

TEMA 20. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES. AMBITO DE APLICACIÓN. ELEMENTOS PERSONALES. SUJECCIÓN AL IMPUESTO. RENTAS OBTENIDAS MEDIANTE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE Y SIN EL GRAVAMEN ESPECIAL SOBRE BIENES INMUEBLES DE ENTIDADES NO RESIDENTES.

1º. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES

El Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) **ES** un tributo de carácter directo que grava la renta obtenida en territorio español por las personas físicas y entidades no residentes en el mismo.

Está **REGULADO** por **RD. Legislativo 5/ 2004**, por el que se aprueba el **Texto Refundido** de la Ley del ISNR (TRLIRN) de 5 de marzo, y su **Reglamento** de desarrollo, aprobado por el **RD 1776/ 2004**, de 30 de julio.

2º. AMBITO DE APLICACION

De acuerdo con los **arts. 2 y 4** de la Ley del IRNR, el impuesto se aplicará **en todo el territorio español**, sin perjuicio de:

- Los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio económico en vigor, en los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra.
- Las especialidades aplicables en Canarias, Ceuta y Melilla en virtud de su normativa específica y lo dispuesto en esta ley.
- Lo dispuesto en los Tratados y Convenios Internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno español, de acuerdo con el artículo 96 de la Constitución.

3º. ELEMENTOS PERSONALES.

1. **CONTRIBUYENTES.** (Arts. 5 y 6 del TRLIRN).

Son contribuyentes por este impuesto:

- a). Las **personas físicas y entidades no residentes** en territorio español, que obtengan rentas en el mismo, salvo que sean contribuyentes por el IRPF.
- b). Las personas físicas con nacionalidad extranjera que sean residentes en España por su cargo o empleo, como miembros de **misiones diplomáticas, oficinas consulares y funcionarios** en activo que ejerzan aquí cargo o empleo oficial, siempre a título de reciprocidad.
- c). Las entidades en régimen de **atribución de rentas** constituidas en el extranjero y con presencia en territorio español.

La residencia en territorio español se determinará de acuerdo con las normas del IRPF y del IS.

2. **ATRIBUCION E INDIVIDUALIZACION DE RENTAS. (Arts. 7 y 8).**

Las rentas correspondientes a entidades en régimen de atribución de rentas de acuerdo con la **Ley 35/2006 del IRPF** (es decir, las sociedades civiles, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades del **35.4 de la LGT**) así como las retenciones e ingresos a cuenta que hayan soportado, se atribuirán a los socios, herederos o partícipes:

- a. Según las normas o pactos aplicables en cada caso, y si estos no constan de forma fehaciente a la Admon. Tributaria, se atribuirán por partes iguales.
- b. Cuando estas entidades cuenten con contribuyentes del IRNR, aplicaran las normas para el cálculo de la renta según el IRPF con las especialidades del LIRNR según se trate de entidades constituidas en España o en el extranjero.
- c. A los contribuyentes personas físicas del IRNR les será de aplicación las normas de individualización contenidas en LIRPF.

3. **RESPONSABLES. (Art. 9).**

Responderán **SOLIDARIAMENTE** del ingreso de las deudas tributarias correspondientes:

1. A los rendimientos que haya satisfecho, **el pagador de los rendimientos devengados sin mediación de establecimiento permanente por los contribuyentes.**
2. A las rentas de los bienes o derechos cuyo depósito o gestión tenga encomendado, **el depositario o gestor de los bienes no afectados a un establecimiento permanente.**
3. A los establecimientos permanentes de contribuyentes no residentes en otro EM de la UE y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero, las personas que sean **sus representantes.**

4. **REPRESENTANTES. (Art. 10).**

Los contribuyentes por este impuesto que no sean residentes en otro EM de la UE están **obligados** a nombrar, antes del fin del plazo de declaración de la renta obtenida en España, una persona física o jurídica con residencia en España para que les represente cuando, **entre otras:**

1. Operen mediante un establecimiento permanente.
2. Cuando se trate de entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español
3. Operen sin mediación de establecimiento permanente y realicen prestaciones de servicios, asistencia técnica, obras de instalación y montaje y en general actividades o explotaciones económicas
4. Cuando debido a la cuantía y características de las rentas obtenidas en España, o a la posesión de un bien inmueble en territorio español, así lo requiera la Administración Tributaria.
5. Cuando se trate de personas o entidades residentes en países sin intercambio de información que sean titulares de bienes y derechos en España excepto valores negociables cotizados

El incumplimiento se considera **infracción grave** y la **sanción** consiste en multa pecuniaria fija de **2.000 €**. Si son residentes en países sin intercambio de información, **6.000 €**.

5. **SUCESORES. (Art. 47).**

En los supuestos de fallecimiento del contribuyente los sucesores quedarán obligados a cumplir las obligaciones tributarias pendientes del mismo por este impuesto, con exclusión de las sanciones.

6. **DOMICILIO FISCAL. (Art. 11).**

Los contribuyentes no residentes en territorio español tendrán su **domicilio fiscal**, a efectos del cumplimiento de sus obligaciones tributarias en España:

- a) Si operan en España a través de **establecimiento permanente**, en el lugar que radique la gestión administrativa y dirección de sus negocios. Si no se puede establecer el lugar, prevalece donde se encuentre el mayor valor de inmovilizado.
- b) Cuando obtengan **rentas derivadas de bienes inmuebles**, en el domicilio fiscal del representante y si no, en el lugar de situación del inmueble correspondiente.
- c) En los **restantes casos**, en el domicilio del representante o, en su defecto, el del responsable solidario.

4º. SUJECCION AL IMPUESTO

1. **HECHO IMPONIBLE. (Arts. 12 y 13).**

Constituye el hecho imponible la **obtención de rentas, dinerarias o en especie, en territorio español por los contribuyentes por este impuesto**. Se consideran obtenidas en territorio español, *entre otras*:

- a). Las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas mediante **establecimiento permanente** situado en territorio español.
- b). Los rendimientos de actividades o explotaciones económicas, obtenidos sin mediación de establecimiento permanente, cuando se trate de **actividades o explotaciones económicas** realizadas en territorio español, o prestaciones de **servicios** utilizadas en territorio español, o deriven, directa o indirectamente, de la **actuación personal** en territorio español de artistas y deportistas.
- c). Los rendimientos del **trabajo**, cuando deriven, directa o indirectamente, de un trabajo prestado en territorio español o cuando se trate de retribuciones públicas satisfechas por la Administración española.
- d). Las **pensiones** cuando deriven de un empleo prestado en territorio español o cuando se satisfagan por una persona o entidad residente en territorio español o establecimiento permanente situado en el mismo.
- e). Las **retribuciones de los administradores** y miembros de los consejos de administración de entidades residentes en España
- f). Los **dividendos y otros** rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de entidades residentes en España.

- g). Los **intereses y rendimientos de cesión a terceros de capitales propios** satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en el mismo.
- h). Los **cánones o regalías** satisfechos por personas o entidades residentes
- i). Los rendimientos derivados, directa o indirectamente, de bienes **inmuebles situados en territorio español** o de derechos relativos a los mismos.
- h). Las **rentas imputadas** a los contribuyentes personas físicas titulares de bienes inmuebles urbanos situados en territorio español no afectos a actividades económicas.
- k). Las **ganancias patrimoniales** derivadas de valores emitidos por residentes o de bienes muebles o inmuebles situados en territorio español.

Se **presumirán retribuidas**, salvo prueba en contrario, las prestaciones o cesiones de bienes, derechos y servicios susceptibles de generar rentas sujetas a este impuesto.

No estarán sujetas a este impuesto las rentas que se encuentren sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

2. **RENTAS EXENTAS.** (Art. 14).

Estarán **exentas**, entre otras las siguientes rentas y en las condiciones establecidas en el **art.14** de la **Ley del IRNR**:

A) Las percibidas por personas físicas:

1. Rentas mencionadas en el artículo 7 de la Ley del IRPF.
2. Pensiones asistenciales por ancianidad reconocidas a emigrantes españoles.
3. Becas y otras cantidades percibidas en virtud de convenios, acuerdos o planes de cooperación.

B) Las rentas obtenidas sin establecimiento permanente:

1. Rendimientos derivados de la deuda pública.
2. Las rentas derivadas de valores emitidos en España por personas o entidades no residentes, percibidas por no residente. ("Bonos matador").
3. Rendimientos de las cuentas de no residentes.
4. Rentas procedentes del arrendamiento, cesión o transmisión de contenedores o buques y aeronaves de casco desnudo, utilizadas para navegación internacional.

C) Las rentas obtenidas sin establecimiento permanente, por residentes en Estado miembro de la Unión Europea:

1. Los rendimientos derivados de la cesión de capitales propios, y ganancias derivadas de bienes muebles que cumplan los requisitos legales.
2. Dividendos y participaciones en beneficios obtenidos por Fondos de Pensiones.

D) Las rentas obtenidas sin establecimiento permanente, por residentes en Estado con los que España tenga suscrito convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información:

1. Rentas derivadas de la transmisión de valores o reembolso de participaciones en Fondos de Inversión.
2. Dividendos y participaciones en beneficios obtenidos por Instituciones de Inversión Colectiva.

E) Las rentas, satisfechas a entidad residente en Estado miembro de la UE:

1. Beneficios distribuidos por sociedades filiales residentes a sus matrices.
2. Cánones o regalías satisfechos por sociedad residente, a sociedad residente en Estado miembro de la UE.

3. FORMAS DE SUJECCIÓN. (Art. 15).

- 1º. **CON establecimiento permanente:** tributarán por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento, cualquiera que sea el lugar de su obtención, aplicando las normas del Impuesto sobre Sociedades con algunas especialidades como, por ejemplo, la tributación adicional **del 19%** por las cantidades se transfieran al extranjero.
- 2º. **SIN establecimiento permanente:** tributarán de forma separada por cada devengo total o parcial de renta sometida a gravamen, sin que sea posible compensación alguna entre las mismas. Con carácter general, la base imponible estará constituida por su importe íntegro, determinado de acuerdo con las normas del IRPF y el tipo general será el **24 %**.

5º. RENTAS OBTENIDAS MEDIANTE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

1. RENTAS IMPUTABLES A LOS ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES (Arts. 16-17).

Componen la renta imputable al establecimiento permanente los siguientes conceptos:

- a) Los rendimientos de las actividades o explotaciones económicas desarrolladas por dicho establecimiento permanente.
- b) Los rendimientos derivados de elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente.
- c) Las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente.

2. BASE IMPONIBLE. (Art. 18).

La base imponible del establecimiento permanente se determinará con arreglo a las disposiciones del **régimen general del Impuesto sobre Sociedades**, sin perjuicio de lo dispuesto en los párrafos siguientes:

1. **No serán deducibles** los pagos que el establecimiento permanente efectúe a la casa central o a alguno de sus establecimientos permanentes en concepto de cánones, intereses, comisiones, abonados en contraprestación de servicios de asistencia técnica o por el uso o la cesión de bienes o derechos.

2. **Será deducible** la parte razonable de los gastos de dirección y generales de administración que corresponda al establecimiento permanente, siempre que se cumplan los requisitos de la ley.
3. **En ningún caso resultarán imputables** cantidades correspondientes al coste de los capitales propios de la entidad afectos, directa o indirectamente, al establecimiento permanente.

3. **DEUDA TRIBUTARIA. (Art. 19).**

La **deuda tributaria** será el resultado de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen que corresponda a la normativa del IS.

Adicionalmente, cuando las rentas obtenidas por establecimientos permanentes de entidades no residentes se transfieran al extranjero será exigible una **imposición complementaria** al tipo de gravamen del **19 %** sobre las cuantías transferidas.

La imposición complementaria no será aplicable a las entidades residentes en otro estado miembro de la UE, salvo paraísos fiscales o entidades con residencia en un país que tenga suscrito con España un convenio de doble imposición.

4. **PERIODO IMPOSITIVO Y DEVENGO. (Art. 20).**

El **periodo impositivo** coincidirá con el ejercicio económico declarado por el establecimiento permanente, sin que pueda exceder de 12 meses. Cuando no se hubiese declarado otro distinto, el periodo se entenderá el año natural.

El impuesto se devengará el último día del periodo impositivo.

5. **OBLIGACIONES FORMALES. (Art. 21 y 22).**

- Los establecimientos permanentes estarán obligados a **presentar declaración**, determinando e ingresando la deuda tributaria.
La declaración se presentará en el plazo de 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del periodo impositivo.
- Los establecimientos permanentes estarán obligados a **llevar contabilidad separada** referida a las operaciones que realicen y a los elementos patrimoniales afectos.

6. **PAGOS A CUENTA. (Art. 23).**

Los establecimientos permanentes estarán sometidos al **régimen de retenciones del IS** por las rentas que perciban y quedarán obligados a efectuar **pagos fraccionados** a cuenta de la liquidación de este impuesto en los mismos términos que las entidades residentes por el IS.

6º. RENTAS OBTENIDAS SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

1. **BASE IMPONIBLE. (Art. 24).**

A) Regla general

La base imponible estará constituida por su **importe íntegro**, determinado de acuerdo con las normas de la **ley IRPF 35/2006**.

B) Reglas especiales, entre otras:

1. En los casos de prestaciones de servicios, asistencia técnica, obras de instalación o montaje y, en general, de **actividades o explotaciones económicas** realizadas en

España sin mediación de establecimiento permanente, la base imponible será igual a la diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos de personal, de aprovisionamiento de materiales incorporados a las obras o trabajos y de suministros, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente.

2. La base imponible correspondiente a los rendimientos derivados de **operaciones de reaseguro** estará constituida por los importes de las primas cedidas, en reaseguro, al reasegurador no residente.
3. La base imponible correspondiente a las **ganancias patrimoniales** se determinará aplicando, a cada alteración patrimonial que se produzca, las normas previstas en la LIRPF y de modificación parcial de las leyes de IS y IRNR y del IP.

C) Reglas especiales aplicables a contribuyentes residentes en la UE y EEE

1. Para la determinación de base imponible correspondiente a los rendimientos que se obtengan sin mediación de establecimiento permanente, **se podrán deducir**:
 - a) En caso de **personas físicas**, los gastos previstos en la **Ley 35/2006**, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España.
 - b) En caso de **entidades**, los gastos deducibles de acuerdo con lo previsto en la **Ley 27/2014 del IS**, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España.

2. CUOTA TRIBUTARIA. (Art. 25).

1. La cuota tributaria se obtendrá aplicando a la BI los siguientes tipos de gravamen:
 - Con carácter general, el **24 %**.
 - El tipo será del **19 %** cuando sean contribuyentes residentes en Espacio Económico Europeo con los que exista intercambio de información.
 - Las pensiones percibidas por personas no residentes en territorio español serán gravadas en tres tramos con tipos marginales del **8, 30 y 40 %**.
 - Los rendimientos del trabajo de personas físicas no residentes en España, siempre que no sean contribuyentes del IRPF que presten servicios en misiones diplomáticas de España en el extranjero, cuando no proceda la aplicación de las normas de los tratados internacionales, se gravarán al **8 %**.
 - Los rendimientos de trabajadores no residentes por contratos de temporada, el **2%**
 - Los rendimientos derivados de operaciones de reaseguro, el **1,5 %**.
 - El **4 %** en caso de entidades de navegación marítima.
 - El **19 %** cuando se trate de, entre otros:
 - Dividendos y otros rendimientos derivados de la participación den los fondos propios de una entidad.
 - Intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios.
 - Ganancias patrimoniales por transmisión de elementos patrimoniales

3. **DEDUCCIONES.** (Art. 26).

De la cuota solo se deducirán:

- a. Las cantidades correspondientes a las **deducciones por donativos** según **68.3 IRPF** y de modificación parcial de las leyes de IS, IRNR e IP.
- b. **Retenciones e ingresos a cuenta** que se hubieran practicado sobre las rentas del contribuyente.

4. **DEVENGO.** (Arts. 27).

El impuesto se devengará:

- a) Tratándose de **rendimientos**, cuando resulten exigibles o en la fecha del cobro si esta fuera anterior.
- b) Tratándose de **ganancias patrimoniales**, cuando tenga lugar la alteración patrimonial
- c) Tratándose de **rentas imputadas** correspondientes a los **bienes inmuebles urbanos**, el 31 de diciembre.
- d) En los **restantes casos**, cuando sean exigibles las correspondientes rentas.

5. **DECLARACION y OBLIGACIONES FORMALES.** (Arts. 28 y 29).

1. Declaración (art.28)

El modelo de declaración a presentar será **el 210**.

- 1º. Las **rentas imputadas de inmuebles** urbanos deberán declararse durante el año natural siguiente a la fecha del devengo.
- 2º. Las rentas derivadas de **transmisiones de bienes inmuebles** tendrán un plazo de declaración de **tres meses** una vez transcurrido el plazo de **un mes** desde la fecha de transmisión del inmueble.
- 3º. En el **resto de rentas**, los veinte primeros días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, en relación con las rentas cuya fecha de devengo este comprendida en el trimestre natural anterior.

No se exigirá presentación de declaración de rentas sobre las que se hubiera practicado retención o ingreso a cuenta.

2. Borrador de declaración (art 28 bis)

La Administración tributaria, previa solicitud de los contribuyentes, podrá poner a su disposición a efectos informativos, borradores de declaración relativos a las rentas inmobiliarias imputadas.

3. Obligaciones formales (art 29)

- Los contribuyentes que obtengan rentas de actividades económicas realizadas en España estarán obligados a llevar libros de ingresos y de gastos.
- Deberán conservar, las facturas emitidas y recibidas.
- Cuando tengan que practicar ingresos a cuenta, estarán obligados a presentar la declaración censal y a llevar los registros de ingresos y gastos que reglamentariamente se determinan.

6. **RETENCIONES E INGRESOS A CUENTA.** (Arts. 30 a 33).

Están obligados a practicar retención o ingreso a cuenta, respecto de las rentas sujetas a este impuesto que abonen:

- Las entidades residentes en España.
- Las personas físicas residentes en España que abonen rentas.
- Los contribuyentes no residentes mediante establecimiento permanente.
- Los contribuyentes sin establecimiento permanente, por los rendimientos del trabajo que satisfagan, así como por rendimientos sometidos a retención que sean gasto deducible para la obtención de rentas de una explotación económica.
- Las entidades aseguradoras domiciliadas en otro EM del Espacio Económico Europeo que operen en España en régimen de libre prestación de servicios, en relación con las operaciones que se realicen en España.

7º. **GRAVAMEN ESPECIAL SOBRE BIENES INMUEBLES DE ENTIDADES NO RESIDENTES.** (art. 40 A 45)

Las entidades residentes en un territorio que tenga la consideración de paraíso fiscal que posean en España bienes inmuebles o derechos reales de disfrute sobre los mismos estarán sujetas al impuesto mediante un **gravamen especial.**

1. **EXENCIONES.**

El gravamen especial sobre bienes inmuebles no será exigible a:

- a) Los estados e instituciones públicas extranjeras y los organismos internacionales.
- b) Las entidades que desarrollen en España explotaciones económicas diferenciables de la simple tenencia o arrendamiento del inmueble.
- c) Las sociedades que coticen mercados secundarios oficiales.

2. **BASE IMPONIBLE Y TIPO DE GRAVAMEN.**

La **BI** estará constituida por el valor catastral de los bienes inmuebles. Si no existiese, se utiliza el valor determinado según las normas del IP (el máximo entre el valor de adquisición, y el valor comprobado por la Administración Tributaria a efectos de otros tributos)

El **tipo de gravamen** especial será del **3 %**.

La cuota del gravamen especial tendrá la **consideración de gasto deducible** a efectos de la determinación de la base imponible del impuesto.

3. **DEVENGO, DECLARACION Y AFECTACION.**

El impuesto se devengará el **31 de diciembre** de cada año y deberá declararse e ingresarse en el mes de enero siguiente.

La declaración se presentará en la delegación de la AEAT en donde se encuentre ubicado el inmueble.

En el caso de **transmisión de bienes inmuebles** radicados en España por entidades sujetas al gravamen especial, los bienes transmitidos quedarán afectos al pago de dicho gravamen especial.