

Impuesto sobre la renta de no residentes

Ana María Delgado García
Rafael Oliver Cuello

PID_00222466



Los textos e imágenes publicados en esta obra están sujetos –excepto que se indique lo contrario– a una licencia de Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 España de Creative Commons. Podéis copiarlos, distribuirlos y transmitirlos públicamente siempre que citéis el autor y la fuente (FUOC. Fundació para la Universitat Oberta de Catalunya), no hagáis de ellos un uso comercial y ni obra derivada. La licencia completa se puede consultar en <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.es>

Índice

Introducción.....	5
Objetivos.....	6
1. Rentas obtenidas en España y exenciones.....	7
1.1. Rentas obtenidas en España	8
1.2. Supuestos de no sujeción	12
1.3. Exenciones	13
2. Sujeto pasivo, responsable, representante y retenedor.....	19
2.1. Contribuyente	19
2.2. El responsable	21
2.3. Representante	22
2.4. Domicilio fiscal	24
2.5. Retenedor	25
3. Rentas obtenidas mediante establecimiento permanente.....	31
4. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.....	40
5. Régimen opcional para residentes comunitarios.....	54
6. Régimen opcional para trabajadores desplazados o régimen fiscal de impatriados.....	56
7. Ganancias patrimoniales por cambio de residencia o impuesto de salida.....	60
8. Gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes.....	62
Actividades.....	65
Ejercicios de autoevaluación.....	65
Solucionario.....	67

Introducción

Una vez delimitado el concepto de *residencia*, en este módulo corresponde analizar cuál es el régimen fiscal aplicable a las personas que no tienen la consideración de residentes en territorio español, tanto si son personas físicas como jurídicas. Las rentas obtenidas por estas personas son gravadas por el impuesto sobre la renta de no residentes.

En este caso, al margen de los elementos de estudio coincidentes con otros impuestos sobre la renta (características generales, hecho imponible, exenciones, etc.), se deben tener en cuenta dos cuestiones. En primer lugar, hay que analizar los elementos personales del tributo, puesto que las propias características de los contribuyentes —el hecho de que no residan en territorio español— obligan a que entren en juego otras figuras subjetivas que aseguren el pago del impuesto.

En efecto, una vez que se puede considerar a una persona como no residente en territorio español, en el caso de que quede sujeta al IRNR, conviene detenerse en el examen de ciertos elementos personales del impuesto, al margen del propio contribuyente, como el responsable o el representante, que adquieren una especial relevancia por las dificultades que presentan el control y la recaudación efectiva de las rentas obtenidas por los no residentes. Asimismo, resulta necesario abordar el tema del domicilio fiscal en España de los no residentes a efectos de la tributación española.

En segundo lugar, debe prestarse una atención especial a las normas de cuantificación del impuesto, que distinguen la tributación de los no residentes con establecimiento permanente en España de la de los no residentes que actúan sin este establecimiento, puesto que existen importantes diferencias entre ambos casos.

En este sentido, resulta básico determinar el concepto de *establecimiento permanente*, dado que para los supuestos en los que el contribuyente actúa mediante EP y para cuando no lo hace, la normativa establece dos regímenes tributarios totalmente diferenciados a la hora de determinar la base imponible del IRNR.

Objetivos

Los principales objetivos que se pretende que el estudiante alcance con el estudio de este módulo son los siguientes:

1. Delimitar las rentas obtenidas en España y las exenciones del impuesto sobre la renta de no residentes.
2. Dominar los conceptos de *sujeto pasivo*, *responsable*, *representante* y *retenedor* del impuesto sobre la renta de no residentes.
3. Comprender el régimen tributario de las rentas obtenidas mediante establecimiento permanente en el impuesto sobre la renta de no residentes.
4. Asimilar la normativa relativa a las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente en el impuesto sobre la renta de no residentes.
5. Examinar el régimen opcional para residentes comunitarios.
6. Conocer los elementos esenciales del gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes.

1. Rentas obtenidas en España y exenciones

La renta obtenida por los sujetos, personas físicas y jurídicas, no residentes en España es gravada por el impuesto sobre la renta de no residentes. La regulación legal de dicho impuesto se encuentra en el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del IRNR (TRLIRNR). Y el desarrollo reglamentario de esta norma viene dado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del IRNR.

El impuesto sobre la renta de no residentes¹ es un tributo de carácter directo que grava la renta obtenida en territorio español por las personas físicas y las entidades no residentes en el mismo. Se aplica en todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico con el País Vasco y la Comunidad de Navarra. Por otra parte, tanto en Canarias como en Ceuta y Melilla, se tendrán en cuenta las especialidades aplicables².

⁽¹⁾Art. 1 TRLIRNR.

⁽²⁾Art. 2 TRLIRNR.

En relación con el concepto de *territorio español*, el artículo 2 del TRLIRNR, como elemento espacial en el que se generan obligaciones fiscales para los no residentes, señala que:

“El territorio español comprende el territorio del Estado español, incluyendo el espacio aéreo, las aguas interiores así como el mar territorial y las áreas exteriores a él en las que, con arreglo al Derecho internacional y en virtud de su legislación interna, el Estado español ejerza o pueda ejercer su jurisdicción o derechos de soberanía respecto del fondo marino, su subsuelo y aguas suprayacentes y sus recursos naturales.”

El IRNR³ sujeta a gravamen todas las rentas, dinerarias o en especie, obtenidas por un no residente en el territorio español. En efecto, el **hecho imponible** de este impuesto consiste en la “obtención de rentas, dinerarias o en especie, en territorio español por los contribuyentes de este impuesto”, en conexión con el objeto del impuesto, definido en el artículo 1 del TRLIRNR como “la renta obtenida en territorio español por las personas físicas y entidades no residentes en el mismo”.

⁽³⁾Art. 12 TRLIRNR.

En consecuencia, para proceder a la delimitación concreta del hecho imponible del IRNR, es preciso determinar cuándo una renta se considera obtenida en España.

Asimismo, es necesario identificar los supuestos de no sujeción y las exenciones establecidas en la normativa reguladora del impuesto. En el primer caso, esto es, si las rentas no están sujetas, no se consideran obtenidas en el territo-

rio español y no tributarán en el mismo, en tanto que en el segundo supuesto, cuando las rentas están exentas, se consideran obtenidas en España, pero quedan exoneradas de tributación.

Por otro lado, si existe convenio internacional para evitar la doble imposición, la aplicación de la normativa reguladora del IRNR dependerá de si dicho convenio atribuye competencia para gravar las rentas objeto de exención al Estado de la fuente, tanto si es de forma exclusiva como si es de forma compartida con el Estado de residencia.

1.1. Rentas obtenidas en España

Como se acaba de señalar, la necesidad de establecer qué rentas se obtienen en España resulta crítica, ya que determinará la sujeción al impuesto por la realización del hecho imponible.

La normativa reguladora del IRNR no establece una norma general sobre la determinación de las rentas obtenidas en España, sino que contiene una enumeración de supuestos de rentas para los que determina el criterio aplicable⁴. En este contexto, en ocasiones se distingue entre rentas obtenidas mediante EP o no, limitando a veces la aplicación de algunos supuestos a los no residentes personas físicas.

⁽⁴⁾Art. 13 TRLIRNR.

En cuanto a los **criterios concretos de sujeción** al IRNR, pueden distinguirse cuatro:

- El criterio de territorialidad, según el que se somete a tributación en España los rendimientos y los incrementos de patrimonio que se producen o se obtienen en territorio español por un no residente (lugar de situación de los bienes, los derechos o las explotaciones económicas generadores de las rentas).
- El criterio del pago (para el caso de las pensiones, las retribuciones de los administradores...), que es un criterio que sólo resulta aplicable respecto de las rentas para las que se establezca expresamente.
- El criterio del lugar de realización o utilización de las actividades empresariales (rentas de actividades o explotaciones económicas).
- El criterio de emisión del título (para los incrementos de patrimonio).

Territorialidad

La territorialidad no sólo determina el ámbito espacial de aplicación de las normas tributarias, sino que es uno de los criterios de sujeción al poder tributario de un Estado.

La aplicación de tales criterios se lleva a cabo en función de la configuración analítica del impuesto, concretándose, para cada tipo de renta, cuándo la renta se considera obtenida en territorio español. La tipología de rentas que contiene el TRLIRNR es mucho más detallada que la recogida en la LIRPF, y se sitúa en la misma línea que el Modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición.

En relación con la calificación de los distintos conceptos de renta en función de su procedencia, el artículo 13.3 del TRLIRNR se remite a los criterios de interpretación establecidos en la LIRPF, si bien también hay que tener presentes los criterios contenidos en la LIS, especialmente en lo que respecta al régimen aplicable a los no residentes que operan mediante EP.

Veamos a continuación los distintos supuestos de **rentas obtenidas en España** que prevé la normativa reguladora del IRNR.

1) Rentas de actividades o explotaciones económicas

Se consideran obtenidas en España las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas mediante EP situado en territorio español, y también las realizadas sin mediación de EP en los siguientes supuestos⁵:

- Cuando sean consecuencia de actividades económicas llevadas a cabo en territorio español, salvo los rendimientos derivados de la instalación o el montaje de maquinaria o instalaciones procedentes del extranjero, siempre que dichas operaciones se realicen por el proveedor y su importe sea inferior al 20% del precio de adquisición. Sin embargo, no se consideran obtenidos en territorio español los rendimientos satisfechos por razón de compraventas internacionales de mercancías, incluidos los gastos accesorios y las comisiones de mediación⁶.
- Cuando se trate de prestaciones de servicios utilizadas en territorio español, aunque si dichas prestaciones sirven parcialmente a actividades económicas realizadas en territorio español, se consideran obtenidas en España sólo por la parte que sirva a la actividad desarrollada en España.
- Cuando deriven de la actuación personal en territorio español de artistas y deportistas, incluso cuando se perciban por persona o entidad distinta.

2) Rendimientos del trabajo

Se consideran obtenidos en España los siguientes rendimientos del trabajo:

- Como norma general, los derivados de una actividad personal desarrollada en territorio español.
- Las retribuciones públicas abonadas por la Administración española, a no ser que el trabajo se preste íntegramente en el extranjero y dichos rendimientos estén sujetos a un impuesto de naturaleza personal en el extranjero.
- Las retribuciones de empleados de buques y aeronaves en tráfico internacional pagadas por empresarios o entidades residentes o por estableci-

Existencia de convenio de doble imposición

Si existe convenio de doble imposición, este criterio interpretativo ya no será aplicable (pues lo serán los propios principios contenidos en éste) salvo que dicho convenio se remita a la normativa interna para delimitar qué conceptos se incluyen en un determinado tipo de renta.

⁽⁵⁾Art. 13.1 TRLIRNR.

⁽⁶⁾Art. 13.2 TRLIRNR.

mientos permanentes situados en territorio español, con excepción de los supuestos en los que el trabajo se preste íntegramente en el extranjero y dichos rendimientos estén sujetos a un impuesto de naturaleza personal en el extranjero.

Ejemplo

El Sr. Núñez, residente en Pakistán, Estado con el que España no tiene suscrito ningún convenio para evitar la doble imposición, es contratado por una empresa española para trabajar en Pakistán.

Como se trata de un rendimiento del trabajo que no deriva, directa o indirectamente, de una actividad desarrollada en territorio español, se entiende que dicha renta, al no haberse obtenido en territorio español, no está sujeta a gravamen por el IRNR.

El Sr. Núñez, residente en Pakistán, es trasladado a España durante un mes por la empresa pakistani en la que trabaja para la construcción de un puente. Por dicho trabajo, ha cobrado de su empresa pakistani el doble de su salario habitual.

Dado que el Sr. Núñez sigue siendo residente en Pakistán, tributa en España como contribuyente por el IRNR, y se le aplicará un tipo del 25% sobre las cantidades íntegras que perciba, sin posibilidad de deducir gasto alguno.

En cambio, si el Sr. Núñez pasara a tener la consideración de residente en España, estaría sujeto a gravamen por el IRPF, y debería tributar en España por la totalidad de sus rentas.

3) Pensiones y demás prestaciones similares

Se consideran obtenidas en España dichas prestaciones:

- Cuando deriven de un empleo prestado en territorio español.
- Cuando se satisfagan por una persona o entidad residente en territorio español o por un establecimiento permanente situado en España.

Ejemplo

El Sr. Peláez, residente en Mongolia, Estado con el que España no tiene suscrito ningún convenio para evitar la doble imposición, percibe una pensión de la Seguridad Social española de 1.200 euros mensuales.

La pensión satisfecha por la Seguridad Social española al Sr. Peláez, en principio, está sujeta a gravamen por el IRNR, y está gravada de acuerdo con la escala correspondiente.

4) Retribuciones de los administradores

Se consideran obtenidas en España las retribuciones de los administradores y los miembros de los consejos de administración, de las juntas que hagan sus veces o de órganos representativos, cuando sean pagadas por una entidad residente en territorio español.

5) Rendimientos del capital mobiliario

Se consideran obtenidos en territorio español los siguientes rendimientos del capital mobiliario:

Lectura recomendada

C. Checa González (1999). *Impuesto sobre la renta de no residentes*. Pamplona: Aranzadi.

- Los dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en fondos propios de entidades residentes en España.
- Los intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios abonados por residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en el mismo, o que retribuyan prestaciones de capital utilizadas en territorio español.
- Los cánones pagados por residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en el mismo, o que se utilicen en territorio español, por el uso o concesión de uso, entre otros, de derechos de programas informáticos; derechos sobre obras literarias, artísticas o científicas; patentes; derechos de imagen, e informaciones sobre experiencias industriales, comerciales o científicas.
- Otros rendimientos no enumerados anteriormente siempre y cuando hayan sido satisfechos por personas físicas que desarrollen actividades económicas, en el ejercicio de sus actividades, por entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en el mismo.

6) Rendimientos del capital inmobiliario

Tienen la consideración de rentas obtenidas en territorio español los rendimientos del capital inmobiliario derivados, directa o indirectamente, de bienes inmuebles radicados en territorio español o de derechos relativos a los mismos.

7) Rentas imputadas

Tienen la consideración de rentas obtenidas en territorio español las rentas imputadas a los contribuyentes personas físicas titulares de bienes inmuebles urbanos situados en territorio español y no afectos a actividades económicas.

8) Ganancias patrimoniales

Se consideran obtenidas en territorio español las ganancias patrimoniales en los siguientes casos:

- Cuando deriven de valores emitidos por residentes.
- Cuando deriven de otros bienes muebles ubicados en territorio español o de derechos que deban cumplirse en tal territorio.
- Cuando procedan de bienes inmuebles ubicados en territorio español.
- Cuando se incorporen al patrimonio del contribuyente bienes situados en territorio español o derechos que deban cumplirse o se ejerciten en dicho

territorio, incluso aunque no deriven de una transmisión previa, como las ganancias en el juego.

1.2. Supuestos de no sujeción

La normativa reguladora del IRNR recoge algunos supuestos de no sujeción al impuesto, entre los que se incluyen las rentas en las que expresamente se declara la no sujeción y aquellas que se consideran no obtenidas en territorio español.

Por un lado, el artículo 12.3 del TRLIRNR señala que **no están sujetas** las rentas que se encuentran sujetas al impuesto sobre sucesiones y donaciones. Esta disposición es aplicable exclusivamente a aquellos contribuyentes que tengan la condición de personas físicas, dado que son los únicos que pueden ser, a su vez, contribuyentes del impuesto sobre sucesiones y donaciones.

De conformidad con el artículo 7 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del impuesto sobre sucesiones y donaciones, la sujeción al mismo por obligación real se produce por “la adquisición de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato haya sido realizado con entidades aseguradoras españolas o se haya celebrado en España con entidades extranjeras que operen en ella”.

Asimismo, otras leyes, como la LIS, recogen supuestos de no sujeción, como los previstos en los artículos 108 y 50. El primero de los preceptos hace referencia a los beneficios distribuidos y la transmisión de la participación de una entidad de tenencia de valores extranjeros cuando el receptor sea una entidad o una persona física no residente en territorio español, salvo si se obtiene a través de un territorio calificado como paraíso fiscal. A su vez, el segundo precepto se refiere a los dividendos y la participación en beneficios y a las rentas positivas puestas de manifiesto en la transmisión o el reembolso de acciones y participaciones representativas de los fondos propios de las sociedades y de los fondos de capital-riesgo en el caso de que sean obtenidas por una persona física o una entidad contribuyente del IRNR sin EP, a no ser que se obtengan a través de un paraíso fiscal.

Por otro lado, como se ha señalado, determinados rendimientos **no se consideran obtenidos en España**. Así sucede, por ejemplo, en los siguientes supuestos⁷:

a) Los rendimientos de actividades económicas abonados con motivo de compraventas internacionales de mercancías, incluidas las comisiones de mediación en las mismas, así como los gastos accesorios y conexos.

Otros supuestos de no sujeción

Pueden existir otros supuestos de no sujeción, como el relativo a las ganancias patrimoniales obtenidas por un no residente sin mediación de EP, ya que el artículo 24.4 del TRLIRNR se remite al artículo 36 de la LIRPF para la determinación de la base imponible de este tipo de rentas.

⁽⁷⁾Arts. 13.1.c y 13.2 TRLIRNR.

b) Los rendimientos abonados a personas o entidades no residentes por establecimientos permanentes situados en el extranjero, con cargo a los mismos, cuando las prestaciones correspondientes estén directamente vinculadas con la actividad del EP en el extranjero.

c) Los rendimientos del trabajo, cuando el trabajo se realice íntegramente en el extranjero y el trabajador esté sujeto a un impuesto de naturaleza personal en el extranjero.

1.3. Exenciones

En el IRNR se prevén diferentes supuestos de **exención** de rentas, cuando son obtenidas por no residentes en territorio español, de muy variada tipología y cuya razón de ser obedece, en su mayor parte, a motivos de política económica (básicamente a la necesidad y a la voluntad de atraer capitales de inversión a España).

Concepto de exención tributaria

La exención puede definirse como aquel supuesto en el que la ley establece que, a pesar de haberse realizado el hecho imponible de un tributo, no se produce su principal efecto, es decir, no existe obligación de pagar el tributo al evitarlo la norma de exención. Además, como ya se ha visto, en materia de no residentes, se exceptúa de la obligación de practicar retención sobre las rentas exentas.

Generalmente, las exenciones reconocidas en el artículo 14 del TRLIRNR conciernen a contribuyentes que operan sin mediación de EP y se caracterizan por afectar a determinadas rentas obtenidas por contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea.

Alcance de las exenciones

Dado que el mencionado artículo 14 del TRLIRNR no limita su aplicación a alguna categoría de contribuyentes, al igual que sucede en el caso de la determinación de las rentas obtenidas en territorio español efectuada por el artículo 13 del TRLIRNR, parece que las exenciones que regula afectan tanto a los no residentes que actúan mediante EP como a los que no. No obstante, en la práctica, la mayoría de las exenciones previstas alcanzan a los no residentes que operan sin mediación de EP.

Las causas que justifican el establecimiento de exenciones difieren en los distintos supuestos, pero pueden resumirse en las siguientes: la voluntad de concretar y de limitar los hechos imposables, de favorecer la libertad de circulación, de atraer la inversión extranjera y de respetar mandatos comunitarios derivados de la normativa o de la jurisprudencia (como es el caso de los intereses y cánones, y los beneficios distribuidos por sociedades filiales a sus sociedades matrices).

En particular, están exentas del IRNR⁸ las siguientes rentas obtenidas por no residentes:

⁽⁸⁾Art. 14 TRLIRNR.

1) Las rentas que estén exentas en aplicación de la **normativa del IRPF** y que sean percibidas por personas físicas, como es el caso de las pensiones por incapacidad permanente absoluta o gran invalidez o las becas públicas y las concedidas por entidades sin fines lucrativos, entre otras muchas. Se trata de un grupo heterogéneo de exenciones que pueden agruparse en tres grandes categorías (rendimientos del trabajo, rendimientos de actividades económicas y ganancias patrimoniales) y que responden a finalidades diversas (indemnizaciones de daños personales, política educativa, capacidad económica, promoción de determinadas actividades...).

También están exentas las **pensiones asistenciales por ancianidad** reconocidas al amparo de lo dispuesto en el Real Decreto 728/1993, de 14 de mayo, a favor de emigrantes españoles.

Rentas exentas en el IRPF

A título de ejemplo, están exentas del IRPF las **pensiones** reconocidas por la Seguridad Social o por las entidades que la sustituyan como consecuencia de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez. Igual consideración tienen las prestaciones reconocidas a los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos por las mutualidades de previsión social que actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado (con el límite del importe de la prestación máxima reconocida por la Seguridad Social por el concepto correspondiente), siempre que se trate de prestaciones en situaciones idénticas a las previstas para la incapacidad permanente absoluta o la gran invalidez de la Seguridad Social. También están exentas esta clase de pensiones cuando corresponden al régimen de clases pasivas.

Asimismo, están exentas del IRPF las **becas públicas** y las concedidas por las entidades sin fines lucrativos a quienes sea aplicable el régimen previsto en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, percibidas para cursar estudios reglados, en España y en el extranjero, en todos los niveles y grados del sistema educativo, y también las becas tanto públicas como las concedidas por las mencionadas entidades para la investigación (las concedidas en el ámbito del Estatuto del becario de investigación y las otorgadas a los funcionarios y demás personal al servicio de las Administraciones públicas, y al personal docente e investigador de las universidades).

Y, por otro lado, estaban exentos del IRPF determinados **premios de loterías, apuestas y sorteos**. En efecto, estaban exentos hasta el 31-12-2012 los premios de Loterías y Apuestas del Estado y de las comunidades autónomas, así como también los de los sorteos organizados por la Cruz Roja Española y la Organización Nacional de Ciegos. A partir del 1 de enero de 2013, se suprime esta exención y se crea el gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas. Están sujetos a este impuesto los premios obtenidos por contribuyentes del IRNR sin mediación de establecimiento permanente, en las condiciones establecidas en la DA 5.^a TRLIRNR.

2) Las **becas** y otras cantidades percibidas por personas físicas satisfechas por las Administraciones públicas en virtud de acuerdos y convenios internacionales de cooperación cultural, educativa y científica, o en virtud del Plan anual de cooperación internacional aprobado en Consejo de Ministros.

3) Con carácter general, los **intereses** y las **ganancias patrimoniales** derivados de bienes muebles obtenidos por residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, como es el caso de valores mobiliarios de renta fija o variable, o de préstamos representados o no en valores (salvo los obtenidos a través de un país o territorio calificado como paraíso fiscal).

Lectura recomendada

F. Serrano Antón (dir.) (2005). *Fiscalidad internacional*. Madrid: Centro de Estudios Financieros.

No obstante, se contemplan tres **excepciones** en la aplicación de esta exención. La primera, si se trata de ganancias generadas por la transmisión de acciones, participaciones u otros derechos en una entidad cuyo activo consista principalmente, directa o indirectamente, en bienes inmuebles situados en España. En segundo lugar, en el caso de ganancias derivadas de la transmisión de acciones, participaciones u otros derechos en una entidad cuando el contribuyente persona física haya participado directa o indirectamente en al menos el 25% del capital o patrimonio de dicha entidad en algún momento durante el período de doce meses precedentes a la transmisión. Y, finalmente, cuando transmisión no cumpla los requisitos para la aplicación de la exención prevista en el art. 21 LIS, en el supuesto de entidades no residentes.

Evolución normativa de las excepciones

Hasta el año 2014, la segunda excepción se aplicaba tanto a personas físicas como jurídicas, pasando a aplicarse sólo a las personas físicas a partir de 2015. Por su parte, la tercera excepción, aplicable sólo a personas jurídicas, ha sido introducida a partir de 2015.

4) Los rendimientos derivados de la **deuda pública**, obtenidos sin mediación de establecimiento permanente.

5) Los rendimientos y las ganancias patrimoniales generados por **valores** emitidos en España por no residentes (bonos, obligaciones...), con independencia del lugar de residencia de las instituciones financieras que actúen como agentes de pago o mediadores en la emisión o la transmisión de valores.

6) Los rendimientos de **cuentas** de no residentes, a no ser que el pago se realice a un EP situado en España por parte del Banco de España, bancos, cajas de ahorros y otras entidades registradas.

Ejemplo

El Sr. Martínez, residente en Sudán, Estado con el que España no tiene suscrito ningún convenio para evitar la doble imposición, percibe 8.000 euros de intereses de una cuenta a plazo fijo que tiene abierta en una entidad financiera española.

Los intereses percibidos por el Sr. Martínez (8.000 euros) se encuentran exentos de tributación del IRNR (art. 14.1.f TRLIRNR).

Para aplicar la excepción a la obligación de retener relativa a la cuentas de no residentes, la condición de contribuyente del IRNR puede acreditarse ante la entidad correspondiente tanto mediante certificación expedida por las autoridades fiscales del país de residencia, como con la aportación de una declaración (contenida en el modelo correspondiente) en la que manifiesten ser residentes fiscales en otro Estado.

Por otro lado, el Banco de España y las entidades registradas a las que hace referencia la normativa sobre transacciones económicas con el exterior que tengan en España cuentas abiertas de no residentes deben presentar el modelo correspondiente a fin de facilitar a la Administración tributaria la información relativa a las mismas.

7) Las rentas obtenidas en territorio español sin mediación de EP en éste, que procedan del arrendamiento, la cesión o la transmisión de contenedores o de **buques y aeronaves** a casco desnudo utilizados en la navegación marítima o aérea internacional. En el caso de aeronaves, la exención se aplicará también cuando el grado de utilización en trayectos internacionales represente más del 50% de la distancia total recorrida en los vuelos efectuados por todas las aeronaves utilizadas por la compañía arrendataria.

8) Los beneficios distribuidos por las sociedades **filiales residentes en España** a sus sociedades matrices residentes en otro Estado miembro de la UE o a los EP de estas últimas situados en otros Estados miembros, siempre que cumplan determinadas condiciones (salvo que las sociedades matrices tengan su residencia en un país o territorio calificado como paraíso fiscal).

La exención de los beneficios distribuidos por las filiales residentes en España

Tiene la consideración de sociedad matriz aquella que posea en el capital de otra sociedad una participación directa o indirecta de, al menos, el 5%, o bien que el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros. La sociedad participada será la sociedad filial. La referida participación debe haberse mantenido, en principio, de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya.

A efectos de calcular el período de permanencia, se tendrá en cuenta el período en el que la participación haya sido poseída por otras entidades que reúnan los requisitos del art. 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades, con independencia de su residencia y obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

Para la aplicación de la exención, la normativa exige la concurrencia de tres requisitos. En primer lugar, ambas sociedades deben estar sujetas y no exentas a alguno de los tributos que gravan los beneficios de las personas jurídicas en los Estados miembros de la UE y los establecimientos permanentes estén sujetos y no exentos a imposición en el Estado en el que estén situados. En segundo lugar, la distribución del beneficio no debe traer su causa de la liquidación de la sociedad filial. Y, finalmente, ambas sociedades deben revestir alguna de las formas establecidas en el anexo de la Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de junio de 2011, relativa al régimen aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes.

Asimismo, se aplica esta exención a los beneficios distribuidos por las sociedades filiales residentes en territorio español a sus sociedades matrices residentes en los Estados integrantes del Espacio Económico Europeo con los que exista un efectivo intercambio de información tributaria, cuando concurren determinados requisitos.

Finalmente, no es aplicable esta exención cuando la mayoría de los derechos de voto de la sociedad matriz se posea, directa o indirectamente, por personas físicas o jurídicas que no residan en Estados miembros de la Unión Europea o en Estados integrantes del Espacio Económico Europeo con los que exista un efectivo intercambio de información en materia tributaria.

9) Las rentas derivadas de las transmisiones de valores o el reembolso de participaciones en fondos de inversión realizadas en mercados secundarios oficiales de valores españoles, y obtenidas por personas o entidades residentes en un país con el que España tenga suscrito convenio para evitar la doble imposición con cláusula de **intercambio de información**, salvo que se obtengan a través de un paraíso fiscal.

10) Los **dividendos** y las **participaciones en beneficios** obtenidos sin mediación de EP por fondos de pensiones equivalentes a los regulados en el texto refundido de la Ley de Planes y Fondos de Pensiones, que sean residentes en otro Estado miembro de la UE o por EP de dichas instituciones situados en otro Estado miembro de la UE. Esta exención es igualmente aplicable a los fondos de pensiones e instituciones de inversión colectiva residentes en los Estados integrantes del Espacio Económico Europeo con los que existe un efectivo intercambio de información tributaria.

La anterior exención de los dividendos y participaciones en beneficios

Hasta el año 2014, los **dividendos y participaciones en beneficios**, a que se refería el art. 7.y) LIRPF, obtenidos por personas físicas, sin mediación de establecimiento permanente, residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o en países o territorios con los que existía un efectivo intercambio de información tributaria, estaban exentos con el límite de 1.500 euros (aplicable sobre la totalidad de los rendimientos obtenidos durante el año natural). Ahora bien, no procedía la aplicación de esta exención si los dividendos son obtenidos a través de un paraíso fiscal.

11) Los **dividendos** y las **participaciones en beneficios** obtenidos sin mediación de EP por las instituciones de inversión colectiva reguladas por la Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009. No obstante, en ningún caso, la aplicación de esta exención podrá dar lugar a una tributación inferior a la que hubiera resultado de haberse aplicado a dichas rentas el mismo tipo de gravamen por el que tributan en el IS las instituciones de inversión colectiva domiciliadas en territorio español. Esta exención es igualmente aplicable a los fondos de pensiones e instituciones de inversión colectiva residentes en los Estados integrantes del Espacio Económico Europeo con los que existe un efectivo intercambio de información tributaria.

12) Los **cánones o regalías** satisfechos por una sociedad residente en territorio español o por un EP situado en él de una sociedad residente en otro Estado miembro de la UE a una sociedad residente en otro Estado miembro o a un EP situado en otro Estado miembro de una sociedad residente de un Estado miembro cuando se cumplan determinados requisitos. No obstante, no resulta de aplicación esta exención cuando la mayoría de los derechos de voto de la sociedad perceptora de los rendimientos se posea, directa o indirectamente, por personas físicas o jurídicas que no residan en Estados miembros de la Unión Europea, salvo cuando la constitución y operativa de dicha sociedad responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas.

13) Por otro lado, el ministro de Economía y Hacienda puede declarar exentos, a condición de reciprocidad, los rendimientos de las entidades de navegación marítima o aérea residentes en el extranjero cuyos **buques o aeronaves** toquen territorio español.

14) Asimismo, se prevé una exención parcial en **ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de determinados bienes inmuebles**. Se trata de una exención⁹ del 50% de las ganancias patrimoniales obtenidas sin mediación de establecimiento permanente en España, derivadas de la enajenación

⁽⁹⁾DA 4.ª TRLIRNR.

de bienes inmuebles urbanos situados en territorio español que hubiesen sido adquiridos a partir de la entrada en vigor del Real Decreto Ley 18/2012 y hasta el 31 de diciembre de 2012.

15) Por último, a partir de 2015 se permite al contribuyente no residente que quede excluida de gravamen la **ganancia patrimonial** que obtenga con motivo de la **transmisión** de la que haya sido **su vivienda habitual** en territorio español, siempre que el importe obtenido en la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual¹⁰.

⁽¹⁰⁾ Disposición adicional cuarta TRLIRNR.

Ahora bien, no se le exime de la aplicación de la retención (3%) ni de la obligación de presentar la declaración e ingreso de la deuda tributaria. No obstante, si la reinversión se ha producido con anterioridad a la fecha de presentación de la declaración, la reinversión, total o parcial, se puede tener en cuenta para determinar la deuda.

2. Sujeto pasivo, responsable, representante y retenedor

2.1. Contribuyente

1) El contribuyente

Es **contribuyente** del IRNR la persona física o jurídica no residente que obtenga rentas en España¹¹.

⁽¹¹⁾Art. 5 TRLIRNR.

Asimismo, tienen esta consideración de contribuyentes las entidades en régimen de **atribución de rentas**, que poseen un régimen fiscal diferenciado en función de si están constituidas en España o en el extranjero. A estos efectos, este tipo de entidades sólo se consideran contribuyentes si están constituidas en el extranjero y tienen presencia en España (art. 38 TRLIRNR), siéndoles de aplicación un tipo de gravamen del 25%.

Entidades en régimen de atribución de rentas

Las entidades en régimen de atribución de rentas no son exactamente contribuyentes no residentes, sino constituidos en el extranjero que tributan parcialmente por sus rentas obtenidas en España.

Ejemplo

El Sr. Smith reside habitualmente en Estados Unidos, donde trabaja para una empresa norteamericana. De enero a agosto de 2009, el Sr. Smith ha estado trabajando en una filial española de dicha empresa, trabajo por el que ha percibido un total de 60.000 euros.

El Convenio hispano-norteamericano para evitar la doble imposición se remite, en este punto, a la normativa interna de cada Estado (art. 4.1). Independientemente de que el Sr. Smith sea considerado o no residente en Estados Unidos (cuestión que no es objeto de esta pregunta), lo que sí que es cierto es que se trata de un residente a efectos del IRPF español, pues el artículo 9.1.a de la LIRPF así lo establece para quienes permanezcan en nuestro territorio por más de 183 días durante el año natural. Suponemos, a estos efectos, que el Sr. Smith ha permanecido en territorio español durante todo el tiempo que ha estado trabajando para la filial española.

En consecuencia, las rentas obtenidas en nuestro país (en este caso, los 60.000 euros) deben tributar por el IRPF español, y no por el IRNR.

Y, finalmente, se consideran contribuyentes del IRNR, por aplicación de normas derivadas de tratados internacionales, a título de reciprocidad, las personas físicas extranjeras residentes en España, su cónyuge no separado legalmente y sus hijos menores de edad que residan en España con motivo de alguna de las circunstancias siguientes¹²:

⁽¹²⁾Art. 9.2 y art. 10 LIRPF.

- Miembros de misiones diplomáticas de otros Estados (incluyendo tanto al jefe de la misión como a los miembros del personal diplomático, administrativo, técnico o de servicios de la misma).

- Miembros de las oficinas consulares de otros Estados (incluyendo tanto al jefe de éstas como al funcionario o el personal de servicios adscritos a ellas, con excepción de los vicecónsules honorarios o los agentes consulares honorarios y el personal dependiente de ellos).
- Titulares de cargo o empleo oficial de otros Estados (como miembros de las delegaciones y las representaciones permanentes acreditadas ante organismos internacionales o que formen parte de delegaciones o misiones de observadores en el extranjero).
- Funcionarios en activo que ejerzan cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular.

Ahora bien, estos supuestos se exceptúan de la calificación como contribuyentes del IRNR, en primer lugar, cuando dichas personas no sean funcionarios en activo o titulares de cargo o empleo oficial y tuvieran su residencia habitual en España con anterioridad a la adquisición de cualquiera de las circunstancias anteriormente enumeradas, y en segundo lugar, en el caso de los cónyuges no separados legalmente o los hijos menores de edad, cuando tuvieran su residencia habitual en España con anterioridad a la adquisición por el cónyuge, el padre o la madre de las condiciones enumeradas con anterioridad.

En cambio, se consideran contribuyentes del IRPF las personas físicas de nacionalidad española, su cónyuge no separado legalmente y sus hijos menores de edad que residan en el extranjero por su condición de miembros de misiones diplomáticas o de oficinas consulares de España en el extranjero, titulares de cargo o empleo oficial del Estado español y funcionarios en activo que ejerzan cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular.

2) El sustituto

Por último, debe señalarse que los contribuyentes del IRNR no tienen una vinculación mínimamente duradera con el territorio español; incluso pueden obtener rentas sin haber estado nunca en el mismo. Por ello, como puede serles más fácil dejar de cumplir con sus obligaciones tributarias, el legislador español ha establecido otros elementos personales, como el sustituto, el responsable o el retenedor, cuya finalidad es la de garantizar el cumplimiento de tales obligaciones. En esta línea, se sitúa también la previsión del legislador de que los no residentes designen en algunos casos, de forma voluntaria, a un representante que en su nombre presente las declaraciones, pague los impuestos o solicite las correspondientes devoluciones.

En este punto, conviene destacar que, técnicamente, actúan como sustitutos los residentes que satisfacen rentas sometidas a gravamen cuando el importe de la retención que practican coincide con la cuota del IRNR.

Lectura recomendada

N. Carmona Fernández (1999). *Todo sobre el impuesto sobre la renta de los no residentes*. Barcelona: Praxis.

La previsión derogada del artículo 33 del TRLIRNR

Este precepto, derogado por la Ley 4/2008, de supresión de gravamen del impuesto sobre el patrimonio, disponía que las entidades gestoras del mercado de deuda pública, en anotaciones en cuenta, debían retener e ingresar en el Tesoro, como sustitutos del contribuyente, el importe del impuesto correspondiente a los rendimientos de las letras del Tesoro y otros valores de deuda pública obtenidos por no residentes en España sin EP (en la medida que no era aplicable la exención que sobre dichos rendimientos preveía la normativa reguladora del IRNR).

2.2. El responsable

⁽¹³⁾Art. 9 TRLIRNR.

El **responsable** desempeña en este impuesto¹³ un papel importante, ya que no sólo cumple la función de garantizar el pago, sino que sirve también para controlar y someter a gravamen efectivo las rentas obtenidas por los no residentes.

El responsable del tributo

El responsable es el sujeto que, por mandato legal, se coloca junto al obligado tributario para el pago de sus deudas tributarias (art. 41 LGT). Es decir, en el caso de que el obligado tributario (contribuyente, retenedor, sustituto...) no pague por el motivo que sea sus deudas tributarias, será el responsable quién deba hacerse cargo de dichas deudas mediante el procedimiento correspondiente (arts. 174 a 176 LGT). Una vez que el responsable haya satisfecho la deuda, podrá reclamar, en la esfera privada, la cuantía correspondiente al obligado tributario inicial.

La responsabilidad puede ser solidaria o subsidiaria. En el primer caso, la Administración puede exigir el pago al obligado tributario o al responsable cuando ha finalizado el período de pago voluntario sin que se haya producido el ingreso de la deuda. En el segundo caso, para exigir el pago al responsable subsidiario, la Administración debe haber intentado cobrar sin éxito la deuda al obligado tributario inicial en el correspondiente procedimiento de apremio.

En el IRNR se recogen los siguientes **supuestos** de responsabilidad solidaria:

a) En primer lugar, tienen la condición de responsables solidarios del pago de las deudas tributarias del no residente correspondientes a los rendimientos que haya satisfecho o a las rentas de los bienes o los derechos cuyo depósito o gestión tenga encomendado, respectivamente:

- El pagador de los rendimientos devengados sin mediación de EP. En estos casos, la Administración puede prescindir del procedimiento legalmente establecido para exigir el pago al responsable. Un ejemplo frecuente es el del arrendamiento de bienes inmuebles situados en España que son de titularidad de no residentes, cuyos rendimientos son abonados por particulares.
- El depositario o gestor de los bienes o los derechos no afectos a un EP.

La simple mediación de pago

El abono de una cantidad por cuenta y orden de un tercero no se considera satisfacción de un rendimiento a estos efectos.

Ejemplo

El Sr. Menéndez, un inversor con residencia en Paraguay, es titular de unas acciones de una sociedad residente en España que están depositadas en una entidad financiera española. El Sr. Menéndez percibe los dividendos que generan dichas acciones mediante su notación en la cuenta que tiene abierta en la mencionada entidad financiera.

En este supuesto, el pagador del dividendo no tiene la consideración de responsable solidario, sino de retenedor del impuesto. Por el contrario, la entidad financiera, en calidad de depositaria de los dividendos, tiene la consideración de responsable solidario (art. 9.1 TRLIRNR).

No obstante, la responsabilidad no procederá cuando exista obligación de retener e ingresar a cuenta (sin perjuicio de las responsabilidades que puedan derivarse de la retención), lo que evidencia la función de garantía y control que cumple esta figura, tal como se ha señalado anteriormente. Así pues, cuando el pagador, depositario o gestor tenga la condición de retenedor, no existirá la responsabilidad solidaria, sino que deberá practicar e ingresar las retenciones o presentar la declaración negativa de retenciones cuando no proceda practicarlas.

b) Y, en segundo lugar, también se califican, como responsables solidarios del pago de las deudas tributarias correspondientes a los establecimientos permanentes de contribuyentes no residentes y a las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero que tengan presencia en territorio español, las personas que tengan su representación.

Cuando se trata tanto del pagador de rendimientos devengados sin mediación de establecimiento permanente, como del depositario o gestor de bienes o derechos no afectos a un establecimiento permanente y pertenecientes a personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, las actuaciones de la Administración tributaria podrán entenderse directamente con el responsable, al que será exigible la deuda tributaria, sin que sea necesario el acto administrativo previo de derivación de responsabilidad. En los restantes casos, sí que será preceptiva la emisión de dicho acto de derivación de responsabilidad.

2.3. Representante

Otro de los elementos personales del IRNR es el representante, quien, a pesar de que con el tiempo ha perdido importancia, en algunos supuestos es de obligado nombramiento.

En sus relaciones con la Administración tributaria, el contribuyente no residente debe nombrar, en los casos establecidos legalmente, a un **representante** que tenga residencia en España. Asimismo, tiene la obligación de comunicar el nombramiento del representante a la Administración tributaria. El incumplimiento de dichas obligaciones es sancionable¹⁴.

El representante puede ser tanto una persona física como una persona jurídica que tenga su residencia fiscal en España.

Obligación de practicar retención

Existe obligación de practicar retención, como norma general, cuando las rentas estén sujetas al impuesto. Por lo tanto, las entidades, los empresarios y los profesionales que satisfagan o abonen rentas a no residentes sin EP tienen la obligación de retener. Así pues, en el caso de los pagadores de rentas, la figura que adquiere hoy en día el protagonismo es la del retenedor, de manera que el responsable solidario queda en un segundo plano. Por ello, donde mayor trascendencia tiene la responsabilidad es en el caso del depositario o gestor.

⁽¹⁴⁾Art. 10 TRLIRNR.

La mencionada obligación de nombrar representante opera solamente en los siguientes **supuestos**:

- Cuando actúe mediante establecimiento permanente. En este caso, como se acaba de ver, el representante responderá solidariamente del pago de las deudas tributarias correspondientes al mismo.
- Cuando se trate de una entidad en régimen de atribución de rentas constituida en el extranjero con presencia en territorio español. Asimismo, el representante de la entidad se considera responsable solidario del pago de las deudas tributarias correspondientes a la misma.
- Cuando efectúe prestaciones de servicios, asistencia técnica, obras de instalación o montaje derivadas de contratos de ingeniería y, con carácter general, de actividades o explotaciones económicas en España sin mediación de EP.
- En los casos en los que lo requiera la propia Administración tributaria debido a la cuantía y las características de la renta obtenida en territorio español por el contribuyente.

En este contexto, el artículo 47 de la LGT impone el nombramiento de representante a los no residentes “cuando operen en España por medio de un establecimiento permanente, cuando lo establezca expresamente la normativa tributaria o cuando, por las características de la operación o la actividad realizada, o por la cuantía de la renta obtenida, así lo requiera la Administración tributaria”.

- Igualmente, debe nombrarse representante en los casos de residentes en países o territorios con los que no exista un intercambio efectivo de información tributaria, cuando sean titulares de bienes ubicados o de derechos que se cumplan o se ejerciten en territorio español, excluidos los valores negociados en mercados secundarios oficiales.

Ahora bien, no debe olvidarse que, de forma voluntaria, los contribuyentes pueden nombrar, en cualquier caso, a un representante que los asista en su comunicación y actuación ante la Administración tributaria.

La comunicación del nombramiento de representante debe realizarse en la delegación en la que se haya de presentar la declaración del impuesto, y dicha comunicación se ha de acompañar de la aceptación expresa del representante.

La acreditación de la representación puede realizarse:

Por cualquier medio válido en derecho que permita una constancia fehaciente (documento privado con firma legitimada notarialmente o documento público), y son válidos también a estos efectos los documentos normalizados aprobados por la AEAT y disponibles en Internet.

Mediante comparecencia ante el órgano administrativo competente.

Obligación de nombrar representante

La obligación de nombrar representante obedece, en los tres primeros supuestos, a la existencia de una actividad económica en la que se pueden deducir gastos y en la que pueden existir ciertas obligaciones formales. De ahí la necesidad de que exista un representante residente que se relacione con la Administración tributaria y con el no residente.

El **incumplimiento** de la obligación de nombrar representante se califica como una infracción grave y es sancionable con una multa de 2.000 euros (si bien su importe podrá reducirse en un 25%). Dicha multa será de 6.000 euros cuando se trate de contribuyentes residentes en países o territorios en los que no exista un efectivo intercambio de información¹⁵.

(15) Art. 188.3 LGT.

Asimismo, cuando se produzca dicho incumplimiento, la Administración tributaria podrá considerar representante del establecimiento permanente o del contribuyente a quien figure como tal en el Registro Mercantil. Si no hubiese representante nombrado o inscrito, o fuera persona distinta de quien esté facultado para contratar en nombre de aquéllos, la Administración tributaria podrá considerar como tal a este último. Y en los casos de contribuyentes residentes en países o territorios en los que no exista un intercambio efectivo de información, la Administración tributaria puede considerar que su representante es el depositario o el gestor de los bienes o los derechos.

2.4. Domicilio fiscal

La normativa del IRNR¹⁶ determina un **domicilio fiscal** en España para los no residentes a fin de facilitar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

(16) Art. 11 TRLIRNR.

La normativa distingue diversos **supuestos**:

- Cuando operen en España mediante un EP, se considerará domicilio fiscal el lugar en el que radique la efectiva gestión administrativa y la dirección de sus negocios en España. Si no es posible determinar el domicilio aplicando este criterio, se atenderá al lugar en el que radique el mayor valor del inmovilizado.
- Cuando operen en España sin EP y obtengan rentas (rendimientos o ganancias patrimoniales) derivadas de bienes inmuebles, el domicilio fiscal coincidirá con el de su representante y, en su defecto, se considerará como tal el lugar de situación del inmueble correspondiente.
- En los demás supuestos en los que operen sin EP, el domicilio fiscal coincidirá con el del representante y, en su defecto, con el del responsable solidario. Por lo tanto, en aquellos casos en los que no se haya designado a un representante, las notificaciones practicadas en el domicilio fiscal del responsable solidario producirán los mismos efectos que si se hubieran practicado directamente al contribuyente.

Lectura recomendada

C. M. López Espadafor (1995). *Fiscalidad internacional y territorialidad del tributo*. Madrid: McGraw-Hill.

Por último, según dispone el artículo 11.2 del TRLIRNR, 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. Asimismo, cuando no hayan designado representante los contribuyentes que residan en países o territorios con los que no exista un intercambio efectivo de información tributaria, tendrán la misma validez las notificaciones practicadas en el lugar de situación de cualquiera de los bienes inmuebles de su titularidad.

2.5. Retenedor

Cuando la residencia fiscal de un contribuyente se sitúa fuera del territorio español y no se posee un EP en territorio español, la efectiva exacción del IRNR se hace recaer sobre el retenedor del impuesto como medida de garantía de cobro del tributo.

Con carácter general, las personas que satisfagan rendimientos a los **no residentes sin EP** están obligadas a retener e ingresar una cantidad que suele coincidir con el importe del impuesto definitivo que debe pagar el no residente. En estos casos¹⁷, el contribuyente queda exonerado del deber de autoliquidar el impuesto.

⁽¹⁷⁾Art. 31 y art. 28.3 TRLIRNR.

Por consiguiente, la detracción del impuesto en la que consiste la retención tiene un carácter definitivo, ya que no se retiene una cantidad a cuenta de un tributo, sino que se retiene una cantidad generalmente coincidente con el impuesto definitivo. De esta forma, el legislador encuentra una garantía personal para el cobro efectivo del impuesto, dado que el contribuyente se encuentra fuera de su ámbito territorial de competencias.

Están **obligados a retener** o ingresar a cuenta respecto de las rentas sujetas al IRNR¹⁸, abonadas a no residentes sin EP, que satisfagan:

⁽¹⁸⁾Art. 31.1 TRLIRNR.

- Las entidades residentes en España (incluidas las entidades en régimen de atribución de rentas).
- Las personas físicas residentes en España que realicen actividades económicas (empresarios y profesionales).
- Los contribuyentes del IRNR con EP.
- Los contribuyentes del IRNR sin EP respecto de los rendimientos del trabajo que satisfagan, así como respecto de otros rendimientos sometidos a retención que constituyan gasto deducible para la obtención de rentas derivadas de prestaciones de servicios, asistencia técnica, obras de instalación o montaje derivadas de contratos de ingeniería y, en general, de actividades o explotaciones económicas realizadas en España.

Por consiguiente, los contribuyentes del IRNR sin EP deberán practicar siempre retención en relación con los rendimientos del trabajo que satisfagan con independencia de que tengan o no consideración de gasto deducible. En cambio, cuando se trate del resto de rendimientos que abonen, solamente deberán practicar la correspondiente retención cuando los mismos constituyan un gasto deducible.

- Las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero que tengan presencia en España.
- El representante que actúe en nombre de una entidad aseguradora que opere en régimen de libre prestación de servicios respecto de las operaciones realizadas en territorio español.
- En las operaciones sobre activos financieros, las personas o las entidades que deban efectuarla, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 76.2.b del RIRPF: en el caso de amortización o reembolso de activos, la entidad emisora; en la transmisión de activos, la entidad financiera que actúe por cuenta del transmitente, y en cualquier otro caso, el fedatario público.
- En las transmisiones de valores de deuda del Estado, la entidad gestora del mercado de deuda pública que intervenga en la operación.
- En los reembolsos de las participaciones de fondos de inversión, las sociedades gestoras.
- En los premios, la persona o la entidad que los satisfaga.

Las **rentas sujetas a retención**, con carácter general, son las rentas sujetas al impuesto (tanto rendimientos como ganancias).

Ahora bien, la normativa¹⁹ recoge una serie de **excepciones** a la obligación de retener. No existe obligación de retener, entre otras, respecto de las siguientes rentas:

- Rentas exentas a tenor de lo establecido en el artículo 14 del TRLIRNR, sin perjuicio de la obligación de declarar. En estos casos, como las rentas están exentas, no tiene sentido practicar una retención que posteriormente puede ser objeto de una solicitud de devolución. No obstante, sí que existe obligación de practicar retención o ingreso a cuenta en los casos de los dividendos y las participaciones en beneficios a los que se refiere el artículo 14.1 (letras *j*, *k* y *l*) del TRLIRNR. En cambio, no existe obligación de presentar declaración en los casos de rendimientos derivados de la deuda pública obtenidos sin mediación de EP en España, a los que se refiere el artículo 14.1.d del TRLIRNR.
- Rentas exentas en virtud de convenio para evitar la doble imposición, sin perjuicio de la obligación de declarar. Al igual que en el supuesto anterior,

Empresarios y profesionales

Los empresarios y profesionales, como es lógico, sólo practicarán retención respecto de las rentas que satisfagan en el ejercicio de sus actividades, no respecto de las abonadas dentro de su ámbito particular.

Misiones diplomáticas

No están obligadas a practicar retención o ingreso a cuenta las misiones diplomáticas o las oficinas consulares en España de Estados extranjeros.

⁽¹⁹⁾Art. 31.4 TRLIRNR y art. 10 RIRNR.

no tiene sentido practicar una retención que, con posterioridad, puede ser objeto de una solicitud de devolución.

- Rentas abonadas a contribuyentes sin EP cuando se acredite el pago del impuesto o la procedencia de la exención. Es decir, el contribuyente no residente tiene derecho a declarar y pagar su impuesto. Si se acredita esta circunstancia, no existirá obligación de retener.

Acreditación del pago o de la exención

La acreditación del pago se efectuará mediante la declaración del impuesto correspondiente a las rentas satisfechas presentada por el contribuyente o su representante, mientras que, en el caso de las exenciones, la acreditación se realizará por medio de los documentos justificativos del cumplimiento de las circunstancias que determinan la procedencia de su aplicación, sin perjuicio de la obligación de declarar.

Observación

Ahora bien, en la práctica, no es fácil que el contribuyente pueda acreditar el pago del impuesto antes de que se le practique la retención.

- El rendimiento derivado de la distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones o de la reducción de capital. Ahora bien, debe practicarse retención o ingreso a cuenta en los casos de reducción de capital social con devolución de aportaciones y distribución de la prima de emisión de acciones previstos en el artículo 75.3.h, párrafo 2.º, del RIRPF.
- Las rentas a las que se refiere el artículo 108.1.c de la LIS, esto es, los beneficios distribuidos con cargo a las rentas exentas cuando el perceptor es una entidad o persona física no residente en territorio español (pues se consideran no obtenidos en territorio español).
- Ganancias patrimoniales. No obstante, sí que existirá obligación de retener, respecto de los premios derivados de la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias; la transmisión de bienes inmuebles situados en territorio español en el caso de no residentes sin mediación de EP, y las rentas derivadas de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de instituciones de inversión colectiva (salvo las procedentes de participaciones en los fondos de inversión colectiva, regulados en el artículo 49 del Reglamento de la Ley 35/2003, de instituciones de inversión colectiva, aprobado por el Real Decreto 1309/2005, de 4 de noviembre). En el primer y el tercer caso, el importe de la retención es coincidente con el impuesto; en el segundo caso, el importe de la retención es del 3% de la contraprestación acordada.
- Las rentas recogidas en los párrafos *b* (salvo las obtenidas a través de países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales), *c*, *e*, *f* y *h* del apartado 3 del artículo 73 del RIRPF: rendimientos de los valores emitidos por el Banco de España que constituyan instrumentos reguladores de intervención en el mercado monetario y rendimientos de las letras del Tesoro; primas de conversión de obligaciones en acciones; rendimientos derivados de la transmisión o el reembolso de activos financieros con rendimiento explícito, y premios de juegos organizados al amparo de lo

previsto en el Real Decreto Ley 16/1977, de 25 de febrero, así como aquellos cuya base de retención no supere los 300 euros.

Respecto al **nacimiento de la obligación de retener**, debe señalarse que es coincidente, en términos generales, con el momento del devengo del impuesto, regulado en el artículo 27 del TRLIRNR²⁰.

En relación con el **importe de la retención**, debe ser una cantidad equivalente a la deuda tributaria que se derive del propio impuesto (art. 31.2 TRLIRNR) para los contribuyentes que actúen sin mediación de EP o bien de las disposiciones de un convenio para evitar la doble imposición. En estos casos, el no residente queda eximido de la obligación de declarar el impuesto.

Sin embargo, el retenedor no podrá tener en cuenta los siguientes gastos o deducciones (que sí que son aplicables al calcular el impuesto): los gastos de personal, aprovisionamiento y suministro en los casos de actividades económicas sin EP, la cuota del gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes y la deducción por donativos).

El retenedor está obligado a presentar el modelo correspondiente y un resumen anual²¹.

Por último, hay que tener en cuenta que se recogen algunos supuestos que presentan **especialidades** en materia de retenciones:

a) El primero de ellos tiene lugar en las **transmisiones de bienes inmuebles** situados en España realizadas por no residentes que no efectúan en territorio español ninguna actividad económica por medio de un EP. El adquirente está obligado a retener e ingresar el 3% del precio acordado, a título de pago a cuenta del impuesto que corresponde pagar al transmitente, como consecuencia de la existencia de una ganancia patrimonial²².

⁽²⁰⁾Art. 12 RIRNR.

Obligación de retener

A diferencia de otros impuestos, como el IRPF o el IS, en el IRNR la obligación de retener nace no en el momento en el que se abonan las rentas sujetas a retención, sino en el momento en el que se devenga el impuesto. Ello puede obedecer a que el IRNR es un impuesto de devengo instantáneo, mientras que el IRPF y el IS son impuestos de devengo periódico.

⁽²¹⁾Art. 31.5 TRLIRNR.

⁽²²⁾Art. 25.2 TRLIRNR.

Transmisiones de bienes inmuebles por no residentes

El retenedor, que puede ser tanto persona física (empresario, profesional o un particular) como persona jurídica, deberá ingresar el importe retenido en el plazo de un mes a partir de la transmisión.

El no residente deberá declarar e ingresar el impuesto definitivo en un plazo de tres meses a partir de la finalización del plazo de ingreso de la retención.

El adquirente del bien queda liberado de su obligación de retener en los siguientes supuestos:

- cuando el transmitente acredite suficientemente su sujeción al IRPF mediante certificación expedida por el órgano competente de la Administración tributaria;
- en los supuestos de aportaciones de bienes inmuebles, en la constitución o el aumento de capitales de sociedades residentes en territorio español, y
- en las transmisiones a título lucrativo, ya que en estos casos no existe contraprestación.

El bien inmueble transmitido queda afecto al pago del importe que resulte menor entre la retención y el impuesto correspondiente.

Ejemplo

El Sr. Méndez, residente en Suiza, posee un apartamento en Murcia. En el año 2008 lo trasmite al Sr. Fernández, que reside habitualmente en Madrid, por un importe de 150.000 euros. La ganancia patrimonial obtenida ha sido de 70.000 euros y el impuesto que debe pagar asciende a 12.600 euros.

El Sr. Fernández, como adquirente del apartamento, está obligado a practicar una retención del 3% de la contraprestación. Por consiguiente, el importe de la retención será de 4.500 euros (150.000 × 3%).

Si el Sr. Fernández no practicara la correspondiente retención, el bien inmueble quedaría afecto al pago del impuesto (12.600 euros), sin perjuicio de las sanciones que procedan por el incumplimiento de la obligación de retener.

b) El segundo supuesto especial afecta a los **trabajadores por cuenta ajena en caso de cambio de residencia**. Se trata de un procedimiento voluntario²³ que pueden utilizar los trabajadores, con motivo de la prestación de trabajo en otro país, a fin de anticipar los efectos de un cambio de residencia al extranjero en las retenciones sobre los rendimientos del trabajo cuando el pagador es un residente o un no residente con EP en territorio español.

⁽²³⁾Art. 32 TRLIRNR.

En efecto, aquellos trabajadores que vayan a adquirir la condición de contribuyentes del IRNR con motivo de su desplazamiento al extranjero pueden comunicarlo a la Administración tributaria mediante el modelo correspondiente, dejando constancia de la fecha de salida del territorio español. La Administración tributaria expedirá a los trabajadores un documento para su entrega al empleador, para que el pagador de los rendimientos del trabajo pueda considerarlos como contribuyentes de este impuesto y les aplique las retenciones por el IRNR a partir de la fecha indicada en tal documento. Dicho documento extiende sus efectos, como máximo, a dos años naturales (el del desplazamiento y el siguiente, o si no es posible computar el año del desplazamiento, los dos inmediatos siguientes).

El trabajador deberá acreditar la existencia de datos objetivos en la relación laboral que hagan previsible que permanecerá más de 183 días durante el año del desplazamiento o, en su defecto, en el siguiente en el país extranjero como consecuencia de la prestación de trabajo. Dicha acreditación se realizará mediante un documento justificativo emitido por el pagador de los rendimientos del trabajo en el que se reconozca la relación laboral con el trabajador, el país de desplazamiento, la duración del contrato, la fecha de comienzo de la prestación del trabajo en el extranjero, la duración del desplazamiento y la fecha previsible de finalización del mismo.

A pesar de la utilización de este procedimiento, el contribuyente está obligado a acreditar su nueva residencia fiscal ante la Administración tributaria.

Por otra parte, debe mencionarse que se prevé un procedimiento similar para los trabajadores por cuenta ajena que, no siendo contribuyentes por el IRPE, vayan a adquirir dicha condición con motivo de su desplazamiento a territorio español.

En este caso, el contribuyente, junto con la comunicación a la Administración tributaria española, debe presentar un documento justificativo del pagador de los rendimientos del trabajo en el que consten expresamente el reconocimiento de la relación laboral con el trabajador, la fecha de comienzo de la prestación del trabajo en territorio español, el centro de trabajo y la dirección del mismo, la duración del contrato y la intención del pagador de que el trabajador preste su trabajo, como mínimo, durante un período de tiempo superior a 183 días durante el año natural en el que está comprendida la fecha de comienzo de la prestación del trabajo en territorio español o, en su defecto, que ese período mínimo de permanencia se producirá en el año natural siguiente.

3. Rentas obtenidas mediante establecimiento permanente

El tratamiento fiscal de los no residentes en España se establece en atención a si actúan o no en territorio español mediante establecimiento permanente, de manera que existen notables diferencias en ambos casos que permiten afirmar que estamos en presencia de dos regímenes tributarios para la determinación de la base imponible del IRNR.

La obtención de rentas por el **no residente mediante establecimiento permanente** se sujeta a gravamen en el IRNR por todas las rentas obtenidas en España, con independencia del lugar en el que se hayan generado (siempre y cuando puedan imputarse al EP). Así pues, el régimen se asemeja al de las entidades residentes en territorio español, aunque también presenta notables diferencias en determinados aspectos con respecto a este régimen. En cambio, si se actúa sin mediación de EP, se tributa de forma separada por cada devengo total o parcial de renta sujeta a gravamen.

Así pues, resulta decisivo determinar el **concepto de establecimiento permanente**, que equivale, tal como lo recogen los convenios para evitar la doble imposición, a un lugar fijo de negocio mediante el que una empresa realiza toda o parte de su actividad.

Artículo 5 del Convenio hispano-alemán para evitar la doble imposición

A título de ejemplo, a continuación se transcribe el artículo 5 (relativo al EP) del Convenio hispano-alemán para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, publicado en el *Boletín Oficial del Estado* de 8 de abril de 1968:

“1. La expresión «establecimiento permanente» significa un lugar fijo de negocios en el que una empresa efectúe toda o parte de su actividad.

2. La expresión «establecimiento permanente» comprende, en especial:

- a) las sedes de dirección,
- b) las sucursales,
- c) las oficinas,
- d) las fábricas,
- e) los talleres,
- f) las minas, canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales y
- g) las obras de construcción o de montaje cuya duración exceda de doce meses.

3. El término «establecimiento permanente» no comprende:

- a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
- b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;
- c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;

d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información por otra empresa, y

e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de hacer publicidad, suministrar información, realizar investigaciones científicas o desarrollar otras actividades similares que tengan carácter preparatorio o auxiliar, siempre que estas actividades se realicen para la propia empresa.

4. Una persona que actúe en un Estado contratante por cuenta de una empresa del otro Estado contratante, salvo que se trate de un agente independiente comprendido en el párrafo 5, se considera que constituye establecimiento permanente en el Estado primeramente mencionado si tiene y ejerce habitualmente en este Estado poderes para concluir contratos en nombre de la empresa, a menos que sus actividades se limiten a la compra de bienes o mercancías para la misma.

5. No se considera que una empresa de un Estado contratante tiene establecimiento permanente en el otro Estado contratante por el mero hecho de que realice actividades en este otro Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro mediador que goce de un estatuto independiente, siempre que estas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.

6. El hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante o que realice actividades en este otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera) no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.”

En cambio, la normativa española²⁴ ofrece un concepto más amplio que el recogido en los convenios para evitar la doble imposición, al entender que el no residente actuará en España por medio de establecimiento permanente:

⁽²⁴⁾Art. 13.1.a TRLIRNR.

- Cuando disponga en España, por cualquier título, de forma continuada o habitual, de instalaciones o **lugares de trabajo** de cualquier índole en los que se realice la totalidad o parte de su actividad. En concreto, se considera que constituyen establecimiento permanente las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias, o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses.
- Cuando actúe en España por medio de un **agente** autorizado para contratar en nombre y por cuenta de la persona o la entidad no residente, siempre que ejerza con habitualidad dichos poderes.

Ejemplo

El Sr. Téllez, residente en Namibia, Estado con el que España no tiene suscrito ningún convenio para evitar la doble imposición, es titular de un bien inmueble situado en Toledo que arrienda durante todo el año.

En este caso, no se considera que el Sr. Téllez opere en España mediante un establecimiento permanente, ya que el simple arrendamiento de bienes inmuebles no constituye ninguno de los supuestos conceptuados como establecimiento permanente por la normativa interna (art. 13.1.a TRLIRNR).

El Sr. Téllez, residente en Namibia, Estado con el que España no tiene suscrito ningún convenio para evitar la doble imposición, es titular de una explotación agraria en Toledo.

En cambio, en este supuesto, sí que se entiende que el Sr. Téllez opera en España mediante un establecimiento permanente, ya que las explotaciones agrícolas tienen tal consideración (art. 13.1.a TRLIRNR).

Las principales **características** de un EP, tal como se desprende del IRNR, son las siguientes:

- Se trata de un concepto a efectos fiscales exclusivamente.
- Carece de personalidad jurídica diferenciada, que, en cambio, sí que está atribuida a la persona o la entidad residente. De lo contrario, se trataría de una filial radicada en España y, como tal, estaría sujeta a gravamen por el impuesto sobre sociedades.
- Es irrelevante la condición de persona física o jurídica del no residente.
- Se aplica el principio de atribución de rentas a los efectos de determinación de la base imponible, siguiendo las normas de empresa separada.
- Se produce una personalización del EP que origina una tributación parecida a la de los residentes.
- En los supuestos de existencia de una pluralidad de EP en el mismo Estado de una misma entidad, se aplica el principio de tributación independiente.

Pluralidad de establecimientos permanentes

Si una entidad dispone de más de un EP en España, cada uno de ellos tributará de forma independiente cuando concurren las siguientes circunstancias: que realicen actividades claramente diferenciables y que su gestión se lleve de modo separado (por lo tanto, tendrán un NIF propio cada uno y una denominación diferente). No se permite, según el artículo 17 del TRLIRNR, la compensación de rentas entre EP distintos.

- Habrá regímenes especiales en atención a las características del EP.

En cuanto a las **rentas imputables** al establecimiento permanente, son las siguientes²⁵:

Lectura recomendada

E. Albi Ibáñez; J. A. Rodríguez Ondarza; J. J. Rubio Guerrero (1989). *Tributación de los no residentes en España*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

⁽²⁵⁾Art. 16 TRLIRNR.

- Rendimientos de las actividades o las explotaciones económicas desarrolladas por el establecimiento permanente.
- Rendimientos derivados de elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente.
- Ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente.

En particular, se consideran elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente:

- Los vinculados fundamentalmente al desarrollo de la actividad que constituye su objeto.
- Los transmitidos dentro de los tres períodos impositivos siguientes al de la desafectación.
- Los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad cuando el establecimiento permanente sea una sucursal registrada en el Registro Mercantil y se cumplan una serie de requisitos determinados reglamentariamente: que los activos se reflejen en los estados contables del EP y que, tratándose de un EP que pueda considerarse sociedad dominante, el mismo disponga de la organización de medios materiales y personales para dirigir y gestionar tales participaciones.

La **base imponible** del EP está formada por la totalidad de la renta imputable al mismo, con independencia del lugar en el que se haya generado u obtenido. Se prevén tres regímenes para la determinación de la base imponible: el general, el de los establecimientos permanentes que no cierren un ciclo mercantil completo, y el de los establecimientos permanentes con actividad de duración limitada en el tiempo²⁶.

⁽²⁶⁾Art. 18 TRLIRNR.

De acuerdo con el régimen general de determinación de la base imponible, ésta se fija conforme a las disposiciones del régimen general del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, con las siguientes **especialidades**:

a) No son deducibles, generalmente, los pagos que el EP efectúe a la casa central o a otro de sus establecimientos permanentes en concepto de cánones, intereses, comisiones o servicios de asistencia técnica, y por el uso o la cesión de bienes o derechos.

b) Es deducible la parte de los gastos de dirección y generales de administración imputados por la casa central al EP siempre que tengan reflejo en los estados contables del EP y se imputen de forma continuada y racional.

Gastos de dirección y generales de administración imputados por la casa central

El principal problema que plantea este tipo de gastos es determinar qué conceptos pueden incluirse en esta definición genérica. Al respecto, la Administración ha admitido un criterio amplio. Los requisitos que deben cumplir tales gastos para ser deducibles son los siguientes: han de estar reflejados en los estados contables del EP; deben constar, mediante memoria informativa presentada con la declaración, de los importes, los criterios y los módulos de reparto, y finalmente, tiene que haber racionalidad y continuidad de los criterios de imputación adoptados.

Por otra parte, es posible que los contribuyentes sometan a la Administración tributaria propuestas de valoración de la parte de los gastos de dirección y generales de administración que sean deducibles.

c) No es deducible el coste de los capitales propios (intereses y otras cargas financieras) del no residente afectos al EP.

Es aplicable el régimen de compensación de bases imponibles negativas con las positivas del propio EP (dieciocho años). Sin embargo, en aplicación del principio de contabilidad separada, no se pueden compensar las bases imponibles negativas de un EP con las positivas de otro EP del mismo no residente.

En cuanto a **los otros dos regímenes de determinación de la base imponible**, en primer lugar, se encuentran los EP que no cierran un período mercantil completo, esto es, los EP que destinan a su propio uso productos o servicios obtenidos en la instalación que poseen en España, sin que exista contraprestación alguna (no trabajan para terceros, sino para la casa central u otros EP de la misma). En este caso, la base imponible se calcula de acuerdo con las normas sobre operaciones vinculadas a los ingresos y a los gastos, de manera que será la diferencia entre ingresos y gastos así determinados. No obstante, existe un régimen subsidiario para calcular la base imponible consistente en la aplicación de un porcentaje fijado por el Ministerio de Economía y Hacienda sobre la totalidad de los gastos, en el que no es posible aplicar deducciones y bonificaciones.

Y, en segundo lugar, se encuentran los EP cuya actividad consiste en obras de construcción, instalación o montaje de duración superior a seis meses, en actividades o explotaciones económicas de temporada o estacionales, y en actividades de explotación de recursos naturales. Estos EP pueden optar entre determinar su base imponible conforme al régimen general establecido para los EP o bien conforme al régimen de tributación de las entidades no residentes sin EP.

Por otro lado, debe tenerse en cuenta que la base imponible de las rentas obtenidas mediante establecimiento permanente situado en territorio español, en el caso de ser **transferidos al extranjero o cese en su actividad**, se determinará por la diferencia entre el valor de mercado y el valor contable de los elementos afectos al establecimiento.

Lectura recomendada

F. Serrano Antón (dir.) (2005). *Fiscalidad internacional*. Madrid: Centro de Estudios Financieros.

Por lo que respecta al **tipo de gravamen** aplicable a los establecimientos permanentes, se equipara al que corresponda con arreglo a la normativa del impuesto sobre sociedades (un 28% en 2015 y un 25% en 2016)²⁷.

(27) Art. 19.1 TRLIRNR

Regulación anterior del tipo de gravamen

Hasta 2014 y desde 2008, con carácter general el tipo de gravamen era del 30% (tipo que coincidía con el general del IS). Ahora bien, si la actividad del EP consistía en la investigación y explotación de hidrocarburos, el tipo era del 35% (Art. 19 y DA 2.ª TRLIRNR).

Gravamen complementario

Por otra parte, se prevé un gravamen complementario del 19% a las rentas de los EP transferidas al extranjero, con la finalidad de igualar la tributación de los EP a las filiales de sociedades extranjeras (principio de neutralidad). No obstante, desde el 1 de enero de 2012 y hasta el 31 de diciembre de 2014, el tipo pasó a ser del 21% (disposición adicional tercera TRLIRNR). En 2015 este gravamen es del 20% (art. 19.2 TRLIRNR).

El plazo de declaración de este gravamen es de un mes a partir de la fecha en la que tuvo lugar la transferencia de las rentas al extranjero.

Este gravamen complementario no se aplica sobre las rentas obtenidas en territorio español mediante EP por entidades que tengan su residencia fiscal en otro Estado miembro de la UE (salvo que se trate de un país o un territorio considerado como paraíso fiscal) o que tengan su residencia en Estados con los que España haya suscrito un convenio para evitar la doble imposición (a no ser que en el mismo se establezca lo contrario), siempre a título de reciprocidad.

En cuanto a las **deducciones**, los EP podrán aplicar a su cuota íntegra, en las mismas condiciones que los contribuyentes por el impuesto sobre sociedades, las siguientes deducciones y bonificaciones²⁸:

(28) Art. 19 TRLIRNR.

- Deducción para evitar la doble imposición: interna e internacional.
- Bonificaciones: de las rentas obtenidas en Ceuta y Melilla, por actividades exportadoras y de prestación de servicios públicos locales, por rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en Canarias...
- Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades: por la realización de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica; por el fomento de las tecnologías de la información y la comunicación; por inversión para la protección del medio ambiente; por actividades de exportación; por inversiones en bienes de interés cultural, producciones cinematográficas, edición de libros e inversiones medioambientales; por medidas de apoyo al sector del transporte; por gastos de formación profesional; por creación de empleo para trabajadores minusválidos; por inversión y gastos en locales dedicados al primer ciclo de educación infantil; por contribuciones empresariales a planes de pensiones de empleo o a mutualidades de previsión social; por inversiones en Canarias, y por donaciones a entidades sin fines de lucro.

Ejemplo

La empresa A, Ltd., con residencia en Mongolia, posee en Sevilla un establecimiento permanente. En 2011, el EP ha realizado unos servicios de acondicionamiento interior de un taller, por los que ha percibido 500.000 euros. Entre los gastos que ha soportado, figuran 20.000 euros de personal, 10.000 euros de materiales y 5.000 euros de suministros de electricidad y telefonía. Los pagos fraccionados realizados durante el ejercicio ascienden a 100.000 euros.

La sociedad mongola está sujeta a gravamen en España por el IRNR en la modalidad de rentas obtenidas mediante EP. Así pues, deberá tributar por la percepción de rendimientos de las actividades o las explotaciones económicas desarrolladas por el establecimiento permanente: los 500.000 euros por la prestación de los servicios de acondicionamiento interior de un taller (art. 16.1.a TRLIRNR).

La base imponible del IRNR será la que resulte de aplicar las normas previstas en la LIS, es decir, se partirá del resultado contable y se aplicarán los correspondientes ajustes fiscales, con los matices que recoge el artículo 18 del TRLIRNR para estos casos. Así pues, la base imponible será de 465.000 euros (500.000 – 20.000 – 10.000 – 5.000).

Sobre esta base imponible, tendremos que aplicar el tipo de gravamen del 30% con el fin de calcular la cuota íntegra (art. 19.1 TRLIRNR): $465.000 \times 30\% = 139.500 \text{ €}$

Por último, habrá que aplicar a la cuota resultante la deducción de los pagos fraccionados efectuados durante el ejercicio por el establecimiento permanente. En consecuencia, la cuota que se habrá de pagar será de 39.500 euros (139.500 – 100.000).

Gastos estimados y rendimientos imputados por operaciones internas de un establecimiento permanente

Se introduce una disposición que establece las reglas que se deben tener en cuenta en los casos en los que, por aplicación de lo establecido en un convenio para evitar la doble imposición internacional suscrito por España, se permita, a efectos de determinar la renta de un establecimiento permanente situado en territorio español, la deducción de los gastos estimados y rendimientos imputados por operaciones internas realizadas con su casa central o con alguno de sus establecimientos permanentes situados fuera del territorio español (disposición adicional sexta TRLIRNR):

- No es de aplicación el art. 18.1.a LIRNR, que establece que, para determinar la base imponible del establecimiento permanente, no serán deducibles los pagos que el establecimiento permanente efectúe a la casa central o a alguno de sus establecimientos permanentes 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 y sí serán deducibles los intereses abonados por los establecimientos permanentes de bancos extranjeros a su casa central o a otros establecimientos permanentes para la realización de su actividad.
- Se consideran rentas obtenidas en territorio español, sin mediación de establecimiento permanente, los rendimientos imputados a la casa central o a alguno de los establecimientos permanentes situados fuera del territorio español que se correspondan con los gastos estimados.
- Se devengará el impuesto correspondiente a los rendimientos imputados el 31 de diciembre de cada año.
- Obligación por parte del establecimiento permanente situado en territorio español de practicar retención e ingreso a cuenta por los rendimientos imputados.
- Aplicación del régimen de operaciones vinculadas (art. 18 LIS) a las operaciones internas realizadas por un establecimiento permanente situado en territorio español con su casa central o con alguno de sus establecimientos permanentes situados fuera del territorio español.

El período impositivo coincide con el ejercicio económico que se declare, sin que pueda exceder de doce meses. El impuesto se devenga el último día del período impositivo²⁹.

⁽²⁹⁾Art. 20 TRLIRNR.

Los EP están sometidos al mismo régimen de **retenciones** que las entidades sujetas al IS por las rentas que perciban. Asimismo, los EP están obligados a efectuar **pagos fraccionados** a cuenta del impuesto en los mismos términos que las entidades sujetas al IS (deben efectuarse en los primeros veinte días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre). En consecuencia, los EP podrán deducir los pagos a cuenta del impuesto³⁰ satisfechos.

(30) Art. 23 TRLIRNR.

Los EP deberán presentar **declaración** por el impuesto en los mismos modelos y en los mismos plazos que las entidades residentes sujetas al impuesto sobre sociedades³¹. Es decir, habrán de presentar la declaración en los veinticinco días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo.

(31) Art. 21 TRLIRNR.

Por último, cabe destacar³² que los EP deben cumplir una serie de **obligaciones contables, registrales y formales**:

(32) Art. 22 TRLIRNR.

- Deben llevar contabilidad separada por las operaciones que realicen y los elementos patrimoniales afectos a la actividad que posean.
- Asimismo, deben cumplir el resto de las obligaciones contables, registrales y formales exigibles a las entidades residentes.
- Como se acaba de señalar, están obligados a practicar pagos fraccionados y retenciones e ingresos a cuenta, al igual que las entidades residentes.

Para finalizar, conviene realizar un **resumen de la tributación de no residentes con establecimiento permanente**:

- Los no residentes que actúan en España mediante establecimientos permanentes quedan sujetos a gravamen en nuestro territorio por todas las rentas que obtengan, con independencia del lugar del que provengan.
- Como regla general, la base imponible se determinará según las reglas generales del impuesto sobre sociedades, pero con algunas particularidades.
- El tipo de gravamen general es del 30% (a las rentas de establecimientos permanentes transferidas al extranjero se aplica adicionalmente una imposición complementaria del 19% —21% desde el 1 de enero de 2012 y hasta el 31 de diciembre de 2013—).
- Sobre la cuota íntegra se aplican deducciones (doble imposición, bonificaciones, deducciones para incentivar determinadas actividades previstas en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, pagos a cuenta...).

- La gestión del impuesto es muy similar a la gestión del impuesto sobre sociedades.

4. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente

Cuando la entidad no residente actúa **sin mediación de EP**, ya no se calcula el IRNR en atención a las normas generales del impuesto aplicable a los residentes, puesto que las rentas obtenidas son de difícil control, situación que se acentúa en el caso de la determinación de los gastos realizados, ya que éstos se producen fuera del territorio del Estado en el que se genera la renta.

En este contexto, las rentas obtenidas por los **no residentes sin mediación de EP**, tanto por personas físicas como por personas jurídicas, deben tributar de forma separada por cada devengo total o parcial de la renta sometida a gravamen, aplicándose un tipo impositivo sobre el importe íntegro percibido por el no residente.

Así pues, se trata de rentas de devengo instantáneo en las que la tributación debe ser **operación por operación**, de forma que se efectuarán tantas declaraciones del impuesto como devengos de rentas se produzcan (aunque, en su caso, se pueden presentar declaraciones colectivas).

En consecuencia, en primer lugar, no existe un cálculo previo de la renta del período impositivo, ni tampoco de la base liquidable, y en segundo lugar, no cabe la compensación entre las diversas rentas (ganancias y pérdidas de patrimonio). Por otra parte, para la determinación de la base imponible, del tipo de gravamen y del devengo, existen una serie de reglas diferenciadas en función del tipo de renta obtenida.

Las rentas sujetas a gravamen son tanto las rentas dinerarias como las rentas en especie. Resultan aplicables los supuestos de rentas por presunción de retribución previstos en el artículo 12 del TRLIRNR, al igual que la delimitación negativa respecto al impuesto sobre sucesiones y donaciones. Y en cuanto a la individualización de tales rentas, a los no residentes personas físicas les son aplicables los criterios que se recogen en el artículo 11 de la LIRPF.

Para la determinación de la **base imponible**, se atiende a las normas del IRPF cuando se trata de rendimientos y ganancias de patrimonio, y de conformidad con reglas específicas del IRNR en los casos de rentas derivadas de prestaciones de servicios, asistencia técnica, obras de instalación o montaje o, en general, de explotaciones económicas y operaciones de reaseguro. Con carácter general, la base imponible estará constituida por la cuantía íntegra devengada, es decir, sin deducción de gasto alguno, calculada de acuerdo con las normas del IRPF³³.

⁽³³⁾Art. 24 TRLIRNR.

Especialidades en el cálculo de la base imponible

La normativa contiene ciertas reglas para la determinación de la base imponible de los contribuyentes no residentes sin establecimiento permanente, distinguiendo entre personas físicas y jurídicas.

En el caso de los rendimientos procedentes de prestaciones de servicios, asistencia técnica, obras de instalación o montaje derivadas de contratos de ingeniería y, en general, de explotaciones económicas realizadas en España, son deducibles los gastos de personal (sueldos y cargas sociales del personal desplazado a territorio español o contratado en España) y de aprovisionamiento de materiales.

En el caso de rendimientos derivados de operaciones de reaseguro, la base imponible se compone de los importes de las primas cedidas, en reaseguro, al reasegurador no residente.

Cuando se trata de ganancias patrimoniales, la base imponible consiste, por cada alteración patrimonial, en la diferencia entre el valor de transmisión del elemento correspondiente y su valor de adquisición, salvo cuando sean adquisiciones a título lucrativo, por parte de entidades no residentes, en cuyo caso la base imponible es el valor normal de mercado del elemento así adquirido.

Y en el caso concreto de las ganancias patrimoniales a las que se refiere el artículo 13.1.i.3.º del TRLIRNR (derivadas, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a éstos), procedentes de la transmisión de derechos o participaciones en entidades residentes en países o territorios con los que no existe un intercambio efectivo de información, el valor de transmisión se determina atendiendo proporcionalmente al valor de mercado, en el momento de la transmisión, de los inmuebles situados en España o de los derechos de disfrute sobre tales bienes. Dichos bienes están afectos al pago del impuesto.

Para supuestos de ganancias patrimoniales obtenidas por no residentes por cambio de residencia por transmisión de acciones o participaciones que hayan tributado por el IRPF (art. 95.bis LIRPF: “impuesto a la salida”), a partir de 2015, se determina la forma de calcular la ganancia patrimonial correspondiente a la transmisión, precisando que se tomará como valor de adquisición el valor de mercado de las acciones o participaciones que se hubiera tenido en cuenta para calcular la ganancia patrimonial en el IRPF.

Por último, en los supuestos de renta imputada de bienes inmuebles situados en territorio español, se determina de acuerdo con las normas del IRPF, si se trata de personas físicas no residentes.

Especialidades para los contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la UE

Los contribuyentes personas físicas pueden deducirse los gastos previstos en la LIRPF y las entidades, los gastos previstos en la LIS, cuando acrediten 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.

En el caso de ganancias patrimoniales, la base imponible se determina aplicando a cada alteración patrimonial las normas previstas en la sección IV del capítulo II del título III y en la sección VI del título X, salvo el artículo 94.1.a, segundo párrafo, de la LIRPF.

Estas especialidades se aplican también a los contribuyentes residentes en un Estado miembro del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria.

Respecto a los **tipos impositivos** aplicables, con carácter general, el tipo impositivo es del 24%. No obstante, se introduce un tipo del 19% (20% para 2015) para los residentes en otros Estados de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria³⁴.

⁽³⁴⁾Art. 25.1 TRLIRNR

Tipos de gravamen anteriores

Desde el 1 de enero de 2012 y hasta el 31 de diciembre de 2014, el tipo general pasó a ser del 24,75% (disposición adicional tercera TRLIRNR).

Este tipo general se aplica a:

- los rendimientos de actividades económicas, con excepción de aquellos rendimientos que tributan por los tipos especiales, como es el caso de los derivados de operaciones de reaseguro y de entidades de navegación marítima;
- los rendimientos del trabajo, salvo aquellos a los que se aplican los tipos especiales;
- los cánones o regalías, salvo cuando deban tributar al 10%;
- los rendimientos del capital inmobiliario;
- las ganancias de patrimonio, con excepción de las que tributan al tipo del 19%;
- y los rendimientos del capital mobiliario, salvo los dividendos y los intereses que tributan al 19%.

Ahora bien, también se prevén determinados tipos reducidos para ciertas clases de rentas:

a) Dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en fondos propios de una entidad, el 19%. No obstante, desde el 1 de enero de 2012 y hasta el 31 de diciembre de 2014, el tipo pasó a ser del 21%; y en 2015 es del 20%.

b) Intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios, el 19%. No obstante, desde el 1 de enero de 2012 y hasta el 31 de diciembre de 2014, el tipo pasó a ser del 21%; y en 2015 es del 20%.

c) Las pensiones y los haberes pasivos percibidos por personas físicas no residentes, que son gravados de acuerdo con una escala (que va del 8% al 40%).

d) Los rendimientos del trabajo de personas físicas no residentes en territorio español, siempre que no sean contribuyentes del IRPE, que presten sus servicios en misiones diplomáticas y representaciones consulares de España en el extranjero, cuando no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de tratados internacionales, el 8%.

Lectura recomendada

M. S. Bokobo Moiche (2004). *Los cánones en el régimen tributario de los no residentes sin establecimiento permanente*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

e) Los rendimientos del trabajo percibidos por personas físicas no residentes en España en virtud de un contrato de duración determinada para trabajadores de temporada, el 2%.

f) Los rendimientos derivados de operaciones de reaseguro, el 1,5%.

g) Las entidades de navegación marítima o aérea residentes en el extranjero cuyos buques o aeronaves toquen territorio español, el 4%.

h) Las ganancias patrimoniales puestas de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales, el 19%. No obstante, desde el 1 de enero de 2012 y hasta el 31 de diciembre de 2014, el tipo pasó a ser del 21%; y en 2015 es del 20%. La ganancia se calcula por la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión. También hay que tener en cuenta que se actualiza el valor de adquisición aplicando unos coeficientes.

Por otro lado, el artículo 25.3 del TRLIRNR prevé unos supuestos de **afección al pago del impuesto**. En efecto, en los casos de ganancias patrimoniales a los que se refiere el artículo 13.1.i.3.º del TRLIRNR (derivadas, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a éstos) procedentes de la transmisión de derechos o participaciones en entidades residentes en países o territorios con los que no existe un intercambio efectivo de información, los bienes inmuebles situados en territorio español quedarán afectos al pago del IRNR. Sin embargo, si el titular de dichos bienes inmuebles fuese una entidad con residencia fiscal en España, quedarán afectos al pago del impuesto los derechos o las participaciones en dicha entidad que, directa o indirectamente, correspondan al contribuyente.

La **cuota tributaria** se obtiene aplicando sobre la base imponible el tipo de gravamen general o los tipos especiales que se acaban de señalar, regulados en el artículo 25 del TRLIRNR.

Las **deducciones** aplicables sobre la cuota tributaria son únicamente las siguientes³⁵:

⁽³⁵⁾Art. 26 TRLIRNR.

1) Las deducciones por donativos previstas en el artículo 68.3 de la LIRPF:

- Deducciones previstas en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. El importe de la deducción es del 25% de la cantidad donada.
- El 10% de las cantidades donadas tanto a las fundaciones legalmente reconocidas que rindan cuentas al órgano del protectorado correspondiente, como a las asociaciones declaradas de utilidad pública.

2) Los pagos a cuenta (retenciones e ingresos a cuenta) que efectivamente se hayan practicado sobre las rentas del contribuyente.

Como se trata de rentas de **devengo** instantáneo, no existe un período impositivo como elemento temporal para computar las rentas obtenidas en el mismo, a diferencia de lo que ocurre con las rentas obtenidas mediante EP (art. 20 IRNR). Así pues, el contribuyente queda sometido a gravamen a medida que obtiene, sin mediación de EP en territorio español, las rentas sujetas al impuesto³⁶.

(36) Art. 27 TRLIRNR.

En concreto, el devengo del impuesto en este supuesto se produce, dependiendo del tipo de renta, en los siguientes momentos:

- En el caso de rendimientos, cuando resulten exigibles o en la fecha del cobro si éste fuese anterior.
- En el caso de ganancias patrimoniales, cuando tenga lugar la alteración patrimonial.
- En el caso de rentas imputadas relativas a bienes inmuebles urbanos, el 31 de diciembre de cada año.
- En los restantes casos, cuando sean exigibles las correspondientes rentas; por consiguiente, se produce el devengo sin esperar al cobro.
- En el caso de las rentas presuntas del artículo 12.2 del TRLIRNR, cuando resulten exigibles o, en su defecto, el 31 de diciembre de cada año.
- En los supuestos de fallecimiento del contribuyente, todas las rentas pendientes de imputación se entenderán exigibles en la fecha del fallecimiento.

Los contribuyentes que actúan en España sin mediación de EP están obligados a practicar **retenciones** e ingresos a cuenta sobre los rendimientos del trabajo que satisfagan, así como respecto de otros rendimientos sometidos a retención que constituyan gasto deducible para la obtención de las rentas derivadas de prestaciones de servicios, asistencia técnica, obras de instalación o montaje derivadas de contratos de ingeniería y, en general, de actividades o explotaciones económicas³⁷.

(37) Art. 30 TRLIRNR.

No existe obligación de presentar la **declaración** correspondiente a las rentas obtenidas respecto a las que se haya practicado retención, salvo en el caso de ganancias patrimoniales derivadas del reembolso de participaciones en fondos de inversión de instituciones de inversión colectiva, cuando la retención

(38) Arts. 28 TRLIRNR y 7 RIRNR.

practicada haya resultado inferior a la cuota tributaria. Tampoco en el caso de rentas sujetas a retención pero exentas de conformidad con las previsiones del TRLIRNR o de un convenio para evitar la doble imposición³⁸.

Mantenimiento de la obligación de declarar

No obstante, sí que se mantiene la obligación de declarar en los siguientes casos:

- Rentas sujetas al IRNR pero exceptuadas de la obligación de retener e ingresar a cuenta, como es el caso de las ganancias patrimoniales derivadas de la venta de acciones.
- Renta imputada de bienes inmuebles urbanos, en el caso de personas físicas.
- Rendimientos pagados por personas que no posean la condición de retenedor. Es el caso de los rendimientos derivados del arrendamiento de inmuebles si el arrendatario es persona física y satisface los rendimientos al margen de una actividad económica.
- Ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de bienes inmuebles.
- Si se desea solicitar la devolución de un exceso de retención o ingreso a cuenta en relación con la cuota del impuesto.

La declaración de este impuesto sirve para cualquier tipo de renta (pero sólo una renta) obtenida por un no residente sin EP, salvo cuando se trata de ganancias de bienes inmuebles, que se declararán en un modelo específico en el plazo de tres meses contados a partir de la finalización del plazo del que dispone la persona que adquirió el inmueble para ingresar la retención (que, a su vez, es de un mes desde la fecha de la transmisión).

A partir de 2015, se introduce la posibilidad de que la Administración tributaria ponga a disposición del contribuyente, a efectos meramente informativos y previa solicitud por su parte, un **borrador de declaración**. Podrá ser solicitado exclusivamente por los contribuyentes que obtengan rentas inmobiliarias imputadas y por cada inmueble que las origine. Asimismo, se matiza que la falta de puesta a disposición del contribuyente no lo exonerará de su obligación de presentar la declaración del impuesto.

El plazo de presentación de las declaraciones

Tratándose de declaraciones con cuota a ingresar o cuota cero, con carácter general, el plazo de presentación de la declaración del impuesto es de un mes a partir de la fecha de devengo de la renta declarada (salvo en el caso de rentas imputadas de bienes inmuebles, que deben declararse entre el 1 de enero y el 30 de junio siguientes a la fecha del devengo).

Cuando se trata de declaraciones con solicitud de devolución, pueden presentarse desde el final del período de declaración e ingreso de las retenciones o ingresos a cuenta que motivan la devolución hasta un plazo de cuatro años, si bien en el caso de solicitudes de devolución derivadas de la aplicación de un convenio para evitar la doble imposición, pueden establecerse plazos diferentes.

Ahora bien, se ha de señalar que existe una declaración colectiva, que permite agrupar en una misma declaración varias rentas generadas en un mismo trimestre natural por uno o varios contribuyentes. Sin embargo, dicha declaración no procederá cuando se trate de rendimientos cuya base imponible se determine por la diferencia entre los ingresos íntegros y determinados gastos, y cuando se trate de rentas imputadas de bienes inmuebles urbanos.

En el caso de que la declaración colectiva contenga rendimientos de diversos contribuyentes, el presentador de la misma ha de tener la condición de representante común, de un mismo responsable solidario de las deudas tributarias de todos ellos (pagador, de-

positario o gestor) o bien de un mismo retenedor (en el supuesto de arrendamiento de locales a empresarios o profesionales).

El plazo de presentación de esta declaración colectiva, si la cuota es a ingresar o cero, es de los primeros veinte días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, en tanto que si la cuota es a devolver, el plazo es el previsto para las declaraciones no colectivas.

Están obligados a cumplir determinadas **obligaciones formales** los siguientes contribuyentes³⁹:

⁽³⁹⁾Art. 29 TRLIRNR.

- Cuando obtengan rentas derivadas de prestaciones de servicios, asistencia técnica, obras de instalación o montaje derivadas de contratos de ingeniería y, en general, de actividades o explotaciones económicas realizadas en España sin mediación de EP, están obligados a llevar los registros de ingresos y gastos.
- Cuando deban practicar retenciones e ingresos a cuenta, deben presentar la declaración censal y llevar los registros de ingresos y gastos.

Resumen de la tributación de no residentes sin establecimiento permanente

Se trata de un impuesto instantáneo que se aplica sobre cada devengo de renta sujeta.

La base imponible, el tipo de gravamen y el devengo varían en función del tipo de renta (la regla general es que la base imponible se determine de acuerdo con las normas del IRPF y que el tipo de gravamen sea del 24%).

Sobre la cuota, sólo se pueden deducir determinados donativos y los pagos a cuenta.

La gestión del impuesto recae en gran medida en el representante o el responsable (el no residente debe presentar una autoliquidación en el plazo de un mes desde el devengo de la renta y tiene la obligación de practicar retenciones sobre determinados rendimientos que satisface, pero, en cambio, no tiene que cumplir las obligaciones contables).

Para finalizar el análisis de este tema, conviene detenerse en la tributación particular de los **supuestos más frecuentes** de rentas obtenidas sin mediación de EP:

1) Rendimientos del trabajo

Los rendimientos producidos por los trabajos realizados en España por no residentes quedan sujetos a gravamen por su importe íntegro y al tipo general del 24%.

En cuanto a la determinación del concepto de *rendimientos íntegros del trabajo*, hay que remitirse a lo dispuesto en el artículo 17 de la LIRPF (con excepción de su apartado 4, relativo a las aportaciones realizadas al patrimonio protegido de las personas con discapacidad, regulado en la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad, ya que, por un lado, dicha ley sólo es aplicable a los residentes en territorio español, y por otro, porque, según el artículo 13.1.c del TRLIRNR, la recepción lucrativa de las aportaciones a favor del discapacitado no residente no constituyen rendimientos del trabajo obtenidos en territorio español). Además, son aplicables

las reglas especiales de valoración en los casos de estimación de rentas y de operaciones vinculadas, regulados en los artículos 40 y 41 de la LIRPF respectivamente.

Por último, debe tenerse en cuenta que no son aplicables sobre los rendimientos íntegros las reducciones en función del período de generación de los mismos establecidas en el artículo 18 de la LIRPF, a tenor de lo dispuesto en el artículo 24.1 del TRLIRNR. Asimismo, tampoco procede aplicar los gastos deducibles regulados en el artículo 19 de la LIRPF. Por consiguiente, el no residente debe computar sus rendimientos del trabajo por su importe íntegro, sin tener en cuenta el período de generación ni los gastos generados para su obtención.

Supuestos especiales de rendimientos del trabajo

El tipo es del 2% cuando tales rendimientos son percibidos por personas físicas no residentes en España en virtud de un contrato de duración determinada para trabajadores de temporada, y del 8% cuando se perciben por parte 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 normas específicas derivadas de tratados internacionales.

En cambio, no están gravados en España los rendimientos del trabajo satisfechos por empresarios y entidades residentes en territorio español a contribuyentes no residentes por trabajos realizados fuera de España, siempre que el trabajo se preste íntegramente en el extranjero y los rendimientos estén sujetos a un impuesto de naturaleza personal en el extranjero.

Ejemplo

El Sr. González es de nacionalidad española, pero reside en Libia desde 1990. En 2015 viaja a España, contratado por una empresa española, para realizar un trabajo durante un mes, por el que percibe 15.000 euros.

La base imponible del rendimiento del trabajo personal del Sr. González está constituida por la cuantía íntegra percibida, esto es, 15.000 euros (art. 24.1 TRLIRNR). El tipo de gravamen que le corresponde es del 24% (art. 25.1.a TRLIRNR), por lo que la cuota que deberá ingresar es de 3.600 euros ($15.000 \times 24\%$).

2) Rendimientos de actividades económicas

En el caso de rendimientos de actividades económicas (incluyendo las prestaciones de servicios, asistencia técnica, obras de instalación o montaje, profesiones liberales, actividades artísticas o deportivas, etc.) realizadas en España por no residentes sin mediación de EP, la base imponible⁴⁰ se determina por la diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos de personal y aprovisionamiento de materiales incorporados a las obras o trabajos y de suministros, en los términos del artículo 5 del RIRNR. El tipo de gravamen aplicable es el general, del 24%.

Lectura recomendada

F. Serrano Antón (dir.) (2005). *Fiscalidad internacional*. Madrid: Centro de Estudios Financieros.

⁽⁴⁰⁾Art. 24.2 TRLIRNR.

Algunas consideraciones en relación con los gastos deducibles

(41) Art. 5 RIRNR.

Los gastos de personal comprenden los sueldos, los salarios y las cargas sociales del personal desplazado a España o contratado en territorio español, empleado directamente en el desarrollo de las actividades o explotaciones económicas, siempre y cuando se justifique debidamente el ingreso del impuesto correspondiente o de los pagos a cuenta relativos a los rendimientos del trabajo satisfechos. En consecuencia, como requisitos para la efectiva deducibilidad⁴¹ de tales gastos, se precisa una prestación efectiva en territorio español y el cumplimiento de las obligaciones fiscales derivadas de los rendimientos del trabajo.

Los gastos por aprovisionamiento de materiales para su efectiva deducibilidad requieren su incorporación definitiva a las obras o los trabajos realizados en España, así como que se justifiquen mediante factura o documento equivalente.

Los gastos de suministros pueden ser deducidos cuando sean consumidos en España para el desarrollo de las actividades o las explotaciones económicas y se justifiquen mediante factura o documento equivalente. Sólo se consideran suministros los abastecimientos que no tengan la condición de almacenables, como es el caso de los derivados del consumo de agua, gas, electricidad, objeto y fuel.

3) Rendimientos derivados de bienes inmuebles

Las rentas derivadas de los bienes inmuebles están sometidas al IRNR. No obstante, su tratamiento tributario varía en función de su destino (si están arrendados o no) y de la condición de su titular (persona física o persona jurídica).

Para la determinación del concepto de *rendimientos del capital inmobiliario*, hay que acudir al artículo 22 de la LIRPE, y en relación con la imputación de rentas inmobiliarias, hemos de remitirnos a lo dispuesto en el artículo 85 de la LIRPE. Según estas normas, en el caso de la vivienda habitual no se produce una imputación de rentas, y tampoco en el caso de bienes inmuebles rústicos.

En el caso de bienes inmuebles urbanos no arrendados, los contribuyentes no residentes que tengan la condición de personas físicas y que sean titulares de inmuebles urbanos utilizados para su uso propio, cedidos gratuitamente o vacíos, están sometidos al IRNR. A estos efectos, se computa como ingreso el 2% del valor catastral del inmueble (el 1,1% si el valor catastral se ha revisado) y se aplica el tipo de gravamen del 24% (del 24,75% desde el 1 de enero de 2012 y hasta el 31 de diciembre de 2013). El devengo del impuesto se produce una vez al año, el día 31 de diciembre.

Si la persona física no ha sido titular del bien inmueble a lo largo de todo el año o bien si durante algún período de tiempo éste ha estado arrendado, solamente se declarará la parte proporcional.

Observación

Lógicamente, los no residentes, al no disponer de vivienda habitual en territorio español, deberán tributar siempre por el IRNR cuando dispongan en España de un bien inmueble que no esté arrendado.

Reglas especiales de valoración

Existen tres supuestos en los que se aplican reglas especiales de valoración en relación con las rentas inmobiliarias procedentes de bienes no arrendados cuyo titular sea una persona física:

- Cuando se trate de bienes inmuebles cuyo valor catastral haya sido modificado o revisado, de acuerdo con los procedimientos regulados en los artículos 69 y 70 del TRLRHL, y haya entrado en vigor a partir del 1 de enero de 1994, la renta imputada será del 1,1% del valor catastral, como se ha señalado anteriormente.
- En aquellos casos en los que, en la fecha del devengo del impuesto, el inmueble urbano carezca de valor catastral o éste no haya sido notificado a su titular, se tendrá en cuenta el 50% del valor por el que deba computarse a efectos del impuesto sobre el patrimonio (de conformidad con los criterios previstos en el artículo 10 de la LIP). El porcentaje que se habrá de aplicar es del 1,1%.
- Por último, si se trata de bienes inmuebles en construcción o que no sean susceptibles de uso por razones urbanísticas, no se estima renta alguna.

Ejemplo

El Sr. Antúnez, residente en Paraguay, Estado con el que España no tiene suscrito ningún convenio para evitar la doble imposición, en el año 2015 es propietario de un apartamento situado en la Manga del Mar Menor en el que disfruta de sus vacaciones durante el mes de agosto. El valor catastral, sin revisar, asignado a dicho bien inmueble es de 30.000 euros

Dado que el inmueble no está alquilado, se considera como rendimiento el 2% del valor catastral del apartamento. Por consiguiente, el rendimiento será de 600 euros ($30.000 \times 2\%$). Sobre dicho importe debe aplicarse un tipo de gravamen del 24%, de forma que la cuota que se habrá de ingresar será de 144 euros ($600 \times 24\%$).

Por su parte, las personas jurídicas que sean titulares de un bien inmueble situado en España que no sea objeto de arrendamiento deben tributar por el gravamen especial sobre bienes inmuebles de no residentes, que será analizado más adelante. La base imponible está constituida por el valor catastral del inmueble, y el tipo de gravamen es del 3%.

En el caso de bienes inmuebles arrendados o subarrendados, con independencia de si su titularidad corresponde a una persona física o a una persona jurídica, se computa como ingreso el importe íntegro que, por todos los conceptos, se reciba del arrendatario, incluido, en su caso, el correspondiente a todos aquellos bienes cedidos con el inmueble y con exclusión del IVA o, en su caso, del impuesto general indirecto canario, sin que sea posible deducir gasto alguno. El tipo impositivo aplicable también es el general, el 24%.

La imposición a los no residentes de la renta generada por los bienes inmuebles arrendados o subarrendados

Cuando el bien inmueble esté arrendado solamente una parte del año, el rendimiento debe calcularse por los meses que haya durado el arrendamiento, y para los restantes meses se calculará la parte proporcional del 1,1% o el 2% del valor catastral.

Cuando se arrienden bienes inmuebles y se disponga en España, al menos, de un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de dicha actividad y se tenga a alguna persona empleada con contrato laboral, la actividad que sea realizada puede entenderse como de carácter empresarial y ejercida con mediación de EP, en cuyo caso se deberá tributar de acuerdo con las normas previstas para las rentas obtenidas por medio de EP.

Ejemplo

El Sr. Antúnez, residente en Paraguay. Estado con el que España no tiene suscrito ningún convenio para evitar la doble imposición, en 2015 es propietario de un apartamento situado en la Manga del Mar Menor cuyo valor catastral, sin revisar, es de 30.000 euros. Como no lo utiliza, decide alquilarlo a un matrimonio de Madrid por un importe de 700 euros mensuales. Los gastos de la comunidad de propietarios ascienden a 25 euros mensuales, y el IBI a 400 euros.

Puesto que el inmueble está alquilado, la base imponible del IRNR está constituida por los ingresos íntegros. La tributación se produce separadamente por cada devengo. Por lo tanto, la base imponible es de 700 euros. No es posible deducir ningún gasto, como por ejemplo, los de comunidad de propietarios o el IBI.

El tipo de gravamen aplicable es del 24%, por lo que la cuota que se habrá de ingresar por cada devengo será de 168 euros ($700 \times 24\%$).

Si el Sr. Antúnez repercutiera los gastos de comunidad a los arrendatarios, en este caso los 25 euros, éstos se integrarían en la base imponible del impuesto, de manera que la base imponible sería de 725 euros y la cuota ascendería a 174 euros ($725 \times 24\%$).

4) Rendimientos percibidos en concepto de dividendos o intereses

Los dividendos e intereses tienen la consideración de rendimientos de capital mobiliario, de acuerdo con lo establecido en el artículo 21 de la LIRPF.

La obtención de dividendos o intereses por un no residente en España satisfechos por una persona o entidad pública o privada residente en territorio español está sometida a gravamen en España por el IRNR.

Si existe convenio, dichos rendimientos tributarán a un tipo impositivo inferior al general, y en el caso de los intereses, para los residentes en un país de la UE, los mismos están exentos siempre que no se obtengan a través de un paraíso fiscal.

Asimismo, están exentos los intereses derivados de la deuda pública (a no ser que se obtengan a través de territorios calificados como paraísos fiscales) y los rendimientos de las cuentas de no residentes.

La base imponible está constituida por el importe íntegro de dichos dividendos o intereses, y el tipo de gravamen aplicable es del 19%, excepto en el caso de los residentes en un país con convenio, para quienes el tipo aplicable será el que se establezca en el propio convenio (y que, con carácter general, será inferior al 19%).

Ejemplo

El Sr. Rupérez, residente en Camerún, Estado con el que España no tiene suscrito ningún convenio para evitar la doble imposición, percibe 2.000 euros en concepto de dividendos de unas acciones que posee en España.

En este supuesto, la base imponible está constituida por la cuantía íntegra percibida, esto es, los 2.000 euros (art. 24.1 TRLIRNR). El tipo de gravamen que corresponde aplicar es del 19% (art. 25.1.g.1.º TRLIRNR). Por consiguiente, la cuota del impuesto resultante es de 380 euros ($2.000 \times 19\%$).

5) Pensiones

Las pensiones satisfechas por un residente en España a un residente en el extranjero están sujetas al impuesto por su importe íntegro. A dicho importe se le aplica la siguiente escala de gravamen:

Importe anual de la pensión Hasta (euros)	Cuota (euros)	Resto de la pensión Hasta (euros)	Tipo aplicable Porcentaje
0,00	0,00	12.000	8%
12.000	960	6.700	30%
18.700	2.970	En adelante	40%

La persona o la entidad que satisface la pensión debe practicar una retención por el importe equivalente al impuesto del contribuyente.

Ejemplo

La Sra. Peláez reside en Sudán y recibe una pensión por incapacidad laboral permanente total de la Seguridad Social por un importe mensual de 1.800 euros, que cobra anualmente en doce pagas.

Para proceder a la aplicación de la escala, se debe calcular el importe anual de la pensión. Por ello, se multiplica el importe mensual (1.800 euros) por el número de pagas anual (12), lo que da un resultado de 21.600 euros anuales. De acuerdo con la escala, hasta 12.000 euros se aplica una cuota de 2.970 euros. Al resto se le aplica un 40%, es decir, $(21.600 - 12.000) \times 40\% = 3.840$. Así pues, la cuota resultante es de $2.970 + 3.840 = 6.810$ €.

El tipo medio de gravamen se obtiene de la siguiente manera: $(6.810 / 21.600) \times 100 = 31,5\%$. Este porcentaje, aplicado sobre el importe mensual de una paga (1.800 euros), da un total de 344,16 euros, que es la cantidad que debe satisfacer la Sra. Peláez por la pensión mensual.

6) Ganancias patrimoniales derivadas de la venta de inmuebles

La ganancia patrimonial derivada de la venta de un inmueble está sometida a gravamen en el IRNR. Con carácter general, la base imponible está constituida por las ganancias determinadas por la diferencia entre los valores de transmisión y de adquisición, y el tipo aplicable es del 19%.

Cálculo de la ganancia patrimonial derivada de la venta de inmuebles

El **valor de adquisición** está formado por el importe real de adquisición, el coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y el importe de los gastos y los tributos inherentes a la adquisición (excluidos los intereses). El resultado se minorará en el importe de las amortizaciones.

Hasta el año 2014 se corregía este valor mediante la aplicación de una serie de coeficientes de actualización en función del año de adquisición del inmueble, que permitían corregir la ganancia por el efecto de la inflación y que se actualizaban cada año a través de la Ley de Presupuestos Generales del Estado. Estos coeficientes sólo se aplicaban en la transmisión de inmuebles.

El **valor de transmisión** está constituido por el valor real de enajenación, minorado en el importe de los gastos y tributos inherentes a la transmisión si son satisfechos por el transmitente. A estos efectos, se considera importe real del valor de enajenación el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste.

Además, la ganancia así obtenida se reduce mediante la aplicación de los **coeficientes de abatimiento** a las ganancias patrimoniales generadas por la transmisión de elementos patrimoniales adquiridos con anterioridad al 1 de enero de 1994 y no afectos a actividades económicas (por lo tanto, se aplica a cualquier ganancia patrimonial y no sólo a las generadas por la transmisión de bienes inmuebles). A partir de 2015, se establece un límite cuantitativo de esta reducción por el conjunto de todas las ganancias de 400.000 euros de valor de transmisión (DT 9.ª LIRPF), lo que implica que los coeficientes de abatimiento sólo se pueden aplicar cuando el precio de venta de los bienes no supera los 400.000 euros.

La persona que adquiere el inmueble, sea o no residente, está obligada a **retener e ingresar** en el Tesoro Público el 3% de la contraprestación acordada, según dispone el artículo 25.2 del TRLIRNR. Esta retención constituye un pago a cuenta para el vendedor del impuesto que corresponda por la ganancia derivada de la transmisión.

En el caso de pérdidas patrimoniales o de que la retención practicada sea superior a la cuota, existe derecho a la devolución del exceso retenido. Por último, hay que tener en cuenta que si el inmueble transmitido es de titularidad compartida por un matrimonio en el que ambos cónyuges son no residentes, puede presentarse una única declaración.

Ejemplo

El Sr. Pérez, tiene su residencia fiscal en Indonesia. En 2008 vende un piso situado en Cáceres por un importe de 340.000 euros. El valor de adquisición de dicho inmueble en 1997 fue de 240.000 euros, y su valor catastral no revisado en 2008 es de 120.000 euros. El impuesto municipal satisfecho por el Sr. Pérez por la plusvalía obtenida asciende a 500 euros.

De la venta del piso situado en Cáceres percibe 340.000 euros. El valor de adquisición de dicho inmueble en 1997 fue de 240.000 euros (y pagó por dicha adquisición un importe de 16.800 en concepto de IVA), y su valor catastral no revisado en 2008 es de 120.000 euros. El impuesto municipal satisfecho por el Sr. Pérez por la plusvalía obtenida asciende a 500 euros.

La ganancia patrimonial que obtiene por la venta del piso se calcula restando del valor de transmisión el valor de adquisición (art. 24.4 TRLIRNR, que se remite al art. 35.2 LIRPF). El valor de transmisión se calcula, a su vez, restando del importe de la venta los gastos soportados por el Sr. Pérez, en este caso, el impuesto municipal. Por lo tanto, el valor de transmisión es de 339.500 euros (340.000 – 500). El valor de adquisición se obtiene de sumar al importe de adquisición los gastos satisfechos por el Sr. Pérez. Por lo tanto, el valor de adquisición del piso es de 256.800 euros (240.000 + 16.800). Dicho valor ha de actualizarse aplicando el porcentaje correspondiente al año de adquisición (1997), establecido por el artículo 64 de la Ley 51/2007, de 26 de diciembre de presupuestos generales del Estado para 2008. Por lo tanto, el resultado es de 318.560,40 (256.800 × 1,2405). En consecuencia, el importe de la ganancia patrimonial es de 20.939,60 euros (339.500 – 318.560,40).

El tipo de gravamen aplicable era en 2008 del 18% (art. 25.1.f TRLIRNR). Así pues, el importe de la cuota del tributo que habrá de pagar es de 3.769,13 euros.

Ha de tenerse en cuenta además que, en principio, el adquirente del apartamento habrá practicado una retención del 3% sobre el importe de la venta (340.000 euros), retención que asciende a 10.200 euros, por lo que el Sr. Pérez tendrá derecho a que la Administración tributaria española le devuelva el exceso, esto es, 6.430,87 euros (10.200 – 3.769,13).

La Sra. Menéndez tiene su residencia fiscal en Camerún. En 2015 vende un piso situado en Salamanca, por un importe de 200.000 €. El valor de adquisición de dicho inmueble en 2000 fue de 150.000 € y su valor catastral no revisado en 2015 es de 100.000 €. El impuesto municipal satisfecho por la Sra. Menéndez por la plusvalía obtenida asciende a 300 €.

De la venta del piso situado en Salamanca percibe 200.000 €. El valor de adquisición de dicho inmueble en 2000 fue de 150.000 € (pagando por dicha adquisición un importe de 15.000 en concepto de IVA, pues al tratarse de una vivienda que no es de protección oficial se grava con un 10%) y su valor catastral no revisado en 2015 es de 100.000 €. El impuesto municipal satisfecho por la Sra. Menéndez por la plusvalía obtenida asciende a 300 €.

La ganancia patrimonial que obtiene por la venta del piso se calcula restando del valor de transmisión el valor de adquisición (art. 24.4 TRLIRNR, que se remite al art. 35.2 LIRPF). El valor de transmisión se calcula, a su vez, restando del importe de la venta, los gastos soportados por la Sra. Menéndez, en este caso, el impuesto municipal. Por lo tanto, el

valor de transmisión es de 199.700 € (200.000 – 300). El valor de adquisición se obtiene de sumar al importe de adquisición los gastos satisfechos por la Sra. Menéndez. Por lo tanto, el valor de adquisición del piso es de 165.000 € (150.000 + 15.000). En consecuencia, el importe de la ganancia patrimonial es de 34.700 € (199.700 – 165.000).

El tipo de gravamen aplicable es del 19%, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 25.1.f) TRLIRNR, pero en el año 2015 es del 20%. Así pues, el importe de la cuota del tributo a pagar es de 6.940 €.

Ha de tenerse en cuenta, además, que, en principio, el adquirente del apartamento habrá practicado una retención del 3% sobre el importe de la venta (200.000 €), que asciende a 6.000 €, conforme a lo dispuesto en el art. 25.2 TRLIRNR. Por lo que la Sra. Menéndez deberá ingresar a la Administración tributaria española la diferencia, esto es, 940 € (6.940 – 6.000).

5. Régimen opcional para residentes comunitarios

Se permite a los contribuyentes del IRNR que sean personas físicas optar por tributar por el IRPF, siempre y cuando acrediten su residencia en otro Estado miembro de la UE que no esté calificado como paraíso fiscal y concurra algún otro requisito. Asimismo, se aplica este régimen para los residentes en un Estado miembro del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria⁴².

⁽⁴²⁾Art. 46 TRLIRNR y arts. 21 a 24 RIRNR, en cumplimiento de lo dispuesto en la Recomendación de la Comisión de la Unión Europea de 21 de diciembre de 1993.

Se trata de un régimen opcional para residentes en la UE que obtengan un notable volumen de sus rentas en España, por lo que dichos contribuyentes podrán solicitar a la Administración tributaria su aplicación. La **finalidad** de este régimen es que la tributación efectiva en España de los no residentes que perciben la mayoría de sus rentas en territorio español se calcule en función de las normas del IRPF (que prevé el mínimo vital y una serie de deducciones personales), pero sin perder por ello su condición de contribuyentes por el IRNR.

La razón de ser de este régimen hay que buscarla en la normativa comunitaria y, especialmente, en la interpretación efectuada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea del principio de no discriminación (art. 12 del Tratado de la Comunidad Económica Europea), a partir del caso Schumacker (Sentencia de 14 de febrero de 1995), para evitar la posible discriminación fiscal por no residencia.

La interpretación del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas

De conformidad con la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, se considera contrario al principio de no discriminación, en determinadas circunstancias, el hecho de no atender a la situación personal y familiar del no residente y, por consiguiente, de no aplicar las mismas ventajas fiscales que a los nacionales residentes, dado que ello provoca una imposición global superior a la que soporta un residente.

En particular, se prevé que para la aplicación de este régimen, se requiere que se produzca alguna de estas dos **circunstancias**:

- Que, al menos, el 75% de la totalidad de su renta en el período impositivo esté constituida por la suma de los rendimientos del trabajo y de actividades económicas obtenidos durante el mismo en territorio español, cuando estas rentas hayan tributado efectivamente por el IRNR (por consiguiente, primero se paga el IRNR y luego se ejercita la opción).
- Que la renta obtenida en territorio español durante el ejercicio haya sido inferior al 90% del mínimo personal y familiar que le hubiere correspondido de acuerdo con sus circunstancias personales y familiares de haber sido residente en España, siempre que dicha renta haya tributado efectivamente durante el período por el IRNR y que la renta obtenida fuera de España haya sido, asimismo, inferior a dicho mínimo.

Lecturas recomendadas

Entre otras, podéis ver las sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 14 de febrero de 1995, de 11 de agosto de 1995 y de 12 de junio de 2003.

El **procedimiento** para la aplicación de este régimen se inicia mediante la formulación de la correspondiente solicitud y acreditando el cumplimiento de las condiciones que determinan su aplicación. En defecto de plazo específico para la presentación de dicha solicitud, el plazo para formularla es el de prescripción (cuatro años).

A la vista de los datos y los antecedentes, la Administración tributaria aceptará o denegará la solicitud. Si la acepta, determinará, teniendo en cuenta la totalidad de las rentas obtenidas por el contribuyente en el período impositivo y sus circunstancias personales y familiares, el tipo medio de gravamen correspondiente según la normativa del IRPF.

La **renta gravable** estará constituida por la totalidad de las rentas obtenidas en España por el contribuyente que se acoja al régimen opcional regulado en este artículo, y estas rentas se computarán por sus importes netos.

El **tipo de gravamen** aplicable, expresado con dos decimales, es el tipo medio resultante de aplicar las normas del impuesto sobre la renta de las personas físicas a la totalidad de las rentas obtenidas por el contribuyente durante el período, con independencia del lugar en el que se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador, teniendo en cuenta las circunstancias personales y familiares que hayan sido debidamente acreditadas.

El tipo medio de gravamen resultante se aplicará sobre la parte de base liquidable correspondiente a las rentas obtenidas en territorio español y calculada conforme a las normas del IRPF para obtener la **cuota tributaria**. Si dicha cuantía es inferior a las cantidades ya satisfechas durante el período impositivo en concepto de IRNR sobre las rentas obtenidas en territorio español, la Administración procederá a devolver el exceso.

Aquellos contribuyentes que formen parte de alguna unidad familiar de las establecidas en el artículo 82.1 de la LIRPF pueden solicitar que el régimen opcional regulado en este artículo les sea aplicado considerando las normas sobre tributación conjunta.

Por último, debe tenerse en cuenta que, a pesar de la aplicación de este régimen opcional, como se ha comentado, el contribuyente conserva su condición de no residente en territorio español. Por lo tanto, opera plenamente el criterio de territorialidad y la sujeción al Estado de la fuente, de forma que, tal como hemos dicho, el ejercicio de la opción por tributar en el IRPF es un requisito que legitima para instar el procedimiento de devolución, en su caso, del exceso.

6. Régimen opcional para trabajadores desplazados o régimen fiscal de impatriados

Por otra parte, debe mencionarse que algunos países retrasan la adquisición de la residencia o limitan la tributación de los nuevos residentes. De esta manera, durante los primeros años de su permanencia en el nuevo país sólo tributan por las rentas de fuente interna y, a veces, a tipos reducidos, como si fueran no residentes, para intentar atraer hacia el territorio a directivos y profesionales de alto nivel (sobre todo jugadores de fútbol y de baloncesto). Se trata de un régimen fiscal para los impatriados.

En este contexto, en España destaca la existencia de un **régimen opcional** para personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su **desplazamiento con motivo de un contrato de trabajo**. En efecto, las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento con motivo de un contrato de trabajo tienen la opción de tributar por el IRPF español o por el IRNR durante el período impositivo en el que se produzca el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes.

La Ley o cláusula Beckham

Se trata de la regulación de la denominada Ley o cláusula Beckham, que fue objeto de modificación por la disposición final 13.^a de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2010.

Evolución normativa

El art. 93 LIRPF ha sido objeto de una reforma importante operada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre; de modo que, a partir de 2015, se ha modificado tanto la delimitación subjetiva y objetiva de este régimen como su contenido.

Con anterioridad a dicha reforma, los requisitos que debían cumplirse eran los siguientes:

- Que no hubieran sido residentes en España durante los diez períodos impositivos anteriores a su nuevo desplazamiento a territorio español.
- Que el desplazamiento se produjera como consecuencia de un contrato de trabajo.
- Que el trabajo se realizara efectivamente en España.
- Que el trabajo se realizara para una empresa o entidad residente en España o para un EP situado en España de una entidad no residente en territorio español.
- Que los rendimientos del trabajo generados de la relación laboral no estuvieran exentos de gravamen por el IRNR.
- Y, por último, que las retribuciones previsibles derivadas del contrato de trabajo en cada período impositivo no superaran la cuantía de 600.000 euros anuales (pueden aplicarse este régimen sin cumplir este requisito los contribuyentes desplazados a territorio español antes del 1 de enero de 2010). Si se superaban los 600.000 euros, se tributaba por el régimen general del IRPF. Este requisito generó polémica especial-

mente entre los clubes de fútbol, que son los que suelen pagar los impuestos de los futbolistas.

Los **requisitos** para la aplicación de este régimen especial son los siguientes⁴³:

(43) Artículo 93.1 LIRPF.

- Que no hayan sido residentes en España durante los diez períodos impositivos anteriores a su nuevo desplazamiento a territorio español.
- Que el desplazamiento se produzca como consecuencia de un contrato de trabajo (por consiguiente, no se aplica a los inmigrantes que trabajan por cuenta propia). Ahora bien, se excluye del ámbito de aplicación a deportistas profesionales, sin perjuicio de la posibilidad contemplada en la DT 17.^a LIRPF de aplicar el régimen a los que se hubiesen trasladado con anterioridad a 1 de enero de 2015.
- Que el desplazamiento se produzca como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador de una entidad en cuyo capital no participe o, en caso contrario, cuando la participación en esta no determine la consideración de entidad vinculada en los términos previstos en el artículo 18 LIS (participación inferior al 25%).
- Que no se obtengan rentas susceptibles de calificarse como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español.

El plazo de diez años

El requisito del plazo de los diez años es una medida que puede discriminar a los nacionales españoles (puesto que serán los que normalmente tendrán más dificultades para computar por una residencia fuera de España durante más de diez años) y es un plazo desproporcionado conforme a la situación actual de globalización de la economía.

Ejemplo

El Sr. Smith reside habitualmente en Estados Unidos, donde trabaja para una empresa norteamericana. Desde enero a agosto de 2009, el Sr. Smith ha estado trabajando en una filial española de dicha empresa. En el año 2011, el Sr. Smith ha vuelto a trabajar en la mencionada filial española durante los meses de febrero a septiembre, percibiendo un total de 71.000 €.

De conformidad con lo establecido en el art. 93 LIRPF, quienes adquieran la residencia fiscal española como consecuencia de su desplazamiento por motivos de trabajo en territorio español puedan optar entre tributar por el IRPF español o por el IRNR, en el período de cambio de residencia y durante los cinco siguientes, cumpliendo determinados requisitos.

Por lo tanto, dado que el Sr. Smith nuevamente permanece en nuestro territorio por más de 183 días durante el año natural, queda sujeto al IRPF español (suponiendo nuevamente que ha permanecido en territorio español durante todo el tiempo que ha estado trabajando para la filial española), pero, en principio, podría optar por tributar por el IRNR, con unos tipos impositivos proporcionales, no progresivos. Ahora bien, dado que uno de los requisitos establecidos por el art. 93 LIRPF para ejercer dicha opción consiste en no haber sido residente en España durante los diez períodos impositivos anteriores, el Sr. Smith quedará sujeto necesariamente al IRPF español.

La **base imponible** se determina conforme a las reglas del IRNR para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, con ciertas especialidades:

- No son de aplicación (al margen de las normas sobre contribuyentes, residencia, individualización de rentas, responsables, representantes y domicilio) las exenciones previstas en la normativa del IRNR.
- Los rendimientos del trabajo percibidos por el contribuyente se entienden, en todo caso, obtenidos en territorio español.
- Se gravan acumuladamente las rentas obtenidas durante todo el año, sin que sea posible compensación alguna entre ellas.

Con relación a los **tipos de gravamen**, se separan las rentas calificables como del ahorro (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 y ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales) del resto de los rendimientos.

Las rentas del ahorro se gravarán con la misma escala prevista para este tipo de rentas en el propio IRPF, mientras que las demás rentas se someterán a gravamen conforme a la siguiente escala:

Base liquidable	Tipo 2015	Tipo 2016
Hasta 600.000 euros	24%	24%
Desde 600.000 euros en adelante	47%	45%

Los contribuyentes que optan por este régimen no tienen la consideración de residentes a efectos de la aplicación de un CDI, puesto que están sujetos a gravamen únicamente por las rentas obtenidas de fuentes situadas en territorio español. En efecto, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 120 RIRPF, a quienes hayan optado por este régimen podrá expedírseles un certificado de residencia fiscal, pero no el de residencia fiscal a efectos de Convenio, a no ser que el ministro de Hacienda disponga lo contrario a condición de reciprocidad.

Procedimiento para el ejercicio de la opción

En particular, el procedimiento establecido para ejercitar esta opción se encuentra regulado en el RIRPF (arts. 113 a 120 RIRPF). De acuerdo con esta norma reglamentaria, el ejercicio de esta opción, que debe realizarse mediante una comunicación dirigida a la Administración tributaria en el plazo máximo de seis meses desde la fecha de inicio de la actividad, implica que el sujeto mantiene la condición de contribuyente por el IRPF y que la determinación de su deuda tributaria de este impuesto exclusivamente se haga por las rentas obtenidas en territorio español, con arreglo a las normas establecidas en el IRPF, para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, lo que

supone tributación separada por cada devengo de la renta y cuantificación de la deuda tributaria y cálculo de las retenciones e ingresos a cuenta conforme las reglas del IRNR.

7. Ganancias patrimoniales por cambio de residencia o impuesto de salida

A partir de 2015, se regula en el IRPF un nuevo **impuesto de salida** (*exit tax*), que se aplica en los casos de traslados de residencia fiscal de personas que sean titulares de acciones o participaciones significativas en entidades⁴⁴. Se trata de un impuesto antielusión de capitales al gravar la salida de grandes patrimonios del territorio español; si bien sólo se aplica a un conjunto de bienes reducido: acciones y participaciones.

⁽⁴⁴⁾Artículo 95 bis LIRPF.

Se configura a través del gravamen de las ganancias patrimoniales determinadas por las diferencias positivas entre el valor de mercado de las acciones o participaciones en cualquier tipo de entidad, incluidas instituciones de inversión colectiva, y el valor de adquisición, cuando un contribuyente pierda su residencia fiscal en España (aunque no haya transmitido las acciones o participaciones). Estas ganancias (plusvalías latentes) formarán parte de la renta del ahorro y se imputarán al último período impositivo que deba declararse por IRPF, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno.

Novedad normativa

Se trata de una de las principales novedades introducidas por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, de reforma de la LIRPF. Su finalidad es la de gravar a las grandes fortunas que entran en el territorio español para invertir con la intención de trasladar los beneficios generados a otro Estado con una fiscalidad más beneficiosa y sin apenas tributar por ellas.

El *exit tax* en otros países

Esta figura ya existe en algunos países de nuestro entorno (Francia, Alemania, Dinamarca, Holanda, Estados Unidos), aunque con ciertas diferencias. Así, en Estados Unidos se aplica a todo el patrimonio del contribuyente; en Dinamarca se aplica sobre un conjunto amplio de valores que incluye inmuebles o aportaciones a planes de pensiones; en Alemania y Dinamarca, afecta a un mayor número de contribuyentes dado que los límites de aplicación son menores.

Los **requisitos** subjetivos de aplicación del régimen son básicamente dos. El primero, que el contribuyente haya tenido esa condición durante al menos diez de los últimos quince períodos impositivos anteriores al último que deba declararse. Y el segundo de los requisitos es que ostente una participación significativa en una entidad. A estos efectos, se entiende cumplido este requisito cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias: a) que el valor de mercado de las acciones o participaciones exceda, conjuntamente, de 4.000.000 de euros; y b) de no alcanzar dicho importe, que el porcentaje de participación en la entidad sea superior al 25%, siempre que el valor de mercado de las acciones o participaciones en la citada entidad exceda de 1.000.000 de euros.

En el supuesto de que el obligado tributario adquiriese de nuevo la condición de contribuyente sin haber transmitido la titularidad de las acciones o participaciones, podrá solicitar la rectificación de la autoliquidación al objeto de obtener la **devolución** de las cantidades ingresadas. En este caso, se devengan intereses de demora desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.

Para evitar perjuicios para los trabajadores que sean trasladados por motivos laborales, se puede solicitar el **aplazamiento** del pago de la deuda tributaria correspondiente cuando el cambio de residencia se produzca como consecuencia de un desplazamiento temporal por motivos laborales a un país o territorio que no tenga la consideración de paraíso fiscal. También por cualquier otro motivo siempre que el desplazamiento temporal se produzca a un país o territorio que tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información. En caso de que el obligado tributario adquiriera de nuevo la condición de contribuyente dentro del plazo de los cinco ejercicios siguientes al último que deba declararse sin haber transmitido la titularidad de las acciones o participaciones, la deuda tributaria objeto de aplazamiento quedará extinguida, así como los intereses que se hubiesen devengado.

Por último, se prevén también **especialidades** en el régimen para aquellos traslados a países de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo y también para los traslados a países considerados como paraísos fiscales⁴⁵.

⁽⁴⁵⁾Apdos. 6 y 7 del art. 95 bis LIRPF.

8. Gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes

Las entidades no residentes propietarias o poseedoras, por cualquier título, de todo tipo de bienes inmuebles o derechos reales de goce o disfrute sobre los mismos están sometidas a tributación por el IRNR⁴⁶ mediante un **gravamen especial**, siempre que tengan su residencia en un país o territorio que tenga la consideración de paraíso fiscal.

⁽⁴⁶⁾Art. 40 TRLIRNR.

Se trata de un impuesto patrimonial que afecta exclusivamente a un tipo determinado de bienes patrimoniales, los inmuebles, y que sólo es exigible a las personas jurídicas (entidades) no residentes. Se **devenga** el 31 de diciembre de cada año.

Su **finalidad** radica en el control de la titularidad de los bienes gravados, ya que la tenencia de inmuebles en España por sociedades instrumentales (en ocasiones desde paraísos fiscales) dificulta el control de las rentas derivadas del uso, la explotación o la enajenación de tales bienes. Así se desprende, por un lado, de su escasa capacidad recaudatoria y, por otro, de la enumeración de supuestos de exención previstos.

Se prevén una serie de **exenciones** de carácter subjetivo o mixto, de forma que, según el artículo 42 del TRLIRNR, este gravamen no es exigible a las siguientes entidades:

- 1) Los Estados e instituciones públicas extranjeros y los organismos internacionales. En este caso, no están obligados a presentar la declaración correspondiente.
- 2) Las entidades residentes en países que hayan suscrito un convenio de doble imposición con España y lo hayan declarado, siempre que dicho convenio contenga una cláusula de intercambio de información y sea aplicable a las personas físicas que en última instancia tengan de manera directa o indirecta el patrimonio o capital de la entidad (incluso en el caso de que la entidad no residente participe en la titularidad de los bienes junto con otras personas o entidades).

Además, para el reconocimiento de dicha exención, deben cumplirse otra serie de requisitos: por un lado, la presentación de una declaración en la que se contenga una relación de los inmuebles que posean situados en España, la relación de las personas físicas tenedoras últimas de su capital o patrimonio, y la constancia de la residencia fiscal, la nacionalidad y el domicilio de la en-

Lectura recomendada

I. Cruz Padiá (2003). *La obtención y el gravamen de la renta de las entidades no residentes: fundamento y antecedentes*. Málaga: Universidad de Málaga.

tividad y de dichos socios; por otro lado, dicha declaración debe acompañarse de la certificación de la residencia de la sociedad y de tales socios expedida por las autoridades fiscales competentes del Estado del que se trate. Toda esta documentación deberá presentarse en la administración o la delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en cuyo ámbito territorial esté situado el inmueble en el mismo plazo previsto para el ingreso del impuesto.

3) Las entidades que ejerzan en España, de forma continuada o habitual, actividades empresariales diferenciables de la simple tenencia o arrendamiento de inmuebles.

4) Las sociedades que coticen en mercados secundarios reconocidos oficialmente. Asimismo, se aplica esta previsión cuando la propiedad se tenga de forma indirecta o por medio de una entidad con derecho a la aplicación de un CDI con cláusula de intercambio de información.

5) Las entidades sin ánimo de lucro de carácter benéfico o cultural reconocidas de conformidad con la legislación de un país que haya suscrito con España un convenio de doble imposición con cláusula de intercambio de información, siempre y cuando los bienes inmuebles se utilicen en el ejercicio de las actividades que constituyan su objeto.

En cuanto a la **cuantificación** del impuesto, la base imponible de este gravamen especial es el valor catastral de los bienes inmuebles gravados o, en su defecto, el valor que les correspondería según las disposiciones del impuesto sobre el patrimonio. El tipo de gravamen es del 3%⁴⁷.

⁽⁴⁷⁾Arts. 41 y 43 TRLIRNR.

Ejemplo

La empresa Pedidos, S. A., con residencia fiscal en Mongolia, Estado con el que España no tiene suscrito ningún convenio para evitar la doble imposición, es propietaria de un bloque de pisos situado en Madrid que en la actualidad está desocupado. El valor catastral, sin revisar, asignado a dicho bien inmueble es de 500.000 euros.

Al tratarse de una persona jurídica no residente en España y dado que el inmueble no está alquilado, tributa por el gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes. La base imponible está constituida por el valor catastral (500.000 euros), sobre el que se aplica el tipo de gravamen del 3%. Por consiguiente, la cuota que se ha de ingresar es de 15.000 euros. Dicha cantidad será deducible de la correspondiente base imponible del IRNR.

La deuda tributaria se encuentra garantizada por un **derecho de afección** sobre el bien gravado y constituye un gasto deducible para determinar la base imponible del IRNR que, en su caso, corresponda. El gravamen especial debe declararse e ingresarse en el mes de enero⁴⁸.

⁽⁴⁸⁾Arts. 44 y 45 TRLIRNR.

Cuando la entidad no residente participe en la titularidad de los bienes o los derechos con otras personas o entidades, el impuesto será exigible por la parte del valor de los bienes o los derechos que corresponda proporcionalmente a la participación.

Asimismo, cuando las condiciones de residencia para gozar de la exención a los socios o partícipes de la entidad no residente se cumplan parcialmente, el impuesto se reducirá en la proporción correspondiente.

Actividades

Casos prácticos

1. El Sr. Martín es de nacionalidad española, pero tiene su residencia habitual en Paraguay desde hace quince años. Es ingeniero informático y se dedica a la reparación de ordenadores. En 2015, obtiene las siguientes rentas en España:

- Por arreglar los ordenadores de una empresa situada en Salamanca, percibe 24.000 euros.
- Percibe 1.000 euros en concepto de dividendos de unas acciones que posee.
- Por el alquiler de un apartamento situado en Alicante percibe 300 euros mensuales.
- Percibe 3.400 euros en concepto de intereses de una cuenta a plazo fijo que tiene abierta en una entidad bancaria española.

Determinad la tributación de cada una de las operaciones en el IRNR.

2. Señalad si las siguientes rentas obtenidas por un no residente que actúa en España sin mediación de establecimiento permanente se encuentran o no exentas de tributación del IRNR:

- Imputación de rentas inmobiliarias por la propiedad de un bien inmueble situado en Cáceres que está desocupado todo el año.
- Rendimiento derivado de una obligación emitida a cinco años por una entidad financiera española.
- Rendimiento obtenido por la amortización de una letra del Tesoro.
- Rendimientos derivados del trabajo personal.
- Rentas derivadas del alquiler de una casa situada en Sevilla.
- Una pensión por incapacidad permanente absoluta reconocida por la Seguridad Social.

3. Una sociedad anónima francesa tiene en Ceuta un establecimiento permanente. El beneficio empresarial de este establecimiento durante el ejercicio 2015 ha sido de 700.000 euros, de los cuales 200.000 han sido transferidos a la sociedad matriz y 150.000 a una sociedad argentina. Los pagos fraccionados realizados durante el ejercicio ascienden a 40.000 euros, y entre los gastos contabilizados, figuran 10.000 euros en concepto de pagos a la sociedad francesa por diferentes servicios de asistencia técnica, y unos gastos de dirección y administración de 12.000 euros. El establecimiento permanente ha vendido a la casa central maquinaria por 50.000 euros (cuando su valor de mercado es de 75.000 euros), y arrastra bases imponibles negativas de los dos últimos ejercicios por una cantidad de 20.000 y 300.000 euros.

Determinad la cuota que habrá de pagar por el IRNR.

Ejercicios de autoevaluación

1. A efectos del IRNR, los intereses satisfechos por un banco con domicilio fiscal en territorio español a personas físicas no residentes...

- a) no tendrán la consideración de rentas exentas en caso de que los intereses correspondan a cuentas corrientes de no residentes.
- b) tendrán la consideración de rentas exentas si se trata de cuentas de no residentes y el perceptor de los intereses reside en otro país de la Unión Europea.
- c) no tendrán la consideración de rentas exentas cuando no haya convenio para evitar la doble imposición entre España y el país de residencia del perceptor, y tributarán al tipo del 24%.

2. Si una sociedad con domicilio fiscal en un Estado extracomunitario vende acciones de una sociedad residente en España y sufre una pérdida patrimonial...

- a) tributará en el impuesto sobre la renta de no residentes en caso de que la sociedad actúe sin establecimiento permanente en España, y la pérdida patrimonial podrá compensarse con otras ganancias patrimoniales obtenidas en territorio español.
- b) tributará en el impuesto sobre la renta de no residentes en caso de que la sociedad actúe sin establecimiento permanente en España, sin que pueda compensar la pérdida patrimonial con otras ganancias obtenidas en territorio español.
- c) tributará en el impuesto sobre la renta de no residentes en caso de que la sociedad actúe sin establecimiento permanente en España, y la pérdida patrimonial podrá compensarse con otros rendimientos y ganancias patrimoniales obtenidos en territorio español.

3. A efectos del IRNR, los establecimientos permanentes...

- a) no están obligados a llevar contabilidad, pero sí que deben cumplir las restantes obligaciones registrales o formales.
- b) están obligados a llevar contabilidad y a cumplir las restantes obligaciones contables, registrales o formales, siempre y cuando obtengan unas rentas anuales superiores a 60.000 euros.
- c) están obligados a llevar contabilidad y a cumplir las restantes obligaciones contables, registrales o formales.

4. La falta de nombramiento de representante, en el ámbito del impuesto sobre la renta de no residentes, cuando viene exigido legalmente...

- a) no se considera una infracción tributaria y, por tanto, no es sancionable.
- b) se considera una infracción sancionable.
- c) no se considera una infracción tributaria si existe un responsable.

5. Están exentos del IRNR...

- a) los beneficios de las sociedades filiales residentes en territorio español distribuidos a sus sociedades matrices residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea, siempre y cuando se cumplan ciertos requisitos.
- b) los beneficios de las sociedades matrices residentes en España a sus sociedades filiales residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea, siempre y cuando se cumplan ciertos requisitos.
- c) los beneficios de las sociedades filiales residentes en territorio español distribuidos a sus sociedades matrices residentes fuera de la Unión Europea, siempre y cuando se cumplan ciertos requisitos.

6. Los establecimientos permanentes que realizan actividades o explotaciones económicas de temporada y que no disponen de contabilidad separada de las rentas obtenidas en territorio español...

- a) tributan en el IRNR por las normas que regulan las rentas obtenidas en territorio español sin establecimiento permanente.
- b) sólo tributarán en el IRNR cuando cumplan determinados requisitos reglamentarios.
- c) tributan en el IRNR por las normas que regulan las rentas obtenidas en territorio español mediante establecimiento permanente, pero disfrutan de importantes beneficios fiscales.

7. En el IRNR, los cánones satisfechos por una sociedad residente en territorio español a su matriz residente en otro Estado miembro de la UE...

- a) están exentos si cumplen determinados requisitos.
- b) tributan al tipo de gravamen del 24% si cumplen determinados requisitos.
- c) tributan por el régimen de atribución de rentas si cumplen determinados requisitos.

8. Una sucursal en España perteneciente a una entidad bancaria extranjera tiene la consideración de...

- a) establecimiento permanente de una entidad no residente.
- b) empresa filial residente en España.
- c) sujeto pasivo del impuesto sobre sociedades español.

9. Una sociedad alemana actúa en España mediante un establecimiento permanente. A los efectos del IRNR, este establecimiento permanente...

- a) puede compensar las bases imponibles negativas de los quince ejercicios anteriores.
- b) no tiene que practicar retenciones.
- c) no tiene que llevar contabilidad.

10. Cuando el contribuyente del IRNR dispone, por cualquier título, de un establecimiento permanente...

- a) tributará por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento obtenida en territorio español.
- b) tributará por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento, cualquiera que sea el lugar de su obtención.
- c) tributará en el país de residencia del contribuyente.

Solucionario

Casos prácticos

1. El Sr. Martín es un no residente que actúa en España sin mediación de establecimiento permanente, por lo que el impuesto debe calcularse operación por operación.

Por arreglar los ordenadores de una empresa situada en Salamanca, percibe 24.000 euros. El rendimiento de la actividad profesional que realiza es el siguiente: la base imponible está formada por la cuantía íntegra percibida, esto es, 24.000 euros (art. 24.1 TRLIRNR), y el tipo de gravamen que le corresponde es del 24% (art. 25.1.a TRLIRNR), por lo que la cuota que habrá de ingresar es de 5.760 euros ($24.000 \times 24\%$).

Percibe 1.000 euros en concepto de dividendos de unas acciones que posee. En este caso, la base imponible está constituida por la cuantía íntegra percibida, esto es, los 1.000 euros (art. 24.1 TRLIRNR), y el tipo de gravamen que corresponde aplicar es del 18% (art. 25.1.g.1.º TRLIRNR). Por consiguiente, la cuota del impuesto resultante es de 180 euros ($1.000 \times 18\%$).

Por el alquiler del apartamento situado en Alicante, percibe 300 euros mensuales. Por lo tanto, la base imponible está constituida por los ingresos íntegros, y no es posible deducir ningún gasto (como los de la comunidad de propietarios ni los del IBI). La tributación se produce separadamente por cada devengo. El tipo de gravamen aplicable es del 24%; en consecuencia, la cuota que deberá ingresarse por cada devengo es de 72 euros ($300 \times 24\%$).

Finalmente, percibe 3.400 euros en concepto de intereses de una cuenta a plazo fijo que tiene abierta en una entidad bancaria española, cuyo saldo a 31 de diciembre es de 50.000 euros. Los intereses percibidos por el Sr. Martín se encuentran exentos de tributación del IRNR (art. 14.1.c TRLIRNR).

2. Del análisis del artículo 14 del TRLIRNR se deduce lo siguiente:

- Imputación de rentas inmobiliarias por la propiedad de un bien inmueble situado en Cáceres que está desocupado todo el año. Se trata de una renta no exenta y, por tanto, sometida a tributación.
- Rendimiento derivado de una obligación emitida a cinco años por una entidad financiera española. Es una renta exenta y que queda eximida de tributación.
- Rendimiento obtenido por la amortización de una letra del Tesoro. Igualmente, es una renta exenta de tributación.
- Rendimientos derivados del trabajo personal. Al no estar exentos, son rendimientos que se someten a tributación.
- Rentas derivadas del alquiler de una casa situada en Sevilla. Este tipo de rentas tampoco están exentas de tributación.
- Una pensión por incapacidad permanente absoluta reconocida por la Seguridad Social. En cambio, esta renta constituye un supuesto de exención.

3. La sociedad francesa debe tributar en España por el IRNR en la modalidad de rentas obtenidas mediante establecimiento permanente. En aplicación de las letras *a* y *c* del artículo 16.1 del TRLIRNR, tiene que tributar por la percepción de rendimientos de las actividades o las explotaciones económicas desarrolladas por el establecimiento permanente (el beneficio empresarial de 700.000 euros), y también por las ganancias o las pérdidas patrimoniales (plusvalías) derivadas de los elementos patrimoniales afectos al establecimiento (la venta a la casa central de maquinaria por 50.000 euros, cuando su valor de mercado es de 75.000 euros).

Evidentemente, el TRLIRNR se aplica en lo que no se oponga a las disposiciones contenidas en el Convenio para evitar la doble imposición firmado entre España y Francia el 10 de octubre de 1995 (BOE de 12 de junio de 1997), en especial, los artículos 5, 7 y 13, que se dedican, respectivamente, al concepto de *establecimiento permanente*, a la tributación del beneficio empresarial y al gravamen sobre las ganancias patrimoniales o plusvalías.

La base imponible del IRNR será la que resulte de aplicar las normas previstas en la LIS, es decir, se partirá del resultado contable y se aplicarán los correspondientes ajustes fiscales, con los matices que recoge el artículo 18 del TRLIRNR para estos casos.

En primer lugar, hay que tener en cuenta los gastos de 10.000 euros en concepto de pagos a la sociedad matriz por servicios de asistencia técnica y de 12.000 euros como gastos de dirección y administración.

En el primer caso, a menos que la sociedad francesa sea un banco, los 10.000 euros no se pueden deducir fiscalmente —letra *a* del artículo 18.1 del TRLIRNR. Como sí que han sido deducidos contablemente, corresponde hacer, por este motivo, un ajuste fiscal positivo de 10.000 euros sobre el resultado contable (700.000 euros): $700.000 + 10.000 = 710.000 \text{ €}$

Con respecto al segundo gasto citado (12.000 euros por gastos de dirección y administración), sólo será deducible fiscalmente si cumple los requisitos de la letra *b* del artículo 18.1 del TRLIRNR: reflejo en la contabilidad; constancia de los importes, los criterios y los módulos de reparto en una memoria informativa, y racionalidad y continuidad de los criterios de imputación adoptados. En cualquier caso, es posible que la sociedad francesa llegue a un acuerdo previo de valoración con la Administración tributaria española sobre la cuantificación de este tipo de gasto. Como todos estos extremos no se especifican en el enunciado, no podemos saber si los 12.000 euros son deducibles fiscalmente o no.

En esta respuesta, supondremos que la sociedad francesa consigue demostrar la racionalidad del gasto computable en su establecimiento permanente y que, por lo tanto, el gasto contabilizado de 15.000 euros también es fiscalmente deducible y no hay que hacer ningún ajuste fiscal (también será correcta la respuesta que haya supuesto lo contrario).

Por lo que respecta a los ingresos extraordinarios, en el enunciado se dice que el establecimiento permanente ha vendido a la casa central maquinaria por un precio de 50.000 euros, cuando su valor de mercado es de 75.000 euros. La plusvalía o minusvalía obtenida por la venta (diferencia entre el valor de transmisión y el valor de adquisición) se ha hecho constar en la contabilidad del establecimiento partiendo del hecho de que el precio real de transmisión ha sido de 50.000 euros.

En realidad, no sabemos cuál ha sido la ganancia o la pérdida patrimonial, porque en el enunciado no figura el precio de adquisición o coste de producción de la maquinaria y, consecuentemente, no podemos calcular la diferencia. En este caso, diremos que la ganancia patrimonial contabilizada ha sido A.

En definitiva, la base imponible del IRNR es: $710.000 + A = B$. A esta cantidad B tenemos que restar las dos bases imponible negativas del establecimiento permanente correspondientes a los dos últimos ejercicios (art. 18.3 TRLIRNR): $B - 20.000 - 300.000 = C$.

Sobre esta base imponible, hemos de aplicar el tipo de gravamen del 28% con el fin de calcular la cuota íntegra (art. 19.1 TRLIRNR): $C \times 28\% = D$.

Por último, tenemos que averiguar si hay que aplicar un gravamen adicional del 20% por la parte de la renta obtenida por el establecimiento permanente transferida fuera de la Unión Europea, tal como se dispone en el artículo 19.2 del TRLIRNR y en la letra *a* del artículo 19.3 del TRLIRNR. En nuestro caso, el gravamen adicional sólo se aplicaría sobre los 150.000 euros de beneficios transferidos a Argentina y no a los 200.000 euros transferidos a la sociedad francesa.

No obstante, la letra *b* del art. 19.3 del TRLIRNR excluye del gravamen adicional incluso a las rentas transferidas a Argentina siempre y cuando entre España y este país se haya suscrito un convenio internacional para evitar la doble imposición “en el cual no se establezca expresamente otra cosa” y “siempre que exista un tratamiento recíproco”. Por lo tanto, habiendo un convenio con Argentina firmado el 21 de julio de 1992, no corresponde aplicar al supuesto el gravamen adicional.

Para finalizar, a la cuota íntegra D le aplicaremos las deducciones previstas en los números 4, 5 y 6 del artículo 19 del TRLIRNR. En el supuesto, teniendo en cuenta que el establecimiento permanente está situado en Ceuta, corresponde aplicar, en primer lugar, una bonificación del 50% de la cuota íntegra —letra *a* del artículo 19.4 del TRLIRNR, en relación con la letra *c* del artículo 33.1 de la LIS. Por consiguiente: $D - (D \ 50\%) = E$. También hay que aplicar a la cuota resultante la deducción de los pagos fraccionados efectuados durante el ejercicio por el establecimiento permanente: $E - 40.000 \text{ euros} = F$.

Ejercicios de autoevaluación

1. b
2. b
3. c
4. b
5. a
6. a
7. a
8. a

9. a

10. b

