

**1. EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LOS NO RESIDENTES**

El **Impuesto sobre la Renta de No Residentes** (en adelante **IRNR**) se regula en el **Real Decreto legislativo 5/2004, de 5 de marzo**, por el que se aprueba el **Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes** (en adelante, **LIRNR**) y su **Reglamento** de desarrollo aprobado por **Real Decreto 1776/2004**.

**Art. 1 LIRNR** El IRNR es un impuesto de carácter **directo** que **grava** la **renta** obtenida en **territorio español** por las personas físicas y entidades **no residentes** en el mismo.

**Art. 3 LIRNR** El impuesto se rige por esta ley, que se interpretará en concordancia con la normativa reguladora del **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)** y del **Impuesto sobre Sociedades (IS)**

**2. ÁMBITO DE APLICACIÓN**

(Arts. 2 y 4 LIRNR)

El impuesto se **aplicará** en todo el **territorio español**, sin perjuicio de:

- Los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio económico en el **País Vasco** y **Navarra**.
- Las especialidades previstas para **Canarias, Ceuta y Melilla**
- Los **tratados y Convenios Internacionales** que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno.

**3. ELEMENTOS PERSONALES**

(Arts. 5 a 11 LIRNR)

**Art. 5 LIRNR** Son **CONTRIBUYENTES** por este impuesto:

1. Las personas físicas y entidades **no residentes** en territorio español que obtengan rentas en España, salvo que sean contribuyentes por el **IRPF**.
2. Las personas físicas de nacionalidad extranjera que sean **residentes** en **España** por su cargo o empleo, como miembros de misiones diplomáticas u oficinas consulares.
3. Las entidades en **régimen de atribución de rentas** constituidas en el extranjero y que realicen actividades en territorio español.

**Art. 6 LIRNR** La **residencia** en territorio español se determinará de acuerdo con las normas del **IRPF** y del **IS**.

**Art. 7 y 8 LIRNR** Las **rentas** correspondientes a entidades en **régimen de atribución de rentas**, así como las **retenciones e ingresos a cuenta** soportados, se atribuirán a sus socios, herederos, comuneros o partícipes:

- De acuerdo con las normas establecidas en la **Ley del IRPF**.
- Si entre sus miembros hay contribuyentes del **IRNR**, de acuerdo con las normas establecidas en el **Capítulo V** de la **Ley del IRNR**.

A los contribuyentes personas físicas les será de aplicación las normas sobre **individualización de rentas** del **IRPF**.

**Art. 9 LIRNR** Responderán **SOLIDARIAMENTE**:

1. El **pagador** de los rendimientos devengados por los contribuyentes sin mediación de establecimiento permanente, del ingreso de las deudas tributarias correspondiente a los rendimientos que haya satisfecho.
2. El **depositario** o **gestor** de los bienes o derechos de los contribuyentes sin mediación de establecimiento permanente, del ingreso de la deuda tributaria correspondiente a las rentas de los bienes y derechos cuyo depósito o gestión tengan encomendados.
3. Los **representantes** de contribuyentes y entidades en régimen de atribución de rentas, del ingreso de la deuda tributaria correspondiente a sus establecimientos permanentes.

**Art. 10 LIRNR** Los contribuyentes del **IRNR** estarán obligados a nombrar **REPRESENTANTE**, que será una persona física o jurídica residente en España, para que les represente ante la **Administración Tributaria** en relación a sus obligaciones cuando:

1. Operen mediante **establecimiento permanente**.
2. Se trate de entidades en régimen de **atribución de rentas** constituidas en el extranjero con presencia en España.
3. Realicen **actividades** o **explotaciones económicas** en España **sin** establecimiento permanente.
4. Lo requiera la Administración Tributaria debido a la **cuantía** o **características** de la **renta** obtenida.
5. Sean residentes en países con los que **no** exista intercambio de **información tributaria**, que sean titulares de bienes o derechos situados o a ejercitar en España, salvo valores negociables.

Su incumplimiento se calificará como **infracción tributaria** de carácter **grave** y la **sanción** consistirá en multa pecuniaria fija de **2000€** y de **6000€** en el último caso.

**Art. 11 LIRNR** Los contribuyentes **no residentes** tendrán su **DOMICILIO FISCAL** en España, a efectos del cumplimiento de las obligaciones tributarias por el **IRNR**:

1. Cuando **operen** mediante **establecimiento permanente**, en el **lugar** donde radique la **gestión administrativa** y la **dirección** de sus negocios en España. En su defecto, donde radique el mayor valor del **inmovilizado**.
2. Cuando obtengan **rentas** derivadas de **bienes inmuebles**: en el **domicilio fiscal** del **representante**. En su defecto, donde radique el **inmueble**.
3. En el resto de casos, en el **domicilio fiscal** del **representante** o en el del **responsable solidario**.

En el caso de **residentes** en **países sin intercambio de información tributaria**, en **defecto** de **representante** y **responsable solidario**, será válida la notificación efectuada en cualquier inmueble de su titularidad.

#### 4. SUJECCIÓN AL IMPUESTO

**Art. 12 LIRNR** El hecho imponible es la **obtención** de **rentas**, dineras o en especie, en territorio español por los contribuyentes de este impuesto.

**No** estarán **sujetas** las rentas sujetas al **Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones**.

Se presumirán **retribuidas**, **salvo prueba en contrario**, las prestaciones o cesiones de bienes, derechos o servicios susceptibles de generar rentas sujetas al IRNR.

**Art. 13 LIRNR** Se considerarán **rentas obtenidas en territorio español**:

1. Las rentas de **actividades o explotaciones económicas** realizadas mediante **establecimiento permanente** en España.
2. Las rentas de **actividades o explotaciones económicas** realizadas **sin establecimiento permanente**, cuando:
  - a. Las actividades económicas se realicen en territorio español.
  - b. Son prestaciones de servicios utilizadas en territorio español.
  - c. Deriven de la actuación personal en España de artistas o deportistas.
3. Los **rendimientos del trabajo**:
  - a. Cuando deriven, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en territorio español
  - b. Cuando se trate de retribuciones públicas satisfechas por la Administración española.
4. Las **pensiones** derivadas del empleo prestado en territorio español o cuando se satisfagan por una persona o entidad residente en España **o con establecimiento permanente situado en el mismo**.
5. Las retribuciones de los **administradores** y miembros de los **consejos de administración** de entidades residentes.
6. Los **dividendos** y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de entidades residentes en España.
7. Los rendimientos derivados de **bienes inmuebles** situados en territorio español o de derechos relativos a estos.
8. Las rentas imputadas a contribuyentes titulares de **inmuebles** situados en España **no** afectos a actividades económicas.
9. Las **ganancias patrimoniales** derivadas de valores emitidos por entidades residentes, o de otros bienes muebles o inmuebles situados en España.

**Art. 14 LIRNR** Estarán **EXENTAS** las siguientes rentas:

1. Las **rentas exentas** del **Art. 7 Ley IRPF**, así como las **pensiones** asistenciales por ancianidad a favor de los emigrantes españoles.
2. Las **becas** y otras cantidades percibidas en virtud de acuerdos y convenios internacionales de cooperación.
3. Determinados **intereses** y **ganancias patrimoniales** mobiliarias comunitarias.
4. Los rendimientos derivados de la **deuda pública**.
5. Las rentas derivadas de **valores emitidos** en España por personas o **entidades no residentes**, percibidas por **no** residente.
6. Los rendimientos de las **cuentas de no residentes**.
7. Las rentas procedentes del arrendamiento, cesión o transmisión de **contenedores** o **buques y aeronaves de casco desnudo**, utilizadas para navegación internacional.
8. Los **beneficios distribuidos por filiales** en España a las sociedades matrices residentes en otro estado de la Unión Europea (UE) **con ciertos requisitos**.
9. Las rentas derivadas de la transmisión de valores o reembolso de participaciones en **Fondos de Inversión**. Siempre que residan en estados con intercambio de información.
10. Los dividendos y participaciones en beneficios obtenidos por **Fondos de Pensiones**, sin mediación de establecimientos permanente, que sean residentes en otro estado miembro de la UE.
11. Los dividendos y participaciones en beneficios obtenidos por **Instituciones de Inversión Colectiva**. Siempre que residan en estados con intercambio de información.
12. Los **cánones** o **regalías** satisfechos por sociedad residente, a sociedad residente en Estado miembro de la UE.

**Art. 15 LIRNR FORMAS DE SUJECCIÓN:**

Los contribuyentes que obtengan rentas **mediante establecimiento permanente** situado en España tributarán por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento, cualquiera que sea el lugar de obtención.

Los contribuyentes que obtengan rentas **sin establecimiento permanente**, tributarán de forma separada por cada devengo total o parcial de renta sometida a gravamen, sin posibilidad de compensación entre ellas.

## 5. RENTAS OBTENIDAS MEDIANTE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

### Y SIN ÉL

#### RENTAS OBTENIDAS MEDIANTE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

(Arts. 16 a 23 Ley IRNR)

**Art. 16 LIRNR** Componen la **renta imputable** al **establecimiento permanente**:

1. Los rendimientos de actividades o explotaciones económicas desarrolladas por dicho establecimiento.
2. Los rendimientos y las ganancias o pérdidas patrimoniales, derivadas de elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente.

**Art. 17 LIRNR** Cuando un contribuyente disponga de una **pluralidad de establecimientos**, se considerarán **distintos** y se **gravarán separadamente**, cuando realicen **actividades diferenciables** y se gestionen de forma **separada**.

**Art. 18 LIRNR** La **base imponible** del **establecimiento permanente** se determinará con arreglo a la **LIS**, sin perjuicio de:

1. **No** serán **deducibles** los **pagos** que el establecimiento permanente efectúe a la **casa central** en concepto de **cánones**, **intereses** o **comisiones** abonados en contraprestación de servicios de asistencia técnica o por el uso o cesión de bienes o derechos.
2. Será **deducible** la parte razonable de los **gastos** de **dirección** y **generales de administración** que correspondan al establecimiento.
3. **No** será **imputable** el coste de los capitales propios.
4. **No** serán deducibles los gastos correspondientes a operaciones realizadas con la casa central, establecimientos permanentes y personas o entidades vinculadas; en los casos de **Asimetrías Híbridas**.

Se **integrará** en la **base imponible** la **diferencia** entre el **valor de mercado** y el **valor fiscal** de los **elementos patrimoniales** que estén **afectos** al **establecimiento permanente**, cuando: **cesa su actividad, son transferidos al extranjero y los afectos a un establecimiento permanente que traslada su actividad al extranjero; con determinadas particularidades.**

**Art. 19 LIRNR** La **deuda tributaria** será el resultado de aplicar a la **base imponible** el **tipo de gravamen** que corresponda según la **LIS**, así como una **imposición complementaria** del **19%**, sobre las cuantías transferidas al extranjero con cargo a las rentas del establecimiento permanente

En la **cuota íntegra** del impuesto podrán aplicarse las **deducciones** y **bonificaciones** establecidas en la **LIS**, dando lugar a la **cuota líquida**, que, en ningún caso, podrá ser negativa.

De la **cuota líquida**, será deducible el importe de las **retenciones**, **ingresos a cuenta** y **pagos fraccionados** efectuados, cuando estos importes **superen** a la **cuota líquida**, la Administración tributaria procederá a **devolver** de oficio el exceso, de acuerdo con lo establecido en la **LIS**.

**Art. 20 LIRNR** El **periodo impositivo** coincidirá con el ejercicio económico declarado por el establecimiento permanente, sin que pueda exceder de **12 meses**. Si no se especifica, se entenderá el año natural.

El **devengo** se producirá el último día del periodo impositivo.

Los contribuyentes del **IRNR**, **Arts. 21 y 22 LIRNR** que operen mediante establecimiento permanente deberán cumplir las siguientes **obligaciones formales**:

1. Presentar declaración, determinando e ingresando la deuda tributaria, en el plazo de los **25 días naturales** siguientes a los **6 meses** posteriores a la finalización del periodo impositivo.
2. Deberán llevar **contabilidad separada** de las operaciones que realicen y deberán cumplir el resto de obligaciones **contables**, **registrales** o **formales** exigidas a las entidades residentes según las normas del **LIS**.

En relación a los **pagos a cuenta**, **Art. 23**, los establecimientos permanentes:

- a) Están sometidos al régimen de **retenciones** del **LIS** por las rentas que perciban.
- b) Están obligados a realizar **pagos fraccionados** a cuenta de la liquidación del **IRNR**, según las normas del **IS**.
- c) Están obligados a practicar **retenciones** e **ingresos a cuenta** en los mismos términos que las entidades residentes.

#### RENTAS OBTENIDAS SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

(Art. 24 a 32 Ley IRNR)

**Art. 24 LIRNR** La **base imponible** estará constituida, como norma general, por el importe íntegro de la renta determinado según las normas del **IRPF**, con las siguientes especialidades:

1. Para **actividades o explotaciones económicas** realizadas en España, la **base Imponible** será la diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos de **sueldos**, **salarios** y **cargas sociales**; **aprovisionamientos** de materiales y **suministros** consumidos.
2. En operaciones de reaseguro, la **base Imponible** estará constituida por las primas cedidas al asegurador **no** residente.
3. La **Base Imponible** de las ganancias patrimoniales se determinará aplicando las reglas del **IRPF** para cada alteración patrimonial.
4. Los residentes en un Estado miembro de la **UE**, podrán minorar el rendimiento en el importe de los **gastos deducibles** según las normas del **IRPF** o del **IS**, siempre que se acredite que están directamente relacionados con dichos rendimientos, y que tienen un vínculo económico directo con la actividad realizada en España.

**Art. 25 LIRNR** La **cuota tributaria** se determinará aplicando a la **base imponible** los siguientes **tipos de gravamen**:

- a) Tipo general del **24%**.
- b) Para residentes de la **UE** y del Espacio Económico Europeo con los que exista intercambio de información, el **19%**.
- c) Para las pensiones o haberes pasivos se aplicará una tarifa progresiva con tipos marginales entre un **8%** y un **40%**.
- d) Rendimientos del trabajo de miembros de misiones diplomáticas o consulares, el **8%**.
- e) Rendimientos de operaciones de reaseguro, el **1,5%**.
- f) Entidades de navegación marítima o aérea, el **4%**.
- g) En el caso de dividendos, intereses y ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto en transmisiones de elementos patrimoniales, el **19%**.
- h) Rendimientos del trabajo de trabajadores extranjeros de temporada, el **2%**.

En las **transmisiones** de **bienes inmuebles** situados en territorio español por contribuyentes que actúen **sin establecimiento permanente**, el adquirente estará obligado a **retener** e **ingresar** el **3%** o a efectuar el ingreso a cuenta de la contraprestación acordada.

**Art. 26 LIRNR** El importe de la **cuota** se minorará, en la cuantía de las **deducciones** por **donativos** establecidas en las normas del IRPF, así como las **retenciones** e **ingresos a cuenta** soportados.

**Art. 27 LIRNR** El impuesto se **devengará**:

- a) En los **rendimientos**, cuando sean exigibles o en la fecha de cobro si es anterior.
- b) En **ganancias patrimoniales**, en el momento de la alteración patrimonial.
- c) En **imputación de rentas inmobiliarias**, el **31 de diciembre**.
- d) En el **resto** de casos, cuando sean exigibles.

**Art. 28 y 29 LIRNR** Los contribuyentes del IRNR que obtengan rentas en España sin mediación de **establecimiento permanente** están obligados a:

1. **Presentar declaración**, determinando e ingresando la **deuda tributaria** correspondiente. **No** se exigirá la presentación de la **declaración** correspondiente a **rentas** a las que se les haya practicado retención o ingreso a cuenta, salvo en las ganancias patrimoniales derivadas de **fondos de inversión** cuando la retención sea inferior a la cuota tributaria.
2. De acuerdo con el **Art. 28 BIS**, la AEAT, previa solicitud del contribuyente, podrá poner a su disposición, a efectos meramente informativos, un **borrador** de la declaración respecto de las **rentas inmobiliarias imputadas**.
3. Llevar el **libro** registro de ingresos y el **libro** registro de gastos, así como conservar las **facturas** emitidas y recibidas.
4. Los contribuyentes que deban practicar **retenciones** o **ingresos a cuenta**, deberán presentar **declaración censal** y llevar registro de ingresos y gastos.

**Art. 31 LIRNR** Están obligados a practicar **retención** o **ingresos a cuenta**, respecto de las **rentas** sujetas al IRNR que satisfagan o abonen:

- a) Las **entidades residentes** en España.
- b) Las personas físicas residentes que realicen **actividades económicas**, respecto de las rentas que satisfagan o abonen.
- c) Los **contribuyentes del IRNR** con establecimiento permanente, o sin él respecto de los **rendimientos del trabajo** y otros rendimientos sujetos a retención que constituyan **gastos deducibles**.
- d) Las entidades en régimen de atribución de **rentas extranjeras** que realicen actividades en España.

## 6. GRAVAMEN ESPECIAL SOBRE BIENES INMUEBLES DE

### ENTIDADES NO RESIDENTES

(ART. 40 A 45 LIRNR)

**Art. 40 LIRNR** Las entidades residentes en un país considerado como **paraíso fiscal**, que sean propietarios en España de **bienes inmuebles** o derechos reales de goce o disfrute sobre estos, estarán sujetas al impuesto mediante un **gravamen especial**.

**Art. 41 LIRNR** La **base imponible** del **gravamen especial** estará constituida por el valor catastral de los bienes inmuebles, si **no** existe se utilizará el valor determinado con arreglo a las disposiciones aplicables a efectos del **Impuesto sobre patrimonio**.

**Art. 42 LIRNR** Este **gravamen especial** **no** será exigible a:

- a) Los **estados** e **instituciones públicas extranjeras** y los **organismos internacionales**.
- b) Las **entidades** que desarrollen en España, de modo continuo o habitual, **explotaciones económicas diferenciables** de la simple tenencia o arrendamiento del inmueble.
- c) Las **sociedades** que coticen en el mercado secundario de valores.

**Art. 43 LIRNR** El **tipo de gravamen especial** será del **3%**.

**Art. 44 LIRNR** La **cuota** del gravamen especial tendrá la consideración de **gasto deducible** a efectos de la determinación de la **base imponible** del impuesto.

**Art. 45 LIRNR** El **devengo** se producirá el **31 de diciembre** de cada año y el **plazo de declaración** e ingreso será el mes de **enero** del año siguiente.

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