



ÁREAS DE PRÁCTICA

FISCAL: ÁREA DE EXPATRIADOS

Dossier de no residentes

Índice

1. CONDICIÓN DE NO RESIDENTE.....	2
2. ACREDITACIÓN DE LA RESIDENCIA FISCAL.....	2
3. REPRESENTACIÓN Y DOMICILIO A EFECTO DE NOTIFICACIONES	3
4. FORMAS DE SUJECCIÓN AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES.....	3
5. TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS MÁS HABITUALES OBTENIDAS POR NO RESIDENTES EN ESPAÑA.....	4
6. RETENCIONES SOBRE RENTAS OBTENIDAS EN ESPAÑA SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.....	8
7. CUADROS DE MODELOS Y PLAZOS DE PRESENTACIÓN.....	9
8. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y LOS NO RESIDENTES.....	9
9. CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN FIRMADOS POR ESPAÑA.....	10

1. CONDICIÓN DE NO RESIDENTE

Se entiende que una persona tiene la condición de no residente en España cuando no cumpla con los requisitos establecidos en la normativa interna y por tanto:

- No permanezca en España más de 183 días durante el año natural
- No radique en España el núcleo principal de sus actividades o,
- Cuando no residan habitualmente en España su cónyuge e hijos menores de edad que dependan de él.

Así mismo, en los convenios para evitar la doble imposición para definir a una persona como residente de un Estado, se hace remisión a la legislación interna de cada Estado, por lo que dos países pueden coincidir en esta consideración por lo que para evitar esta problemática, surgen varios criterios:

- Será residente del Estado donde tenga su vivienda permanente a su disposición
- Si tuviera una vivienda permanente a su disposición entre ambos Estados, se considerará residente del Estado con el mantenga relaciones personales
- Si así no pudiera determinarse, se considerará residente del Estado donde viva habitualmente.
- Si viviera habitualmente en ambos Estados o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente del Estado del que sea nacional
- Si por último fuera nacional de ambos Estados, o de ninguno, las autoridades competentes resolverán el caso de mutuo acuerdo.

2. ACREDITACIÓN DE LA RESIDENCIA FISCAL

Una persona física acreditará su residencia fiscal en un determinado país mediante un certificado emitido por la Autoridad fiscal de dicho país. El plazo de validez de dichos certificados se extiende a un año. La validez será indefinida cuando el contribuyente sea un Estado extranjero, alguna de sus subdivisiones políticas o administrativas o sus entidades locales.

Una vez obtenida la acreditación, habrá que comunicar a la Agencia Tributaria la nueva residencia fiscal del contribuyente a través de la presentación telemática del modelo 030, adjuntando al mismo el certificado emitido.

3. REPRESENTACIÓN Y DOMICILIO A EFECTO DE NOTIFICACIONES

En los casos de residentes en países o territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria, existe la obligación de nombrar representante en España, a través de poder notarial y comunicarlo a la Agencia Tributaria. En el resto de casos, podrá designarse voluntariamente si así se desea y comunicar el mismo en su Delegación correspondiente.

A su vez será necesario que el no residente comunique una dirección en España a efecto de notificaciones de la Administración.

4. FORMAS DE SUJECIÓN AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES

Existen dos formas de sujeción a este Impuesto:

a) Contribuyentes que obtienen rentas sin mediación de establecimiento permanente

Tributan de forma separada por cada devengo, total o parcial, de renta sometida a gravamen. La base imponible está formada por la renta íntegra percibida (esto es, sin deducción de gastos o pérdidas, salvo en ciertas actividades específicas).

El gravamen de estos rendimientos se establece con carácter general en el 24%. No obstante el tipo de gravamen será del 19% cuando se trate de contribuyentes en otro Estado miembro de la UE.

b) Contribuyentes que obtienen rentas mediante establecimiento permanente situado en territorio español:

Tributan por la totalidad de la renta imputable al mismo, independientemente de que se haya obtenido en España o en el extranjero.

Desde el 2008 el gravamen de estos rendimientos es el 30%, aplicable sobre los beneficios del establecimiento permanente.

Para períodos iniciados a partir del 1 de enero de 2015, se aplica el tipo de gravamen que corresponda de entre los previstos en la normativa del IS (art.25-IS).

El tipo general de gravamen, será del 25%. No obstante, será aplicable el 28% en el período impositivo 2015, como medida temporal.

5. TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS MÁS HABITUALES OBTENIDAS POR NO RESIDENTES EN ESPAÑA

A) RENDIMIENTOS DEL TRABAJO

Los rendimientos del trabajo se entienden obtenidos en territorio español cuando:

Deriven, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en dicho territorio

Sean retribuciones públicas satisfechas por la Administración española, salvo que el trabajo se preste íntegramente en el extranjero y estén sujetos a un impuesto análogo en el extranjero

Sean retribuciones de empleados de buques y aeronaves en tráfico internacional satisfechos por empresarios o entidades residentes, salvo que se presten íntegramente en el extranjero y estén sujetos a un impuesto análogo en el extranjero.

CONVENIO: En el caso de residentes en países con los que España haya suscrito Convenio para evitar la doble imposición, generalmente los rendimientos percibidos por un empleo ejercido en España se pueden gravar por el Estado español, excepto si se dan conjuntamente tres circunstancias: que el no residente permanezca en España menos de 183 días, que las remuneraciones se paguen por un empleador no residente y que estas remuneraciones no se soporten por un EP

TRIBUTACIÓN: Las rentas obtenidas sin mediación de EP deben tributar de forma separada por cada devengo total o parcial de la renta sometida a gravamen. La base imponible estará constituida por el importe íntegro, es decir, sin deducción de gasto alguno. Tributarán al tipo de gravamen del 24%

B) PENSIONES

Las pensiones y demás prestaciones similares se entienden obtenidas en territorio español cuando:

- Deriven de un empleo prestado en territorio español
- Se satisfagan por una persona o entidad residente en territorio español o por un establecimiento permanente situado en el mismo

Además se contempla que las pensiones que estén exentas para los residentes por la Ley del IRPF, también lo estarán para los no residentes, como por ejemplo, las pensiones reconocidas por la Seguridad Social por incapacidad permanente absoluta o gran invalidez...

CONVENIO: Si resulta aplicable algún convenio, hay que tener en cuenta que las pensiones, tienen distinto tratamiento según sean públicas o privadas.

En las pensiones privadas, la mayor parte de los Convenios establecen el derecho de imposición exclusivo a favor del Estado de Residencia del contribuyente, mientras que en las pensiones públicas, en general, el derecho lo tiene el Estado de donde procedan las mismas, salvo en el caso de residentes y nacionales del otro Estado, en cuyo caso el derecho de imposición corresponderá a éste. No obstante, por las particularidades existentes, debe consultarse cada Convenio concreto.

TRIBUTACIÓN: Cuando esté sometido el impuesto español, tributará de acuerdo con la siguiente escala de gravamen:

HASTA 12.000 €	8%
DE 12.000 A 18.7000 €	30%
MÁS DE 18.700 €	40%

Serán deducibles los donativos y las retenciones que se hubieran practicado.

C) RETRIBUCIONES DE LOS ADMINISTRADORES

Se entienden obtenidas en España, las retribuciones satisfechas por una entidad residente

CONVENIO: En general, en los convenios se dispone que las participaciones, dietas de asistencia y otras retribuciones similares que el contribuyente obtenga como consecuencia de ser miembro de un Consejo de Administración de una sociedad residente en España, se puedan someter a imposición por el Estado español.

TRIBUTACIÓN: estas retribuciones tributan al 24%, pudiendo deducir exclusivamente los donativos y las retenciones que se hubieran practicado sobre la renta.

D) RENDIMIENTOS DE CAPITAL MOBILIARIO (DIVIDENDOS, INTERESES, CÁNONES)

Se entienden obtenidos en territorio español los siguientes rendimientos:

- Dividendos derivados de entidades residentes en España
- Intereses derivados de entidades residentes en España
- Cánones satisfechos por entidades residentes en España.

EXENCIONES: La normativa contempla múltiples supuestos, siempre que estén obtenidos por un residente en un país de la Unión Europea y no provengan de un paraíso fiscal:

- Los rendimientos derivados de la Deuda Pública Española
- Los rendimientos de las cuentas de no residentes
- Los distribuidos por las sociedades filiales residentes en España a sus sociedades matrices residentes en otro Estado miembro de la UE

- Los dividendos y participaciones en beneficios obtenidos por fondos de pensiones

CONVENIOS: Cuando resulte aplicable un Convenio, habrá que consultarlo específicamente por la multitud de casos. En general, se sigue el régimen de tributación compartida entre España y el Estado donde reside el contribuyente; en ese caso, España tendrá derecho de imposición sobre estos rendimientos, pero con un límite de imposición señalado en el respectivo Convenio.

TRIBUTACIÓN: Las rentas sin mediación de EP deben tributar de forma separada por cada devengo total o parcial de la renta.

DIVIDENDOS	19%
INTERESES	19%
CÁNONES	24%

*Residentes en UE, Islandia y Noruega: 19%

Sólo serán deducibles los donativos y las retenciones que se hubieran practicado sobre las rentas.

E) RENTAS IMPUTADAS DE BIENES INMUEBLES URBANOS DE USO PROPIO

Los contribuyentes no residentes que sean titulares de inmuebles urbanos situados en España, utilizados para uso propio y no afectos a actividades económicas, o vacíos, están sometidos a este impuesto por la renta imputada

CONVENIO: De acuerdo con los Convenios, las rentas obtenidas deben someterse a imposición en el Estado de situación de los inmuebles.

TRIBUTACIÓN: Para la base imponible se deberá computar como renta el 1,1% o el 2% del valor catastral, dependiendo de si dicho valor está revisado con posterioridad al 1 de enero de 1994 o no.

El tipo de gravamen es el 19% para los residentes de la UE, Islandia y Noruega, y del 24% para el resto de contribuyentes

F) RENDIMIENTOS DE CAPITAL INMOBILIARIO

Se consideran renta obtenida en España, los rendimientos derivados del arrendamiento de inmuebles situados en dicho territorio.

CONVENIO: Los Convenios suscritos por España atribuyen potestad para gravar las rentas de los bienes inmuebles al Estado donde están situados los mismos.

TRIBUTACIÓN: Las rentas obtenidas sin mediación de EP deben tributar de forma separada por cada devengo total o parcial de la renta sometida a gravamen.

En el caso de inmuebles arrendados se deberá computar como ingreso el importe íntegro que reciba del arrendamiento sin derecho a deducir gasto alguno.

No obstante, cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado de la Unión Europea, para la determinación de la base imponible podrán deducirse los gastos previstos en la ley del IRPF, siempre que acrediten que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España. Para ello deberá, adjuntarse junto a la declaración del impuesto un certificado de residencia fiscal.

El tipo de gravamen del 19% para los residentes de la UE, Islandia y Noruega y del 24% para el resto de contribuyentes.

G) GANANCIAS PATRIMONIALES DERIVADAS DE LA VENTA DE INMUEBLES

Conforme a la normativa interna, se consideran rentas obtenidas en territorio español, las ganancias patrimoniales cuando procedan de bienes inmuebles situados en territorio español.

CONVENIO: De acuerdo con los Convenios, las ganancias derivadas de la enajenación de bienes inmuebles situados en territorio español pueden someterse a imposición en España.

TRIBUTACIÓN: Las rentas obtenidas sin mediación de EP deben tributar de forma separadas por cada devengo total o parcial de la renta sometida a gravamen. La tributación debe ser operación por operación, por lo que no cabe la compensación entre ganancias y pérdidas patrimoniales.

La base imponible correspondiente a las ganancias patrimoniales se determinará aplicando, a cada alteración patrimonial, todas las normas establecidas en la LIRPF.

El tipo de gravamen aplicable es del 19% y sólo serán deducibles de la cuota tributara los donativos y las retenciones practicadas por el adquirente del inmueble.

RETENCIÓN A CUENTA: La persona que adquiere el inmueble, sea o no residente, está obligado a retener e ingresar en el Tesoro Público el 3% de la contraprestación acordada. La retención se realizará mediante el modelo 211, en el plazo de un mes a partir de la fecha de la transmisión; y deberá entregar una copia al vendedor no residente un ejemplar, a fin de que este último pueda deducirse la retención practicada.

Cabe mencionar que, si la retención fuese superior a la cuota tributaria, se podrá obtener la devolución del exceso

H) OTRAS GANANCIAS PATRIMONIALES

Conforme a la normativa interna, se consideran obtenidas en territorio español las ganancias patrimoniales, cuando:

- Deriven de valores emitidos por entidades residentes
- Deriven de otros bienes muebles situados en territorio español
- Se incorporen al patrimonio del contribuyente bienes situados en España, aun cuando no deriven de una transmisión, como por ejemplo las ganancias en el juego.

CONVENIO: De acuerdos con los convenios, normalmente, la potestad tributaria sobre estas ganancias corresponde exclusivamente al Estado de Residencia, quedando exentas en España. No obstante, existen excepciones en muchos Convenios cuando derivan de acciones o participaciones en entidades con sustrato inmobiliario, que permiten el gravamen en el Estado de la situación de los inmuebles. Habrá que consultar cada Convenio

TRIBUTACIÓN: Las rentas obtenidas sin mediación de EP deben tributar de forma separada por cada devengo total o parcial de la renta sometida a gravamen, por lo que, al ser operación por operación, no cabe la compensación entre ganancias y pérdidas patrimoniales.

La base imponible se determinará aplicando, en general, a cada alteración patrimonial, las normas del IRPF y el régimen transitorio.

El tipo de gravamen aplicable será del 19% si derivan de la transmisión de un elemento patrimonial, en el caso del resto de contribuyentes que no residan en la UE, tributará al 24%.

6. RETENCIONES SOBRE RENTAS OBTENIDAS EN ESPAÑA SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

A) No existirá obligación de practicar retención respecto:

- Las rentas exentas por la ley del IRNR, salvo la exención relativa a dividendos obtenidos por fondos de pensiones equivalentes y/o por instituciones de inversión colectiva Rentas exentas en virtud de un Convenio para evitar la doble imposición
- Rentas abonadas a contribuyentes, cuando se acredite el pago del impuesto
- Ganancias patrimoniales, salvo los premios, las ventas de inmuebles y las de fondos de inversión

b) No hay obligación de declarar:

- Las rentas respecto de las que se hubiese practicado la retención del impuesto

- Aquellas rentas sujetas a retención, pero exentas en virtud de lo dispuesto en la Ley del Impuesto o en un Convenio de doble imposición

c) Hay obligación de declarar:

- Rentas sujetas a tributación por el IRNR
- Renta imputada de bienes inmuebles urbanos
- Rendimientos derivados de arrendamiento de inmuebles rentas obtenidas por la transmisión de bienes inmuebles
- Para solicitar la devolución de un exceso de retención en relación con la cuota del impuesto.

7. CUADROS DE MODELOS Y PLAZOS DE PRESENTACIÓN

RENDIMIENTO	CUOTA	MODE	PERIODICIDAD	PLAZO PRESENTACION	DOMICILIO
Transmisión de	-	210	Anual	3 meses desde la fecha de transmisión	No
Imputación de	-	210	Anual	Durante el año natural siguiente al devengo	01/01 al
Resto de rendimientos:	A	210	Trimestral	Del 1 al 20 de Abril, Julio, Octubre y Enero	Del 1 al 15
	Cero	210	Anual	Del 1 al 20 de Enero del año siguiente al devengo	-
	A	210	Anual	A partir del 1 de Febrero del año siguiente al	-

8. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y LOS NO RESIDENTES

En las adquisiciones mortis causa están obligados al pago del Impuesto sobre Sucesiones, a título de contribuyente, los causahabientes, pudiendo quedar obligados ante la Hacienda Pública española, bien por obligación personal, bien por obligación real.

Los no residentes que adquieren bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título oneroso, que estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español, así como a los que perciben cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato haya sido realizado con entidades aseguradoras españolas o se haya celebrado en España con entidades extranjeras que operen en ella, se le exige el Impuesto por obligación real.

En estos casos, la Administración competente para liquidar el Impuesto sobre Sucesiones de no residentes es la del Estado y la normativa aplicable es la estatal, a diferencia de los residentes, en cuyo caso la Administración competente es la de la Comunidad Autónoma donde el fallecido tuviera su residencia habitual y la normativa aplicable la de dicha Comunidad, si es que esta última ha hecho uso de sus competencias.

En cualquier caso, con carácter previo, cuando herede un no residente deberemos acudir, si lo hay, al Convenio de Doble Imposición Internacional suscrito entre España y el país de residencia del causahabiente, para verificar si existe alguna norma para evitar la doble imposición y establecer las normas de asistencia administrativa en materia de Impuesto sobre Sucesiones.

9. CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN FIRMADOS POR ESPAÑA

- Albania
- Alemania
- Arabia Saudí
- Argelia
- Argentina
- Armenia
- Australia
- Austria
- Barbados
- Bélgica
- Bolivia
- Bosnia y Herzegovina
- Brasil
- Bulgaria
- Canadá
- Chequia
- Chile
- China
- Colombia
- Corea del Sur
- Costa Rica
- Croacia
- Cuba
- Dinamarca
- Ecuador
- Egipto
- Emiratos Árabes Unidos
- Eslovaquia
- Eslovenia
- Estados Unidos
- Estonia
- Filipinas
- Finlandia
- Francia
- Georgia
- Grecia
- Holanda
- Hungría
- India
- Indonesia
- Irlanda
- Islandia
- Israel
- Italia
- Jamaica
- Japón
- Kazajstán
- Kuwait
- Letonia
- Lituania
- Luxemburgo
- Macedonia
- Malasia
- Malta
- Marruecos
- México
- Moldavia

- Noruega
- Nueva Zelanda
- Pakistán
- Panamá
- Polonia
- Portugal
- Reino Unido
- Rumanía
- Federación Rusa
- El Salvador
- Serbia
- Singapur
- Sudáfrica
- Suecia
- Suiza
- Tailandia
- Trinidad y Tobago
- Túnez
- Turquía
- Estados de la antigua URSS (excepto Rusia)
- Uruguay
- Venezuela
- Vietnam