

Bloque 14. Los no residentes (IRNR) 1: tipos, establecimiento permanente, convenios.

Los no residentes.

1. En general.

La normativa sobre la tributación de los no residentes con ingresos en España se encuentra en una normativa separada, el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes o IRNR. La actual normativa entró en vigor el día 13.3.2004 (RD Leg 5/2004) y tiene también su correspondiente Reglamento (Reg. RD 1776/2004). Esta Ley se aplica a las personas físicas y a las personas jurídicas no residentes de España pero con elementos de renta en España. La IRNR remite frecuentemente:

1. al Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas (IRPF) para los personas físicas residentes y
2. al Impuesto sobre Sociedades (IS) para las entidades residentes.

Se aplican además los convenios para evitar la doble imposición suscritos por España y las normas de la UE. Las rentas exentas en el IRPF están igualmente exentas para los no residentes.

2. Retenedores.

Para asegurar el pago de los impuestos debidos la Ley creó la figura de los **retenedores** siendo residentes obligados a retener una parte de los ingresos del no residente. En caso de un establecimiento permanente y de rendimientos de actividades económicas (asistencia técnica, obras de instalación o montaje derivados de contratos de ingeniería o, en general, de explotaciones económicas), existe la obligación de nombrar un representante fiscal (10 IRNR). La Administración también lo puede exigir por la cuantía o características de la renta obtenida. Igualmente personas o entidades establecidas en un territorio con que no existe un efectivo intercambio de información y que son titulares de bienes en España (por ejemplo un bien inmueble), están obligadas a nombrar un representante fiscal. Si no se nombra una persona como tal, el gestor de los bienes será considerado como su representante fiscal. El no nombrar un representante fiscal incurre en sanciones.

3. Residentes de la UE.

Residentes de la UE, personas físicas y personas jurídicas, tienen un tratamiento más favorable (menos renta imponible, posibilidad de optar por tributar como residente (persona física) , dividendos a la sociedad matriz).

4. Establecimiento permanente.

El tipo es de 30% (a partir de 2008; 32,5% en 2007; 19 IRNR) sobre los rendimientos obtenidos mediante establecimiento permanente más 18% sobre los pagos (beneficios y pagos no deducibles) a la casa central. La imposición complementaria no se aplica, cuando la casa central está en un país de la EU salvo si se encuentra en un paraíso fiscal y en países con un convenio con reciprocidad al respecto (19,2 y 3 IRNR).

La determinación del resultado se efectúa según las normas del Impuesto sobre Sociedades (IS). El establecimiento permanente tiene derecho a las deducciones en el IS (salvo el tipo de establecimiento permanente siguiente). No se pueden compensar pérdidas de un establecimiento permanente con las ganancias de otro establecimiento permanente.

5. Establecimiento con función interna.

El establecimiento permanente que trabaje **exclusivamente** para la casa central tiene un tratamiento diferente (18,4 IRNR). Se aplican los precios de mercado como ocurre entre partes vinculadas. Los gastos entonces estarán cubiertos por la casa central. Al determinar los gastos (según el criterio de partes vinculadas), se gira un porcentaje de 15% sobre estos gastos. La base imponible se calcula de la forma siguiente:

15% de los gastos
+ pagos de cánones, intereses etc. a la casa central (las partidas no deducibles)
+ las ganancias y pérdidas patrimoniales

base imponible

A esta base se aplica el tipo de imposición. El tipo efectivo se puede reducir así considerablemente, si los gastos no deducibles y las ganancias y pérdidas patrimoniales son importes relativamente reducidos. Esto puede ser ventajoso para una empresa extranjera, que tribute en su país en el régimen de exención de rentas extranjeras y no en régimen de imputación.

6. Rendimientos sin establecimiento permanente.

El IRNR grava con un tipo fijo de 24% (25,1, a IRNR) los rendimientos íntegros obtenidos sin establecimiento permanente, por ejemplo rendimientos de trabajo, intereses, dividendos, arrendamiento de inmuebles. Gastos son sólo deducibles en el campo de los rendimientos de actividades económicas. Y en ese caso la deducibilidad se limita a los gastos siguientes: los gastos de personal, gastos de aprovisionamiento y los suministros. Se debe el impuesto a partir del primer euro que se gane, ya que no hay un importe libre de impuesto.

No importa, si una persona física o persona jurídica obtiene las rentas: se aplica el mismo tipo. Un convenio u otra norma internacional puede bajar el tipo, por ejemplo, la retención sobre los dividendos. Para pensiones y haberes pasivos, personal no residente de embajadas españolas, operaciones de reaseguro así como para los ingresos de buques y aeronaves existen distintas tarifas.

Según el derecho nacional una renta es imponible en España, cuando en España se realiza la actividad, se usa un bien o servicio, está situado el bien que produce la renta o un residente de España realiza un pago a favor de un no residente. La base imponible, en principio, es muy amplia.

El tipo normal aplicable a dividendos y interés que salgan de España a otro país sin convenio es de 18% (25,1,f 2º y 3º IRNR). El interés pagado a una persona residente de otro país de la UE está exento de imposición en España (14,1,c IRNR). La Directiva 2003/123/CE del Consejo, de 22 de diciembre de 2003 se aplica también en España. Cuando las sociedades cumplan los requisitos (forma jurídica; participación de al menos 15% desde el 1.1.2007 y 10% a partir del 1.1.2009; posesión durante un año; residente de la UE (si no es así la entidad tiene que tener actividades económicas en la UE) la distribución de un dividendo a la sociedad matriz no grava en España. Excepciones en ambos casos (interés y dividendo dentro de la UE) son los beneficiarios en un territorio de la UE calificado como paraíso fiscal (14,1,h IRNR).

Los cánones tributan al tipo normal de 24%. La retención sobre un canon pagado desde España a una entidad vinculada con domicilio fiscal en otro país de la UE baja al tipo de 10% excepto cuando el beneficiario tenga su residencia en un paraíso fiscal (25,1,i IRNR).

7. Ganancias patrimoniales.

El tipo de imposición sobre las ganancias patrimoniales es de 18% (25,1,F, 3º IRNR). La forma de calcular la ganancia patrimonial es igual que en el caso de un residente. La imposición se aplica tanto a una persona física como a una entidad. Una ganancia patrimonial obtenida por un residente de la UE no siendo un paraíso fiscal con un bien mueble no tributa en España (14,1,c IRNR). Una pérdida no se compensa con la ganancia patrimonial de otro elemento patrimonial.

8. Residentes de un país con el que existe un convenio.

La fiscalidad cambia considerablemente, cuando es de aplicación un convenio entre España y otro país. Por esto le presentamos una lista de los países con los que España tiene suscrito un convenio para evitar la doble imposición sobre renta y patrimonio.

Países con los que tiene España suscrito un convenio bilateral para evitar la doble imposición sobre renta y patrimonio.

(los indicamos con los nombres originales como URSS)

1. Alemania,
2. Argelia
3. Argentina
4. Australia
5. Austria
6. Bélgica
7. Bolivia
8. Brasil
9. Bulgaria
10. Canadá
11. Corea
12. República Checa
13. Chile
14. China
15. Croacia
16. Cuba
17. Dinamarca
18. Ecuador
19. Egipto
20. Emiratos Árabes Unidos
21. Eslovenia
22. EEUU
23. Estonia
24. Filipinas
25. Finlandia
26. Francia

27. Grecia
28. Hungría
29. India
30. Indonesia
31. Irán
32. Irlanda
33. Islandia
34. Israel
35. Italia
36. Japón
37. Letonia
38. Lituania
39. Luxemburgo
40. Macedonia
41. Malta
42. Marruecos
43. México
44. Noruega
45. Nueva Zelanda
46. Países Bajos
47. Polonia
48. Portugal
49. Reino Unido
50. Rumania
51. Rusia (Federación Rusa)
52. Suecia
53. Suiza
54. Tailandia
55. Túnez
56. Turquía
57. URSS: aplicable a Armenia, Azerbayán, Bielorrusia, Georgia, Kazajstán, Kirguizistán, Moldavia, Tajikistán, Turkmenistán, Ucrania y Uzbekistán
58. Venezuela