TEMA 20: IRNR

1. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES. ÁMBITO DE APLICACIÓN.

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

Conforme al art. 1, es un tributo de carácter **directo** que grava la **renta** obtenida en **territorio español** por las personas físicas y jurídicas **no residentes** en este.

En cuanto a su **ámbito de aplicación**, los art. 2 y 4 establecen que el IRNR se aplica en **todo el territorio español**, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra, las especialidades previstas para Canarias, Ceuta y Melilla, así como lo dispuesto en los Tratados y Convenios Internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento jurídico.

Se consideran **contribuyentes** de este impuesto, conforme al art. 5 LIRNR:

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 o consulares** y **funcionarios** en activo que ejerzan cargo 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 determina conforme a las normas de la LIS y LIRPF (art. 6). Respecto a la **atribución e individualización de las rentas**, también se remite a la normativa de la LIRPF con las especialidades previstas en la ley del IRNR.

Conforme al art. 9 LIRNR, **responderán solidariamente** del ingreso de las deudas tributarias correspondientes a:

- **rendimientos** que haya satisfecho, el **pagador** de los rendimientos devengados **sin** mediación de **establecimiento permanente** por los contribuyentes, o los **representantes** de aquellos que actúen **con establecimiento permanente**.

- **rentas** de los bienes o derechos cuyo **depósito o gestión** tenga encomendado, el **depositario** o **gestor** de los bienes o derechos de los contribuyentes **no afectos** a establecimientos permanentes.

Se **limita** la responsabilidad solidaria en caso de **establecimiento permanente** y **comunidades de bienes** con **presencia** en **España**, cuando su **residencia** se encuentra en la **UE** y el **EEE**.

Según el art. 10, los **contribuyentes** que **no** sean **residentes** en **otro Estado miembro** de la UE estarán **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** ante la Administración tributaria en relación con sus obligaciones por este Impuesto, cuando:

a) Operen por mediación de un **establecimiento permanente**,

b) Los que sin operar mediante EP realicen determinadas actividades económicas, tales como la **prestación de servicios**, **asistencia técnica**, u obras de **instalación o montaje** derivadas de contratos de ingeniería.

c) Debido a la **cuantía y características** de la renta obtenida o a la **posesión** de un **bien inmueble** en **territorio español**, así lo requiera la Administración Tributaria.

Según el art. 11, los **contribuyentes no residentes** en territorio español tendrán su **domicilio fiscal**, a efectos del cumplimiento de sus obligaciones tributarias, en **España**:

a) Cuando **operen en España** a través de **establecimiento permanente**, en el lugar en que radique la efectiva **gestión administrativa y la dirección** de sus negocios en España. En el supuesto en que no pueda establecerse dicho lugar de acuerdo con el criterio anterior, **prevalecerá** aquel en el que 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 fiscal** del **representante** o, en su defecto, en el del **responsable solidario**.

OPCIONES TRIBUTARIAS

1. RESIDENTES EN LA UE/EEE: Según el art. 46 LIRNR, el **contribuyente** que sea una **persona física residente** de un Estado miembro de la UE, siempre que se acredite que tiene fijado su **domicilio** o **residencia habitual** en un EEMM, podrá **optar** por **tributar por el IRPF**, cuando concurra alguna de las siguientes **circunstancias**:

a) Que haya obtenido en **España**, por **rendimientos del trabajo** y **actividades económicas**, como **mínimo**, el **75%** de la totalidad de su **renta** siempre que tales rentas **hayan tributado** efectivamente **por el IRNR** durante el ejercicio.

b) Que la renta obtenida en **España** haya sido **inferior** al **90%** del **mínimo personal y familiar** que le hubiese correspondido según la LIRPF, siempre **haya tributado** efectivamente **por el IRNR** durante el ejercicio y la **renta obtenida** por éste sea también **inferior** a dicho mínimo.

2. TRABAJADORES DESPLAZADOS: Según el art. 93 LIRPF, las **personas físicas** que **adquieran su residencia fiscal en España** como consecuencia de su **desplazamiento** a territorio español podrán **optar** por tributar por el IRNR, durante el **período impositivo** del **cambio de residencia** y durante los **5 siguientes**, cuando se cumplan las siguientes condiciones:

a) Que **no** hayan sido **residentes** en **España** durante los **5 años anteriores** al desplazamiento y se desplacen en virtud de **contrato de trabajo** o adquisición de la condición de **administrador**.

b) Que el **trabajo** se realice efectivamente en **España** para empresa o EP **residente**.

c) Que las **rentas no** estén **exentas** en **IRNR**.

Los **primeros 600.000€** tributan al **24%**, y el **resto** al **47%**. Las rentas del art. 25.1.f) LIRNR tributan al **19%**, **21%**, **23%, 27%** o **28%** según el tramo.

3. SUJECIÓN AL IMPUESTO

Constituye el **hecho imponible**, conforme al art. 12, la **obtención de rentas**, dinerarias o en especie, en **territorio español** por los contribuyentes del impuesto. **No están sujetas** al impuesto las **rentas** sujetas al **Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones**.

A efectos del art. 13, se consideran **rentas obtenidas en territorio español**, entre otras, las siguientes:

a) Rentas de **actividades o explotaciones económicas** realizadas **mediante establecimiento permanente** situado en territorio español.

   Se entiende que una persona o entidad **opera mediante EP** cuando por cualquier título, **disponga en éste**, de **forma habitual**, de **instalaciones** o **lugares de trabajo** de cualquier índole, en los que realice **toda o parte de su actividad**, o actúe en él por medio de un **agente autorizado**, en nombre y por cuenta del contribuyente, y ejerza con habitualidad dichos poderes.

En particular, se entenderá que **constituyen EP**: las **sedes de dirección**, las **sucursales**, las **oficinas**, las **fábricas**, los **talleres**, los **almacenes**, **tiendas** u otros establecimientos, así como las obras de instalación y montaje que duren menos de 6 meses.

b) Las rentas de **actividades o explotaciones económicas** realizadas **sin mediación de EP**, cuando:
   - se trate de actividades o explotaciones económicas realizadas en **territorio español**, o
   - **prestaciones de servicios** utilizadas en territorio español, o
   - deriven de la **actuación personal** en territorio español de **artistas** y **deportistas**.

c) Los **rendimientos del trabajo**, cuando, entre otros:
   - deriven de una **actividad personal** desarrollada en **territorio español**.
   - 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 por un EP situado en éste.

e) Las **retribuciones** de **administradores** y **miembros** de los **consejos de admón**. de una entidad residente.

f) Los **dividendos** y otros **rendimientos** derivados de la participación en los fondos propios de entidades residentes.

g) Los **intereses** y **otros rendimientos** obtenidos por la **cesión** a terceros de capitales propios satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español, o por EP situados en éste.

h) Los **cánones** o **regalías** satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español o por EP situados en éste.

i) **Otros rendimientos de capital mobiliario** no mencionados con anterioridad, en los términos previstos en la ley.

j) Los **rendimientos** derivados de **bienes inmuebles** situados en territorio español o de **derechos** relativos a éstos.

k) Las **rentas imputadas** a los contribuyentes personas físicas **titulares** de **bienes inmuebles urbanos** situados en territorio español **no afecto**s a **actividades económicas**.

l) Las **ganancias patrimoniales** cuando deriven de **valores emitidos** por personas o entidades residentes en territorio español o de otros **bienes muebles o inmuebles** situados en territorio español; así como los **premios** o **subvenciones** aquí obtenidos.

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

EXENCIONES

Según el art. 14, estarán **exentas** las siguientes rentas:

a) Las **rentas** mencionadas en el art. 7 LIRPF percibidas por personas físicas, las **rentas del trabajo en especie exentas** según el art. 42.3 de la LIRPF, así como **pensiones asistenciales por ancianidad** reconocidas a favor de los **emigrantes españoles**.

b) Las **becas** y otras **cantidades percibidas** por personas físicas, satisfechas por las Administraciones públicas.

c) **Intereses** y demás **rendimientos** obtenidos por la **cesión** a terceros de capitales propios, así como **ganancias patrimoniales** derivadas de **bienes muebles**, obtenidos **sin mediación de EP**, por **residentes** en **otro Estado miembro** de la UE y **en el EEE**. **No será de aplicación** cuando se obtengan estos a través de países o territorios calificados como **paraísos fiscales**.

No obstante, esta exención **no se aplica** a las **ganancias patrimoniales** derivadas de la **transmisión de acciones**, **participaciones** u otros **derechos** en una entidad en los casos previstos en la ley.

d) Los **rendimientos** derivados de la **Deuda Pública** obtenidos **sin EP** en **España**.

e) Las **rentas** derivadas de **valores emitidos** en **España** por personas físicas o entidades **no residentes sin mediación de EP**, cuando el **inversor titular** de los valores es un **contribuyente de IRNR sin EP**.

f) Los **rendimientos** de las **cuentas** de **no residentes**, que se satisfagan a contribuyentes por este impuesto.

g) Las **rentas** obtenidas en **territorio español**, **sin mediación de EP**, procedentes del **arrendamiento**, **cesión** o **transmisión de contenedores** o de **buques y aeronaves** a **casco desnudo**, utilizados en la navegación marítima o aérea internacional.

h) Los **beneficios** distribuidos por las **sociedades filiales residentes** en territorio español a sus **sociedades matrices residentes** en **otros Estados miembros** de la UE o a sus **establecimientos permanentes**, en las condiciones previstas en la Ley, salvo que la **sociedad matriz** tenga su **residencia fiscal** en un **paraíso fiscal**.

i) Los **dividendos** y **participaciones en beneficios** obtenidos **sin mediación de EP** por **fondos de pensiones** equivalentes a los regulados en el TR de la ***Ley de Planes y Fondos de Pensiones***.

j) Queda **excluida de gravamen** la **ganancia patrimonial** obtenida con motivo de la **transmisión de la vivienda habitual** en **territorio español**, siempre que se **reinvierta** en una **nueva vivienda habitual** en la **UE** o el **EEE**.

4. RENTAS OBTENIDAS MEDIANTE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE Y SIN ÉL.

• RENTAS **IMPUTABLES** A LOS ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES

El art. 15 establece que el contribuyente **tributa** por la **totalidad de la renta** imputable a dicho establecimiento, cualquiera que sea el lugar de su obtención. De acuerdo con el art. 16, componen la **renta imputable al establecimiento permanente**, los siguientes conceptos:

- Los **rendimientos** de las **actividades** o e**xplotaciones económicas** desarrolladas por dicho EP.

- Los **rendimientos** derivados de **elementos patrimoniales afectos** al EP.

- Las **ganancias** o **pérdidas patrimoniales** derivadas de los **elementos patrimoniales afectos** al EP.

Se consideran **elementos patrimoniales afectos al EP** los vinculados **funcionalmente** al **desarrollo de la actividad** que constituye su objeto, así como los **transmitidos** dentro de los **3 periodos impositivos siguientes** a la **desafectación**.

Según el art. 17, cuando un contribuyente disponga de **diversos centros de actividad** en territorio español, se considera que estos constituyen **EP distintos**, y se **gravarán separadamente** cuando realicen **actividades** claramente **diferenciables** y la **gestión** de estas se lleve de modo **separado**. **En ningún caso** será posible la **compensación de rentas** entre EP distintos.

• Base Imponible (art. 18)

Se entenderá **calculada** con arreglo a las **disposiciones del régimen** general del **IS**, sin perjuicio de lo dispuesto en las siguientes letras:

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

No obstante, **serán deducibles** los **intereses** abonados por los EP de **bancos extranjeros** a su **casa central** o a otros EP, para la realización de su actividad.

b) Será **deducible** la **parte razonable** de los **gastos de dirección** y generales de **administración** que corresponda al EP, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en la Ley.

c) **En ningún caso** resultarán **imputables** cantidades correspondientes al **coste de los capitales propios** de la entidad afectos, directa o indirectamente, al EP.

d) En su caso, se **integrará** en la base la **diferencia** entre el **valor de mercado** y el **valor contable** de ciertos **elementos patrimoniales afectos** al EP.

• Deuda Tributaria (art. 19)

A la base imponible le será aplicado el **tipo** que **corresponda** según la **LIS**, normalmente el **25%**, para obtener la deuda tributaria.

Adicionalmente, cuando las **rentas obtenidas por EP** de entidades **no residentes** se transfieran al **extranjero**, será exigible una **imposición complementaria**, al **tipo de gravamen** del **19%**, sobre las cuantías transferidas con cargo a las rentas del EP, incluidos los **pagos** a que hace referencia el artículo 18.1.a), que **no hayan sido gastos deducibles** a efectos de fijación de la base imponible del EP.

La **declaración** e **ingreso** de la **imposición complementaria** se efectuará en la **forma y plazos** establecidos para las rentas obtenidas **sin mediación de EP**.

En la **cuota íntegra** del impuesto podrán aplicarse las **bonificaciones** y **deducciones** previstas en la **normativa del IS**, dando lugar a la **cuota líquida** del impuesto, que **nunca** podrá ser **negativa**.

Las distintas deducciones y bonificaciones **se practicarán** en función de las circunstancias que concurran en el establecimiento permanente, sin que resulten **trasladables** las de **otros distintos** del **mismo contribuyente** en territorio español.

Será **deducible** de la **cuota líquida** el importe de las **retenciones**, de los **ingresos a cuenta** y de los **pagos fraccionados**. Cuando éstos **superen** la **cuota líquida** del impuesto, la Administración tributaria procederá a **devolver** de oficio el **exceso**.

Según el art. 20, el **periodo impositivo** coincidirá con el **ejercicio económico declarado** por el EP, **sin** que pueda **exceder** de **12 meses**, produciéndose el **devengo** el **último día** del período. Si no se declara otro distinto, **coincidirá** con el **año natural**. Se entenderá **concluido** el periodo impositivo cuando el **EP cese** en su actividad, se realice la **desafectación de la inversión**, se **traslade** su **residencia** al **extranjero** y en el resto de supuestos previstos en la ley.

Según los arts. 21, 22 y 23, las **obligaciones formales** y la regulación de los **pagos a cuenta** se remiten a la **LIS**. Los EP deben **presentar declaración** determinando e **ingresando** la deuda en los **25 días naturales siguientes** a los **6 meses posteriores** a la **conclusión** del periodo. Asimismo, están **obligados** a llevar **contabilidad separada**.

• RENTAS OBTENIDAS **SIN MEDIACIÓN** DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Conforme al art. 15, los contribuyentes que obtengan rentas **sin mediación de EP** tributarán de forma **separada** por **cada devengo** total o parcial de renta sometida a gravamen, **no** siendo **posible compensación** entre aquellas.

• Base Imponible (art. 24)

Según la **regla general**, la base imponible estará constituida por el **importe íntegro** (es decir, sin descontar gastos) de los **rendimientos** que los contribuyentes obtengan **sin mediación de EP**, determinado de acuerdo con las **normas** de la **Ley de IRPF**.

No obstante, se prevén algunas **reglas especiales**:

1. 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 EP**, la base imponible será igual a la **diferencia** entre los **ingresos íntegros** y los siguientes **gastos**:

- Los de **personal**: sueldos, salarios y cargas sociales del personal, en los términos establecidos.
- **Aprovisionamientos de materiales** para su incorporación definitiva a trabajos realizados en territorio español.
- Los **suministros** consumidos en territorio español.

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, las **normas** de la **Ley de IRPF**. En el caso de **entidades no residentes**, cuando la ganancia patrimonial provenga de una adquisición a **titulo lucrativo**, su importe será el **valor normal de mercado** del elemento adquirido.

4. En el caso de **personas físicas no residentes**, la renta imputada de los **bienes inmuebles** situados en territorio español se determinará con arreglo al art. 85 LIRPF (2% del Valor Catastral o 1,1% cuando esté revisado en los últimos 10 años).

5. REGLA ESPECIAL PARA CONTRIBUYENTES RESIDENTES EN LA UE O EEE CON EFECTIVO INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN. Para la determinación de la base imponible, a los **rendimientos** obtenidos **sin EP** podrán **deducirse** los gastos:

   - En caso de **personas físicas**, los previstos en la **Ley de IRPF**, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados con los rendimientos obtenidos en **España** y que tienen un **vínculo económico** e **indisociable** con la actividad realizada.

   - En caso de **entidades**, los previstos en la **Ley de IS**, en los mismos términos establecidos anteriormente.

• Cuota tributaria (art. 25)

Se obtendrá aplicando a la base imponible, los siguientes tipos de gravamen:

a) Con **carácter general**, el **24%**. Se aplicará un **19%** cuando se trate de contribuyentes **residentes** en un **Estado miembro del EEE** con **efectivo intercambio de información**.

b) Las **pensiones** y **haberes** pasivos percibidos por **personas físicas no residentes** en territorio español, serán gravadas de acuerdo con una tarifa progresiva por escalones estructurada en **tres tramos** de importe **creciente** y con **tipos** marginales del **8%**, **30%** y **40%**.

c) Los **rendimientos del trabajo** de **personas físicas no residentes** en territorio español, siempre que **no** sean **contribuyentes** del **IRPF**, que presten sus servicios en **misiones diplomáticas** y **representaciones consulares** de España en el extranjero, cuando **no** proceda la aplicación de otras **normas** en **Tratados Internacionales**, se gravarán al **8%**.

d) Cuando se traten de **rendimientos** derivados de **operaciones de reaseguro**, el **1,5%**.

e) En el caso de **entidades** de **navegación marítima** o **aérea** residentes en el **extranjero** cuyos buques o aeronaves **toquen** territorio español, será del **4%**.

f) Se aplicará el **19%** cuando se trate de:

   - **Dividendos** y otros **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.
   - **Ganancias patrimoniales** que se pongan de manifiesto con ocasión de **transmisiones** de elementos patrimoniales.

g) Los **rendimientos de trabajo** percibidos por **personas físicas no residentes** en territorio español en virtud de **contrato** de duración determinada para **trabajadores extranjeros** de **temporada** se gravarán al **2%**.

Tratándose de **transmisiones** de **bienes inmuebles** situados en **territorio español** por contribuyentes que actúen **sin EP**, el **adquirente** estará obligado a **retener e ingresar** el **3%**, o a efectuar el **ingreso a cuenta** correspondiente, de la contraprestación acordada, en concepto de **pago a cuenta** del impuesto. No procederá cuando se aporten los bienes en la **constitución** o **aumento de capital** de entidades **residentes** en territorio español.

• Deducciones (art. 26)

De la cuota se deducirán las cantidades correspondientes **deducciones por donativos** en los términos previstos en el art. 68.3 LIRPF y las **retenciones** e **ingresos a cuenta** que se hubieran practicado sobre las rentas del contribuyente.

Los arts. 30 a 33 LIRPF regulan los **pagos a cuenta**, estableciendo los **obligados** a practicar la retención e ingreso a cuenta de las rentas sujetas.

• Devengo (art. 27)

El impuesto se devengará:

- En el caso de **rendimientos**, cuando resulten **exigibles** (o en la fecha del cobro anterior),
- Las **ganancias patrimoniales**, cuando tenga lugar la **alteración** patrimonial,
- Las **rentas** imputadas a **bienes inmuebles**, el **31 de diciembre**, y
- En los **demás casos**, cuando resulten **exigibles**.

• Declaraciones formales y obligaciones (art. 28 y 29)

Los contribuyentes que obtengan rentas en **territorio español sin mediación de EP**, estarán **obligados** a presentar **declaración**:

- En las **rentas** imputadas de **inmuebles urbanos**, durante el **año natural siguiente** al devengo.

- Las **rentas** derivadas de la **transmisión** de **bienes inmuebles**, en **3 meses** transcurrido el plazo de 1 mes en el que debió hacerse el **ingreso de la retención** o **ingresos a cuenta**.

- En el **resto** de las rentas, el plazo de la presentación será:

  • Con **resultado a ingresar**: **trimestralmente** en los **20 días siguientes** al fin del trimestre.

  • Con **cuota cero**: del **1 al 20 de enero** del **año siguiente**.

  • Con **resultado a devolve**r: a partir del **1 de febrero** del **año siguiente**, **salvo** si procede de la **transmisión** de un **inmueble**, que será el **mismo plazo** para declarar **ganancias** o **pérdidas patrimoniales**.

5. GRAVAMEN ESPECIAL SOBRE BIENES INMUEBLES DE ENTIDADES NO RESIDENTES

Los arts. 40 a 44 de la LIRNR, establecen que las **entidades residentes** en un país o territorio que tenga la consideración de **paraíso fiscal**, que sean **propietarias** o **posean en España**, por cualquier título, **bienes inmuebles** (no afectos a actividades económicas) o **derechos reales** de **goce** o **disfrute** sobre éstos, estarán **sujetas al impuesto** mediante un **gravamen especial**, igual al **3% del valor catastral**, siendo esta cuota **deducible**, en su caso, de los **rendimientos a declarar**. Si **carece** de valor catastral, la base imponible será el **valor** según el **Impuesto de Patrimonio**.

Se **devenga** el **31 de diciembre** de cada año, debiendo declararse e ingresarse en **enero** del **año siguiente**. Este gravamen **no será exigible** a los **Estados** e **instituciones públicas extranjeras** u **organizaciones internacionales**, las **entidades** que de modo **continuado** desarrollen en **España actividades económicas diferenciables** de la simple tenencia o arrendamiento de inmuebles; así como las **sociedades** que **coticen** en **mercados secundarios**.

Según el art. 45.2, en caso de que la Admón. tributaria detecte **falta de autoliquidación e ingreso** de este gravamen, emitirá **providencia de apremio**.