

1. ÁMBITO DE APLICACIÓN

A modo de introducción cabe señalar que el Impuesto sobre la Renta de No residentes, (en adelante IRNR) se encuentra regulado por el **Real Decreto Legislativo 5/2004**, de 5 de marzo, por el que se aprueba el **Texto Refundido** de la Ley del IRNR y su reglamento de desarrollo resulta aprobado por el **Real Decreto 1776/2004**, de 30 de julio.

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

Conforme al **Art.2**: Este impuesto **se aplicará** 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 en la normativa para Canarias, Ceuta y Melilla
- Y en virtud del **Art.4**, sin perjuicio de lo dispuesto en los Tratados y Convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno.

2. ELEMENTOS PERSONALES

Art. 5 LIRNR, son contribuyentes por este impuesto:

- a) Las personas físicas y entidades no residentes en territorio español conforme a los **Arts. 9 Ley IRPF** y **7.1 del IS**, que obtengan rentas en él, salvo que sean contribuyentes por el IRPF.
- b) Las personas físicas que sean residentes en España por alguna de las circunstancias previstas en el **Art. 10 Ley IRPF**, como miembros de misiones diplomáticas o de oficinas consulares.
- c) Y las entidades en régimen de atribución de rentas a que se refiere el **Art. 38 LIRNR**

Art. 11.1 TR, los contribuyentes no residentes en territorio español **tendrán su domicilio fiscal** en España, a efectos del cumplimiento de sus obligaciones tributarias:

- a) Cuando operen a través de EP, en el lugar en que radique la efectiva gestión administrativa y la dirección de sus negocios 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.
- c) En los restantes casos, en el domicilio fiscal del representante o, en su defecto, en el del responsable solidario.

Al responsable solidario se refiere el **Art. 9 TR**: Responderán **solidariamente** del ingreso de las deudas tributarias

- El pagador de los rendimientos devengados sin mediación de EP por los contribuyentes; o El depositario o gestor de los bienes o derechos de los contribuyentes no afectos a un EP, salvo que exista obligación de retener e ingresar a cuenta
- Además, responderán solidariamente del ingreso de las deudas correspondientes a los EP de no residentes y a las entidades en régimen de atribución de rentas, quienes, de acuerdo con el **Art. 10**, sean sus representantes

Representantes:

Conforme al **Art. 10 TR**, los contribuyentes por este Impuesto **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 AT en relación con sus obligaciones por este Impuesto, cuando:

- Operen por mediación de un EP
- Realicen AAEE en España sin EP

- Se trate de EAR constituidas en el extranjero con presencia en territorio español
- Debido a la cuantía o características de la renta obtenida o a la posesión de un bien inmueble en territorio español, así lo requiera la AT.
- Y en caso de residentes en países o territorios con los q no exista un efectivo intercambio de información tributaria que sean titulares de bienes o derechos en territorio español, salvo valores negociados en mercados secundarios oficiales

En caso de **incumplimiento** de esta obligación de comunicación: Se podrá considerar como representante a quien figure como tal en el Registro mercantil, o en su defecto, a la persona facultada para contratar en nombre del EP o del contribuyente.

3. SUJECCIÓN AL IMPUESTO

HECHO IMPONIBLE, Art. 12 TR:

1. **Constituye** el hecho imponible la obtención de rentas, dinerarias o en especie, en territorio español, por los contribuyentes por este impuesto.
2. **Se presumirán retribuidas**, salvo prueba en contrario, las prestaciones o cesiones de bienes, derechos y servicios susceptibles de generar rentas sujetas a este impuesto.
3. **No estarán sujetas** las rentas que estén sujetas al ISD.

Se considerarán OBTENIDAS EN TERRITORIO ESPAÑOL, según el **Art. 13 TR**, las siguientes rentas:

- a) Las **rentas de actividades o explotaciones** económicas realizadas **mediante EP** situado en territorio español.
 - Se entenderá que se opera mediante EP cuando disponga en territorio español, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo en los que:
 - realice toda o parte de su actividad, o
 - actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes
- b) Las **rentas de actividades o explotaciones** económicas realizadas **sin mediación de EP** cuando:
 - Sean realizadas en territorio español.
 - Se trate de prestaciones de servicios utilizadas en territorio español,
 - O cuando deriven, de la actuación personal en territorio español, de artistas y deportistas.
- c) Los **rendimientos del trabajo** cuando:
 - Deriven de una actividad personal desarrollada en territorio español o
 - Se trate de retribuciones públicas satisfechas por la Administración española.
- d) Las **pensiones y demás prestaciones similares**, cuando deriven de un empleo prestado en territorio español o se satisfagan por persona o entidad residente en el mismo o con EP en España.
- e) Las **retribuciones de los administradores** y miembros de los Consejos de Administración de una entidad residente en territorio español.
- f) Los siguientes **rendimientos del capital mobiliario** satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español o por EPs situados en el mismo, entre otros:
 - Los dividendos y rendimientos derivados d la participación en fondos propios de entidades residentes.
 - Los intereses y rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios.
 - O los cánones o regalías.
- g) Los **rendimientos** de bienes inmuebles situados en territorio español o 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 AAEE.
- i) Y las **ganancias patrimoniales** derivadas:
 - De valores emitidos por personas o entidades residentes en territorio español.
 - De otros bienes muebles o derechos que se ejerciten en dicho territorio.
 - De bienes inmuebles situados en España o derechos relativos a los mismos.

De acuerdo con el **Art. 14 Ley, ESTARÁN EXENTAS** entre otras rentas:

Las siguientes rentas percibidas por personas físicas:

- a) Las rentas exentas del **art 7 LIRPF**
- b) Las pensiones por ancianidad reconocidas a emigrantes españoles.
- c) Las becas y otras cantidades, satisfechas por las AAPP, en virtud de acuerdos de cooperación cultural, educativa y científica.

Las siguientes rentas obtenidas sin EP:

- a) Los rendimientos derivados de la Deuda Pública,
- b) Las rentas derivadas de valores emitidos en España por personas físicas o entidades no residentes
- c) Los rendimientos de las cuentas de no residentes, salvo que el pago se realice a un EP situado en territorio español.
- d) Las rentas por arrendamiento, cesión o transmisión de contenedores o de buques y aeronaves de casco desnudo, utilizados en la navegación marítima o aérea internacional.

Las siguientes rentas obtenidas sin EP, por residentes o EPs situados en otro EM de la UE o del EEE:

- a) Los rendimientos derivados de la cesión a terceros de capitales propios, y las ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles, salvo las derivadas de la transmisión de acciones o participaciones en los casos previstos.

Las siguientes rentas satisfechas a entidad residente en EM de la UE:

- a) Los **beneficios** distribuidos por las sociedades filiales residentes en territorio español a sus sociedades matrices
- b) Los **cánones** o regalías satisfechos por una sociedad residente en territorio español o por un EP situado en éste

Rentas derivadas de las transmisiones de valores o reembolso de participaciones en fondos de inversión obtenidas por personas físicas o entidades no residentes sin mediación de EP

Los **dividendos** y participaciones en beneficios obtenidos sin mediación de EP por fondos de pensiones o Instituciones de Inversión Colectiva reguladas por directivas de la UE.

FORMAS DE SUJECCIÓN Según el **Art. 15 LIRNR**

Los contribuyentes q obtengan rentas **mediante EP** situado en territorio español tributarán por la **totalidad** de la renta imputable a dicho establecimiento, cualquiera que sea el lugar de su obtención.

Y los contribuyentes que obtengan rentas **sin mediación de EP**, tributarán de forma separada por cada devengo total o parcial de renta sometida a gravamen, sin que sea posible compensación alguna entre ellas. Ambas formas serán analizadas a continuación.

Por otra parte, cabe hacer referencia a la **opción prevista** en el **Art 46 LIRNR**, según el cual: El contribuyente por este Impuesto, que sea una persona física residente de un EM de la UE, podrá optar por tributar en calidad de contribuyente por el IRPF, en cumplimiento de los requisitos previstos.

Finalmente señalar que a las operaciones realizadas por contribuyentes con personas o entidades **vinculadas** a ellos, les será de aplicación el **Art. 18 Ley IS**.

4. RENTAS OBTENIDAS MEDIANTE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

→En virtud del **Art. 16 LIRNR**, componen la RENTA IMPUTABLE al EP:

- a) Los rendimientos de las actividades o explotaciones económicas desarrolladas por el mismo.
- b) Y los rendimientos y ganancias o pérdidas patrimoniales derivados de elementos patrimoniales afectos al EP.

Se considerarán **elementos patrimoniales afectos** al EP, los vinculados funcionalmente al desarrollo de la actividad que constituya su objeto, teniendo por tales los transmitidos dentro de los 3 períodos impositivos siguientes al de la desafectación.

→Y señala el **Art. 17 TR**, que cuando un contribuyente disponga de **diversos centros de actividad** en territorio español, se considerará que éstos constituyen EPs distintos y se gravarán separadamente, cuando:

- Realicen actividades claramente diferenciadas y la gestión de éstas se lleve de modo separado.

→Respecto a la Base Imponible del EP, ésta se determinará con arreglo a la Ley del IS, sin perjuicio de lo dispuesto en **Art 18**:

- **No serán deducibles** los pagos que el EP efectúe a la casa central o a alguno de sus EPs en concepto de cánones, intereses, comisiones, contraprestaciones de servicios de asistencia técnica o por el uso o cesión de bienes o derechos.
- **Será deducible** la parte razonable de los gastos de dirección y generales de administración del EP siempre que se cumplan los requisitos señalados
- **En ningún caso serán imputables** cantidades correspondientes al coste de los capitales propios de la entidad afectos, al EP.
- **No serán deducibles** los gastos correspondientes a operaciones realizadas con la casa central o con alguno de sus EPs, así como con personas o entidades vinculadas, en los casos de Asimetrías Híbridas.

Además en la **LIRNR** se establecen reglas especiales:

- Cuando las operaciones realizadas **no cierren** un ciclo mercantil completo.
- Cuando su **actividad consista** en obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de 6 meses o en actividades de temporada.
- O cuando **cesa su actividad, se transfiere** al extranjero un EP situado en territorio español, o se traslada su actividad al extranjero, en cuyo caso se integrará en la BI la diferencia entre el valor de mercado y el valor contable de los elementos patrimoniales afectos.

→El **Art. 19 TR**: define la deuda tributaria como la aplicación a la BI del tipo de gravamen que corresponda de entre los previstos en la normativa del IS (se aplicará la tributación mínima establecida en la LIS).

- Adicionalmente, se podrá exigir una imposición complementaria al 19% cuando las rentas obtenidas por establecimiento permanente de entidades no residentes se transfieran al extranjero

Y en la CUOTA ÍNTEGRA del impuesto podrán aplicarse:

- a) Las bonificaciones y deducciones previstas en la **Ley IS**, que resulten aplicables, dando lugar a la cuota líquida de la que será deducible:
- b) Y el importe de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados.

→En cuanto al PERIODO IMPOSITIVO, dispone el **Art. 20 TR**, que coincidirá con el ejercicio económico declarado, sin que pueda exceder de 12 meses. Cuando no se hubiese declarado otro distinto, el período impositivo se entenderá referido al año natural

- El impuesto se devengará el último día del periodo impositivo.
- Y se regulan ciertos supuestos especiales de conclusión del periodo impositivo, como es el caso de cese de actividades o fallecimiento del titular.

→ Finalmente como OBLIGACIONES de los EPs, se prevé en los **arts. 21, 22 y 23 LIRNR**, que los EP están obligados a:

- Presentar declaración en los 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la finalización del período impositivo, determinando e ingresando la deuda tributaria correspondiente, en la forma, lugar y con la documentación que determina el Ministro de Hacienda.
- Llevar la contabilidad separada, así como el cumplimiento de las demás obligaciones de índole contable, registral o formal.
- El cumplimiento del régimen de retenciones del IS por las rentas que perciban, quedando obligados a efectuar pagos fraccionados a cuenta de la liquidación del impuesto, así como a practicar retenciones e ingresos a cuenta.

5. RENTAS OBTENIDAS SIN MEDIACIÓN DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

→ **Art. 24 LIRNR**: la BI estará constituida por su importe íntegro, determinado de acuerdo con las normas del IRPF. Como reglas especiales, se establecen que la BI será:

- En los casos de **actividades o explotaciones** económicas realizadas en España sin mediación de EP, la diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos de personal, de aprovisionamiento de materiales y de suministros.
- Tratándose de **ganancias patrimoniales**, se aplicará a cada alteración patrimonial las normas previstas para el IRPF, con especialidades:
 - En los casos de transmisión de participaciones en entidades residentes en países con los que no exista un efectivo intercambio de información;
 - Y en caso de que el contribuyente haya tributado por el IRPF por ganancias patrimoniales por cambio de residencia, según el **Art. 95.bis Ley IRPF**.
- En los casos de **rendimientos derivados de operaciones de reaseguro**, los importes de las primas cedidas, en reaseguro, al reasegurador no residente.
- En caso de **personas físicas no residentes**, la renta imputada de los bienes inmuebles situados en territorio español determinada con arreglo al **Art. 85 Ley IRPF**.
- Y cuando se trate de **contribuyentes residentes en otro EM** de la UE, se aplican las reglas especiales previstas en el **apartado 6 de este Art. 24**.

→ **Art. 25 LIRNR**, la CUOTA TRIBUTARIA se obtendrá aplicando a la BI, los siguientes tipos de gravamen:

1. Con carácter general, el 24%, siendo del 19% para contribuyentes residentes en otro EM de la UE o del EEE con el que exista intercambio de información tributaria.
2. Las pensiones y prestaciones similares percibidas por personas físicas no residentes se gravarán hasta 12.000 euros al 8%, hasta 18.700 euros al 30%, y en adelante al 40%.
3. Los rendimientos del trabajo de personas físicas que no sean contribuyentes por el IRPF y presten sus servicios en misiones diplomáticas u oficinas consulares de España en el extranjero, al 8%.
4. Rendimientos derivados de operaciones de reaseguro, al 1,5%.
5. Entidades de navega marítima o aérea cuyos buques o aeronaves toquen territorio español, el 4%.
6. El 19% para rendimientos del capital mobiliario (dividendos, intereses y ganancias patrimoniales).
7. Rendimientos del trabajo percibidos por persona física no residentes en virtud de contrato de duración determinada para trabajadores extranjeros de temporada, a un 2%.

→ De la cuota tributaria solo se DEDUCIRÁN, conforme al **Art. 26**: Las cantidades correspondientes a las deducciones por **donativos** en los términos de la LIRPF y las **retenciones e ingresos a cuenta** practicadas sobre las rentas del contribuyente.

→Según el **Art. 27 LIRNR**, el impuesto se DEVENGARÁ:

- Tratándose de **rendimientos**, cuando resulten exigibles o en la fecha del cobro si esta fuera anterior.
- Tratándose de **ganancias patrimoniales**, cuando tenga lugar la alteración patrimonial.
- Tratándose de **rentas imputadas por bienes inmuebles urbanos**, el 31 de diciembre de cada año.
- Y en los **restantes casos**, cuando sean exigibles las rentas.

→Y como OBLIGACIONES FORMALES de los contribuyentes que obtengan rentas en España sin la mediación de EP, se prevén en los **arts. 28 a 32**, entre otras:

1. **Presentar declaración**, determinando e ingresando la deuda tributaria en el plazo establecido para cada tipo de renta, no exigiéndose esta presentación para rentas respecto de las que se hubiese practicado retención o ingreso a cuenta.
 - Se distingue el caso de rentas derivadas de transmisiones de bienes inmuebles, la imputación de rentas inmobiliarias y el resto de rentas
 - El **art 28 bis** contempla la posibilidad de que pueda generarse un borrador de declaración limitado a las rentas imputadas de inmuebles.
2. Los contribuyentes q obtengan rentas de acts o explotaciones económicas realizadas en España, estarán obligados a **llevar libros registro** de ingresos o gastos, así como conservar facturas emitidas y recibidas.
3. Cuando deban practicar retenciones o ingresos a cuenta, adicionalmente al punto anterior, deberán **presentar una declaración censal y llevar** los registros de ingresos y gastos establecidos reglamentaria.

Los contribuyentes que operen sin EP, deberán practicar retenciones e ingresos a cuenta respecto de:

- Los rendimientos del trabajo que satisfagan, y respecto de
- Los rendimientos sometidos a retención q constituyan gasto deducible para determinar la BI en AAEE realizadas en España sin EP

Como especialidad, en las **transmisiones de bienes inmuebles situados** en territorio español por contribuyentes sin EP, el adquirente está obligado:

- a retener e ingresar el 3%, o
- a efectuar el ingreso a cuenta correspondiente en concepto de pago a cuenta del impuesto correspondiente a aquellos

6. GRAVAMEN ESPECIAL SOBRE BIENES INMUEBLES DE ENTIDADES NO RESIDENTES

Art. 40 TR, las entidades residentes en un territorio que tenga la consideración de paraíso fiscal que:

- Sean propietarias o posean en España, bs inmuebles o derechos reales de goce o disfrute sobre éstos
- Estarán sujetas al impuesto mediante un gravamen especial, regulado en los **Arts 40-45 LIRNR**

Si bien, este gravamen **no será exigible**, según el **Art. 42**:

- A los Estados e instituciones públicas extranjeras y Organismos Internacionales.
- A las entidades que desarrollen en España de modo continuado o habitual, explotaciones económicas o arrendamiento del inmueble.
- Ni a las sociedades que coticen en mercados secundarios oficiales de valores.

La **Base Imponible** está constituida por el valor catastral de los bienes inmuebles, y si carece del mismo, se utilizará el valor determinado con arreglo a las disposiciones del IP.

El **tipo de gravamen** será del 3%.

La **cuota del gravamen** especial tiene la consideración de gasto deducible a efectos de la determinación de la BI del impuesto que, en su caso correspondiese con arreglo a esta ley.

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