRNR.

2) Les **beques** i altres quantitats percebudes per persones físiques satisfetes per les Administracions públiques, en virtut d'acords i convenis internacionals de cooperació cultural, educativa i científica o en virtut del pla anual de cooperació internacional aprovat en Consell de Ministres.

3) Amb caràcter general, els **interessos i guanys patrimonials** derivats de béns mobles obtinguts per residents en un altre Estat membre de la Unió Europea, com és el cas de valors mobiliaris de renda fixa o variable o de préstecs representats o no en valors (excepte els obtinguts en un país o territori qualificat com a paradís fiscal).

No obstant això, es preveuen tres **excepcions** en l'aplicació d'aquesta exempció. La primera, si es tracta de guanys generats per la transmissió d'accions, participacions o altres drets en una entitat l'actiu de la qual consisteixi principalment, directament o indirectament, en béns immobles situats a Espanya. En segon lloc, en el cas de guanys derivats de la transmissió d'accions, participacions o altres drets en una entitat quan el contribuents persona física hagi participat directament o indirectament en almenys el 25% del capital o patri-

Lectura recomanada

F. Serrano Antón (dir.) (2005). *Fiscalidad internacional*. Madrid: Centro de Estudios Financieros.

moni d'aquesta entitat en algun moment durant el període de dotze mesos precedents a la transmissió. I, finalment, quan la transmissió no compleixi els requisits per a l'aplicació de l'exempció prevista en l'art. 21 LIS, en el supòsit d'entitats no residents.

Evolució normativa de les excepcions

Fins al 2014, la segona excepció s'aplicava tant a persones físiques com jurídiques, que passa a aplicar-se només a les persones físiques a partir del 2015. Per la seva banda, la tercera excepció, aplicable només a persones jurídiques, ha estat introduïda a partir del 2015.

4) Els rendiments derivats del **deute públic**, obtinguts sense mediació d'establiment permanent.

5) Els rendiments i guanys patrimonials generats per **valors** emesos a Espanya per no residents (bons, obligacions...), amb independència del lloc de residència de les institucions financeres que actuïn com a agent de pagament o mediadors en l'emissió o transmissió de valors.

6) Els rendiments de **comptes** de no residents, tret que el pagament el facin a un EP situat a Espanya el Banc d'Espanya, bancs, caixes d'estalvi i altres entitats registrades.

Exemple

El Sr. Martínez, resident al Sudan, Estat amb el qual Espanya no té subscrit cap conveni per a evitar la doble imposició, percep 8.000 € d'interessos d'un compte a termini fix que té obert en una entitat financera espanyola.

Els interessos percebuts pel Sr. Martínez (8.000 €) es troben exempts de tributació de l'IRNR (art. 14.1.f) TRLIRNR).

A l'efecte d'aplicar l'excepció a l'obligació de retenir relativa als comptes de no residents, la condició de contribuent de l'IRNR es pot acreditar davant l'entitat corresponent tant mitjançant certificació expedida per les autoritats fiscals del país de residència com a mitjançant l'aportació d'una declaració (continguda en el model corresponent) en la qual manifestin ser residents fiscals en un altre Estat.

D'altra banda, el Banc d'Espanya i les entitats registrades a què fa referència la normativa sobre transaccions econòmiques amb l'exterior que tinguin a Espanya comptes oberts de no residents han de presentar el model corresponent a fi de facilitar-ne a l'Administració tributària la informació relativa.

7) Les rendes obtingudes en territori espanyol sense mediació d'EP en aquest territori, que procedeixen de l'arrendament, cessió o transmissió de contenidors o de **bucs i aeronaus** de buc nu, utilitzats en la navegació marítima o aèria internacional. En el cas d'aeronaus, l'exempció s'aplica també quan el

grau d'utilització en trajectes internacionals representi més del 50% de la distància total recorreguda en els vols efectuats per totes les aeronaus utilitzades per la companyia arrendatària.

8) Els beneficis distribuïts per les societats **filials residents a Espanya** a les seves societats matrius residents en un altre Estat membre de la UE o als EP d'aquestes últimes situats en altres Estats membres, sempre que es compleixin unes condicions determinades (tret que les societats matrius tinguin la residència en un país o territori qualificat com a paradís fiscal).

L'exempció dels beneficis distribuïts per les filials residents a Espanya

Té la consideració de societat matriu aquella que posseeixi en el capital d'una altra societat una participació directa o indirecta, almenys, del 5%, o bé que el valor d'adquisició de la participació sigui superior a 20 milions d'euros. La societat participada serà la societat filial. La participació referida ha d'haver-se mantingut, en principi, de forma ininterrompuda durant l'any anterior al dia en què sigui exigible el benefici que es distribueixi.

A l'efecte de calcular el període de permanència, s'ha de tenir en compte el període en el qual la participació hagi estat posseïda per altres entitats que reuneixin els requisits de l'art. 42 del Codi de comerç per a formar part del mateix grup de societats, amb independència de la seva residència i obligació de formular comptes anuals consolidats.

Per a l'aplicació de l'exempció, la normativa exigeix la concurrència de tres requisits. En primer lloc, ambdues societats han d'estar subjectes i no exemptes a algun dels tributs que graven els beneficis de les persones jurídiques en els Estats membres de la UE i els establiments permanents han d'estar subjectes i no exemptes a imposició en l'Estat en el qual estiguin situats. En segon lloc, la distribució del benefici no ha de comportar la liquidació de la societat filial. I, finalment, ambdues societats han de revestir alguna de les formes establertes en l'annex de la Directiva 2011/96/UE del Consell, de 30 de juny del 2011, relativa al règim aplicable a les societats matrius i filials d'Estats membres diferents.

Així mateix, s'aplica aquesta exempció als beneficis distribuïts per les societats filials residents en territori espanyol a les seves societats matrius residents en els Estats integrants de l'Espai Econòmic Europeu amb els quals hi hagi un intercanvi efectiu d'informació tributària, quan concorrin determinats requisits.

Finalment, no és aplicable aquesta exempció quan la majoria dels drets de vot de la societat matriu la tinguin, directament o indirectament, persones físiques o jurídiques que no resideixin en Estats membres de la Unió Europea o en Estats integrants de l'Espai Econòmic Europeu amb els quals hi hagi un intercanvi efectiu d'informació en matèria tributària.

9) Les rendes derivades de les transmissions de valors o del reemborsament de participacions en fons d'inversió realitzades en mercats secundaris oficials de valors espanyols, obtingudes per persones o entitats residents en un país amb el qual Espanya tingui subscrit un conveni per a evitar la doble imposició amb clàusula d'**intercanvi d'informació**, tret que s'obtinguin en un paradís fiscal.

10) Els **dividends i participacions en beneficis** obtinguts sense mediació d'EP per fons de pensions equivalents als regulats en el Text refós de la Llei de plans i fons de pensions, que siguin residents en un altre Estat membre de la UE o per EP d'aquestes institucions situades en un altre Estat membre de la UE. Aquesta exempció és igualment aplicable als fons de pensions i institucions d'inversió col·lectiva residents en els Estats integrants de l'Espai Econòmic Europeu amb els quals hi ha un intercanvi efectiu d'informació tributària.

L'exempció anterior dels dividendes i participacions en beneficis

Fins al 2014, els **dividendes i participacions en beneficis**, a què es referia l'art. 7.y) LIRPE, obtinguts per persones físiques, sense mediació d'establiment permanent, residents en un altre Estat membre de la Unió Europea o en països o territoris amb els quals hi havia un intercanvi efectiu d'informació tributària, estaven exempts amb el límit de 1.500 euros (aplicable sobre la totalitat dels rendiments obtinguts durant l'any natural). Ara bé, no esqueia l'aplicació d'aquesta exempció si els dividendes eren obtinguts a través d'un paradís fiscal.

11) Els **dividendes i participacions en beneficis** obtinguts sense mediació d'EP per les institucions d'inversió col·lectiva regulades per la Directiva 2009/65/CE del Parlament Europeu i del Consell, de 13 de juliol de 2009. No obstant això, en cap cas l'aplicació d'aquesta exempció no pot donar lloc a una tributació inferior a la que hauria resultat si s'hagués aplicat a aquestes rendes el mateix tipus de gravamen pel qual tributen en l'IS les institucions d'inversió col·lectiva domiciliades en territori espanyol. Aquesta exempció és igualment aplicable als fons de pensions i institucions d'inversió col·lectiva residents en els Estats integrants de l'Espai Econòmic Europeu amb els quals hi ha un intercanvi efectiu d'informació tributària.

12) Els **cànon o regalies** satisfets per una societat resident en territori espanyol o per un EP que hi estigui situat d'una societat resident en un altre Estat membre de la UE a una societat resident en un altre Estat membre o en un EP situat en un altre Estat membre d'una societat resident d'un Estat membre quan es compleixin uns requisits determinats. No obstant això, no resulta aplicable aquesta exempció quan la majoria dels drets de vot de la societat perceptora dels rendiments la posseeixin, directament o indirectament, persones físiques o jurídiques que no resideixin en Estats membres de la Unió Europea, excepte quan la constitució i operativa d'aquesta societat respon a motius econòmics vàlids i raons empresarials substantives.

13) D'altra banda, el ministre d'Economia i Hisenda pot declarar exempts, a condició de reciprocitat, els rendiments de les entitats de navegació marítima o aèria residents a l'estranger els **bucs o aeronaus de les quals** toquin territori espanyol.

14) Així mateix, es preveu, en una exempció parcial en **guanyys patrimonials derivats de la transmissió de determinats béns immobles**. Es tracta d'una exempció⁹ del 50% dels guanyys patrimonials obtinguts sense mediació d'establiment permanent a Espanya, derivats de l'alienació de béns immobles urbans situats en territori espanyol, que hagin estat adquirits a partir de l'entrada en vigor del Reial decret llei 18/2012 i fins al 31 de desembre de 2012.

⁽⁹⁾Disposició addicional quarta TRLIRNR.

15) Finalment, a partir del 2015 es permet al contribuïent no resident que quedi exclòs de gravamen el **guany patrimonial** que obtingui amb motiu de la **transmissió** del que hagi estat **el seu habitatge habitual** en territori espanyol, sempre que l'import obtingut en la transmissió es reinverteixi en l'adquisició d'un nou habitatge habitual¹⁰.

⁽¹⁰⁾Disposició addicional quarta TRLIRNR.

Ara bé, no se li exigeix de l'aplicació de la retenció (3%) ni de l'obligació de presentar la declaració i ingrés del deute tributari. No obstant això, si la reinversió s'ha produït amb anterioritat a la data de presentació de la declaració, la reinversió, total o parcial, es pot tenir en compte per a determinar el deute.

2. Subjecte passiu, responsable, representant i retenidor

2.1. Contribuent

1) El contribuent

És **contribuent** de l'IRNR la persona física o jurídica no resident que obtingui rendes a Espanya¹¹.

⁽¹¹⁾Art. 5 TRLIRNR.

Així mateix, tenen aquesta consideració de contribuent les entitats en règim d'**atribució de rendes**, que tinguin un règim fiscal diferenciat en funció de si estan constituïdes a Espanya o a l'estranger. A aquest efecte, aquest tipus d'entitats només es consideren contribuents si estan constituïdes a l'estranger amb presència a Espanya (art. 38 TRLIRNR), i els és aplicable un tipus de gravamen del 25%.

Entitats en règim d'atribució de rendes

Les entitats en règim d'atribució de rendes no són exactament contribuents no residents, sinó constituïts a l'estranger, que tributen parcialment per les rendes obtingudes a Espanya.

Exemple

El Sr. Smith resideix habitualment als Estats Units, on treballa per a una empresa nord-americana. Des del gener fins a l'agost de 2009, el Sr. Smith ha estat treballant en una filial espanyola d'aquesta empresa, i ha percebut un total de 60.000 €.

El Conveni hispanonord-americà per a evitar la doble imposició remet, en aquest punt, a la normativa interna de cada Estat (art. 4.1). Independentment que el Sr. Smith sigui considerat o no resident als Estats Units (qüestió que no és objecte d'aquesta pregunta), el que sí que és cert és que es tracta d'un resident a l'efecte de l'IRPF espanyol, ja que l'art. 9.1.a) LIRPF així ho estableix per als qui es quedin al nostre territori més de 183 dies durant l'any natural. Suposem, a aquest efecte, que el Sr. Smith s'ha quedat en territori espanyol durant tot el temps que ha estat treballant per a la filial espanyola.

En conseqüència, les rendes obtingudes al nostre país (en aquest cas, els 60.000 €) han de tributar per l'IRPF espanyol i no per l'IRNR.

I, finalment, es consideren contribuents de l'IRNR, per aplicació de normes derivades de tractats internacionals, a títol de reciprocitat, les persones físiques estrangeres residents a Espanya, el seu cònjuge no separat legalment i fills menors d'edat que resideixin a Espanya, amb motiu d'alguna de les circumstàncies següents¹²:

⁽¹²⁾Art. 9.2 i 10 LIRPF.

- Membres de missions diplomàtiques d'altres Estats (incloent-hi tant el cap de la missió com els membres del personal diplomàtic, administratiu, tècnic o de serveis de la missió).
- Membres de les oficines consulars d'altres Estats (incloent-hi tant el seu cap com el funcionari o personal de serveis adscrits, amb excepció dels

vicecònsols honoraris o agents consulars honoraris i del personal que en depèn).

- Titulars de càrrec o ocupació oficial d'altres Estats (com membres de les delegacions i representacions permanents acreditades davant organisme internacionals o que formin part de delegacions o missions d'observadors a l'estranger).
- Funcionaris en actiu que exerceixin càrrec o ocupació oficial que no tingui caràcter diplomàtic o consular.

Ara bé, aquests supòsits s'exceptuen de la qualificació com a contribuents de l'IRNR, en primer lloc, quan aquestes persones no siguin funcionaris en actiu o titulars de càrrec o ocupació oficial i tinguin la residència habitual a Espanya amb anterioritat a l'adquisició de qualsevol de les circumstàncies enumerades anteriorment. I, en segon lloc, en el cas dels cònjuges no separats legalment o fills menors d'edat, quan tinguin la residència habitual a Espanya amb anterioritat a l'adquisició per part del cònjuge, pare o mare, de les condicions enumerades amb anterioritat.

En canvi, es consideren contribuents de l'IRPF les persones físiques de nacionalitat espanyola, el seu cònjuge no separat legalment i fills menors d'edat que resideixin a l'estranger, per la seva condició de membres de missions diplomàtiques o d'oficines consulars d'Espanya a l'estranger, titulars de càrrec o ocupació oficial de l'Estat espanyol i funcionaris en actiu que exerceixin càrrec o ocupació oficial que no tingui caràcter diplomàtic o consular.

2) El substitut

Finalment, s'ha d'assenyalar que els contribuents de l'IRNR no tenen una vinculació mínimament duradora amb el territori espanyol, fins i tot poden obtenir rendes sense haver-hi estat mai. Per això, com que els pot ser més fàcil deixar de complir les seves obligacions tributàries, el legislador espanyol ha establert altres elements personals com el substitut, el responsable o el retenidor, la finalitat dels quals és la de garantir el compliment d'aquestes obligacions. En aquesta línia se situa també la previsió del legislador que els no residents designin, en alguns casos de manera voluntària, un representant que presenti en nom seu les declaracions, pagui els impostos o sol·liciti les devolucions corresponents.

En aquest punt, convé destacar que, tècnicament, actuen com a substituïts els residents que satisfan rendes sotmeses a gravamen, quan l'import de la retenció que practiquen coincideix amb la quota de l'IRNR.

Lectura recomanada

N. Carmona Fernández (1999). *Todo sobre el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes*. Barcelona: Praxis.

La previsió derogada de l'art. 33 TRLIRNR

Aquest precepte, derogat per la Llei 4/2008, de supressió de gravamen de l'impost sobre el patrimoni, disposava que les entitats gestores del mercat de deute públic en anotacions en compte havien de retenir i ingressar en el Tresor, com a substituïts del contribuent, l'import de l'impost corresponent als rendiments de les lletres del Tresor i altres valors de deute públic obtinguts per no residents a Espanya sense EP (ja que no era aplicable l'exempció que sobre aquests rendiments preveia la normativa reguladora de l'IRNR).

⁽¹³⁾ Art. 9 TRLIRNR.

2.2. Responsable

El **responsable** té en aquest impost¹³ un paper important, ja que no sols compleix la funció de garantir el pagament, sinó que serveix també per a controlar i sotmetre a gravamen efectiu les rendes obtingudes pels no residents.

El responsable del tribut

El responsable és el subjecte que, per mandat legal, es col·loca al costat de l'obligat tributari per al pagament dels seus deutes tributaris (art. 41 LGT). És a dir, en cas que l'obligat tributari (contribuent, retenidor, substitut...) no pagui pel motiu que sigui els seus deutes tributaris, és el responsable qui s'ha de fer càrrec d'aquests deutes amb el procediment corresponent (art. 174 a 176 LGT). Una vegada que el responsable ha satisfet el deute, pot reclamar, en l'esfera privada, la quantia corresponent a l'obligat tributari inicial.

La responsabilitat pot ser solidària o subsidiària. En el primer cas, l'Administració pot exigir el pagament a l'obligat tributari o al responsable quan ha finalitzat el període de pagament voluntari sense que s'hagi produït l'ingrés del deute. En el segon cas, per a exigir el pagament al responsable subsidiari, l'Administració ha d'haver intentat cobrar sense èxit el deute a l'obligat tributari inicial en el procediment de constrenyiment corresponent.

En l'IRNR es preveuen els **supòsits** següents de responsabilitat solidària:

a) En primer lloc, tenen la condició de responsables solidaris del pagament dels deutes tributaris del no resident corresponents als rendiments que hi hagi satisfet o a les rendes dels béns o drets el dipòsit o gestió dels quals tingui encomanat, respectivament:

- El pagador dels rendiments reportats sense mediació d'EP. En aquests casos, l'Administració pot prescindir del procediment legalment establert per a exigir el pagament al responsable. Un exemple freqüent és el de l'arrendament de béns immobles situats a Espanya que són de titularitat de no residents, i els rendiments són abonats per particulars.
- El dipositari o gestor dels béns o drets no afectes a un EP.

La simple mediació de pagament

L'abonament d'una quantitat per compte i ordre d'un tercer no es considera satisfacció d'un rendiment a aquest efecte.

Exemple

El Sr. Menéndez és un inversor amb residència al Paraguai, titular d'unes accions d'una societat resident a Espanya que estan dipositades en una entitat financera espanyola. El Sr. Menéndez percep els dividendes que generen aquestes accions, que són anotats en el compte que té obert en aquesta entitat financera.

En aquest supòsit, el pagador del dividend no té la consideració de responsable solidari, sinó de retenidor de l'impost. Per contra, l'entitat financera, en qualitat de dipositària dels dividendes, té la consideració de responsable solidari (art. 9.1 TRLIRNR).

No obstant això, la responsabilitat no escau quan hi hagi una obligació de retenir i ingressar a compte (sense perjudici de les responsabilitats que es puguin derivar de la retenció). I això evidencia la funció de garantia i control que compleix aquesta figura, tal com s'ha assenyalat anteriorment. Així, doncs, quan

el pagador, dipositari o gestor tinguin la condició de retenidor, no hi haurà responsabilitat solidària, sinó que hauran de practicar i ingressar les retencions o presentar la declaració negativa de retencions quan no escaigui practicar-les.

b) I, en segon lloc, també es qualifiquen com a responsables solidaris del pagament dels deutes tributaris corresponents als establiments permanents de contribuents no residents i a les entitats en règim d'atribució de rendes constituïdes a l'estranger que tinguin presència en territori espanyol, les persones que en tinguin la representació.

Quan es tracta tant del pagador de rendiments reportats sense mediació d'establiment permanent com del dipositari o gestor de béns o drets no afectes a un establiment permanent i pertanyents a persones o entitats residents en països o territoris considerats paradisos fiscals, les actuacions de l'Administració tributària es poden entendre directament amb el responsable, al qual és exigible el deute tributari, sense que sigui necessari l'acte administratiu previ de derivació de responsabilitat. En la resta de casos, sí que és preceptiva l'emissió d'aquest acte de derivació de responsabilitat.

2.3. Representant

Un altre dels elements personals de l'IRNR és el representant, el qual, tot i que amb el temps ha perdut importància, en alguns supòsits és de nomenament obligat.

En les seves relacions amb l'Administració tributària, el contribuent no resident ha de nomenar un **representant** que tingui residència a Espanya, en els casos establerts legalment. Així mateix, té l'obligació de comunicar el nomenament del representant a l'Administració tributària. L'incompliment d'aquestes obligacions és sancionable¹⁴.

El representant pot ser tant una persona física com una persona jurídica, que tingui la residència fiscal a Espanya.

Aquesta obligació de nomenar representant opera solament en els **supòsits** següents:

Obligació de practicar retenció

És obligatori practicar retenció, com a norma general, quan les rendes estiguin subjectes a l'impost; per tant, les entitats, els empresaris i professionals que satisfacin o abonin rendes a no residents sense EP tenen l'obligació de retenir. Així, doncs, en el cas dels pagadors de rendes, la figura que adquireix avui dia el protagonisme és la del retenidor, que deixa en un segon pla el responsable solidari. Per això, on més transcendència té la responsabilitat és en el cas del dipositari o gestor.

⁽¹⁴⁾Art. 10 TRLIRNR.

- Quan actui mitjançant establiment permanent. En aquest cas, com s'acaba de veure, el representant respon solidàriament del pagament dels deutes tributaris que li corresponen.
- Quan es tracti d'una entitat en règim d'atribució de rendes constituïda a l'estranger amb presència en territori espanyol. Així mateix, el representant de l'entitat es considera responsable solidari del pagament dels deutes tributaris que li corresponen.
- Quan efectui prestacions de serveis, assistència tècnica, obres d'instal·lació o muntatge derivades de contractes d'enginyeria i, amb caràcter general, d'activitats o explotacions econòmiques a Espanya sense mediació d'EP.
- En els casos en què ho requereixi l'Administració tributària mateixa, a causa de la quantia i característiques de la renda obtinguda en territori espanyol pel contribuent.

En aquest context, l'art. 47 LGT imposa el nomenament de representant als no residents "quan operin a Espanya per mitjà d'un establiment permanent, quan ho estableixi expressament la normativa tributària o quan, per les característiques de l'operació o activitat feta o per la quantia de la renda obtinguda, així ho requereixi l'Administració tributària".

- Igualment, s'ha de nomenar representant en els casos de residents en països o territoris amb els quals no hi hagi un intercanvi efectiu d'informació tributària, quan siguin titulars de béns situats o de drets que es compleixin o s'exercitin en territori espanyol, exclosos els valors negociats en mercats secundaris oficials.

Ara bé, no s'ha d'oblidar que, de manera voluntària, els contribuents poden nomenar, en qualsevol cas, un representant que els assisteixi en la seva comunicació i actuació davant l'Administració tributària.

La comunicació del nomenament de representant s'ha de fer a la Delegació on hagi de presentar la declaració de l'impost, acompanyada de l'acceptació expressa del representant.

L'acreditació de la representació es pot fer:

Per qualsevol mitjà vàlid en dret que permeti una constància fefaent (document privat amb signatura legitimada notarialment o document públic), i són vàlids a aquest efecte els documents normalitzats aprovats per l'AEAT, disponibles en Internet.

Mitjançant compareixença davant l'òrgan administratiu competent.

L'**incompliment** de l'obligació de nomenar representant es qualifica com una infracció greu, sancionable amb una multa de 2.000 euros (si bé es pot reduir en un 25% l'import). Aquesta multa és de 6.000 euros quan es tracti de contribuents residents en països o territoris on no hi hagi un intercanvi efectiu d'informació¹⁵.

Obligació de nomenar representant

L'obligació de nomenar representant obeeix, en els tres primers supòsits, a l'existència d'una activitat econòmica en la qual es poden deduir despeses i en la qual hi pot haver certes obligacions formals. Per això és necessari que hi hagi un representant resident que es relacioni amb l'Administració tributària i amb el no resident.

⁽¹⁵⁾ Art. 188.3 LGT.

Així mateix, quan es produeix aquest incompliment, l'Administració tributària pot considerar representant de l'establiment permanent o del contribuent qui figuri com a tal en el Registre Mercantil. Si no hi ha un representant nomenat o inscrit, o és una persona diferent de qui estigui facultat per a contractar en nom seu, l'Administració tributària pot considerar com a tal aquest últim. I en els casos de contribuents residents en països o territoris on no hi hagi un intercanvi d'informació efectiu, l'Administració tributària pot considerar que el seu representant és el dipositari o gestor dels béns o drets.

2.4. Domicili fiscal

La normativa de l'IRNR¹⁶ determina un **domicili fiscal** a Espanya per als no residents, a fi de facilitar el compliment de les seves obligacions tributàries.

⁽¹⁶⁾Art. 11 TRLIRNR.

La normativa distingeix diversos **supòsits**:

- Quan operin a Espanya mitjançant un EP, es considera domicili fiscal el lloc on radiqui la gestió administrativa efectiva i la direcció dels seus negocis a Espanya. Si no és possible determinar el domicili aplicant aquest criteri, s'atén el lloc on radiqui el valor més gran de l'immobilitzat.
- Quan operin a Espanya sense EP i obtinguin rendes (rendiments o guanys patrimonials) derivades de béns immobles, el domicili fiscal coincideix amb el del seu representant i, si no n'hi ha, es considera com a tal el lloc de situació de l'immoble corresponent.
- En els altres supòsits en els quals operin sense EP, el domicili fiscal coincideix amb el del representant i, si no n'hi ha, amb el del responsable solidari. Per tant, en aquells casos en què no s'hagi designat un representant, les notificacions practicades al domicili fiscal del responsable solidari produeixen els mateixos efectes que si s'haguessin practicat directament al contribuent.

Finalment, segons disposa l'art. 11.2 TRLIRNR, quan no s'hagi designat representant, les notificacions practicades al domicili fiscal del responsable solidari han de tenir el mateix valor i produir els mateixos efectes que si s'haguessin practicat directament al contribuent. Així mateix, quan no hagin designat representant els contribuents que resideixin en països o territoris amb els quals no hi hagi un intercanvi efectiu d'informació tributària, tenen la mateixa validesa les notificacions practicades al lloc de situació de qualsevol dels béns immobles de la seva titularitat.

Lectura recomanada

C. M. López Espadafor (1995). *Fiscalidad internacional y territorialidad del tributo*. Madrid: McGraw-Hill.

2.5. Retenidor

Quan la residència fiscal d'un contribuïent se situa fora del territori espanyol i no es té un EP en territori espanyol, l'exacció efectiva de l'IRNR es fa recaure sobre el retenidor de l'impost, com a mesura de garantia de cobrament del tribut.

Amb caràcter general, les persones que satisfacin rendiments als **no residents sense EP** estan obligades a retenir i ingressar una quantitat que sol coincidir amb l'import de l'impost definitiu que ha de pagar el no resident. En aquests casos¹⁷, el contribuïent queda exonerat del deure d'autoliquidar l'impost.

⁽¹⁷⁾Art. 31 i 28.3 TRLIRNR.

Per tant, la detracció de l'impost en què consisteix la retenció té un caràcter definitiu, ja que no es reté una quantitat a compte d'un tribut, sinó que es reté una quantitat generalment coincident amb l'impost definitiu. D'aquesta manera, el legislador troba una garantia personal per al cobrament efectiu de l'impost, atès que el contribuïent es troba fora del seu àmbit territorial de competències.

Estan **obligats a retenir** o ingressar a compte, respecte de les rendes subjectes a l'IRNR¹⁸, abonades a no residents sense EP, que satisfacin:

⁽¹⁸⁾Art. 31.1 TRLIRNR.

- Les entitats residents a Espanya (incloses les entitats en règim d'atribució de rendes).
- Les persones físiques residents a Espanya que duguin a terme activitats econòmiques (empresaris i professionals).
- Els contribuïents de l'IRNR amb EP.
- Els contribuïents de l'IRNR sense EP, respecte dels rendiments del treball que satisfacin, i també respecte d'altres rendiments sotmesos a retenció que constitueixin despesa deduïble per a l'obtenció de rendes derivades de prestacions de serveis, assistència tècnica, obres d'instal·lació o muntatge derivades de contractes d'enginyeria i, en general, d'activitats o explotacions econòmiques dutes a terme a Espanya.

Empresaris i professionals

Els empresaris i professionals, com és lògic, només practiquen retenció respecte de les rendes que satisfacin en l'exercici de les seves activitats, no en les abonades dins del seu àmbit particular.

Per tant, els contribuïents de l'IRNR sense EP hauran de practicar sempre retenció amb relació als rendiments del treball que satisfacin amb independència que tinguin o no consideració de despesa deduïble. En canvi, quan es tracta de la resta de rendiments que abonin, solament hauran de practicar la retenció corresponent quan constitueixin una despesa deduïble.

- Les entitats en règim d'atribució de rendes constituïdes a l'estranger que tinguin presència a Espanya.
- El representant que actuï en nom d'una entitat asseguradora que operi en règim de lliure prestació de serveis, respecte de les operacions fetes en territori espanyol.
- En les operacions sobre actius financers, les persones o entitats que l'hagin d'efectuar, d'acord amb el que disposa l'art. 76.2.b) RIRPF: en el cas d'amortització o reemborsament d'actius, l'entitat emissora; en la transmissió d'actius, l'entitat financera que actuï per compte del transmissor; en qualsevol altre cas, el fedatari públic.
- En les transmissions de valors de deute de l'Estat, l'entitat gestora del mercat de deute públic que intervingui en l'operació.
- En els reemborsaments de les participacions de fons d'inversió, les societats gestores.
- En els premis, la persona o entitat que els satisfaci.

Missions diplomàtiques

No estan obligades a practicar retenció o ingrés a compte les missions diplomàtiques o oficines consulars a Espanya d'Estats estrangers.

Les **rendes subjectes a retenció**, amb caràcter general, són les rendes subjectes a l'impost (tant rendiments com guanys).

Ara bé, la normativa¹⁹ preveu una sèrie d'**excepcions** a l'obligació de retenir. No és obligatori retenir, entre d'altres, respecte de les rendes següents:

⁽¹⁹⁾Art. 31.4 TRLIRNR i 10 RIRNR.

- Rendes exemptes segons allò que s'ha fixat en l'art. 14 TRLIRNR, sense perjudici de l'obligació de declarar. En aquests casos, com que les rendes estan exemptes, no té sentit practicar una retenció que, posteriorment, pot ser objecte d'una sol·licitud de devolució. No obstant això, sí que és obligatori practicar retenció o ingrés a compte en els casos dels dividends i participacions en beneficis a què es refereix l'art. 14.1, lletres j), k) i l), TRLIRNR. En canvi, no és obligatori presentar declaració en els casos de rendiments derivats del deute públic obtinguts sense mediació d'EP a Espanya a què es refereix l'art. 14.1.d) TRLIRNR.
- Rendes exemptes en virtut de conveni per a evitar la doble imposició, sense perjudici de l'obligació de declarar. Igual que en el supòsit anterior, no té sentit practicar una retenció que, amb posterioritat, pot ser objecte d'una sol·licitud de devolució.

- Rendes abonades a contribuents sense EP quan s'acrediti el pagament de l'impost o la procedència d'exempció. És a dir, el contribuent no resident té dret a declarar i pagar el seu impost. Si s'acredita aquesta circumstància, no hi ha obligació de retenir.

Observació

Ara bé, en la pràctica, no és fàcil que el contribuent pugui acreditar el pagament de l'impost abans que se li practiqui la retenció.

Acreditació del pagament o de l'exempció

L'acreditació del pagament s'efectua mitjançant la declaració de l'impost corresponent a les rendes satisfetes, presentada pel contribuent o el seu representant; mentre que en el cas de les exempcions, l'acreditació s'ha de fer mitjançant els documents justificatius del compliment de les circumstàncies que determinen la procedència de la seva aplicació, sense perjudici de l'obligació de declarar.

- El rendiment derivat de la distribució de la prima d'emissió d'accions o participacions o de la reducció de capital. Ara bé, s'ha de practicar retenció o ingrés a compte en els casos de reducció de capital social amb devolució d'aportacions i distribució de la prima d'emissió d'accions previstos en l'art. 75.3.h., paràgraf 2, RIRPF.
- Les rendes a què es refereix l'art. 108.1.c de la LIS, això és, els beneficis distribuïts amb càrrec a les rendes exemptes quan el perceptor és una entitat o persona física no resident en territori espanyol (ja que es consideren no obtinguts en territori espanyol).
- Guanyos patrimonials. No obstant això, sí que hi ha obligació de retenir, respecte dels premis derivats de la participació en jocs, concursos, rifes o combinacions aleatòries, la transmissió de béns immobles situats en territori espanyol en el cas de no residents sense mediació d'EP i les rendes derivades de transmissions o reemborsaments d'accions o participacions representatives del capital o patrimoni d'institucions d'inversió col·lectiva (excepte les procedents de participacions en els fons d'inversió col·lectiva, regulats en l'art. 49 del Reglament de la Llei 35/2003, d'institucions d'inversió col·lectiva, aprovat per l'RD 1309/2005, de 4 de novembre). En el primer i el tercer cas, l'import de la retenció és coincident amb l'impost; en el segon, l'import de la retenció és del 3% de la contraprestació acordada.
- Les rendes recollides en els paràgrafs b), excepte les obtingudes en països o territoris qualificats reglamentàriament com a paradisos fiscals, c), e), f) i h) de l'apartat 3 de l'art. 73 RIRPF: rendiments dels valors emesos pel Banc d'Espanya que constitueixin un instrument regulador d'intervenció al mercat monetari i els rendiments de les lletres del Tresor; primes de conversió d'obligacions en accions; rendiments derivats de la transmissió o del reemborsament d'actius financers amb rendiment explícit, i premis de jocs organitzats a l'empara del previst en el Reial decret Llei 16/1977, de 25 de febrer, i també aquells la base de retenció dels quals no superi els 300 euros.

Respecte al **naixement de l'obligació de retenir**, s'ha d'assenyalar que és coincident, en termes generals, amb el moment de la meritació de l'impost, regulat en l'art. 27 TRLIRNR²⁰.

Amb relació a l'**import de la retenció**, ha de ser una quantitat equivalent al deute tributari que es derivi de l'impost mateix (art. 31.2 TRLIRNR) per als contribuents que actuïn sense mediació d'EP o bé de les disposicions d'un conveni per a evitar la doble imposició. En aquests casos, el no resident queda eximit de l'obligació de declarar l'impost.

No obstant això, el retenidor no pot tenir en compte les despeses o deduccions següents (que sí són aplicables en calcular l'impost): les despeses de personal, aprovisionament i subministrament en els casos d'activitats econòmiques sense EP, la quota del gravamen especial sobre béns immobles d'entitats no residents i la deducció per donatius).

El retenidor està obligat a presentar el model corresponent i a presentar-ne un resum anual²¹.

Finalment, cal tenir present que es preveuen alguns supòsits que presenten **especialitats** en matèria de retencions:

a) El primer té lloc en les **transmissions de béns immobles** situats a Espanya, fetes per no residents que no efectuen en territori espanyol cap activitat econòmica mitjançant un EP. L'adquirent està obligat a retenir i ingressar el 3% del preu acordat, a títol de pagament a compte de l'impost que correspon pagar al transmissor, com a conseqüència de l'existència d'un guany patrimonial²².

Transmissions de béns immobles per part de no residents

El retenidor, que pot ser tant persona física (empresari, professional o un particular) com jurídica, haurà d'ingressar l'import retingut en el termini d'un mes a partir de la transmissió.

El no resident haurà de declarar i ingressar l'impost definitiu en un termini de tres mesos a partir de la finalització del termini d'ingrés de la retenció.

L'adquirent del bé queda alliberat de la seva obligació de retenir en els supòsits següents:

quan el transmissor acrediti prou la seva subjecció a l'IRPF mitjançant certificació expedida per l'òrgan competent de l'Administració tributària;

en els supòsits d'aportacions de béns immobles, en la constitució o l'augment de capitals de societats residents en territori espanyol;

en les transmissions a títol lucratiu, ja que en aquests casos no hi ha contraprestació.

El bé immoble transmès queda afecte al pagament de l'impost que resulti inferior entre la retenció i l'impost corresponent.

Exemple

El Sr. Méndez, resident a Suïssa, té un apartament a Múrcia. L'any 2008 el transmet al Sr. Fernández, que resideix habitualment a Madrid, per un import de 150.000

⁽²⁰⁾Art. 12 RIRNR.

Obligació de retenir

A diferència d'altres impostos, com l'IRPF o l'IS, en l'IRNR l'obligació de retenir neix no en el moment en el qual s'abonen les rendes subjectes a retenció, sinó en el moment en què es reporta l'impost. Això pot obeir al fet que l'IRNR és un impost de meritació instantània, mentre que l'IRPF i l'IS són impostos de meritació periòdica.

⁽²¹⁾Art. 31.5 TRLIRNR.

⁽²²⁾Art. 25.2 TRLIRNR.

€. El guany patrimonial obtingut ha estat de 70.000 € i l'impost que ha de pagar ascendeix a 12.600 €.

El Sr. Fernández, com a adquirent de l'apartament, està obligat a practicar una retenció del 3% de la contraprestació. Per tant, l'import de la retenció serà de 4.500 € (150.000 × 3%).

Si el Sr. Fernández no practiqués la retenció corresponent, el bé immoble quedaria afecte al pagament de l'impost (12.600 €), sense perjudici de les sancions que escaiguin per l'incompliment de l'obligació de retenir.

b) El segon cas especial afecta els **treballadors per compte d'altri en cas de canvi de residència**. Es tracta d'un procediment voluntari²³ que poden utilitzar els treballadors, amb motiu de la prestació de treball a un altre país, a fi d'anticipar els efectes d'un canvi de residència a l'estranger en les retencions sobre els rendiments del treball quan el pagador és un resident o un no resident amb EP en territori espanyol.

(23)Art. 32 TRLIRNR.

En efecte, aquells treballadors que adquiriran la condició de contribuents de l'IRNR amb motiu del seu desplaçament a l'estranger, ho poden comunicar a l'Administració tributària mitjançant el model corresponent, deixant constància de la data de sortida del territori espanyol. L'Administració tributària expedeix als treballadors un document perquè el lliurin a l'empresari, perquè el pagador dels rendiments del treball els pugui considerar contribuents d'aquest impost i els apliqui les retencions per l'IRNR a partir de la data indicada en aquest document. Aquest document estén els seus efectes, com a màxim, dos anys naturals (el del desplaçament i el següent; o, si no és possible computar l'any del desplaçament, els dos immediats següents).

El treballador haurà d'acreditar l'existència de dades objectives en la relació laboral que facin previsible que romandrà més de 183 dies durant l'any del desplaçament o, si no, en el següent, al país estranger com a conseqüència de la prestació de treball. Aquesta acreditació es fa mitjançant un document justificatiu emès pel pagador dels rendiments del treball que reconegui la relació laboral amb el treballador, el país de desplaçament, la durada del contracte, la data de començament de la prestació del treball a l'estranger, la durada del desplaçament i la data previsible de finalització.

Malgrat la utilització d'aquest procediment, el contribuent està obligat a acreditar la seva nova residència fiscal davant l'Administració tributària.

D'altra banda, s'ha d'esmentar que es preveu un procediment similar per als treballadors per compte d'altri que, tot i no ser contribuents per l'IRPF, adquiriran aquesta condició amb motiu del seu desplaçament a territori espanyol.

En aquest cas, el contribuent, juntament amb la comunicació a l'Administració tributària espanyola, ha de presentar un document justificatiu del pagador dels rendiments del treball en què constin expressament: el reconeixement de la relació laboral amb el treballador, la data de començament de la prestació del treball en territori espanyol, el centre de treball i la seva adre-

ça, la durada del contracte i la intenció del pagador que el treballador presti la seva feina, com a mínim, durant un període de temps superior a 183 dies durant l'any natural en el qual està compresa la data de començament de la prestació del treball en territori espanyol o, si no, que aquest període mínim de permanència es produeixi en l'any natural següent.

3. Rendes obtingudes mitjançant establiment permanent

El tractament fiscal dels no residents a Espanya s'estableix en atenció a si actuen o no en territori espanyol mitjançant establiment permanent; hi ha diferències notables en tots dos casos que permeten afirmar que som davant de dos règims tributaris per a la determinació de la base imposable de l'IRNR.

L'obtenció de rendes per part del **no resident mitjançant establiment permanent** se subjecta a gravamen en l'IRNR per totes les obtingudes a Espanya, amb independència del lloc on s'hagin generat (sempre que es puguin imputar a l'EP). Amb la qual cosa, el règim s'assembla al de les entitats residents en territori espanyol, encara que també presenta diferències notables en determinats aspectes. En canvi, si s'actua sense mediació d'EP, es tributa de manera separada per cada meritació total o parcial de renda subjecta a gravamen.

Així, doncs, resulta decisiu determinar el **concepte d'establiment permanent**, que equival, tal com el preveuen els convenis per a evitar la doble imposició, a un lloc fix de negoci mitjançant el qual una empresa du a terme tota o part de la seva activitat.

Article 5 del Conveni hispanoalemany per a evitar la doble imposició

A tall d'exemple, a continuació es transcriu l'art. 5 del Conveni hispanoalemany per a evitar la doble imposició i prevenir l'evasió fiscal en matèria d'impostos sobre la renda i sobre el patrimoni, publicat en el *Butlletí Oficial de l'Estat* de 8 d'abril de 1968, relatiu a l'EP:

"1. L'expressió *establiment permanent* significa un lloc fix de negocis en el qual una empresa efectua tota o part de la seva activitat.

2. L'expressió *establiment permanent* comprèn, especialment:

- a) les seus de direcció;
- b) les sucursals;
- c) les oficines;
- d) les fàbriques;
- e) els tallers;
- f) les mines, pedreres o qualsevol altre lloc d'extracció de recursos naturals;
- g) les obres de construcció o de muntatge la durada de les quals excedeixi els dotze mesos.

3. El terme *establiment permanent* no comprèn:

- a) La utilització d'instal·lacions amb l'única finalitat d'emmagatzemar, exposar o lliurar béns o mercaderies pertanyents a l'empresa.
- b) El manteniment d'un dipòsit de béns o mercaderies pertanyents a l'empresa amb l'única finalitat d'emmagatzemar-los, exposar-los o lliurar-los.
- c) El manteniment d'un dipòsit de béns o mercaderies pertanyents a l'empresa amb l'única finalitat que siguin transformats per una altra empresa.
- d) El manteniment d'un lloc fix de negocis amb l'única finalitat de comprar béns o mercaderies o de recollir informació per a una altra empresa.
- e) El manteniment d'un lloc fix de negocis amb l'única finalitat de fer publicitat, subministrar informació, fer investigacions científiques o desenvolupar altres activitats similars

que tinguin caràcter preparatori o auxiliar, sempre que aquestes activitats es duguin a terme per a l'empresa mateixa.

4. Una persona que actuï en un Estat contractant per compte d'una empresa de l'altre Estat contractant, tret que es tracti d'un agent independent comprès en el paràgraf 5, es considera que constitueix establiment permanent a l'Estat esmentat primerament si té i exerceix habitualment en aquest Estat poders per a concloure contractes en nom de l'empresa, tret que les seves activitats es limitin a la compra de béns o mercaderies per a l'empresa mateixa.

5. No es considera que una empresa d'un Estat contractant tingui establiment permanent a l'altre Estat contractant pel mer fet que dugui a terme activitats en aquest altre Estat per mitjà d'un corredor, un comissionista general o qualsevol altre mediador que gaudeixi d'un estatut independent, sempre que aquestes persones actuïn dins del marc ordinari de la seva activitat.

6. El fet que una societat resident d'un Estat contractant controli o sigui controlada per una societat resident de l'altre Estat contractant o que faci activitats en aquest altre Estat (ja sigui per mitjà d'establiment permanent o d'una altra manera), no converteix per si sol qualsevol d'aquestes societats en establiment permanent de l'altra."

En canvi, la normativa espanyola²⁴ ofereix un concepte més ampli que el recollit en els convenis per a evitar la doble imposició, en entendre que el no resident actua a Espanya a partir d'establiment permanent:

(24) Art. 13.1.a TRLIRNR.

- Quan el no resident disposi a Espanya, per qualsevol títol, de manera continuada o habitual d'instal·lacions o **llocs de treball** de qualsevol índole on dugui a terme la totalitat o part de la seva activitat. Concretament, es considera que constitueixen establiment permanent les seus de direcció, les sucursals, les oficines, les fàbriques, els tallers, els magatzems, botigues o altres establiments, les mines, els pous de petroli o de gas, les pedres, les explotacions agrícoles, forestals o pecuàries o qualsevol altre lloc d'exploració o d'extracció de recursos naturals i les obres de construcció, instal·lació o muntatge la durada de les quals excedeixi els sis mesos.
- Quan actuï a Espanya per mitjà d'un **agent** autoritzat per a contractar en nom i per compte de la persona o entitat no resident, sempre que exerceixi amb habitualitat aquests poders.

Exemple

El Sr. Téllez, resident a Namíbia, Estat amb el qual Espanya no té subscrit cap conveni per a evitar la doble imposició, és titular d'un bé immoble situat a Toledo que arrenda durant tot l'any.

En aquest cas, no es considera que el Sr. Téllez operi a Espanya mitjançant un establiment permanent, ja que el simple arrendament de béns immobles no constitueix cap dels supòsits conceptuals com a establiment permanent per la normativa interna (art. 13.1.a TRLIRNR).

El Sr. Téllez, resident a Namíbia, Estat amb el qual Espanya no té subscrit cap conveni per a evitar la doble imposició, és titular d'una explotació agrària a Toledo.

En canvi, en aquest supòsit, sí que s'entén que el Sr. Téllez opera a Espanya mitjançant un establiment permanent, ja que les explotacions agrícoles tenen aquesta consideració (art. 13.1.a TRLIRNR).

Les principals **característiques** d'un EP, tal com es desprèn de l'IRNR, són les següents:

- Es tracta d'un concepte exclusivament a efecte fiscal.
- Manca de personalitat jurídica diferenciada, que, en canvi, està atribuïda a la persona o entitat resident. En cas contrari, es tractaria d'una filial radicada a Espanya i, com a tal, estaria subjecta a gravamen per l'impost de societats.
- És irrellevant la condició de persona física o jurídica del no resident.
- S'aplica el principi d'atribució de rendes a l'efecte de determinació de la base imposable, seguint les normes d'empresa separada.
- Es produeix una personalització de l'EP que origina una tributació semblant a la dels residents.
- En els supòsits d'existència d'una pluralitat d'EP en el mateix Estat d'una mateixa entitat s'aplica el principi de tributació independent.

Pluralitat d'establiments permanents

Si una entitat disposa de més d'un EP a Espanya, cadascun tributa de manera independent quan concorrin les circumstàncies següents: que duguin a terme activitats clarament diferenciables i que la seva gestió es porti de manera separada (per tant, tenen un NIF propi cadascun i una denominació diferent). No es permet, segons l'art. 17 TRLIRNR, la compensació de rendes entre EP diferents.

- Existència de règims especials en atenció a les característiques de l'EP.

Quant a les **rendes imputables** a l'establiment permanent, són les següents²⁵:

- Rendiments de les activitats o explotacions econòmiques desenvolupades per l'establiment permanent.
- Rendiments derivats d'elements patrimonials afectes a l'establiment permanent.
- Guanys o pèrdues patrimonials derivats dels elements patrimonials afectes a l'establiment permanent.

En particular, es consideren elements patrimonials afectes a l'establiment permanent:

- Els vinculats fonamentalment al desenvolupament de l'activitat que constitueix el seu objecte.

Lectura recomanada

E. Albi Ibáñez; J. A. Rodríguez Ondarza; J. J. Rubio Guerrero (1989). *Tributación de los no residentes en España*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

⁽²⁵⁾Art. 16 TRLIRNR.

- Els transmesos dins dels tres períodes impositius següents al de la desafectació.
- Els actius representatius de la participació en fons propis d'una entitat quan l'establiment permanent sigui una sucursal registrada en el Registre Mercantil i es compleixin una sèrie de requisits determinats reglamentàriament: que els actius es reflecteixin en els Estats comptables de l'EP i que, tractant-se d'un EP que es pugui considerar societat dominant, disposi de l'organització de mitjans materials i personals per a dirigir i gestionar aquestes participacions.

La **base imposable** de l'EP està formada per la totalitat de la renda que se li imputa, amb independència del lloc on s'hagi generat o obtingut. Es preveuen tres règims per a determinar la base imposable: el general, el dels establiments permanents que no tanquin un cicle mercantil complet i el dels establiments permanents amb activitat de durada limitada en el temps²⁶.

(26) Art. 18 TRLIRNR.

D'acord amb el règim general de determinació de la base imposable, aquesta es determina d'acord amb les disposicions del règim general del Text refós de la Llei de l'impost de societats, amb les **especialitats** següents:

- a) No són deduïbles, generalment, els pagaments que l'EP efectui a la casa central o a un altre dels seus establiments permanents en concepte de cànon, interessos, comissions, serveis d'assistència tècnica i per l'ús o cessió de béns o drets.
- b) Són deduïbles la part de les despeses de direcció i generals d'administració imputats per la casa central a l'EP, sempre que tinguin reflex en els Estats comptables de l'EP i s'imputin de manera continuada i racional.

Despeses de direcció i generals d'administració imputades per la central

El principal problema que planteja aquest tipus de despeses és determinar quins conceptes es poden incloure en aquesta definició genèrica. Sobre aquest tema, l'Administració ha admès un criteri ampli. Els requisits que han de complir aquestes despeses per a ser deduïbles són els següents: han d'estar reflectits en els Estats comptables de l'EP; han de constar, mitjançant memòria informativa presentada amb la declaració, dels imports, criteris i mòduls de repartiment, i, finalment, la racionalitat i continuïtat dels criteris d'imputació adoptats.

D'altra banda, és possible que els contribuents sotmetin a l'Administració tributària propostes de valoració de la part de les despeses de direcció i generals d'administració que siguin deduïbles.

- c) No és deduïble el cost dels capitals propis (interessos i altres càrregues financeres) del no resident afectes a l'EP.

És aplicable el règim de compensació de bases imposables negatives amb les positives del mateix EP (18 anys). No obstant això, en aplicació del principi de comptabilitat separada, no es poden compensar les bases imposables negatives d'un EP amb les positives d'un altre EP del mateix no resident.

Lectura recomanada

F. Serrano Antón (dir.) (2005). *Fiscalidad internacional*. Madrid: Centro de Estudios Financieros.

Quant als **altres dos règims de determinació de la base imposable**, en primer lloc, es troben els EP que no tanquen un període mercantil complet, això és, els EP que destinen al seu ús propi productes o serveis obtinguts a la instal·lació que tenen a Espanya, sense que hi hagi cap contraprestació (no treballen per a tercers, sinó per a la casa central o altres EP seus). La base imposable es calcula d'acord amb les normes sobre operacions vinculades als ingressos i a les despeses, de manera que la base imposable és la diferència entre ingressos i despeses determinats així. No obstant això, hi ha un règim subsidiari per a calcular la base imposable consistent en l'aplicació d'un percentatge fixat pel Ministeri d'Economia i Hisenda sobre la totalitat de les despeses, de manera que no és possible aplicar-hi deduccions i bonificacions.

I, en segon lloc, els EP l'activitat dels quals consisteix en obres de construcció, instal·lació o muntatge de durada superior a sis mesos; en activitats o explotacions econòmiques de temporada o estacionals, i en activitats d'explotació de recursos naturals. Aquest tipus d'EP poden optar entre determinar la seva base imposable d'acord amb el règim general establert pels EP o bé el règim de tributació de les entitats no residents sense EP.

D'altra banda, ha de tenir-se en compte que la base imposable de les rendes obtingudes mitjançant establiment permanent situat en territori espanyol, en el cas de **ser transferits a l'estranger o cessament en la seva activitat**, es determina per la diferència entre el valor de mercat i el valor comptable dels elements afectes a l'establiment.

Pel que fa al **tipus de gravamen** aplicable als establiments permanents, s'equipara al que correspongui conformement a la normativa de l'impost de societats (un 28% el 2015 i un 25% el 2016)²⁷.

⁽²⁷⁾ Art. 19.1 TRLIRNR.

Regulació anterior del tipus de gravamen

Fins al 2014 i des del 2008, amb caràcter general el tipus de gravamen era del 30% (tipus que coincidia amb el general de l'IS). Ara bé, si l'activitat de l'EP consistia en la recerca i explotació d'hidrocarburs, el tipus era del 35% (art. 19 i DA 2a. TRLIRNR).

Gravamen complementari

D'altra banda, es preveu un gravamen complementari del 19% a les rendes dels EP transferides a l'estranger, amb la finalitat d'igualar la tributació dels EP a les filials de societats estrangeres (principi de neutralitat). No obstant això, des de l'1 de gener del 2012 i fins al 31 de desembre del 2014, el tipus va passar a ser del 21% (disposició addicional tercera TRLIRNR). El 2015 aquest gravamen és del 20% (art. 19.2 TRLIRNR).

El termini de declaració d'aquest gravamen és d'un mes a partir de la data en què va tenir lloc la transferència de les rendes a l'estranger.

Aquest gravamen complementari no s'aplica sobre les rendes obtingudes en territori espanyol a partir d'EP per entitats que tinguin la residència fiscal en un altre Estat membre de la UE (tret que es tracti d'un país o territori considerat paradís fiscal) o que tinguin la residència en Estats amb els quals Espanya hagi subscrit un conveni per a evitar la doble imposició (tret que s'hi estableixi el contrari), sempre a títol de reciprocitat.

Quant a les **deduccions**, els EP poden aplicar a la seva quota íntegra, en les mateixes condicions que els contribuents per l'impost de societats, les deduccions i bonificacions següents²⁸:

(28) Art. 19 TRLIRNR.

- Deducció per a evitar la doble imposició: interna i internacional.
- Bonificacions: de les rendes obtingudes a Ceuta i Melilla; per activitats exportadores i de prestació de serveis públics locals; per rendiments derivats de la venda de béns corporals produïts a les Canàries...
- Deduccions per a incentivar la realització de determinades activitats: per la realització d'activitats de recerca i desenvolupament i innovació tecnològica; pel foment de les tecnologies de la informació i la comunicació; per inversió per a la protecció del medi ambient; per activitats d'exportació; per inversions en béns d'interès cultural, produccions cinematogràfiques, edició de llibres i inversions mediambientals; per mesures de suport al sector del transport; per despeses de formació professional; per creació d'ocupació per a treballadors minusvàlids; per inversió i despeses a locals dedicats al primer cicle d'educació infantil; per contribucions empresarials a plans de pensions d'ocupació o a mutualitats de previsió social; per inversions a les Canàries, i per donacions a entitats sense finalitats de lucre.

Exemple

L'empresa A, Ltd., amb residència a Mongòlia, té un establiment permanent a Sevilla. El 2011, l'EP ha fet uns serveis de condicionament interior d'un taller, pels quals ha percebut 500.000 €. Entre les despeses que ha suportat, figuren 20.000 € de personal, 10.000 € de materials i 5.000 € de subministraments d'electricitat i telefonia. Els pagaments fraccionats fets durant l'exercici ascendeixen a 100.000 €.

La societat mongola està subjecta a gravamen a Espanya per l'IRNR, en la modalitat de rendes obtingudes mitjançant EP. Així, doncs, haurà de tributar per la percepció de rendiments de les activitats o explotacions econòmiques desenvolupades per l'establiment permanent: els 500.000 € per la prestació dels serveis de condicionament interior d'un taller (art. 16.1.a TRLIRNR).

La base imposable de l'IRNR és la que resulti d'aplicar les normes previstes en la LIS, és a dir, partir del resultat comptable i aplicar-hi els ajustos fiscals corresponents, amb els matisos que preveu l'art. 18 TRLIRNR per a aquests casos. Així, doncs, la base imposable és de 465.000 € (500.000 – 20.000 – 10.000 – 5.000).

Sobre aquesta base imposable, hem d'aplicar el tipus de gravamen del 30%, amb la finalitat de calcular-ne la quota íntegra (art. 19.1 TRLIRNR): $465.000 \times 30\% = 139.500$ €.

Finalment, cal aplicar a la quota resultant la deducció dels pagaments fraccionats efectuats durant l'exercici per l'establiment permanent. En conseqüència, la quota que ha de pagar és de 39.500 € (139.500 – 100.000).

Despeses estimades i rendiments imputats per operacions internes d'un establiment permanent

S'introdueix una disposició que estableix les regles que s'han de tenir en compte en els casos en els quals, per aplicació del que estableix en un conveni per a evitar la doble imposició internacional subscrit per Espanya, es permeti, a l'efecte de determinar la renda d'un establiment permanent situat en territori espanyol, la deducció de les despeses estimades i rendiments imputats per operacions internes realitzades amb la casa central o amb algun dels establiments permanents situats fora del territori espanyol (disposició addicional sisena TRLIRNR):

- No és aplicable l'art. 18.1.a LIRNR, que estableix que, per a determinar la base imposable de l'establiment permanent, no són deduïbles els pagaments que l'establiment permanent efectuï a la casa central o a algun dels establiments permanent en concepte de cànons, interessos o comissions abonats en contraprestació de serveis d'assistència tècnica o per l'ús o la cessió de béns o drets i sí que són deduïbles els interessos abonats pels establiments permanents de bancs estrangers a la seva casa central o a altres establiments permanents per a la realització de la seva activitat.
- Es consideren rendes obtingudes en territori espanyol, sense mediació d'establiment permanent, els rendiments imputats a la casa central o a algun dels establiments permanents situats fora del territori espanyol que es corresponguin amb les despeses estimades.
- Es reporta l'impost corresponent als rendiments imputats el 31 de desembre de cada any.
- Obligació per part de l'establiment permanent situat en territori espanyol de practicar retenció i ingress a compte pels rendiments imputats.
- Aplicació del règim d'operacions vinculades (art. 18 LIS) a les operacions internes realitzades per un establiment permanent situat en territori espanyol amb la casa central o amb algun dels establiments permanents situats fora del territori espanyol.

El **període impositiu** coincideix amb l'exercici econòmic que declari, sense que pugui excedir els dotze mesos. L'impost es reporta l'últim dia del període impositiu²⁹.

⁽²⁹⁾Art. 20 TRLIRNR.

Els EP estan sotmesos al mateix règim de **retencions** que les entitats subjectes a l'IS per les rendes que percebin. Així mateix, els EP estan obligats a efectuar **pagaments fraccionats** a compte de l'impost en els mateixos termes que les entitats subjectes a l'IS (s'han d'efectuar els primers vint dies naturals dels mesos d'abril, octubre i desembre). En conseqüència, els EP poden deduir els pagaments a compte de l'impost³⁰ satisfets.

⁽³⁰⁾Art. 23 TRLIRNR.

Els EP hauran de presentar **declaració** per l'impost en els mateixos models i en els mateixos terminis que les entitats residents subjectes a l'impost de societats³¹. És a dir, han de presentar la declaració en els vint-i-cinc dies naturals següents als sis mesos posteriors a la conclusió del període impositiu.

⁽³¹⁾Art. 21 TRLIRNR.

Finalment, cal destacar³² que els EP han de complir una sèrie d'obligacions **comptables, registrals i formals**:

⁽³²⁾Art. 22 TRLIRNR.

- Han de portar comptabilitat separada per les operacions que duguin a terme i dels elements patrimonials afectes a l'activitat que tinguin.

- Així mateix, han de complir la resta de les obligacions comptables, registrals i formals exigibles a les entitats residents.
- Com s'acaba d'assenyalar, estan obligats a practicar pagaments fraccionats i retencions i ingressos a compte, igual que les entitats residents.

Per finalitzar, convé fer un **resum de la tributació de no residents amb establiment permanent**:

- Els no residents que actuen a Espanya mitjançant establiments permanents queden subjectes a gravamen al nostre territori per totes les rendes que obtinguin, amb independència del lloc del qual provinguin.
- Com a regla general, la base imposable es determina segons les regles generals de l'impost de societats, però amb algunes particularitats.
- El tipus de gravamen general és del 30% (a les rendes d'establiments permanents transferides a l'estranger s'aplica addicionalment una imposició complementària del 19-21% des de l'1 de gener del 2012 i fins al 31 de desembre del 2013).
- Sobre la quota íntegra s'apliquen deduccions (doble imposició, bonificacions i deduccions per a incentivar determinades activitats previstes en la Llei de l'impost de societats, pagaments a compte).
- La gestió de l'impost és molt similar a la gestió de l'impost de societats.

4. Rendes obtingudes sense mediació d'establiment permanent

Quan l'entitat no resident actua **sense mediació d'EP**, ja no es calcula l'IRNR en atenció a les normes generals de l'impost aplicable als residents, ja que les rendes obtingudes són difícils de controlar; situació que s'accentua en el cas de la determinació de les despeses realitzades, ja que es produeixen fora del territori de l'Estat on es genera la renda.

En aquest context, les rendes obtingudes pels **no residents sense mediació d'EP**, tant per persones físiques com jurídiques, han de tributar de manera separada per cada meritació total o parcial de la renda sotmesa a gravamen, i s'ha d'aplicar un tipus impositiu sobre l'import íntegre percebut pel no resident.

Així, doncs, es tracta de rendes de meritació instantània en les quals la tributació ha de ser **operació per operació**, de manera que s'efectuaran tantes declaracions de l'impost com meritacions de rendes es produeixin (encara que, si escau, es poden presentar declaracions col·lectives).

En conseqüència, en primer lloc, no hi ha un càlcul previ de la renda del període impositiu ni tampoc de la base liquidable; i, en segon lloc, no és possible compensar les diverses rendes (guanys i pèrdues de patrimoni). D'altra banda, per a la determinació de la base imposable, del tipus de gravamen i de la meritació, hi ha una sèrie de regles diferenciades en funció del tipus de renda obtinguda.

Les rendes subjectes a gravamen són tant les dineràries com les rendes en espècie. Resulten aplicables els supòsits de rendes per presumció de retribució previstos en l'art. 12 TRLIRNR, igual que la delimitació negativa respecte a l'impost sobre successions i donacions. I quant a la individualització d'aquestes rendes, als no residents persones físiques els són aplicables els criteris previstos en l'art. 11 LIRPF.

Per a la determinació de la **base imposable** s'atenen les normes de l'IRPF quan es tracta de rendiments i guanys de patrimoni i de conformitat amb regles específiques de l'IRNR en els casos de rendes derivades de prestacions de serveis, assistència tècnica, obres d'instal·lació o muntatge o, en general, d'explotacions econòmiques i operacions de reasserurança. Amb caràcter general, la base imposable està constituïda per la quantia íntegra reportada, és a dir, sense deducció de cap despesa, calculada d'acord amb les normes de l'IRPF³³.

⁽³³⁾Art. 24 TRLIRNR.

Especialitats en el càlcul de la base imposable

La normativa conté certes regles per a la determinació de la base imposable dels contribuents no residents sense establiment permanent, distingint entre persones físiques i jurídiques.

En el cas dels rendiments derivats de prestacions de serveis, assistència tècnica, obres d'instal·lació o muntatge derivats de contractes d'enginyeria i, en general, d'explotacions econòmiques fetes a Espanya, són deduïbles les despeses de personal (sous i càrregues socials del personal desplaçat a territori espanyol o contractat a Espanya) i d'aprovisionament de materials.

En el cas de rendiments derivats d'operacions de reassurança, la base imposable es compon dels imports de les primes cedides, en reassurança, al reassurador no resident.

Quan es tracta de guanys patrimonials, la base imposable consisteix, per cada alteració patrimonial, en la diferència entre el valor de transmissió de l'element corresponent i el seu valor d'adquisició, excepte en el cas d'adquisicions a títol lucratiu per part d'entitats no residents, en què la base imposable és el valor normal de mercat de l'element adquirit així.

I en el cas concret dels guanys patrimonials a què es refereix l'art. 13.1.i).3r. TRLIRNR (derivats, directament o indirectament, de béns immobles situats en territori espanyol o de drets relatius a aquests béns) procedents de la transmissió de drets o participacions en entitats residents en països o territoris amb els quals no hi ha un intercanvi d'informació efectiu, el valor de transmissió es determina atenent proporcionalment al valor de mercat, en el moment de la transmissió, dels immobles situats a Espanya o dels drets de gaudi sobre aquests béns. Aquests béns estan afectes al pagament de l'impost.

Per a supòsits de guanys patrimonials obtinguts per no residents per canvi de residència per transmissió d'accions o participacions que hagin tributat per l'IRPF (art. 95.bis LIRPF: "impost de sortida"), a partir del 2015, es determina la forma de calcular el guany patrimonial corresponent a la transmissió, i es precisa que s'ha de prendre com a valor d'adquisició el valor de mercat de les accions o participacions que s'hagi tingut en compte per a calcular el guany patrimonial en l'IRPF.

Finalment, en els supòsits de renda imputada de béns immobles situats en territori espanyol es determina d'acord amb les normes de l'IRPF, si es tracta de persones físiques no residents.

Especialitats per als contribuents residents en un altre Estat membre de la UE

Els contribuents persones físiques poden deduir-se les despeses previstes en la LIRPF i les entitats, les despeses previstes en la LIS, quan acreditin que estan relacionades directament amb els rendiments obtinguts a Espanya i que tenen un vincle econòmic directe i indissociable amb l'activitat duta a terme a Espanya.

En el cas de guanys patrimonials, la base imposable es determina aplicant a cada alteració patrimonial les normes previstes en la secció IV del capítol II del títol III i en la secció VI del títol X excepte l'art. 94.1.a), segon paràgraf, LIRPF.

Aquestes especialitats s'apliquen també als contribuents residents en un Estat membre de l'Espai Econòmic Europeu amb el qual hi hagi un intercanvi efectiu d'informació tributària.

Respecte als **tipus impositius** aplicables, amb caràcter general, el tipus impositiu és del 24%. No obstant això, s'introdueix un tipus del 19% (20% per al 2015) per als residents en altres Estats de la Unió Europea o de l'Espai Econòmic Europeu amb el qual hi hagi un intercanvi efectiu d'informació tributària³⁴.

⁽³⁴⁾Art. 25.1 TRLIRNR

Tipus de gravamen anteriors

Des de l'1 de gener del 2012 i fins al 31 de desembre del 2014, el tipus general va passar a ser del 24,75% (disposició addicional tercera TRLIRNR).

Aquest tipus general s'aplica:

- als rendiments d'activitats econòmiques, amb excepció dels rendiments que tributen pels tipus especials com és el cas dels derivats d'operacions de reassegurança i d'entitats de navegació marítima;
- als rendiments del treball, tret dels rendiments als quals s'apliquen els tipus especials;
- als cànons o regalies, excepte quan hagin de tributar al 10%;
- als rendiments del capital immobiliari;
- als guanys de patrimoni, amb excepció dels que tributen al tipus del 19%;
- als rendiments del capital mobiliari, excepte els dividendes i interessos que tributen al 19%.

Ara bé, també es preveuen determinats tipus reduïts per a certes classes de rendes:

- a) Dividendes i altres rendiments derivats de la participació en fons propis d'una entitat, el 19%. No obstant això, des de l'1 de gener del 2012 i fins al 31 de desembre del 2014, el tipus va passar a ser del 21%; i el 2015 és del 20%
- b) Interessos i altres rendiments obtinguts per la cessió a tercers de capitals propis, el 19%. No obstant això, des de l'1 de gener del 2012 i fins al 31 de desembre del 2014, el tipus va passar a ser del 21%; i el 2015 és del 20%.
- c) Les pensions i havers passius percebuts per persones físiques no residents són gravats d'acord amb una escala (que va del 8% al 40%).
- d) 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 escaigui aplicar-hi normes específiques derivades de tractats internacionals, el 8%.
- e) Rendiments del treball percebuts per persones físiques no residents a Espanya en virtut d'un contracte de durada determinada per a treballadors de temporada, el 2%.
- f) Els rendiments derivats d'operacions de reassegurança, l'1,5%.
- g) Les entitats de navegació marítima o aèria residents a l'estranger, els bucs o aeronaus de les quals toquin territori espanyol, el 4%.

Lectura recomanada

M. S. Bokobo Moiche (2004). *Los cánones en el régimen tributario de los no residentes sin establecimiento permanente*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

h) Els guanys patrimonials posats de manifest en ocasió de transmissions d'elements patrimonials, el 19%. No obstant això, des de l'1 de gener del 2012 i fins al 31 de desembre del 2014, el tipus va passar a ser del 21%; i el 2015 és del 20%. El guany es calcula per la diferència entre el valor d'adquisició i el de transmissió. També cal tenir en compte que s'actualitza el valor d'adquisició aplicant uns coeficients.

D'altra banda, l'art. 25.3 TRLIRNR preveu uns supòsits d'**afecció al pagament de l'impost**. En efecte, en els casos de guanys patrimonials a què es refereix l'art. 13.1.i.3r. TRLIRNR (derivats, directament o indirectament, de béns immobles situats en territori espanyol o de drets relatius a aquests béns) procedents de la transmissió de drets o participacions en entitats residents en països o territoris amb els quals no hi ha un intercanvi d'informació efectiu, els béns immobles situats en territori espanyol queden afectes al pagament de l'IRNR. No obstant això, si el titular d'aquests béns immobles fos una entitat amb residència fiscal a Espanya, queden afectes al pagament de l'impost els drets o participacions en aquesta entitat que, directament o indirectament, corresponguin al contribuent.

La **quota tributària** s'obté aplicant sobre la base imposable el tipus de gravamen general o els tipus especials que s'acaben d'assenyalar, regulats en l'art. 25 TRLIRNR.

Les **deduccions** aplicables sobre la quota tributària són únicament les següents³⁵:

⁽³⁵⁾Art. 26 TRLIRNR.

1) Les deduccions per donatius previstes en l'art. 68.3 LIRPF:

- Deduccions previstes en la Llei 49/2002, de 23 de desembre, de règim fiscal de les entitats sense finalitats lucratives i dels incentius fiscals al mecenatge. L'import de la deducció és del 25% de la quantitat donada.
- El 10% de les quantitats donades tant a les fundacions legalment reconegudes que rendeixin comptes a l'òrgan del protectorat corresponent, com a les associacions declarades d'utilitat pública.

2) Els pagaments a compte (retencions i ingressos a compte) que efectivament s'hagin practicat sobre les rendes del contribuent.

Com que es tracta de rendes de **meritació** instantània, no hi ha un període impositiu com a element temporal per a computar les rendes que s'hi obtenen, a diferència del que ocorre amb les rendes obtingudes mitjançant EP (art. 20 IRNR). Així, doncs, el contribuent queda sotmès a gravamen a mesura que obté, sense mediació d'EP en territori espanyol, les rendes subjectes a l'impost³⁶.

⁽³⁶⁾Art. 27 TRLIRNR.

Concretament, la meritació de l'impost, en aquest supòsit, es produeix, dependent del tipus de renda, en els moments següents:

- En el cas de rendiments, quan resultin exigibles o en la data del cobrament si aquest és anterior.
- En el cas de guanys patrimonials, quan tingui lloc l'alteració patrimonial.
- En el cas de rendes imputades relatives a béns immobles urbans, el 31 de desembre de cada any.
- En la resta de casos, quan siguin exigibles les rendes corresponents; per tant, es produeix la meritació sense esperar el cobrament.
- Les rendes presumptes de l'art. 12.2 TRLIRNR, quan resultin exigibles, o si no, el 31 de desembre de cada any.
- En els supòsits de defunció del contribuent, totes les rendes pendents d'imputació s'entenen exigibles en la data de la defunció.

Els contribuents que actuen a Espanya sense mediació d'EP estan obligats a practicar **retencions** i ingressos a compte sobre els rendiments del treball que satisfacin, i també respecte d'altres rendiments sotmesos a retenció que constitueixin despesa deduïble per a l'obtenció de les rendes derivades de prestacions de serveis, assistència tècnica, obres d'instal·lació o muntatge derivats de contractes d'enginyeria i, en general, d'activitats o explotacions econòmiques³⁷.

⁽³⁷⁾Art. 30 TRLIRNR.

No hi ha obligació de presentar la **declaració** corresponent a les rendes obtingudes respecte de les quals s'hagi practicat retenció, excepte en el cas de guanys patrimonials derivats del reemborsament de participacions en fons d'inversió d'institucions d'inversió col·lectiva, quan la retenció practicada hagi resultat inferior a la quota tributària. Tampoc en el cas de rendes subjectes a retenció però exemptes de conformitat amb les previsions del TRLIRNR o d'un conveni per a evitar la doble imposició³⁸.

⁽³⁸⁾Art. 28 TRLIRNR i 7 RIRNR

Manteniment de l'obligació de declarar

No obstant això, sí que es manté l'obligació de declarar en els casos següents:

- Rendes subjectes a l'IRNR però exceptuades de l'obligació de retenir i ingressar a compte, com és el cas dels guanys patrimonials derivats de la venda d'accions.
- Renda imputada de béns immobles urbans, en el cas de persones físiques.
- Rendiments pagats per persones que no tinguin la condició de retenidor. És el cas dels rendiments derivats de l'arrendament d'immobles si l'arrendatari és persona física i satisfà els rendiments al marge d'una activitat econòmica.
- Guanys patrimonials obtinguts per la transmissió de béns immobles.
- Si es vol sol·licitar la devolució d'un excés de retenció o ingrés a compte amb relació a la quota de l'impost.

La declaració d'aquest impost serveix per a qualsevol tipus de renda (però no més una renda) obtinguda per un no resident sense EP, excepte quan es tracta de guanys de béns immobles que es declaren en un model específic en el termini de tres mesos a comptar de la finalització del termini de què disposa la persona que va adquirir l'immoble per a ingressar la retenció (que, al seu torn, és d'un mes des de la data de la transmissió).

A partir del 2015, s'introdueix la possibilitat que l'Administració tributària posi a la disposició del contribuent, a efectes merament informatius i amb sol·licitud prèvia per aquell, un **esborrany de declaració**. Pot ser sol·licitat exclusivament pels contribuents que obtinguin rendes immobiliàries imputades i per cada immoble que les origini. Així mateix, es matisa que la falta de posada a la disposició no exonera el contribuent de la seva obligació de presentar la declaració de l'impost.

El termini de presentació de les declaracions

Tractant-se de declaracions amb quota per ingressar o quota zero, amb caràcter general, el termini de presentació de la declaració de l'impost és d'un mes a partir de la data de meritació de la renda declarada (excepte en el cas de rendes imputades de béns immobles que s'han de declarar entre l'1 de gener i el 30 de juny següents a la data de la meritació).

Quan es tracta de declaracions amb sol·licitud de devolució, es poden presentar des del final del període de declaració i ingrés de les retencions o dels ingressos a compte que motiven la devolució fins a un termini de quatre anys. Si bé en el cas de sol·licituds de devolució derivades de l'aplicació d'un conveni per a evitar la doble imposició, es poden establir terminis diferents.

Ara bé, s'ha d'assenyalar que hi ha una declaració col·lectiva, que permet agrupar en una mateixa declaració diverses rendes generades en un mateix trimestre natural per un o per diversos contribuents. No obstant això, aquesta declaració no escau quan es tracta de rendiments la base imposable dels quals es determini per la diferència entre els ingressos íntegres i determinades despeses, i quan es tracta de rendes imputades de béns immobles urbans.

En cas que la declaració col·lectiva contingui rendiments de diversos contribuents, el seu presentador ha de tenir la condició de representant comú, d'un mateix responsable solidari dels deutes tributaris de tots (pagador, dipositari o gestor) o bé un mateix retenidor (en el supòsit d'arrendament de locals a empresaris o professionals).

El termini de presentació d'aquesta declaració col·lectiva, si la quota és per ingressar o zero, és dels primers vint dies naturals dels mesos d'abril, juliol, octubre i gener. Mentre que si la quota és per retornar, el termini és el previst per a les declaracions no col·lectives.

Estan obligats a complir determinades **obligacions formals** els contribuents següents³⁹:

⁽³⁹⁾Art. 29 TRLIRNR.

- Quan obtinguin rendes derivades de prestacions de serveis, assistència tècnica, obres d'instal·lació o muntatge derivats de contractes d'enginyeria i, en general, d'activitats o explotacions econòmiques fetes a Espanya sense mediació d'EP, estan obligats a portar els registres d'ingressos i despeses.
- Quan hagin de practicar retencions i ingressos a compte, han de presentar la declaració censal i portar els registres d'ingressos i despeses.

Resum de la tributació de no residents sense establiment permanent

Es tracta d'un impost instantani que s'aplica sobre cada meritació de renda subjecta.

La base imposable, el tipus de gravamen i la meritació varien en funció del tipus de renda (la regla general és que la base imposable es determini d'acord amb les normes de l'IRPF, i el tipus de gravamen és del 24%).

Sobre la quota només es poden deduir determinats donatius i els pagaments a compte.

La gestió de l'impost recau en gran mesura en el representant o el responsable (el no resident ha de presentar una autoliquidació en el termini d'un mes des de la meritació de la renda i té l'obligació de practicar retencions sobre determinats rendiments que satisfà però, en canvi, no ha de complir les obligacions comptables).

Convé detenir-se, per finalitzar amb l'anàlisi d'aquest tema, en la tributació particular dels **supòsits més freqüents** de rendes obtingudes sense mediació d'EP:

1) Rendiments del treball

Els rendiments produïts per les feines fetes a Espanya per no residents queden subjectes a gravamen pel seu import íntegre i al tipus general del 24%.

Quant a la determinació del concepte de *rendiments íntegres del treball*, cal remetre's al que disposa l'art. 17 LIRPF (amb excepció de l'apartat 4, relatiu a les aportacions fetes al patrimoni protegit de les persones amb discapacitat, regulat en la Llei 41/2003, de 18 de novembre, de protecció patrimonial de les persones amb discapacitat ja que, d'una banda, aquesta Llei només és aplicable als residents en territori espanyol; i, de l'altra, perquè, segons l'art. 13.1.c) TRLIRNR, la recepció lucrativa de les aportacions a favor del discapacitat no resident no constitueixen rendiments del treball obtinguts en territori espanyol). A més, són aplicables les regles especials de valoració en els casos d'estimació de rendes i d'operacions vinculades, regulades en els articles 40 i 41 LIRPF, respectivament.

Finalment, s'ha de tenir present que no són aplicables sobre els rendiments íntegres les reduccions en funció del seu període de generació establertes en l'art. 18 LIRPF, a tenor del disposat en l'art. 24.1 TRLIRNR. Així mateix, tampoc no escau aplicar les despeses deduïbles regulades en l'art. 19 LIRPF. Per tant, el no resident ha de computar els seus rendiments del treball per l'import íntegre, sense tenir en compte el seu període de generació ni les despeses generades per a l'obtenció.

Supòsits especials de rendiments del treball

El tipus és el 2% quan aquests rendiments són percebuts per persones físiques no residents a Espanya en virtut d'un contracte de durada determinada per a treballadors de temporada; i del 8% quan els perceben 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 escaigui aplicar-hi normes específiques derivades de tractats internacionals.

En canvi, no estan gravats a Espanya els rendiments del treball satisfets per empresaris i entitats residents en territori espanyol a contribuents no residents per treballs fets fora d'Espanya, sempre que la feina es faci íntegrament a l'estranger i els rendiments estiguin subjectes a un impost de naturalesa personal a l'estranger.

Exemple

El Sr. González és de nacionalitat espanyola però resideix a Líbia des de 1990. El 2015 viatja a Espanya, contractat per una empresa espanyola, per fer una feina durant un mes, per la qual percep 15.000 €.

La base imposable del rendiment del treball personal del Sr. González està constituïda per la quantia íntegra percebuda, això és, 15.000 € (art. 24.1 TRLIRNR). El tipus de gravamen que li correspon és del 24% (art. 25.1.a) TRLIRNR). Per la qual cosa la quota per ingressar és de 3.600 € ($15.000 \times 24\%$).

2) Rendiments d'activitats econòmiques

En el cas de rendiments d'activitats econòmiques (incloses les prestacions de serveis, assistència tècnica, obres d'instal·lació o muntatge, professions liberals, activitats artístiques o esportives, etc.), fetes a Espanya per no residents sense mediació d'EP, la base imposable⁴⁰ es determina per diferència entre els ingressos íntegres i les despeses de personal i aprovisionament de materials incorporats a les obres o als treballs i de subministraments, en els termes de l'art. 5 RIRNR. El tipus de gravamen aplicable és el general, del 24%.

Lectura recomanada

F. Serrano Antón (dir.) (2005). *Fiscalidad internacional*. Madrid: Centro de Estudios Financieros.

⁽⁴⁰⁾Art. 24.2 TRLIRNR.

Amb relació a les despeses deduïbles

⁽⁴¹⁾Art. 5 RIRNR.

Les despeses de personal comprenen els sous, salaris i càrregues socials del personal desplaçat a Espanya o contractat en territori espanyol, que treballa directament en el desenvolupament de les activitats o explotacions econòmiques, sempre que es justifiqui degudament l'ingrés de l'impost corresponent o dels pagaments a compte relatius als rendiments del treball satisfets. En conseqüència, com a requisits per a la deduïbilitat efectiva⁴¹ d'aquestes despeses cal una prestació efectiva en territori espanyol i el compliment de les obligacions fiscals derivades dels rendiments del treball.

Les despeses per aprovisionament de materials per a la deduïbilitat efectiva requereixen la incorporació definitiva a les obres o als treballs fets a Espanya, i també que es justifiquin mitjançant factura o document equivalent.

Les despeses de subministraments poden ser deduïdes quan siguin consumides a Espanya per al desenvolupament de les activitats o explotacions econòmiques i es justifiquin mitjançant factura o document equivalent. Només es consideren subministraments els proveïments que no tinguin la condició d'emmagatzemables, com és el cas dels derivats del consum d'aigua, gas, electricitat, objecte i fuel.

3) Rendiments derivats de béns immobles

Les rendes derivades dels béns immobles estan sotmeses a l'IRNR. No obstant això, el seu tractament tributari varia en funció de la seva destinació (si estan arrendats o no) i de la condició del seu titular (persona física o jurídica).

Per a la determinació del concepte de *rendiments del capital immobiliari*, cal remetre's a l'art. 22 LIRPF i amb relació a la imputació de rendes immobiliàries cal remetre's al que disposa l'art. 85 LIRPF. Segons aquestes normes, en el cas de l'habitatge habitual no es produeix una imputació de rendes, ni tampoc en el cas de béns immobles rústics.

En el cas de béns immobles urbans no arrendats, els contribuents no residents que tinguin la condició de persones físiques, titulars d'immobles urbans utilitzats per al seu ús propi, cedits gratuïtament o buits, estan sotmesos a l'IRNR. A aquest efecte, es computa com a ingrés el 2% del valor cadastral de l'immoble (1,1%, si el valor cadastral s'ha revisat), i s'aplica el tipus de gravamen del 24% (24,75% des de l'1 de gener del 2012 i fins al 31 de desembre del 2013). La meritació de l'impost es produeix una vegada l'any, el dia 31 de desembre.

Si la persona física no ha estat titular del bé immoble al llarg de tot l'any o bé si durant algun període de temps ha estat arrendat, solament es declara la part proporcional.

Observació

Lògicament, en el cas dels no residents, en no disposar d'habitatge habitual en territori espanyol, hauran de tributar sempre per l'IRNR quan disposin a Espanya d'un bé immoble que no estigui arrendat.

Regles especials de valoració

Hi ha tres supòsits en els quals s'apliquen regles especials de valoració amb relació a les rendes immobiliàries procedents de béns no arrendats el titular dels quals sigui una persona física:

Quan es tracta de béns immobles el valor cadastral dels quals hagi estat modificat o revisat, d'acord amb els procediments regulats en els articles 69 i 70 TRLRHL i hagin entrat en vigor a partir de l'1 de gener de 1994, la renda imputada és de l'1,1% del valor cadastral, com s'ha assenyalat anteriorment.

En els casos en què, en la data de la meritació de l'impost, l'immoble urbà manqui de valor cadastral o no hagi estat notificat als seus titulars, es té en compte el 50% del valor pel qual s'hagin de computar a l'efecte de l'impost sobre el patrimoni (de conformitat amb els criteris previstos en l'art. 10 LIP). El percentatge que cal aplicar és de l'1,1%.

Finalment, si es tracta de béns immobles en construcció o que no siguin susceptibles d'ús per raons urbanístiques, no s'estima cap renda.

Exemple

El Sr. Antúnez, resident al Paraguai, Estat amb el qual Espanya no té subscrit cap conveni per a evitar la doble imposició, l'any 2015, és propietari d'un apartament situat a la Manga del Mar Menor, en el qual gaudeix de les seves vacances durant el mes d'agost. El valor cadastral, sense revisar, assignat a aquest bé immoble és de 30.000 €.

Atès que l'immoble no està llogat, es considera rendiment el 2% del valor cadastral de l'apartament. Per tant, el rendiment és de 600 ($30.000 \times 2\%$). Sobre aquest import s'ha d'aplicar un tipus de gravamen del 24%, de manera que la quota per ingressar és de 144 € ($600 \times 24\%$).

Per la seva banda, les persones jurídiques que siguin titulars d'un bé immoble situat a Espanya que no sigui objecte d'arrendament, han de tributar pel gravamen especial sobre béns immobles de no residents, que serà analitzat més endavant. La base imposable està constituïda pel valor cadastral de l'immoble i el tipus de gravamen és del 3%.

En el cas de béns immobles arrendats o sotsarrendats, amb independència de si la titularitat correspon a una persona física o jurídica, es computa com a ingrés l'import íntegre que, per tots els conceptes, rebí de l'arrendatari, inclòs, si escau, el corresponent a tots els béns cedits amb l'immoble i amb exclusió de l'IVA o, si escau, l'impost general indirecte canari, sense que sigui possible deduir-ne cap despesa. El tipus impositiu aplicable també és el general, el 24%.

La imposició als no residents de la renda generada pels béns immobles arrendats o sotsarrendats

Quan el bé immoble estigui arrendat solament una part de l'any, el rendiment s'ha de calcular per als mesos que hagi durat l'arrendament, i per als mesos restants es calcula la part proporcional de l'1,1 o 2% del valor cadastral.

Quan s'arrendin béns immobles i es disposi a Espanya, almenys, d'un local exclusivament destinat a dur a terme la gestió d'aquesta activitat i es tingui alguna persona ocupada amb contracte laboral, l'activitat que sigui duta a terme es pot entendre com de caràcter empresarial exercida amb mediació d'EP, en aquest cas, haurà de tributar d'acord amb les normes previstes per a les rendes obtingudes per mitjà d'EP.

Exemple

El Sr. Antúnez, resident al Paraguai, Estat amb el qual Espanya no té subscrit cap conveni per a evitar la doble imposició, el 2015, és propietari d'un apartament situat a la Manga del Mar Menor, el valor cadastral del qual, sense revisar, és de 30.000 €. Com que no l'utilitza, el decideix llogar a un matrimoni de Madrid, per un import de 700 € mensuals. Les despeses de la comunitat de propietaris ascendeixen a 25 € mensuals i l'IBI a 400 €.

Com que l'immoble està llogat, la base imposable de l'IRNR està constituïda pels ingressos íntegres. La tributació es produeix separatament per cada meritació. Per tant, la base imposable és de 700. No és possible deduir-ne cap despesa, com, per exemple, les de comunitat de propietaris o l'IBI.

El tipus de gravamen aplicable és del 24%, per la qual cosa la quota per ingressar per cada meritació és de 168 € ($700 \times 24\%$).

En cas que el Sr. Antúnez repercutís les despeses de comunitat als arrendataris, en aquest cas els 25 € s'integrarien a la base imposable de l'impost. De manera que la base imposable seria de 725 € i la quota ascendiria a 174 € ($725 \times 24\%$).

4) Rendiments percebuts en concepte de dividendes o interessos

Els dividendes i interessos tenen la consideració de rendiments de capital mobiliari, d'acord amb l'establert en l'art. 21 LIRPF.

L'obtenció de dividendes o interessos per un no resident a Espanya satisfets per una persona o entitat pública o privada resident en territori espanyol està sotmesa a gravamen a Espanya per l'IRNR.

En cas que hi hagi conveni, aquests rendiments tributen a un tipus impositiu inferior al general i, en el cas dels interessos, per als residents en un país de la UE, n'estan exempts sempre que no s'obtinguin en un paradís fiscal.

Així mateix, n'estan exempts els interessos derivats del deute públic (tret que s'obtinguin en territoris qualificats com a paradisos fiscals), i els rendiments dels comptes de no residents.

La base imposable està constituïda per l'import íntegre d'aquests dividendes o interessos i el tipus de gravamen aplicable és del 19%, excepte en el cas dels residents en un país amb conveni, per als quals el tipus aplicable és el que s'estableixi en el conveni mateix (que amb caràcter general és inferior al 19%).

Exemple

El Sr. Rupérez, resident al Camerun, Estat amb el qual Espanya no té subscrit cap conveni per a evitar la doble imposició, percep 2.000 € en concepte de dividendes d'unes accions que té a Espanya.

En aquest supòsit, la base imposable està constituïda per la quantia íntegra percebuda, això és, els 2.000 € (art. 24.1 TRLIRNR). El tipus de gravamen que hi correspon aplicar és del 19% (art. 25.1.g).1r. TRLIRNR). Per tant, la quota de l'impost resultant és de 380 € ($2.000 \times 19\%$).

5) Pensions

Les pensions satisfetes per un resident a Espanya a un resident a l'estranger estan subjectes a l'impost pel seu import íntegre. A aquest import se li aplica l'escala de gravamen següent:

Import anual pensió Fins a euros	Quota Euros	Resta pensió Fins a euros	Tipus aplicable Percentatge
0,00	0,00	12.000	8%
12.000	960	6.700	30%
18.700	2.970	D'ara endavant	40%

La persona o entitat que satisfà la pensió ha de practicar una retenció per l'import equivalent a l'impost del contribuent.

Exemple

La Sra. Peláez resideix al Sudan i rep una pensió per incapacitat laboral permanent total de la Seguretat Social per un import mensual de 1.800 €, i cobra anualment dotze pagues.

Per a procedir a l'aplicació de l'escala, s'ha de calcular l'import anual de la pensió. Per això, es multiplica l'import mensual (1.800 euros) pel nombre de pagues anual (12). La qual cosa dóna un resultat de 21.600 euros anuals. D'acord amb l'escala, fins a 12.000 euros s'aplica una quota de 2.970 euros. A la resta s'hi aplica un 40%, és a dir, $(21.600 - 12.000) \times 40\% = 3.840$. Així doncs, la quota resultant és de $2.970 + 3.840 = 6.810$ €.

El tipus mitjà de gravamen s'obté de la següent manera: $(6.810/21.600) \times 100 = 31,5\%$. Aquest percentatge, aplicat sobre l'import mensual d'una paga (1.800 euros), dóna un total de 344,16 euros, que és la quantitat que ha de satisfer la Sra. Peláez per la pensió mensual.

6) Guanys patrimonials derivats de la venda d'immobles

El guany patrimonial derivat de la venda d'un immoble està sotmès a gravamen en l'IRNR. Amb caràcter general, la base imposable està constituïda pels guanys determinats per la diferència entre els valors de transmissió i d'adquisició i el tipus aplicable és del 19% (des de l'1 de gener del 2012 i fins al 31 de desembre del 2013, el tipus passa a ser del 21%).

Càlcul del guany patrimonial derivat de la venda d'immobles

El **valor d'adquisició** està format per l'import real d'adquisició, el cost de les inversions i millores efectuades en els béns adquirits i l'import de les despeses i els tributs inherents a l'adquisició (exclosos els interessos). El resultat es minora en l'import de les amortitzacions.

Fins al 2014 es corregia aquest valor mitjançant l'aplicació d'una sèrie de coeficients d'actualització en funció de l'any d'adquisició de l'immoble que permetien corregir el guany per l'efecte de la inflació i que s'actualitzaven cada any a través de la Llei de pressupostos generals de l'Estat. Aquests coeficients només s'aplicaven en la transmissió d'immobles.

El **valor de transmissió** està constituït pel valor real d'alienació, minorat en l'import de les despeses i tributs inherents a la transmissió si són satisfets pel transmissor. A aquests efectes, es considera import real del valor d'alienació l'efectivament satisfet, sempre que no resulti inferior al normal de mercat, cas en què prevaldrà aquest.

A més, el guany així obtingut es redueix mitjançant l'aplicació dels **coeficients d'abatiment** als guanys patrimonials generats per la transmissió d'elements patrimonials adquirits amb anterioritat a l'1 de gener de 1994 i no afectes a activitats econòmiques (per tant, s'aplica a qualsevol guany patrimonial i no només als generats per la transmissió

de béns immobles). A partir del 2015, s'estableix un límit quantitatiu d'aquesta reducció pel conjunt de tots els guanys de 400.000 euros de valor de transmissió (DT 9a. LIRPF), la qual cosa implica que els coeficients d'abatiment només es poden aplicar quan el preu de venda dels béns no supera els 400.000 euros.

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, segons disposa l'art. 25.2 TRLIRNR. Aquesta retenció constitueix un pagament a compte per al venedor de l'impost que correspongui pel guany derivat de la transmissió.

En el cas de pèrdues patrimonials o en cas que la retenció practicada sigui superior a la quota, hi ha un dret a la devolució de l'excés retingut. Finalment, cal tenir present que si l'immoble transmès és de titularitat compartida per un matrimoni en el qual tots dos cònjuges no són residents, es pot presentar una única declaració.

Exemple

El Sr. Pérez té la residència fiscal a Indonèsia. El 2008 ven un pis situat a Càceres, per un import de 340.000 €. El valor d'adquisició d'aquest immoble el 1997 va ser de 240.000 € i el seu valor cadastral no revisat el 2008 és de 120.000 €. L'impost municipal satisfet pel Sr. Pérez per la plusvàlua obtinguda ascendeix a 500 €.

De la venda del pis situat a Càceres percep 340.000 €. El valor d'adquisició d'aquest immoble el 1997 va ser de 240.000 € (i va pagar per aquesta adquisició un import de 16.800 en concepte d'IVA) i el seu valor cadastral no revisat el 2008 és de 120.000 €. L'impost municipal satisfet pel Sr. Pérez per la plusvàlua obtinguda ascendeix a 500 €.

El guany patrimonial que obté per la venda del pis es calcula restant del valor de transmissió el valor d'adquisició (art. 24.4 TRLIRNR, que remet a l'art. 35.2 LIRPF). El valor de transmissió es calcula, al seu torn, restant de l'import de la venda les despeses suportades pel Sr. Pérez, en aquest cas, l'impost municipal. Per tant, el valor de transmissió és de 339.500 € (340.000 – 500). El valor d'adquisició s'obté de sumar a l'import d'adquisició les despeses satisfetes pel Sr. Pérez. Per tant, el valor d'adquisició del pis és de 256.800 € (240.000 + 16.800). Aquest valor s'ha d'actualitzar aplicant-hi el percentatge corresponent a l'any d'adquisició (1997), establert per l'art. 64 de la Llei 51/2007, de 26 de desembre, de pressupostos generals de l'Estat per al 2008. Per tant, el resultat és de 318.560,40 (256.800 × 1,2405). En conseqüència, l'import del guany patrimonial és de 20.939,60 € (339.500 – 318.560,40).

El tipus de gravamen aplicable era el 2008 del 18% (art. 25.1.f) TRLIRNR). Així, doncs, l'import de la quota del tribut per pagar és de 3.769,13 €.

S'ha de tenir en compte, a més, que, en principi, l'adquirent de l'apartament haurà practicat una retenció del 3% sobre l'import de la venda (340.000 €), que ascendeix a 10.200 €. Per la qual cosa el Sr. Pérez té dret que l'Administració tributària espanyola li retorni l'excés, això és, 6.430,87 € (10.200 – 3.769,13).

La Sra. Menéndez té la residència fiscal al Camerun. El 2015 ven un pis situat a Salamanca, per un import de 200.000 €. El valor d'adquisició d'aquest immoble el 2000 va ser de 150.000 € i el seu valor cadastral no revisat el 2015 és de 100.000 €. L'impost municipal satisfet per la Sra. Menéndez per la plusvàlua obtinguda ascendeix a 300 €.

De la venda del pis situat a Salamanca percep 200.000 €. El valor d'adquisició d'aquest immoble el 2000 va ser de 150.000 € (va pagar per aquesta adquisició un import de 15.000 en concepte d'IVA, ja que com que es tracta d'un habitatge que no és de protecció oficial es grava amb un 10%) i el valor cadastral no revisat el 2015 és de 100.000 €. L'impost municipal satisfet per la Sra. Menéndez per la plusvàlua obtinguda ascendeix a 300 €.

El guany patrimonial que obté per la venda del pis es calcula restant del valor de transmissió el valor d'adquisició (art. 24.4 TRLIRNR, que es remet a l'art. 35.2 LIRPF). El valor de transmissió es calcula, al seu torn, restant de l'import de la venda, les despeses suportades per la Sra. Menéndez, en aquest cas, l'impost municipal. Per tant, el valor de transmissió és de 199.700 € (200.000 – 300). El valor d'adquisició s'obté de sumar a l'import d'adquisició les despeses satisfetes per la Sra. Menéndez. Per tant, el valor d'adquisició del pis és de 165.000 € (150.000 + 15.000). En conseqüència, l'import del guany patrimonial és de 34.700 € (199.700 – 165.000).

El tipus de gravamen aplicable és del 19%, d'acord amb el que disposa l'art. 25.1.f) TRLIRNR, però l'any 2015 és del 20%. Així doncs, l'import de la quota del tribut que ha de pagar és de 6.940 €.

Ha de tenir-se en compte, a més, que, en principi, l'adquirent de l'apartament haurà practicat una retenció del 3% sobre l'import de la venda (200.000 €), que ascendeix a 6.000 €, conforme al que disposa l'art. 25.2 TRLIRNR. Per això la Sra. Menéndez haurà d'ingressar a l'Administració tributària espanyola la diferència, això és, 940 € (6.940 – 6.000).

5. Règim opcional per a residents comunitaris

Es permet als contribuents de l'IRNR que siguin persones físiques optar per tributar per l'IRPF, sempre que acreditin la seva residència en un altre Estat membre de la UE que no estigui qualificat com a paradís fiscal i concorri algun altre requisit. Així mateix, s'aplica aquest règim per als residents en un Estat membre de l'Espai Econòmic Europeu amb el qual hi hagi un intercanvi efectiu d'informació tributària⁴².

⁽⁴²⁾Art. 46 TRLIRNR i art. 21 a 24 RIRNR, en compliment del que disposa la recomanació de la Comissió de la Unió Europea de 21 de desembre de 1993

Es tracta d'un règim opcional, per a residents a la UE que obtinguin un volum notable de les seves rendes a Espanya, per la qual cosa aquests contribuents poden sol·licitar a l'Administració tributària l'aplicació, la **finalitat de la qual** és que la tributació efectiva a Espanya dels no residents que perceben la majoria de les seves rendes en territori espanyol es calculi en funció de les normes de l'IRPF (que preveu el mínim vital i una sèrie de deduccions personals), però sense perdre per això la condició de contribuents per l'IRNR.

La raó de ser d'aquest règim cal buscar-la en la normativa comunitària i, especialment, en la interpretació efectuada pel Tribunal de Justícia de la Unió Europea del principi de no-discriminació (art. 12 del Tractat de la Comunitat Econòmica Europea), a partir del cas Schumacker (Sentència de 14 de febrer de 1995), per a evitar la possible discriminació fiscal per no-residència.

La interpretació del Tribunal de Justícia de les Comunitats Europees

De conformitat amb la doctrina del Tribunal de Justícia de les Comunitats Europees, es considera contrari al principi de no-discriminació, en determinades circumstàncies, el fet de no atendre la situació personal i familiar del no resident i, per tant, no aplicar-hi els mateixos avantatges fiscals que als nacionals residents, atès que això provoca una imposició global superior a la que suporta un resident.

En particular, es preveu que per a l'aplicació d'aquest règim, es requereix que es produeixi alguna d'aquestes dues **circumstàncies**:

- Que, almenys, el 75% de la totalitat de la seva renda en el període impositiu estigui constituïda per la suma dels rendiments del treball i d'activitats econòmiques obtinguts durant el període impositiu en territori espanyol, quan aquestes rendes hagin tributat efectivament per l'IRNR (per tant, primer es paga l'IRNR i després s'exercita l'opció).
- Que la renda obtinguda en territori espanyol durant l'exercici hagi estat inferior al 90% del mínim personal i familiar que li hauria correspost d'acord amb les seves circumstàncies personals i familiars si hagués estat resident a Espanya, sempre que aquesta renda hagi tributat efectivament durant el

Lectures recomanades

Entre d'altres, vegeu les sentències del Tribunal de Justícia de les Comunitats Europees de 14 de febrer de 1995, d'11 d'agost de 1995 i de 12 de juny de 2003.

període per l'IRNR i que la renda obtinguda fora d'Espanya hagi estat, així mateix, inferior a aquesta mínima.

El **procediment** per a l'aplicació d'aquest règim s'inicia mitjançant la formulació de la sol·licitud corresponent i acreditat el compliment de les condicions que en determinen l'aplicació. A falta de termini específic per a la presentació d'aquesta sol·licitud, el termini per a formular-la és el de prescripció (quatre anys).

A la vista de les dades i dels antecedents, l'Administració tributària ha d'acceptar o denegar la sol·licitud. Si accepta la sol·licitud, l'Administració, tenint en compte la totalitat de les rendes obtingudes pel contribuent en el període impositiu i les seves circumstàncies personals i familiars, ha de determinar el tipus mitjà de gravamen corresponent segons la normativa de l'IRPF.

La **renda gravable** està constituïda per la totalitat de les rendes obtingudes a Espanya pel contribuent que s'acull al règim opcional regulat en aquest article, i es computen les rendes pels seus imports nets.

El **tipus de gravamen** aplicable, expressat amb dos decimals, és el tipus mitjà resultant d'aplicar les normes de l'impost sobre la renda de les persones físiques a la totalitat de les rendes obtingudes pel contribuent durant el període, amb independència del lloc on s'hagin produït i sigui quina sigui la residència del pagador, tenint en compte les circumstàncies personals i familiars que hagin estat acreditades degudament.

El tipus mitjà de gravamen resultant s'aplica sobre la part de base liquidable corresponent a les rendes obtingudes en territori espanyol i calculada d'acord amb les normes de l'IRPF per a obtenir la **quota tributària**. Si aquesta quantia és inferior a les quantitats ja satisfetes durant el període impositiu en concepte d'IRNR sobre les rendes obtingudes en territori espanyol, l'Administració procedeix a retornar l'excés.

Els contribuents que formin part d'alguna unitat familiar de les establertes en l'art. 82.1 LIRPF poden sol·licitar que el règim opcional regulat en aquest article els sigui aplicat tenint en compte les normes sobre tributació conjunta.

Finalment, s'ha de tenir en compte que, malgrat l'aplicació d'aquest règim opcional, com s'ha comentat, el contribuent conserva la condició de no resident en territori espanyol; per tant, opera plenament el criteri de territorialitat i la subjecció a l'Estat de la font, de manera que, com s'ha assenyalat, l'exercici de l'opció de tributar en l'IRPF és un requisit que legitima per a instar el procediment de devolució, si escau, de l'excés.

6. Règim opcional per a treballadors desplaçats o règim fiscal d'impatriats

D'altra banda, ha d'esmentar-se que alguns països retarden l'adquisició de la residència o bé limiten la tributació dels nous residents. D'aquesta manera, durant els primers anys de la seva permanència al nou país només tributen per les rendes de font interna i, de vegades, a tipus reduïts, com si fossin no residents, per intentar atreure cap al territori directius i professionals d'alt nivell (sobretot jugadors de futbol i de bàsquet). Es tracta d'un règim fiscal per als impatriats.

En aquest context, a Espanya destaca l'existència d'un **règim opcional** per a persones físiques que adquireixin la seva residència fiscal a Espanya com a conseqüència del **seu desplaçament amb motiu d'un contracte de treball**. En efecte, les persones físiques que adquireixin la seva residència fiscal a Espanya com a conseqüència del seu desplaçament amb motiu d'un contracte de treball, tenen l'opció de tributar per l'IRPF espanyol o per l'IRNR durant el període impositiu en què es produeixi el canvi de residència i durant els cinc períodes impositius següents.

La Llei o clàusula Beckham

Es tracta de la regulació de la denominada *Llei o clàusula Beckham*, que va ser objecte de modificació per la disposició final 13a. de la Llei 26/2009, de 23 de desembre, de pressupostos generals de l'Estat per al 2010.

Evolució normativa

L'art. 93 LIRPF ha estat objecte d'una reforma important operada per la Llei 26/2014, de 27 de novembre; de manera que, a partir del 2015, s'ha modificat tant la delimitació subjectiva i objectiva d'aquest règim com el seu contingut.

Amb anterioritat a aquesta reforma, els requisits que havien de complir-se eren els següents:

- Que no haguessin estat residents a Espanya durant els deu períodes impositius anteriors al seu nou desplaçament a territori espanyol.
- Que el desplaçament es produís com a conseqüència d'un contracte de treball.
- Que el treball es realitzés efectivament a Espanya.
- Que el treball es realitzés per a una empresa o entitat resident a Espanya o bé per a un EP situat a Espanya d'una entitat no resident en territori espanyol;
- Que els rendiments del treball generats de la relació laboral no estiguessin exempts de gravamen per l'IRNR.
- I, finalment, que les retribucions previsible derivades del contracte de treball en cada període impositiu no superessin la quantia de 600.000 euros anuals (poden aplicar-se aquest règim sense complir aquest requisit els contribuents desplaçats a territori espanyol abans de l'1 de gener del 2010). Si se superaven els 600.000 euros, es tributava

pel règim general de l'IRPF. Aquest requisit va generar polèmica especialment entre els clubs de futbol, que són els que solen pagar els impostos dels futbolistes.

Els **requisits** per a l'aplicació d'aquest règim especial són els següents⁴³:

⁽⁴³⁾Article 93.1 LIRPF.

- Que no hagin estat residents a Espanya durant els deu períodes impositius anteriors al seu nou desplaçament a territori espanyol.
- Que el desplaçament es produeixi com a conseqüència d'un contracte de treball (per tant, no s'aplica als immigrants que treballen per compte propi). Ara bé, s'exclou de l'àmbit d'aplicació esportistes professionals, sense perjudici de la possibilitat prevista en la DT 17a. LIRPF d'aplicar el règim als que s'haguessin traslladat amb anterioritat a l'1 de gener del 2015.
- Que el desplaçament es produeixi com a conseqüència de l'adquisició de la condició d'administrador d'una entitat en la capital de la qual no participi o, en cas contrari, quan la participació no determini la consideració d'entitat vinculada en els termes previstos en l'article 18 LIS (participació inferior al 25%).
- Que no s'obtinguin rendes susceptibles de qualificar-se com a obtingudes mitjançant un establiment permanent situat en territori espanyol.

El termini de deu anys

El requisit del termini dels deu anys és una mesura que pot discriminar els nacionals espanyols (ja que seran els que normalment tindran més dificultats per a computar per una residència fora d'Espanya durant més de deu anys) i és un termini desproporcionat d'acord amb la situació actual de globalització de l'economia.

Exemple

El Sr. Smith resideix habitualment als Estats Units, on treballa per a una empresa nord-americana. Des del gener a l'agost del 2009, el Sr. Smith ha estat treballant en una filial espanyola d'aquesta empresa. L'any 2011, el Sr. Smith ha tornat a treballar en l'esmentada filial espanyola durant els mesos de febrer a setembre i ha percebut un total de 71.000 €.

De conformitat amb el que estableix l'art. 93 LIRPF, els qui adquireixin la residència fiscal espanyola com a conseqüència del seu desplaçament per motius de treball en territori espanyol poden optar entre tributar per l'IRPF espanyol o per l'IRNR, en el període de canvi de residència i durant els cinc següents, si compleixen determinats requisits.

Per tant, atès que el Sr. Smith novament roman al nostre territori per més de 183 dies durant l'any natural, queda subjecte a l'IRPF espanyol (suposant novament que ha romàs en territori espanyol durant tot el temps que ha estat treballant per a la filial espanyola), però, en principi, podria optar per tributar per l'IRNR, amb uns tipus impositius proporcionals, no progressius. Ara bé, com que un dels requisits establerts per l'art. 93 LIRPF per a exercir aquesta opció consisteix a no haver estat resident a Espanya durant els deu períodes impositius anteriors, el Sr. Smith quedarà subjecte necessàriament a l'IRPF espanyol.

La **base imposable** es determina conforme a les regles de l'IRNR per a les rendes obtingudes sense mediació d'establiment permanent, amb certes especialitats:

- No són aplicables (al marge de les normes sobre contribuents, residència, individualització de rendes, responsables, representants i domicili) les exempcions previstes en la normativa de l'IRNR.
- Els rendiments del treball percebuts pel contribuent s'entenen, en tot cas, obtinguts en territori espanyol.
- Es graven acumuladament les rendes obtingudes durant tot l'any, sense que sigui possible cap compensació entre elles.

En relació amb els **tipus de gravamen**, se separen les rendes qualificables com de l'estalvi (dividends i altres rendiments derivats de la participació en els fons propis d'una entitat, interessos i altres rendiments obtinguts per la cessió a tercers de capitals propis i guanys patrimonials que es posin de manifest en ocasió de transmissions d'elements patrimonials) de la resta dels rendiments.

Les rendes de l'estalvi es graven amb la mateixa escala prevista per a aquest tipus de rendes en el mateix IRPF, mentre que les altres rendes se sotmeten a gravamen conforme a l'escala següent:

Base liquidable	Tipus 2015	Tipus 2016
Fins a 600.000 euros	24%	24%
Des de 600.000 euros en endavant	47%	45%

Els contribuents que opten per aquest règim no tenen la consideració de residents a l'efecte de l'aplicació d'un CDI, ja que estan subjectes a gravamen únicament per les rendes obtingudes de fonts situades en territori espanyol. En efecte, d'acord amb el que disposa l'art. 120 RIRPF, als qui hagin optat per aquest règim se'ls pot expedir un certificat de residència fiscal, però no el de residència fiscal a l'efecte de Conveni, tret que el ministre d'Hisenda disposi el contrari a condició de reciprocitat.

Procediment per a l'exercici de l'opció

En particular, el procediment establert per a exercitar aquesta opció es troba regulat en el RIRPF (art. 113 a 120 RIRPF). D'acord amb aquesta norma reglamentària, l'exercici d'aquesta opció, que ha de realitzar-se mitjançant una comunicació dirigida a l'Administració tributària en el termini màxim de sis mesos des de la data d'inici de l'activitat, implica que el subjecte manté la condició de contribuent per l'IRPF i que la determinació del seu deute tributari d'aquest impost exclusivament es faci per les rendes obtingudes en territori espanyol, conformement a les normes establertes en l'IRPF, per a les rendes obtingudes sense mediació d'establiment permanent, la qual cosa suposa tributació separada per cada meritació de la renda i quantificació del deute tributari i càlcul de les retencions i ingressos a compte conforme a les regles de l'IRNR.

7. Guanys patrimonials per canvi de residència o impost de sortida

A partir del 2015, es regula en l'IRPF un nou **impost de sortida** (*exit tax*), que s'aplica en els casos de trasllats de residència fiscal de persones que siguin titulars d'accions o participacions significatives en entitats⁴⁴. Es tracta d'un impost antielusió de capitals ja que grava la sortida de grans patrimonis del territori espanyol, si bé només s'aplica a un conjunt de béns reduït: accions i participacions.

⁽⁴⁴⁾Article 95 bis LIRPF.

Es configura a través del gravamen dels guanys patrimonials determinats per les diferències positives entre el valor de mercat de les accions o participacions en qualsevol tipus d'entitat, incloses institucions d'inversió col·lectiva, i el valor d'adquisició, quan un contribuïent perdi la seva residència fiscal a Espanya (encara que no hagi transmès les accions o participacions). Aquests guanys (plusvàlues latents) formen part de la renda de l'estalvi i s'han d'imputar en l'últim període impositiu que hagi de declarar-se per IRPF i s'ha de practicar, si escau, autoliquidació complementària, sense sanció ni interessos de demora ni cap recàrrec.

Novetat normativa

Es tracta d'una de les principals novetats introduïdes per la Llei 26/2014, de 27 de novembre, de reforma de la LIRPF. La finalitat és la de gravar les grans fortunes que entren al territori espanyol per invertir amb la intenció de traslladar els beneficis generats a un altre Estat amb una fiscalitat més beneficiosa i sense amb prou feines tributar per aquestes.

L' *exit tax* en altres països

Aquesta figura ja existeix en alguns països del nostre entorn (França, Alemanya, Dinamarca, Holanda, els Estats Units), encara que amb certes diferències. Així, als EUA s'aplica a tot el patrimoni del contribuïent; a Dinamarca s'aplica sobre un conjunt ampli de valors que inclou immobles o aportacions a plans de pensions; a Alemanya i Dinamarca, afecta un nombre més gran de contribuïents atès que els límits d'aplicació són menors.

Els **requisits** subjectius d'aplicació del règim són bàsicament dos. El primer, que el contribuïent hagi tingut aquesta condició durant almenys deu dels últims quinze períodes impositius anteriors a l'últim que hagi de declarar-se. I el segon dels requisits és que tingui una participació significativa en una entitat. A aquests efectes, s'entén complert aquest requisit quan es doni qualsevol de les circumstàncies següents: a) que el valor de mercat de les accions o participacions excedeixi, conjuntament, de 4.000.000 d'euros; i b) si no assoleix aquest import, que el percentatge de participació en l'entitat sigui superior al 25%, sempre que el valor de mercat de les accions o participacions en l'entitat esmentada excedeixi d'1.000.000 d'euros.

En el cas que l'obligat tributari adquirís de nou la condició de contribuent sense haver transmès la titularitat de les accions o participacions, pot sol·licitar la rectificació de l'autoliquidació a fi d'obtenir la **devolució** de les quantitats ingressades. En aquest cas, es meriten interessos de demora des de la data en què s'hagi realitzat l'ingrés fins a la data en què s'ordeni el pagament de la devolució.

Per a evitar perjudicis per als treballadors que siguin traslladats per motius laborals, es pot sol·licitar l'ajornament del pagament del deute tributari corresponent quan el canvi de residència es produeixi com a conseqüència d'un desplaçament temporal per motius laborals a un país o territori que no tingui la consideració de paradís fiscal. També per qualsevol altre motiu sempre que el desplaçament temporal es produeixi a un país o territori que tingui subscrit amb Espanya un conveni per a evitar la doble imposició internacional que contingui clàusula d'intercanvi d'informació. En cas que l'obligat tributari adquireixi de nou la condició de contribuent dins del termini dels cinc exercicis següents a l'últim que hagi de declarar-se sense haver transmès la titularitat de les accions o participacions, el deute tributari objecte d'ajornament queda extingit, així com els interessos que s'hagin reportat.

Finalment, es preveuen també **especialitats** en el règim per a aquells trasllats a països de la Unió Europea o de l'Espai Econòmic Europeu i també per als trasllats a països considerats com a paradisos fiscals⁴⁵.

⁽⁴⁵⁾Apt. 6 i 7 de l'art. 95 bis LIRPF.

8. Gravamen especial sobre béns immobles d'entitats no residents

Les entitats no residents propietàries o posseïdores, per qualsevol títol, de tot tipus de béns immobles o drets reals de gaudi estan sotmeses a tributació per l'IRNR⁴⁶ mitjançant un **gravamen especial**, sempre que tinguin la seva residència en un país o territori que tingui la consideració de paradís fiscal.

⁽⁴⁶⁾Art. 40 TRLIRNR.

Es tracta d'un impost patrimonial que afecta exclusivament un tipus determinat de béns patrimonials, els immobles, i que només és exigible a les persones jurídiques (entitats) no residents. Es **reporta** el 31 de desembre de cada any.

La seva **finalitat** és el control de la titularitat dels béns gravats, ja que la tinença d'immobles a Espanya a partir de societats instrumentals (de vegades des de paradisos fiscals) dificulta el control de les rendes derivades de l'ús, explotació o alienació d'aquests béns. Així es desprèn, d'una banda, de la seva escassa capacitat recaptatòria i, de l'altra, de l'enumeració de supòsits d'exempció previstos.

Es preveuen una sèrie d'exempcions de caràcter subjectiu o mixt, de manera que, segons l'art. 42 TRLIRNR, aquest gravamen no és exigible a les entitats següents:

1) Els Estats i institucions públiques estrangers i els organismes internacionals. En aquest cas, no estan obligats a presentar la declaració corresponent.

2) Les entitats residents en països que hagin subscrit un conveni de doble imposició amb Espanya i ho hagin declarat, sempre que aquest conveni contingui una clàusula d'intercanvi d'informació i sigui aplicable a les persones físiques que en última instància tinguin de manera directa o indirecta el patrimoni o capital de l'entitat (fins i tot en cas que l'entitat no resident participi en la titularitat dels béns juntament amb altres persones o entitats).

A més, per al reconeixement d'aquesta exempció s'han de complir una altra sèrie de requisits: d'una banda, la presentació d'una declaració en la qual es contingui una relació dels immobles que tinguin situats a Espanya, la relació de les persones físiques tenidores últimes del seu capital o patrimoni i la constància de la residència fiscal, de la nacionalitat i del domicili de l'entitat i d'aquests socis; i, de l'altra, s'ha d'acompanyar aquesta declaració de la certificació de la residència de la societat i d'aquests socis, expedida per les autoritats fiscals competents de l'Estat de què es tracti. Tota aquesta documentació s'haurà de

Lectura recomanada

I. Cruz Padial (2003). *La obtención y el gravamen de la renta de las entidades no residentes: fundamento y antecedentes*. Màlaga: Universidad de Màlaga.

presentar a l'administració o delegació de l'Agència Estatal d'Administració Tributària en l'àmbit territorial de la qual estigui situat l'immoble en el mateix termini previst per a l'ingrés de l'impost.

3) Les entitats que exerceixin a Espanya, de manera continuada o habitual, activitats empresarials diferenciables de la simple tinença o de l'arrendament d'immobles.

4) Les societats que cotitzin en mercats secundaris reconeguts oficialment. Així mateix, s'aplica aquesta previsió quan la propietat es tingui de manera indirecta o per mitjà d'una entitat amb dret a l'aplicació d'un CDI amb clàusula d'intercanvi d'informació.

5) Les entitats sense ànim de lucre de caràcter benèfic o cultural reconegudes de conformitat amb la legislació d'un país que hagi subscrit amb Espanya un conveni de doble imposició amb clàusula d'intercanvi d'informació, sempre que els béns immobles s'utilitzin en l'exercici de les activitats que en constitueixin l'objecte.

Quant a la **quantificació** de l'impost, la base imposable d'aquest gravamen especial és el valor cadastral dels béns immobles gravats o, si no, el valor que els correspondria segons les disposicions de l'impost sobre el patrimoni. El tipus de gravamen és del 3%⁴⁷.

⁽⁴⁷⁾Art. 41 i 43 TRLIRNR.

Exemple

L'empresa Comandes, SA, amb residència fiscal a Mongòlia, Estat amb el qual Espanya no té subscrit cap conveni per a evitar la doble imposició, és propietària d'un bloc de pisos situat a Madrid, que actualment està desocupat. El valor cadastral, sense revisar, assignat a aquest bé immoble és de 500.000 €.

En tractar-se d'una persona jurídica no resident a Espanya i atès que l'immoble no està llogat, tributa pel gravamen especial sobre béns immobles d'entitats no residents. La base imposable està constituïda pel valor cadastral (500.000 €), sobre la qual s'aplica el tipus de gravamen del 3%. Per tant, la quota per ingressar és de 15.000 €. Aquesta quantitat és deduïble de la base imposable corresponent de l'IRNR.

El deute tributari es troba garantit per un **dret d'afecció** sobre el bé gravat i constitueix una despesa deduïble a l'efecte de determinar la base imposable de l'IRNR que, si escau, correspongui. El gravamen especial s'ha de declarar i ingressar el mes de gener⁴⁸.

⁽⁴⁸⁾Art. 44 i 45 TRLIRNR.

Quan l'entitat no resident participi en la titularitat dels béns o drets amb altres persones o entitats, l'impost és exigible per la part del valor dels béns o drets que correspongui proporcionalment a la participació.

Així mateix, quan les condicions de residència per a gaudir de l'exempció als socis o partícips de l'entitat no resident es compleixin parcialment, l'impost s'haurà de reduir en la proporció corresponent.

Activitats

Casos pràctics

1. El Sr. Martín és de nacionalitat espanyola, però té la residència habitual al Paraguai des de fa quinze anys. És enginyer informàtic i es dedica a la reparació d'ordinadors. El 2015 va obtenir les rendes següents a Espanya:

- Per arreglar els ordinadors d'una empresa situada a Salamanca, percepció 24.000 €.
- Percepció 1.000 € en concepte de dividends d'unes accions que té.
- Pel lloguer de l'apartament situat a Alacant, percepció 300 € mensuals.
- Percepció 3.400 € en concepte d'interessos d'un compte a termini fix que té obert en una entitat bancària espanyola.

Determineu la tributació de cadascuna de les operacions en l'IRNR.

2. Assenyaleu si les rendes següents obtingudes per un no resident que actua a Espanya sense mediació d'establiment permanent estan o no exemptes de tributació de l'IRNR:

- Imputació de rendes immobiliàries per la propietat d'un bé immoble situat a Càceres, que està desocupat tot l'any.
- Rendiment derivat d'una obligació emesa a cinc anys per una entitat financera espanyola.
- Rendiment obtingut per l'amortització d'una lletra del Tresor.
- Rendiments derivats de la feina personal.
- Rendes derivades del lloguer d'una casa situada a Sevilla.
- Una pensió per incapacitat permanent absoluta, reconeguda per la Seguretat Social.

3. Una societat anònima francesa té a Ceuta un establiment permanent. El benefici empresarial d'aquest establiment durant l'exercici 2015 ha estat de 700.000 euros, dels quals 200.000 han estat transferits a la societat matriu i 150.000 a una societat argentina. Els pagaments fraccionats fets durant l'exercici ascendeixen a 40.000 euros i entre les despeses comptabilitzades figuren 10.000 euros en concepte de pagaments a la societat francesa per diferents serveis d'assistència tècnica i unes despeses de direcció i administració de 12.000 euros. L'establiment permanent ha venut a la casa central maquinària per 50.000 euros (quan el seu valor de mercat és de 75.000 euros), i arrossega bases imposables negatives dels dos últims exercicis per una quantitat de 20.000 i 300.000 euros.

Determineu la quota que ha de pagar per l'IRNR.

Exercicis d'autoavaluació

1. A l'efecte de l'IRNR, els interessos satisfets per un banc amb domicili fiscal en territori espanyol a persones físiques no residents...

- a) no tenen la consideració de rendes exemptes en cas que els interessos corresponguin a comptes corrents de no residents.
- b) tenen la consideració de rendes exemptes si es tracta de comptes de no residents i el receptor dels interessos resideix en un altre país de la Unió Europea.
- c) no tenen la consideració de rendes exemptes quan no hi hagi conveni per a evitar la doble imposició entre Espanya i el país de residència del receptor i tributen al tipus del 24%.

2. Si una societat amb domicili fiscal en un Estat extracomunitari ven accions d'una societat resident a Espanya i sofreix una pèrdua patrimonial...

- a) tributa en l'impost sobre la renda de no residents en cas que la societat actuï sense establiment permanent a Espanya, de manera que es pot compensar la pèrdua patrimonial amb altres guanys patrimonials obtinguts en territori espanyol.
- b) tributa en l'impost sobre la renda de no residents en cas que la societat actuï sense establiment permanent a Espanya, sense que pugui compensar la pèrdua patrimonial amb altres guanys obtinguts en territori espanyol.
- c) tributa en l'impost sobre la renda de no residents en cas que la societat actuï sense establiment permanent a Espanya, de manera que es pot compensar la pèrdua patrimonial amb altres rendiments i guanys patrimonials obtinguts en territori espanyol.

3. A l'efecte de l'IRNR, els establiments permanents...

- a) no estan obligats a portar comptabilitat, però sí que han de complir les obligacions registrals o formals restants.

b) estan obligats a portar comptabilitat i a complir les obligacions comptables, registrals o formals restants, sempre que obtinguin unes rendes anuals superiors a 60.000 €.

c) estan obligats a portar comptabilitat i a complir les obligacions comptables, registrals o formals restants.

4. La falta de nomenament de representant, en l'àmbit de l'impost sobre la renda de no residents, quan és exigít legalment...

- a) no es considera una infracció tributària i, per tant, no és sancionable.
- b) es considera una infracció sancionable.
- c) no es considera una infracció tributària si hi ha un responsable.

5. Estan exempts de l'IRNR...

- a) els beneficis de les societats filials residents en territori espanyol distribuïts a les seves societats matrius residents en altres Estats membres de la Unió Europea, sempre que es compleixin certs requisits.
- b) els beneficis de les societats matrius residents a Espanya a les seves societats filials residents en altres Estats membres de la Unió Europea, sempre que es compleixin certs requisits.
- c) els beneficis de les societats filials residents en territori espanyol distribuïts a les seves societats.

6. Els establiments permanents que duen a terme activitats o explotacions econòmiques de temporada i que no disposen de comptabilitat separada de les rendes obtingudes en territori espanyol...

- a) tributen en l'IRNR per les normes que regulen les rendes obtingudes en territori espanyol sense establiment permanent.
- b) només tributen en l'IRNR quan compleixin determinats requisits reglamentaris.
- c) tributen en l'IRNR per les normes que regulen les rendes obtingudes en territori espanyol mitjançant establiment permanent, però gaudeixen de beneficis fiscals importants.

7. En l'IRNR, els cànonns satisfets per una societat resident en territori espanyol a la seva matriu resident en un altre Estat membre de la UE...

- a) estan exempts, si compleixen determinats requisits.
- b) tributen al tipus de gravamen del 24%, si compleixen determinats requisits.
- c) tributen pel règim d'atribució de rendes, si compleixen determinats requisits.

8. Una sucursal a Espanya pertanyent a una entitat bancària estrangera té la consideració...

- a) d'establiment permanent d'una entitat no resident.
- b) d'empresa filial resident a Espanya.
- c) de subjecte passiu de l'impost de societats espanyol.

9. Una societat alemanya actua a Espanya mitjançant un establiment permanent. A l'efecte de l'IRNR, aquest establiment permanent...

- a) pot compensar les bases imposables negatives dels quinze exercicis anteriors.
- b) no ha de practicar retencions.
- c) no ha de portar comptabilitat.

10. Quan el contribuënt de l'IRNR disposa per qualsevol títol d'un establiment permanent...

- a) ha de tributar per la totalitat de la renda imputable a aquest establiment obtinguda en territori espanyol.
- b) ha de tributar per la totalitat de la renda imputable a aquest establiment, sigui quin sigui el lloc de l'obtenció.
- c) ha de tributar al país de residència del contribuënt.

Solucionari

Casos pràctics

1. El Sr. Martín és un no resident, que actua a Espanya sense mediació d'establiment permanent. Per la qual cosa s'ha de calcular l'impost operació per operació.

Per arreglar els ordinadors d'una empresa situada a Salamanca, percep 24.000 €. El rendiment de l'activitat professional que fa és el següent. La base imposable està formada per la quantia íntegra percebuda, això és, 24.000 € (art. 24.1 TRLIRNR). El tipus de gravamen que li correspon és del 24% (art. 25.1.a TRLIRNR). Per la qual cosa la quota que ha d'ingressar és de 5.760 € ($24.000 \times 24\%$).

Percep 1.000 € en concepte de dividendes d'unes accions que té. En aquest cas, la base imposable està constituïda per la quantia íntegra percebuda, això és, els 1.000 € (art. 24.1 TRLIRNR). El tipus de gravamen que hi correspon aplicar és del 18% (art. 25.1.g.1r. TRLIRNR). Per tant, la quota de l'impost resultant és de 180 € ($1.000 \times 18\%$).

Pel lloguer de l'apartament situat a Alacant, percep 300 € mensuals. Per tant, la base imposable està constituïda pels ingressos íntegres i no és possible deduir cap despesa (com els de la comunitat de propietaris ni els de l'IBI). La tributació es produeix separatament per cada meritació. El tipus de gravamen aplicable és del 24%; en conseqüència, la quota que haurà d'ingressar-se per cada meritació és de 72 € ($300 \times 24\%$).

Finalment, percep 3.400 € en concepte d'interessos d'un compte a termini fix que té obert en una entitat bancària espanyola, el saldo del qual el 31 de desembre és de 50.000 €. Els interessos percebuts pel Sr. Martín es troben exempts de tributació de l'IRNR (art. 14.1.c TRLIRNR).

2. De l'anàlisi de l'art. 14 TRLIRNR es dedueix el següent:

- Imputació de rendes immobiliàries per la propietat d'un bé immoble situat a Càceres, que està desocupat tot l'any. Es tracta d'una renda no exempta i, per tant, sotmesa a tributació.
- Rendiment derivat d'una obligació emesa a cinc anys per una entitat financera espanyola. És una renda exempta i que queda exempta de tributació.
- Rendiment obtingut per l'amortització d'una lletra del Tresor. Igualment, és una renda exempta de tributació.
- Rendiments derivats de la feina personal. En no estar exempts, són rendiments que se sotmeten a tributació.
- Rendes derivades del lloguer d'una casa situada a Sevilla. Aquesta tipus de rendes tampoc no estan exemptes de tributació.
- Una pensió per incapacitat permanent absoluta, reconeguda per la Seguretat Social. En canvi, aquesta renda constitueix un supòsit d'exempció.

3. La societat francesa ha de tributar a Espanya per l'IRNR, en la modalitat de rendes obtingudes mitjançant establiment permanent. En aplicació de les lletres a) i c) de l'art. 16.1 TRLIRNR, ha de tributar per la percepció de rendiments de les activitats o explotacions econòmiques desenvolupades per l'establiment permanent (el benefici empresarial de 700.000 euros) i també pels guanys o pèrdues patrimonials (plusvàlues) derivats dels elements patrimonials afectes en l'establiment (la venda a la casa central de maquinària per 50.000 euros, el valor de mercat de la qual és de 75.000 euros).

Evidentment, el TRLIRNR s'aplica en els aspectes que no s'oposin a les disposicions contingudes en el Conveni per a evitar la doble imposició signat entre Espanya i França el 10 d'octubre de 1995 (BOE de 12 de juny de 1997), especialment els art. 5, 7 i 13, que es dediquen, respectivament, al concepte d' *establiment permanent*, a la tributació del benefici empresarial i al gravamen sobre els guanys patrimonials o plusvàlues.

La base imposable de l'IRNR és la resultant d'aplicar les normes previstes en la LIS, és a dir, partir del resultat comptable i aplicar-hi els ajustos fiscals corresponents, amb els matisos que preveu l'art. 18 TRLIRNR per a aquests casos.

En primer lloc, cal tenir en compte les despeses de 10.000 euros en concepte de pagaments a la matriu per serveis d'assistència tècnica i de 12.000 euros com a despeses de direcció i administració.

En el primer cas, tret que la societat francesa sigui un banc, els 10.000 euros no es poden deduir fiscalment –lletra a) de l'art. 18.1 TRLIRNR. Com que sí que han estat deduïts comptablement, correspon fer per aquest motiu un ajust fiscal positiu de 10.000 euros sobre el resultat comptable (700.000 euros): $700.000 + 10.000 = 710.000$ euros.

Pel que fa a la segona despesa esmentada (12.000 euros per despeses de direcció i administració), només és deduïble fiscalment si compleix els requisits de la lletra b) de l'art. 18.1 TRLIRNR: reflex en la comptabilitat; constància dels imports, criteris i mòduls de repartiment en una memòria informativa, i racionalitat i continuïtat dels criteris d'imputació adoptats. En qualsevol cas, és possible que per a aquest tipus de despesa la societat francesa arribi a un acord previ de valoració amb l'Administració tributària espanyola sobre la quantificació d'aquestes despeses. Com que tots aquests extrems no s'especifiquen en l'enunciat, no podem saber si els 12.000 euros són o no deduïbles fiscalment.

En aquesta resposta suposarem que la societat francesa aconsegueix demostrar la racionalitat de la despesa computable en el seu establiment permanent i que, per tant, la despesa comptabilitzada de 15.000 euros també és fiscalment deduïble i no cal fer-hi cap ajust fiscal (també és correcta la resposta que hagi suposat el contrari).

Pel que fa als ingressos extraordinaris, en l'enunciat es diu que l'establiment permanent ha venut a la casa central maquinària per un preu de 50.000 euros, el valor de mercat de la qual és de 75.000 euros. La plusvàlua o minusvàlua obtinguda per la venda (diferència entre el valor de transmissió i el valor d'adquisició) s'ha fet constar en la comptabilitat de l'establiment partint del fet que el preu real de transmissió ha estat de 50.000 euros.

En realitat, no sabem quin ha estat el guany o la pèrdua patrimonial perquè en l'enunciat no figura el preu d'adquisició o cost de producció de la maquinària i, consegüentment, no podem calcular la diferència. En aquest cas, direm que el guany patrimonial comptabilitzat ha estat A .

En definitiva, la base imposable de l'IRNR és: $710.000 + A = B$. A aquesta quantitat B hem de restar les dues bases imposable negatives de l'establiment permanent corresponents als dos últims exercicis (art. 18.3 TRLIRNR): $B - 20.000 - 300.000 = C$.

A aquesta base imposable hem d'aplicar el tipus de gravamen del 28%, amb la finalitat de calcular la quota íntegra (art. 19.1 TRLIRNR): $C \times 28\% = D$.

Finalment, hem d'esbrinar si cal aplicar un gravamen addicional del 20% per la part de la renda obtinguda per l'establiment permanent transferida fora de la Unió Europea, tal com es disposa en l'art. 19.2 TRLIRNR i en la lletra a) de l'art. 19.3 TRLIRNR. En el nostre cas, el gravamen addicional només s'aplicaria sobre els 150.000 euros de beneficis transferits a l'Argentina i no als 200.000 euros transferits a la societat francesa.

No obstant això, la lletra b) de l'art. 19.3 TRLIRNR exclou del gravamen addicional fins i tot a les rendes transferides a l'Argentina sempre que entre Espanya i aquest país s'hagi subscrit un conveni internacional per a evitar al doble imposició "en el qual no s'estableixi expressament una altra cosa" i "sempre que hi hagi un tractament recíproc". Per tant, com que hi ha un conveni amb l'Argentina signat el 21 de juliol de 1992, no correspon aplicar al supòsit el gravamen addicional.

Per finalitzar, a la quota íntegra D aplicarem les deduccions previstes en els apartats 4, 5 i 6 de l'art. 19 TRLIRNR. En el supòsit, tenint en compte que l'establiment permanent està situat a Ceuta, li correspon aplicar, en primer lloc, una bonificació del 50% de la quota íntegra –lletra a) de l'art. 19.4 TRLIRNR, amb relació a la lletra c) de l'art. 33.1 LIS. Per tant: $D - (D \times 50\%) = E$. També cal aplicar a la quota resultant la deducció dels pagaments fraccionats efectuats durant l'exercici per l'establiment permanent: $E - 40.000 \text{ euros} = F$.

Exercicis d'autoavaluació

1. b
2. b
3. c
4. b
5. a
6. a
7. a
8. a
9. a

10. b

