

1. El Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR) y normas tributarias: ámbito de aplicación

Se encuentra regulado en el Real Decreto Legislativo 5/2004 de 5 marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley reguladora del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante LIRNR), desarrollada por el Reglamento aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio.

Según el artículo 1 LIRNR, el Impuesto sobre la Renta de No Residentes es un tributo de carácter directo que grava la renta obtenida en territorio español por las personas físicas y entidades no residentes en éste

Por su parte, los artículos 2 y 4 LIRNR establecen que el impuesto se aplicará en todo el territorio español, sin perjuicio de lo dispuesto en los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, las especialidades aplicables a las Islas Canarias, Ceuta y Melilla; y lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales.

2. Elementos personales

De acuerdo con el artículo 5 LIRNR:

Son contribuyentes por este impuesto:

- a) Las personas físicas y entidades no residentes en territorio español 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 artículo 10.1 de la Ley 35/2006 (LIRPF)
- c) Las entidades en régimen de atribución de rentas a que se refiere el artículo 38.

Según el artículo 6 LIRNR, la residencia en territorio español se determinará en función de lo dispuesto en el artículo 9 de la Ley 35/2006 (en adelante, LIRPF) y el artículo 8 de la Ley 27/2014 (en adelante, LIS)

En cuanto a los responsables, dispone el artículo 9 LIRNR lo siguiente:

1. Responderán solidariamente del ingreso de las deudas tributarias correspondientes a los rendimientos que haya satisfecho o a las rentas de los 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.

Esta responsabilidad no existirá cuando resulte de aplicación la obligación de retener e ingresar a cuenta a que se refiere el artículo 31, incluso en los supuestos previstos en el apartado 4 de dicho artículo, sin perjuicio de las responsabilidades que deriven de la condición de retenedor.

4. Responderán solidariamente del ingreso de las deudas tributarias correspondientes a los contribuyentes a que se refiere el apartado 1 del artículo 10 de esta Ley, que operen por

mediación de un Establecimiento Permanente o en los supuestos del artículo 38, quienes hayan sido designados como sus representantes.

Con respecto a los representantes, establece el artículo 10 LIRNR:

1. Los contribuyentes por este impuesto que no sean residentes en otro Estado Miembro de la Unión Europea están obligados a nombrar, antes del fin del plazo de declaración de las rentas obtenidas en España, una persona física o jurídica con residencia en España para que les represente ante la Administración Tributaria cuando:

- a) Operen mediante Establecimiento Permanente,
- b) En los supuestos a que se refieren los arts. 24.2 y 38 de esta ley,
- c) Debido a la cuantía y características de la renta obtenida o a la posesión de un inmueble en territorio español, así lo requiera la Administración Tributaria,
- d) En el caso de personas o entidades residentes en países o territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria, que sean titulares de bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, excluidos los valores negociados en mercados secundarios oficiales.

Finalmente, el artículo 11 LIRNR establece:

1. 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 su defecto, 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.
- c) En los restantes casos, en el domicilio fiscal del representante o, en su defecto, en el del responsable solidario.

3. Sujeción al impuesto

Según el artículo 12 LIRNR,

- 1. Constituye el hecho imponible la obtención de rentas, dinerarias o en especie, en territorio español por los contribuyentes por este impuesto, conforme a lo establecido en el artículo siguiente.
- 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 a este impuesto las rentas que se encuentren sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Respecto de las rentas objeto del impuesto, el artículo 13 LIRNR expone lo siguiente:

1. Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes:

a) Las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas mediante Establecimiento Permanente situado en territorio español.

Se entenderá que una persona física o entidad opera mediante Establecimiento Permanente situado en territorio español cuando disponga en el mismo, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en el que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, y que ejerza con habitualidad dichos poderes.

b) Las rentas de actividades o explotaciones económicas, obtenidos sin mediación de Establecimiento Permanente.

c) Los rendimientos del trabajo cuando deriven de una actividad personal desarrollada en territorio español, o cuando 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.

e) Las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración de una entidad residente en territorio español.

f) Los dividendos y rendimientos derivados de la participación en fondos propios de entidades residentes en España, intereses y rendimientos derivados de la cesión a terceros de capitales propios satisfechos por persona o entidad residente en territorio español o por Establecimiento Permanente situado en el mismo, así como cánones y regalías satisfechos por las mismas personas y entidades.

g) Rendimientos de inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a los mismos.

h) Rentas imputadas a los contribuyentes personas físicas titulares de bienes inmuebles urbanos situados en territorio español no afectados a actividades económicas.

i) Ganancias patrimoniales que deriven de valores emitidos por personas o entidades residentes, o de bienes muebles o inmuebles situados en territorio español.

2. No se consideran obtenidos en territorio español los siguientes rendimientos:

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

b) Los satisfechos a personas o entidades no residentes por establecimientos permanentes situados en el extranjero, con cargo a éstos, cuando las prestaciones correspondientes estén vinculadas con la actividad del establecimiento permanente en el extranjero.

En relación a las rentas exentas, destaca el artículo 14 LIRNR:

1. Estarán exentas las siguientes rentas (entre otras):

a) Las exentas en el artículo 7 LIRPF y las mencionadas en el artículo 42.3 LIRPF percibidas por personas físicas, así como las prestaciones por razón de necesidad a favor de españoles residentes en el exterior y retornados.

b) Las becas y otras cantidades percibidas por personas físicas satisfechas por Administraciones Públicas.

c) Los intereses y rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios y las ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles obtenidos sin mediación de Establecimiento Permanente por residentes en otro Estado Miembro de la UE, o por Establecimiento Permanente de dichos residentes, o por residentes en otro Estado integrante del Espacio Económico Europeo siempre que exista un efectivo intercambio de información.

d) Los rendimientos derivados de la deuda pública, obtenidos sin mediación de Establecimiento Permanente, en España.

e) Las rentas derivadas de valores emitidos en España por personas físicas o entidades no residentes sin mediación de Establecimiento Permanente.

f) Los rendimientos de las cuentas de no residentes, salvo que el pago se realice a un Establecimiento Permanente situado en territorio español.

g) Las rentas por arrendamiento, cesión o transmisión de contenedores, buques y aeronaves a casco desnudo utilizados en navegación marítima o aérea internacional.

-----SI SOBRA TIEMPO, PODEMOS METER ALGUNA MÁS, PERO CON ESTAS ESTÁ BIEN-----

Por último, destaca el artículo 15 LIRNR que expone lo siguiente:

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

Los contribuyentes que obtengan rentas sin mediación de Establecimiento Permanente tributarán, de forma separada, por cada devengo total o parcial de renta sometida a gravamen, sin posibilidad alguna de compensación entre ellas.

4. Rentas obtenidas mediante Establecimiento Permanente

A este respecto, destaca el artículo 16 LIRNR:

1. 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.

Se consideran elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente los vinculados funcionalmente al desarrollo de la actividad que constituye su objeto.

Según el artículo 17 LIRNR, cuando un contribuyente disponga de varios centros de actividad en territorio español, se considerarán Establecimientos Permanentes diferenciados y, en consecuencia, se gravarán de forma separada cuando:

a) Que realicen actividades claramente diferenciables, y

b) La gestión de éstos se lleve de modo separado.

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

El cálculo de la base imponible de los Establecimientos Permanente viene regulado en el artículo 18 LIRNR:

1. 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:

a) No serán deducibles los pagos que el Establecimiento Permanente efectúe a la casa central o a alguno de sus Establecimiento Permanentes en concepto de 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, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

1.º Reflejo en los estados contables del establecimiento permanente.

2.º Constancia, mediante memoria informativa presentada con la declaración, de los importes, criterios y módulos de reparto.

3.º Racionalidad y continuidad de los criterios de imputación adoptados.

c) No serán imputables cantidades correspondientes al coste de los capitales propios de la entidad afectos, directa o indirectamente, al Establecimiento Permanente.

5. Se integrará en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal de los elementos patrimoniales afectos a un Establecimiento Permanente en territorio español que sean transferidos al extranjero, así como en los casos de cese de la actividad o traslado al extranjero de la misma, por parte de dicho Establecimiento.

El artículo 19 LIRNR establece que a la base imponible se aplicará el tipo de gravamen que corresponda de entre los previstos en la normativa del IS. Adicionalmente, cuando las rentas

obtenidas por el Establecimiento Permanente de entidades no residentes se transfieran al extranjero, será exigible una imposición complementaria al 19% sobre las mismas.

En la cuota íntegra del impuesto podrán aplicarse las bonificaciones y las deducciones de la LIS, y el importe de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados. De acuerdo con la DA 10 LIRNR, resultará de aplicación la tributación mínima establecida en el artículo 30 bis LIS.

El artículo 20 LIRNR se refiere al período impositivo:

1. El período 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 período impositivo se entenderá referido al año natural.

3. El impuesto se devengará el último día del período impositivo.

Finalmente, los artículos 21 a 23 LIRNR establecen que, los Establecimientos Permanentes están obligados a:

1º. 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.

2º. Llevar la contabilidad separada así como el cumplimiento de las demás obligaciones de índole contable, registral o formal.

3º. El cumplimiento del régimen de retenciones del IS por las rentas que perciban y a efectuar pagos fraccionados en los términos del IS.

5. Rentas obtenidas sin mediación de Establecimiento Permanente

A la determinación de la base imponible de tales rentas se refiere el artículo 24 LIRNR:

1. Con carácter general, la base imponible correspondiente a los rendimientos que los contribuyentes por este impuesto obtengan sin mediación de establecimiento permanente, estará constituida por su importe íntegro, determinado de acuerdo con las normas de la Ley 35/2006, sin perjuicio de las siguientes especialidades.

2. En los casos de actividades o explotaciones económicas, la base imponible es la diferencia entre los ingresos íntegros, y los gastos de personal, de aprovisionamiento de materiales incorporados a obras y suministros.

3. En las operaciones de reaseguro está constituida por los importes de las primas cedidas, en reaseguro, al reasegurador no residente.

4. La base imponible correspondiente a ganancias patrimoniales, con carácter general, se determinará aplicando a las alteraciones patrimoniales las normas del IRPF.

5. La renta inmobiliaria imputada de bienes inmuebles situados en territorio español, a que se refiere el artículo 85 LIRPF, se determinará conforme a la Ley del IRPF en el caso de personas físicas no residentes.

6. Tratándose de contribuyentes residentes en la UE y EEE con efectivo intercambio de información tributaria, se podrán deducir los gastos deducibles previstos en la LIRPF y en la LIS, 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.

Respecto de la cuota tributaria, destaca el artículo 25 LIRNR:

1. La cuota tributaria se obtendrá aplicando a la base imponible determinada conforme al artículo anterior, los siguientes tipos de gravamen:

a) Tipo general del 24%, reduciéndose hasta el 19% cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro comunitario o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, en su caso.

b) Las pensiones y demás prestaciones similares percibidas por personas físicas no residentes en territorio español, cualquiera que sea la persona que haya generado el derecho a su percepción, serán gravadas de acuerdo con la siguiente escala:

i) De 0 a 12.000 euros, al 8%

ii) De 12.000,01 euros a 18.700, al 30%

iii) En adelante, al 40%

d) Cuando se trate de rendimientos derivados de operaciones de reaseguro, el 1,5 por ciento.

e) El 4 por ciento en el caso de entidades de navegación marítima o aérea residentes en el extranjero, cuyos buques o aeronaves toquen territorio español.

f) El 19 por ciento cuando se trate de:

1.º Dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de una entidad.

2.º Intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios.

3.º Ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales.

g) Los rendimientos del trabajo percibidos por personas físicas no residentes en territorio español en virtud de un contrato de duración determinada para trabajadores extranjeros de temporada, de acuerdo con lo establecido en la normativa laboral, se gravarán al tipo del 2 por ciento.

2. Tratándose de 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 por ciento, o a efectuar el ingreso a cuenta correspondiente, de la contraprestación acordada, en concepto de pago a cuenta del impuesto correspondiente a aquéllos.

Según el artículo 26 LIRNR, sólo serán deducibles de la cuota las cantidades correspondientes a las deducciones del artículo 68.3 LIRPF y las retenciones e ingresos a cuenta practicadas sobre el contribuyente.

En cuanto al devengo, señala el artículo 27 LIRNR:

1. El impuesto se devengará:

- a) Tratándose de rendimientos, cuando resulten exigibles o en la fecha del cobro si ésta 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 de cada año.
- d) En los restantes casos, cuando sean exigibles las correspondientes rentas.

Finalmente, los artículos 28 y 29 LIRNR señalan que los contribuyentes estarán obligados a presentar declaración, determinando e ingresando la deuda tributaria en la forma, lugar y plazos que se establezcan.

6. Gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes

Dispone el artículo 40 LIRNR, que las entidades residentes en un país o territorio que tenga la consideración de paraíso fiscal, que sean propietarias o posean en España bienes inmuebles o derechos reales de goce o disfrute sobre estos, estarán sujetas al impuesto mediante un gravamen especial.

Conforme al artículo 41.1 LIRNR, La base imponible del gravamen especial estará constituida por el valor catastral de los bienes inmuebles. Cuando no existiese valor catastral, se utilizará el valor determinado con arreglo a las disposiciones aplicables a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio.

Por su parte, establece el artículo 42 LIRNR que el gravamen especial sobre bienes inmuebles no será exigible a:

1. Estados e instituciones públicas extranjeras, ni a organismos internacionales.
2. Las entidades que desarrollen en España, de modo continuado o habitual, explotaciones económicas diferenciables de la simple tenencia o arrendamiento del inmueble.
3. Las sociedades que coticen en mercados secundarios de valores oficialmente reconocidos.

De acuerdo con el artículo 43 LIRNR, el tipo de gravamen especial será del 3%.

Establece el artículo 44 LIRNR que la cuota del Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes tendrá la consideración de gasto deducible a efectos de la determinación de la base imponible del impuesto que, en su caso, correspondiese con arreglo a los artículos anteriores de esta ley.

Finalmente, según el artículo 45.1 LIRNR, El gravamen especial se devengará a 31 de diciembre de cada año y deberá declararse e ingresarse en el mes de enero siguiente al devengo, en el lugar y forma que se establezcan.