

TEMA 20

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

El Impuesto sobre la Renta de No Residentes (en adelante IRNR) está regulado en el **Real Decreto Legislativo 5/2004** que aprueba el texto refundido de la Ley del IRNR.

Según el **artículo 1** LIRNR, es un tributo de carácter directo que grava la renta obtenida en territorio español por personas físicas y entidades no residentes.

1. ÁMBITO DE APLICACIÓN ARTÍCULOS 2 A 4

El **artículo 2** indica que se aplicará en todo el territorio español sin perjuicio de los regímenes tributarios forales del País Vasco y Navarra y de las especialidades previstas para Canarias, Ceuta y Melilla.

Según el **artículo 3** el impuesto se rige por el Real Decreto Legislativo 5/2004 que *se interpretará en concordancia* con la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Ley 35/2006) y del Impuesto sobre Sociedades (Ley 27/2014), según proceda.

Siguiendo con el **artículo 4** se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que formen parte del ordenamiento interno.

2. ELEMENTOS PERSONALES

Conforme al **artículo 5** son **contribuyentes** por el IRNR:

- Personas físicas y entidades consideradas **no residentes** en territorio español conforme a los artículos 8, 9 y 10 de la LIRPF y al artículo 8 de la LIS, que obtengan rentas en el mismo, salvo que sean contribuyentes por el IRPF.
- Personas físicas de nacionalidad extranjera que sean **residentes en España** por su cargo o empleo como miembros de misiones diplomáticas, miembros de oficinas consulares, titulares de cargo o empleo oficial en un Estado como miembro de delegaciones y representaciones permanentes en España y funcionarios en activo que ejerzan en España cargo o empleo oficial.
- Entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero que realicen actividades económicas en territorio español.

La **residencia** en territorio español según el **artículo 6** se determinará siguiendo las normas del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades.

Siguiendo con el **artículo 7**, las rentas correspondientes a sociedades civiles sin objeto mercantil, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades del artículo 35.4 Ley 58/2003 General Tributaria, así como las retenciones e ingresos a cuenta que hayan soportado, se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes según regula la Ley del IRPF y la LIRNR.

El **artículo 8** establece la **individualización de rentas** que se realizará conforme al artículo 11 de la LIRPF.

Según el **artículo 9**:

- Responderán solidariamente** del ingreso de las deudas tributarias correspondientes a los rendimientos que haya satisfecho o a las rentas de bienes o derechos cuyo depósito o gestión tenga encomendado, respectivamente, el pagador de los rendimientos devengados sin mediación de establecimiento permanente por los contribuyentes, o el depositario o gestor de los bienes o derechos de los contribuyentes no afectos a un establecimiento permanente.
- En relación con los del punto anterior, si los contribuyentes residen en paraísos fiscales las actuaciones de la Administración Tributaria podrán entenderse directamente con el responsable sin necesidad de acto administrativo previo de declaración de responsabilidad.
En los restantes supuestos de responsabilidad solidaria será necesario un acto administrativo en el que previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión según establece el artículo 41.5 Ley General Tributaria.
- Responderán solidariamente del ingreso de las deudas tributarias correspondientes a los establecimientos permanentes de contribuyentes no residentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, las personas que sean sus representantes.

Según el **artículo 10**, los contribuyentes no residentes en otro Estado Miembro de la UE estarán obligados a nombrar, antes del fin de plazo de declaración de la renta obtenida en España, una **persona física o jurídica** residente en España para **que les represente** ante la Administración Tributaria cuando:

1. Operen por mediación de establecimiento permanente.
2. En los casos de prestaciones de servicios, asistencia técnica, obras de instalación o montaje derivados de contratos de ingeniería y, en general, de actividades o explotaciones económicas realizadas en España sin mediación de establecimiento permanente.
3. Entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero que realicen actividades económicas en territorio español.
4. Dada la cuantía y características de la renta obtenida o la posesión de un bien inmueble en territorio español, lo requiera la Administración Tributaria.
5. También están obligadas las personas o entidades residentes en territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria titulares de bienes situados o de derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, excluidos los valores negociados en mercados secundarios oficiales.

El contribuyente, o su representante, estarán obligados a poner en conocimiento de la Administración Tributaria el nombramiento, debidamente acreditado, en el plazo de 2 meses a partir de la fecha de éste.

Las personas residentes o entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en otro Estado miembro de la Unión Europea, actuarán ante la Administración Tributaria por medio de las personas que los representen de acuerdo con las normas de representación legal y voluntaria establecidas en la Ley 58/2003 General Tributaria.

El **artículo 11** establece que los contribuyentes no residentes tendrán su **domicilio fiscal** en España, a efectos del cumplimiento de sus obligaciones tributarias:

- a. Cuando operen a través de establecimiento permanente, donde radique la efectiva gestión administrativa y la dirección de sus negocios en España o, en su defecto, donde radique el mayor valor del inmovilizado.
- b. Cuando obtengan rentas derivadas de bienes inmuebles en el domicilio fiscal del representante y, en su defecto, en el lugar de situación del inmueble correspondiente.
- c. En los restantes casos en el domicilio del representante o, en su defecto, del responsable solidario.

Cuando no se hubiese designado representante, las notificaciones practicadas en el domicilio fiscal del responsable solidario tendrán el mismo valor y producirán iguales efectos que si se hubieran practicado directamente al contribuyente.

La misma validez, en defecto de designación de representante por parte de personas o entidades residentes en países o territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria, y a falta de responsable solidario, tendrán las notificaciones que se puedan practicar en el lugar de situación de cualquiera de los inmuebles de su titularidad.

3. SUJECCIÓN AL IMPUESTO

Conforme el **artículo 12** constituye el **hecho imponible** la obtención de rentas, dinerarias o en especie, en territorio español por los contribuyentes.

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

No estarán sujetas a este impuesto las que lo estén al de Sucesiones y Donaciones.

Siguiendo con el **artículo 13** se considerarán **obtenidas en territorio español**, entre otros:

- Las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas mediante establecimiento permanente situado en territorio español.
En particular se entenderá que constituyen establecimiento permanente las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de 6 meses, sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas, minas entre otros.
- Rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas sin establecimiento permanente cuando deriven de la actuación personal de artistas y deportistas.

- Rendimientos de trabajo que deriven de una actividad personal desarrollada en territorio español, o retribuciones públicas satisfechas por la Administración española.
- Retribuciones de administradores y miembros de Consejos de administración, juntas, o de órganos representativos de una entidad residente.
- Rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de entidades residentes.
- Intereses y otros rendimientos por la cesión a terceros de capitales propios satisfechos por personas o entidades residentes o por establecimientos permanentes, así como cánones y regalías satisfechos por los mismos.
- Rendimientos derivados de inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a ellos.
- Rentas imputadas a contribuyentes personas físicas titulares de inmuebles situados en territorio español no afectos a actividades.
- Ganancias patrimoniales que deriven de valores emitidos por personas o entidades residentes, o de bienes muebles o inmuebles situados en territorio español.

Art. 25.1

Art. 25.2

No se consideran obtenidos en territorio español los siguientes rendimientos, entre otros:

- Los satisfechos por razón de compraventas internacionales de mercancías, incluidas las comisiones de mediación en éstas, así como los gastos accesorios y conexos.

Según el **artículo 14** estarán **exentas**, entre otras:

- Las rentas exentas por el artículo 7 LIRPF percibidas por personas físicas, así como las pensiones por ancianidad en favor de emigrantes españoles.
- Intereses y rendimientos por la cesión a terceros de capitales propios del artículo 25.2 LIRPF y las ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles obtenidos sin mediación de establecimiento permanente por residentes en un Estado miembro de la Unión Europea (en adelante UE) o por establecimientos permanentes de dichos residentes situados en otro Estado miembro de la UE.

No aplicará a las ganancias por la transmisión de acciones, participaciones u otros derechos en una entidad cuando:

- Su activo consista principalmente en inmuebles situados en territorio español
 - La participación del contribuyente persona física en la entidad alcance en algún momento de los 12 meses anteriores a la transmisión el 25%
 - Siendo una entidad no residente, la transmisión no cumpla los requisitos del artículo 21 del IS
- Rendimientos derivados de la Deuda Pública, obtenidos sin mediación de establecimiento permanente.
 - Rendimientos de las cuentas de no residentes salvo que el pago se haga a un establecimiento permanente en territorio español.

Se excluirán de gravamen las ganancias patrimoniales obtenidas por contribuyentes residentes en un Estado miembro de la UE por la transmisión de su vivienda habitual en España, siempre que el importe total obtenido se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual.

El **artículo 15** señala que los contribuyentes que obtengan rentas **mediante establecimiento permanente** tributarán por la totalidad de la renta imputable al mismo, mientras que los que obtengan rentas **sin establecimiento permanente**, tributarán de forma separada por cada devengo total o parcial de renta sometida a gravamen, sin que quepa compensación entre ellas. A las operaciones realizadas por contribuyentes por este impuesto con personas o entidades vinculadas a ellos les serán de aplicación las disposiciones del artículo 18 de la LIS.

4. RENTAS OBTENIDAS MEDIANTE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE. ARTÍCULOS 16 A 23

Cuando un *contribuyente* disponga de diversos centros de actividad en España, se considerarán establecimientos permanentes distintos y se gravarán en consecuencia separadamente cuando realicen actividades diferenciadas y su gestión se lleve de modo separado.

En ningún caso será posible la compensación de rentas entre establecimientos permanentes.

Según el **artículo 18**, la **base imponible** se determinará con arreglo a las disposiciones del régimen general del IS, con algunas especialidades:

- a) No serán deducibles los pagos del establecimiento permanente a la casa central o a alguno de sus establecimientos permanentes por cánones, intereses, comisiones, contraprestaciones de servicios de asistencia técnica o por el uso o cesión de bienes o derechos.
- b) Será deducible la parte razonable de los gastos de dirección y generales de administración que corresponda al establecimiento permanente.
- c) No serán imputables los costes de los capitales propios de la entidad afectos al establecimiento.

El establecimiento permanente podrá compensar sus bases imponibles negativas conforme al IS.

Se integrará la diferencia entre valor de mercado y valor fiscal de elementos patrimoniales afectos a un establecimiento permanente situado en España que cesa en su actividad, de los que estando afectos a un establecimiento permanente en territorio español sean transferidos al extranjero, y los que estén afectos a un establecimiento permanente situado en el territorio español que traslada su actividad al extranjero.

El **artículo 19** define la **deuda tributaria** como la aplicación a la base imponible del tipo de gravamen que corresponda según la normativa del IS.

Adicionalmente, será exigible una **imposición complementaria** al tipo del **19%** sobre las cuantías transferidas al extranjero por establecimientos permanentes de entidades no residentes. No aplicará a entidades residentes en otro Estado miembro de la UE, salvo paraísos fiscales, o en un país que tenga suscrito con España un convenio de doble imposición con tratamiento recíproco.

En la **cuota íntegra** del impuesto podrán aplicarse las bonificaciones y deducciones previstas en la ley del IS, las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados.

De acuerdo con el **artículo 20** LIRNR, el **período impositivo** coincidirá con el ejercicio económico declarado por el establecimiento permanente, sin que pueda exceder de 12 meses, entendiéndose referido al año natural cuando no se declare otro distinto.

El impuesto se **devengará** el último día del periodo impositivo.

Según los **artículos 21 a 23**, los establecimientos permanentes están obligados a:

1. Presentar declaración en los 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del periodo impositivo, determinando e ingresando la deuda tributaria.
2. Llevar contabilidad separada, y cumplir las obligaciones formales exigibles por la normas del IS.
3. Estarán sometidas al régimen de retenciones del IS por las rentas que perciban y quedarán obligadas a efectuar pagos fraccionados en los mismos términos que establece la LIS, además de estar obligados a practicar retenciones e ingresos a cuenta en los mismos términos que entidades residentes.

5. RENTAS OBTENIDAS SIN MEDIACIÓN DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE. ARTÍCULOS 24 A 32

Según el **artículo 24**, la **base imponible** estará constituida por el importe íntegro de los rendimientos obtenidos, determinado según las normas del IRPF con algunas especialidades:

- a. En los casos de prestaciones de servicios, asistencia técnica, obras de instalación o montaje derivados de contratos de ingeniería y, en general, de explotaciones económicas realizadas en España sin mediar establecimiento permanente, estará constituida por la diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos de personal, aprovisionamiento de materiales incorporados a los trabajos realizados y suministros.
- b. En las operaciones de reaseguro estará constituida por los importes de las primas cedidas en reaseguro al reasegurador no residente.
- c. Las ganancias patrimoniales se determinarán aplicando a cada alteración patrimonial las normas del IRPF.
- d. Para personas físicas no residentes, la renta imputada de inmuebles situados en territorio español se determinará según el artículo 85 de la LIRPF.
- e. Cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado Miembro de la UE o del Espacio Económico Europeo con el que exista efectivo intercambio de información tributaria (en adelante EEE), para determinar la base imponible correspondiente a los rendimientos obtenidos sin establecimiento se podrán deducir, en caso de personas físicas, los gastos previstos en la LIRPF, y en caso de personas jurídicas los gastos deducibles de la LIS. La base imponible de las ganancias patrimoniales se determinarán, generalmente, aplicando los artículos 33 a 39 LIRPF.

De acuerdo con el **artículo 25**, la **cuota tributaria** se obtendrá aplicando a la base imponible los siguientes tipos de gravamen, a destacar:

- a. Con carácter general el **24%**, siendo del **19%** para contribuyentes residentes en un Estado miembro
- b. El **8%** para los rendimientos del trabajo de personas físicas de nacionalidad española residentes en el extranjero que no sean contribuyentes por el IRPF y presten sus servicios en misiones diplomáticas y oficinas consulares, entre otros, de España en el extranjero, cuando no proceda aplicar lo establecido en Tratados internacionales.
- c. El **19%** en los rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de una entidad; intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios, y ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales.

En las transmisiones de inmuebles situados en territorio español por contribuyentes que actúen sin establecimiento permanente, el adquirente está obligado a retener e ingresar el **3%** de la contraprestación acordada en concepto de pago a cuenta, quedando en su defecto afecto el inmueble al pago de la deuda tributaria.

Según el **artículo 26** de la cuota sólo se **deducirán**: las deducciones por donativos reguladas en la LIRPF y las retenciones e ingresos a cuenta practicados sobre la renta del contribuyente.

El **artículo 27** establece que el impuesto se **devengará**:

- a) Tratándose de rendimientos, cuando resulten exigibles o en la fecha de cobro si esta fuera anterior.
- b) Las ganancias patrimoniales, cuando tenga lugar la alteración patrimonial.
- c) Las rentas imputadas de bienes inmuebles urbanos, el 31 de diciembre de cada año.
- d) En los restantes casos, cuando las rentas sean exigibles.
- e) Las rentas presuntas del artículo 12.2 cuando sean exigibles, o en su defecto el 31 de diciembre

En caso de fallecimiento del contribuyente las rentas pendientes de imputación serán exigibles a fecha de fallecimiento

Siguiendo con los **artículos 28 a 32**, los contribuyentes, o los responsables solidarios de los mismos, que operen sin establecimiento permanente estarán obligados a presentar declaración, determinando e ingresando la deuda tributaria, en el plazo de 1 mes desde la fecha de devengo, excepto cuando se trate de rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta o rentas exentas. Las rentas imputadas de inmuebles urbanos se declararán durante el año natural siguiente a la fecha de devengo.

Estarán **obligados a practicar retención** o ingreso a cuenta respecto de las rentas que satisfagan, entre otros:

- Entidades residentes
- Personas físicas residentes en territorio español que abonen rentas en el desarrollo de sus actividades económicas
- Contribuyentes mediante establecimiento permanente
- Contribuyentes sin mediación de establecimiento permanente por los rendimientos del trabajo que satisfagan, así como por los rendimientos sometidos a retención que constituyan gasto deducible para la obtención de rentas de una explotación económica.
- Entidades en régimen de atribución de rentas

El sujeto pasivo obligado a retener y a practicar ingreso a cuenta deberá presentar declaración y efectuar el ingreso en el Tesoro de las cantidades retenidas.

6. GRAVAMEN ESPECIAL SOBRE INMUEBLES DE ENTIDADES NO RESIDENTES. ARTÍCULOS 40 A 45

Las entidades residentes en un país o territorio considerado paraíso fiscal, que sean propietarias o posean en España, por cualquier título, bienes inmuebles o derechos reales de goce o disfrute sobre éstos, estarán sujetas al impuesto mediante un 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 continuado o habitual, explotaciones económicas diferenciables de la simple tenencia o arrendamiento del inmueble.
- c) Las sociedades que coticen en mercados secundarios de valores oficialmente reconocidos.

La **base imponible** estará constituida por el valor catastral de los bienes inmuebles y, en su defecto, el valor a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio. La cuota del Gravamen Especial tendrá la consideración de gasto deducible a efectos de la determinación de la base imponible.

El tipo de gravamen será del 3%.

El devengo se producirá el 31 de diciembre de cada año y deberá declararse e ingresarse en el mes de enero siguiente al devengo. La falta de autoliquidación e ingreso dará lugar a su exigibilidad por el procedimiento de apremio sobre los bienes inmuebles, siendo título suficiente para su iniciación la certificación expedida por la Administración tributaria del vencimiento del plazo voluntario de ingreso sin haberse ingresado el impuesto y de su cuantía.

Los bienes transmitidos quedarán afectos al pago del importe del gravamen especial.