

Fiscalidad

Tema 7

Impuesto sobre la Renta de No Residentes

Versión 2016 © Tea Cegos, S.A.



OPOSICIONES - CaixaBank

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	3
NATURALEZA, OBJETO Y ÁMBITO	3
NATURALEZA Y OBJETO DEL IMPUESTO	3
ÁMBITO DE APLICACIÓN	4
RESIDENCIA Y ESTABLECIMIENTO	4
RESIDENCIA.	4
RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL APLICABLE A LOS TRABAJADORES DESPLAZADOS A TERRITORIO ESPAÑOL	4
PERSONAS JURÍDICAS.	6
ESTABLECIMIENTO	6
ELEMENTOS PERSONALES	7
EL REPRESENTANTE	8
EL RESPONSABLE SOLIDARIO	8
EL RETENEDOR	9
SUJECCIÓN AL IMPUESTO	10
HECHO IMPONIBLE	10
RENTAS OBTENIDAS EN TERRITORIO ESPAÑOL	10
RÉGIMEN DE IMPATRIADOS	13
RENTAS EXENTAS	14
RENTAS OBTENIDAS MEDIANTE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE	15
BASE IMPONIBLE	15
TIPO DE GRAVAMEN	15
DEDUCCIONES	16
RETENCIONES E INGRESOS A CUENTA	17
RENTAS OBTENIDAS SIN MEDIACIÓN DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE .	17
DEVENGO	17
BASE IMPONIBLE.	17
TIPO DE GRAVAMEN.....	17
TRIBUTACIÓN DE LAS PRINCIPALES RENTAS OBTENIDAS SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.....	19
OBLIGACIONES FORMALES	22
RENTAS OBTENIDAS MEDIANTE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE	22
RENTAS OBTENIDAS SIN MEDIACIÓN DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE	22
CERTIFICADO DE RESIDENCIA FISCAL	24
CASO PRÁCTICO	25



INTRODUCCIÓN

A efectos fiscales, *residente* es toda persona que, en virtud de la legislación de su estado de residencia, esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de una actividad, o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. Los residentes en España, tanto de nacionalidad española como de nacionalidad extranjera, están sujetos al IRPF por todas las rentas que obtienen, con independencia del lugar donde las obtienen y cualquiera que sea la residencia del pagador.

Si, por el contrario, se trata de personas no residentes que obtienen rentas en España, no estarán sujetas al IRPF sino al Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (IRNR). Según éste, tributan en España por los rendimientos, ganancias patrimoniales e imputaciones de renta producidos en territorio español.

NATURALEZA, OBJETO Y ÁMBITO

El Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) está regulado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Este texto recoge el régimen tributario de las personas físicas y entidades no residentes por las rentas obtenidas en España. Así pues, para averiguar la tributación de una persona física, persona jurídica o entidad no residente, no habrá que dirigirse a la normativa del IRPF o a la del Impuesto sobre Sociedades, sino a la normativa del IRNR.

Aun así, el Real Decreto Legislativo 5/2004 es breve y no regula exhaustivamente todas las cuestiones, por lo que efectúa numerosas remisiones a la normativa del IRPF y a la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

NATURALEZA Y OBJETO DEL IMPUESTO

El Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) es un tributo de carácter *directo* que grava la renta obtenida en territorio español por parte de las personas físicas y las entidades no residentes en éste.

Al igual que el IRPF, el IRNR es un tributo de naturaleza personal y subjetiva, cuya exigencia recae sobre los sujetos pasivos no residentes y se efectúa a tenor de las reglas relativas a la *obligación real de contribuir*.



ÁMBITO DE APLICACIÓN

El ámbito de aplicación del Impuesto sobre la Renta de No Residentes es todo el *territorio español*, sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno.

Por tanto, hay dos formas de tributar las rentas obtenidas en España por un no residente:

- Por lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, interpretándolo en concordancia con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades.
- Por lo establecido en el correspondiente convenio de doble imposición que le sea aplicable.

RESIDENCIA Y ESTABLECIMIENTO

Para saber la forma de tributar de las personas físicas y las personas jurídicas es necesario determinar la residencia habitual y la existencia de establecimiento permanente en territorio español.

RESIDENCIA

PERSONAS FÍSICAS

Se considera que una persona física tiene su residencia habitual en España cuando se produce alguna de estas circunstancias:

- *Permanencia durante más de 183 días.* Una persona tiene su residencia habitual en territorio español cuando permanece en España más de 183 días durante el año natural. Las ausencias esporádicas se computarán para determinar la permanencia, salvo que acredite su residencia fiscal en otro país. En el caso de que la acreditación de residencia fiscal en el extranjero provenga de un paraíso fiscal, la Administración podrá exigir al contribuyente que pruebe su permanencia en el paraíso fiscal durante más de 183 días. Aunque se acepte cualquier medio de prueba admitido en derecho, esta prueba puede resultar complicada.



- *Radicación en España del centro de los intereses económicos.* Una persona se entenderá residente cuando radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta. Este criterio es independiente del anterior, por lo que deberá recurrirse a él en defecto del primero, teniendo la carga de la prueba, en este caso, la administración tributaria. Ni la ley ni el reglamento definen qué debe entenderse por *núcleo principal* o *base de actividades* o *intereses económicos*, pero se puede entender que ese presupuesto se da cuando se encuentran en España las principales fuentes de renta.
- *Residencia familiar.* Aun sin ser un criterio, se presumirá que el contribuyente tiene su residencia habitual en España cuando, de acuerdo con los dos criterios anteriores, el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél residan habitualmente en España.

Asimismo, las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia en un paraíso fiscal seguirán teniendo la condición de contribuyentes por el IRPF, tanto en el periodo impositivo en el que efectúen el cambio de residencia como en los cuatro periodos siguientes.

Es interesante mencionar el concepto de residencia que se incorpora en los convenios suscritos por España para evitar la doble imposición. Estos convenios establecen una serie de criterios para resolver conflictos de doble residencia:

- Las personas físicas serán consideradas residentes del estado en el que tengan una vivienda permanente.
- Si tienen una vivienda permanente en dos estados, se considera residente del estado en el que mantenga relaciones personales y materiales más estrechas.
- Si no se puede determinar la residencia en función de los criterios anteriores, se considera residente del estado donde viva habitualmente.
- Si se vive habitualmente en ambos estados, o en ninguno de ellos, se considera residente del estado del que sea nacional.
- Si es nacional de ambos estados o no lo es de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los dos estados resolverán el caso de común acuerdo.

El cambio de residencia no supone la interrupción del periodo impositivo, por lo que una persona física será residente o no residente durante todo el año natural.



RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL APLICABLE A LOS TRABAJADORES DESPLAZADOS A TERRITORIO ESPAÑOL

Se añade entre las personas físicas que pueden aplicarlo, aquellos que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español por motivo de la adquisición de la condición de administradores sociales de entidades no participadas o no vinculadas según el IS. Siempre que no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español.

PERSONAS JURÍDICAS

Una entidad tendrá la consideración de residente en España si se cumple cualquiera de los siguientes requisitos:

- Que haya sido constituida conforme a la ley española.
- Que tenga su domicilio social en territorio español.
- Que tenga la sede de la dirección efectiva en territorio español; es decir, cuando la dirección y control del conjunto de sus actividades radique en él.

El criterio seguido para los cambios de residencia en las personas jurídicas es distinto al seguido en las personas físicas. En este sentido, el período impositivo coincide con el ejercicio económico de la entidad y, en todo caso, concluye de forma anticipada cuando la entidad residente en territorio español lleva a cabo un cambio de residencia al extranjero.

ESTABLECIMIENTO

Se considera que una persona física o una persona jurídica realiza operaciones en España por medio de *establecimiento permanente* cuando directamente, o por medio de apoderado, posea en territorio español:

- Una sede de dirección, sucursal, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, almacenes, tiendas, u otros establecimientos.
- Obras de construcción, instalación o montaje, cuando su duración sea superior a 6 meses.
- Agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.
- Minas, canteras, pozos de petróleo o de gas, explotaciones agrarias, forestales, pecuarias o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.



- Lugares de trabajo en los que realice toda o parte de su actividad, o cuando realice actividades profesionales o artísticas.

El concepto de *establecimiento permanente* dispuesto en la mayoría de los convenios tiene como finalidad evitar la doble imposición.

Los no residentes que operan *a través de establecimiento permanente* tienen su domicilio fiscal en:

- El lugar donde radique la efectiva gestión administrativa y la dirección de sus negocios en España.
- En defecto del criterio anterior, el lugar en que radique el mayor valor del inmovilizado.

Los no residentes que operan *sin establecimiento permanente* tienen el siguiente domicilio fiscal:

- Si se obtienen rentas inmobiliarias, el domicilio fiscal de su representante; si no existe representante, el lugar de situación del inmueble.
- Si se obtiene cualquier otro tipo de rentas, el domicilio fiscal es el del representante y —si no existe éste— el del responsable solidario.

ELEMENTOS PERSONALES

Al no tener su residencia en España, el no residente —aun siendo el contribuyente— no tiene una relación estrecha con la administración tributaria. Por tanto, en el ámbito de los no residentes tienen una esencial importancia los siguientes elementos personales:

- El representante de los no residentes
- El responsable solidario
- El retenedor



EL REPRESENTANTE

Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de No Residentes tienen la obligación de designar —antes del fin del plazo de declaración de la renta obtenida en España— a una persona física o jurídica con residencia en territorio español para que les represente ante la administración tributaria en las siguientes situaciones:

- Cuando operen en España mediante establecimiento permanente.
- Cuando realicen prestaciones de servicios, asistencia técnica, obras de instalación o montaje derivadas de ingeniería y, en general, de actividades o explotaciones económicas realizadas en España sin mediación de establecimiento permanente.
- Cuando así lo requiera la administración tributaria.
- Cuando se trate de entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero que realicen actividades económicas en territorio español.

Cuando se designa representante, él mismo o el sujeto pasivo están obligados a poner en conocimiento de la administración tributaria el nombramiento debidamente acreditado en el plazo de dos meses.

EL RESPONSABLE SOLIDARIO

Son responsables solidarios del ingreso de las deudas:

- El *pagador* de los rendimientos devengados sin mediación de establecimiento permanente, respecto de los rendimientos que haya satisfecho.
- El *depositario* o *gestor* de los bienes o derechos de los contribuyentes no afectos a un establecimiento permanente, respecto de los bienes o derechos cuyo depósito o gestión tenga encomendado.

La responsabilidad solidaria no existe cuando resulte de aplicación la obligación de retener o ingresar a cuenta.

Por ello, la figura del responsable solidario queda tan sólo para pagadores que no tengan obligación de retener (por ejemplo, las personas físicas arrendatarias de viviendas propiedad de no residentes), y para depositarios o gestores.



EL RETENEDOR

Los sujetos obligados a retener deben retener o ingresar a cuenta una cantidad equivalente a:

- La que resulte de aplicar las disposiciones previstas en la ley del impuesto para determinar la deuda tributaria de contribuyentes sin establecimiento permanente.
- La establecida en un convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable.

Están obligados a retener o a ingresar a cuenta respecto de las rentas sujetas al Impuesto sobre la Renta de No Residentes que satisfagan o abonen:

Están obligados a retener o a ingresar a cuenta respecto de las rentas sujetas al Impuesto sobre la Renta de No Residentes que satisfagan o abonen:

- Las entidades residentes en España.
- Las personas físicas residentes en España que realicen actividades económicas.
- Los contribuyentes del IRNR con establecimiento permanente.
- Los contribuyentes del IRNR sin establecimiento permanente, por los rendimientos del trabajo que satisfagan, así como por otros rendimientos sometidos a retención que constituyan gasto deducible.
- Las entidades en régimen de atribución de rentas.
- En las transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva, las sociedades gestoras o entidades depositarias.
- En el caso de premios, la persona o entidad que los satisfaga.
- En las operaciones sobre activos financieros:
 - La persona o entidad emisora.
 - El fedatario público o institución financiera que intervenga en su presentación al cobro.
 - El banco, caja o entidad financiera que actúe por cuenta del transmitente.
 - El fedatario público que obligatoriamente debe intervenir en la operación.



SUJECCIÓN AL IMPUESTO

Están sujetas al impuesto las personas físicas y las entidades no residentes que obtienen rentas en el territorio español.

HECHO IMPONIBLE

El hecho imponible del Impuesto sobre la Renta de No Residentes está constituido por la obtención de rentas en territorio español.

Al igual que en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades, en el IRNR se presupone la onerosidad, de forma que las prestaciones o cesiones de bienes, derechos y servicios susceptibles de generar rentas sujetas al IRNR se presumen retribuidas, salvo prueba en contrario. Las rentas sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no están sujetas al Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

RENTAS OBTENIDAS EN TERRITORIO ESPAÑOL

Los dos criterios fundamentales por los cuales se puede considerar que una renta se ha obtenido en territorio español son el criterio de *territorialidad* y el de *pago*. Deben entenderse obtenidas en territorio español las siguientes rentas:

- Rendimientos derivados de actividades económicas:
 - Las rentas de actividades o explotaciones económicas desarrolladas mediante establecimiento permanente situado en territorio español, así como los rendimientos derivados de los elementos patrimoniales afectos a dicho establecimiento y las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de dichos elementos.

Se consideran elementos patrimoniales afectos el inmueble donde se desarrolla la actividad económica y cualquier otro bien necesario para la obtención de las rentas de la actividad.
 - Las rentas de actividades económicas realizadas sin mediación de establecimiento permanente, en los siguientes casos:
 - Actividades económicas realizadas en territorio español, excepto los rendimientos derivados de la instalación o montaje de maquinaria o instalaciones procedentes del extranjero cuando las realice el proveedor de la maquinaria o de las instalaciones y su importe no exceda del 20 % del precio de adquisición de dichos elementos.



- Las prestaciones de servicios utilizadas en territorio español, en particular las referidas a la realización de estudios, proyectos, asistencia técnica o apoyo a la gestión. Cuando éstas sirvan parcialmente a actividades económicas realizadas en territorio español, sólo se considerará obtenida en España la parte que sirva a la actividad desarrollada aquí.
 - Rentas derivadas, directa o indirectamente, de la actuación personal en territorio español de artistas y deportistas, o de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, aun cuando la perciban personas o entidades distintas al artista o deportista.
- Rendimientos del trabajo:
 - Si derivan, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en territorio español.
 - Si se trata de retribuciones públicas satisfechas por la Administración española.
 - Cuando se trate de remuneraciones satisfechas por personas físicas que realicen actividades económicas, en el ejercicio de sus actividades, o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en éste por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave en tráfico internacional.

En los dos últimos casos, la renta no se entenderá obtenida en territorio español cuando el trabajo se preste íntegramente en el extranjero y los rendimientos estén sujetos a un impuesto de naturaleza personal en el extranjero.

- Pensiones y prestaciones similares:
 - Si derivan de un empleo prestado en territorio español.
 - Si las satisfacen una persona o entidad residente en territorio español o un establecimiento permanente situado en el mismo.
- Retribuciones de los administradores y miembros de los consejos de administración, de las juntas que hagan sus veces o de órganos representativos de una entidad residente en territorio español.



- Rendimientos del capital mobiliario:
 - Los dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de entidades residentes en España.
 - Los intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en él, o que retribuyan prestaciones de capital utilizadas en territorio español.
 - Los cánones o regalías satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en el mismo, o que se utilicen en territorio español.
 - Otros rendimientos del capital mobiliario satisfechos por personas físicas que realicen actividades económicas en el ejercicio de sus actividades, por entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en el mismo.
- Rendimientos del capital inmobiliario, derivados directa o indirectamente de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a los mismos.
- Rentas imputadas a contribuyentes personas físicas que son titulares de bienes inmuebles urbanos situados en territorio español no afectos a actividades económicas.
- Ganancias patrimoniales:
 - Si derivan de valores emitidos por personas o entidades residentes en territorio español.
 - Si derivan de otros bienes muebles —distintos de los valores— situados en territorio español o de derechos que deban cumplirse o que se ejerciten en territorio español.
 - Si proceden de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a los mismos.
 - Si al patrimonio del contribuyente se incorporan bienes situados en territorio español o derechos que deban cumplirse o que se ejerciten en ese territorio, aun cuando no deriven de una transmisión previa, como las ganancias en el juego.
- Las ganancias en el juego y los premios de azar, están sujetos a un gravamen especial del 20% sobre el importe del premio, quedando exentos los premios de importe inferior a 2.500 Eur.



Por último, no se consideran obtenidos en el territorio español:

- Los rendimientos satisfechos por razón de compraventa internacional de mercancías, incluidas las comisiones de mediación, así como los gastos accesorios y conexos.
- Los rendimientos satisfechos —a personas o entidades no residentes— por parte de establecimientos permanentes situados en el extranjero, con cargo a los mismos, cuando las prestaciones estén vinculadas con la actividad del establecimiento permanente en el extranjero.

RÉGIMEN DE IMPATRIADOS

- Quedan gravados todos los rendimientos del trabajo obtenidos por el contribuyente durante la aplicación del régimen especial, los cuales se entienden obtenidos en territorio español.
- No exige que los trabajos se realicen en España.
- Se exceptúa de su aplicación a los deportistas profesionales.
- A la base liquidable, salvo la parte de la misma correspondiente a las rentas a que se refiere el artículo 25.1.f) del IRNR, se aplicará:

BASE LIQUIDABLE (Euros)	TIPO DE GRAVAMEN APLICABLE
Hasta 600.000 euros	24%
De 600.001 en adelante	45%

- A la parte de la base liquidable correspondiente a las rentas de capital mobiliario.

Parte de la Base Liquidable hasta euros	Cuota íntegra	Resto base Liquidable	Tipo aplicable
0	0	6.000	19%
6.000	1.140	44.000	21%
50.000	10.380	En adelante	23%

- Se contempla un régimen transitorio de adaptación para desplazados antes de 1 de enero de 2015, que podrán optar por la reforma y aplicar el nuevo contenido del artículo y de la correspondiente disposición transitoria. La opción deberá realizarse en la declaración del Impuesto correspondiente al ejercicio 2015 y se mantendrá hasta la finalización de la aplicación del régimen especial.



RENTAS EXENTAS

Las principales rentas exentas del IRNR son:

- Las rentas exentas de acuerdo con la normativa del IRPF (becas, pensiones, premios de loterías, apuestas y sorteos, participación en beneficios de entidades no aplicables a los no residentes), así como las pensiones asistenciales por ancianidad a favor de emigrantes españoles.
- Las becas y otras cantidades percibidas por personas físicas, satisfechas por las Administraciones Públicas, en virtud de convenios internacionales de cooperación cultural, educativa y científica.
- Los intereses y las ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles — obtenidos sin establecimiento permanente— por residentes en otros estados miembros de la Unión Europea o por establecimientos permanentes de estos residentes situados en otros estados miembros de la Unión Europea, excepto cuando:
 - Las ganancias patrimoniales deriven de entidades cuyo activo consiste principalmente en bienes inmuebles situados en territorio español.
 - El contribuyente haya participado en, al menos, el 25 % del capital o patrimonio de dicha entidad en algún momento durante los doce meses anteriores a la transmisión, exención únicamente aplicable a personas físicas.
- Los rendimientos derivados de la Deuda Pública percibidos sin mediación de establecimiento permanente. No se aplica exención cuando se obtienen a través de un paraíso fiscal.
- Las rentas obtenidas por no residentes sin establecimiento permanente derivadas de valores emitidos en España por entidades no residentes sin establecimiento permanente.
- Los rendimientos de cuentas bancarias de no residentes sin establecimiento permanente, incluso cuando sean residentes en paraísos fiscales.
- Las rentas obtenidas por no residentes sin establecimiento permanente procedentes de arrendamiento, cesión o transmisión de contenedores o de buques y aeronaves a casco desnudo, utilizados en la navegación marítima o aérea internacional.



- Los beneficios distribuidos por una sociedad residente en España que sea filial de otra sociedad residente en otro estado miembro de la Unión Europea, siempre que se cumplan determinados requisitos.
- Las rentas derivadas de las transmisiones de valores o el reembolso de participaciones en fondos de inversión realizados en mercados secundarios oficiales de valores españoles, obtenidos por personas físicas o entidades no residentes sin mediación de establecimiento permanente en territorio español, que sean residentes en un estado que tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información.
- Los rendimientos obtenidos por las entidades de navegación marítima o aérea a condición de reciprocidad. En los convenios suelen gravarse, exclusivamente, en el estado en el que esté situada la sede de dirección efectiva.

RENTAS OBTENIDAS MEDIANTE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Se considera que una persona física o una entidad opera mediante establecimiento permanente cuando dispone en territorio español de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole en los que se realice toda o parte de su actividad, o cuando actúe en España por medio de un agente autorizado para contratar en su nombre (ver apartado *Residencia y establecimiento*).

Los no residentes que obtengan rentas mediante establecimiento permanente tributarán por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento, con independencia del lugar en el que la obtengan.

BASE IMPONIBLE

La base imponible de los establecimientos permanentes se determina de acuerdo con las disposiciones del régimen general del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las especialidades que se recogen en la propia Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

La base imponible está formada por el importe de la renta en el periodo impositivo, minorada por la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

Cabe tener en cuenta las siguientes especialidades:

- Se aplicarán las normas sobre valoración de operaciones realizadas entre las partes vinculadas. A este respecto, la administración tributaria debe valorar las operaciones entre partes vinculadas por su valor normal en el mercado.



- No se deducirán los pagos que el establecimiento permanente efectúe a la casa central o a alguno de sus establecimientos permanentes en concepto de cánones, intereses, comisiones, servicios de asistencia técnica, o por el uso o la cesión de bienes o derechos. Tampoco será deducible el coste de los capitales propios afectos al establecimiento permanente.
- Será deducible la parte razonable de los gastos de dirección y los gastos generales de administración imputados por la casa central al establecimiento permanente, siempre que:
 - Estén reflejados en los estados contables del establecimiento permanente.
 - Se imputen de forma continua y racionalmente, teniendo en cuenta la utilización de factores realizada por el establecimiento permanente y el coste total de dichos factores.

TIPO DE GRAVAMEN

El tipo de gravamen aplicable sobre la base imponible del establecimiento permanente será del 25 %.

Los establecimientos permanentes de entidades no residentes están sometidos a una imposición complementaria cuando transfieran rentas al extranjero (salvo entidades con residencia fiscal en estados de la Unión Europea y entidades con residencia fiscal en un estado que haya suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición y exista tratamiento recíproco). Dicha imposición complementaria consiste en un gravamen del 19 % sobre los importes transferidos con cargo a las rentas del establecimiento permanente, incluidos los pagos a la sede central en concepto de cánones, intereses, comisiones, asistencia técnica o por el uso de otros bienes o derechos.

El periodo impositivo del IRNR coincide con el ejercicio declarado por el establecimiento permanente, sin que pueda exceder de 12 meses. El devengo del impuesto se produce el último día del periodo impositivo.

DEDUCCIONES

Los establecimientos permanentes tienen derecho a aplicar las mismas deducciones que los sujetos pasivos en el Impuesto sobre Sociedades. Estas son:

- Deducciones para evitar la doble imposición (interna e internacional)
- Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades
- Bonificaciones



RETENCIONES E INGRESOS A CUENTA

Los establecimientos permanentes están sometidos al mismo régimen de retenciones que las entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades. Por lo tanto, el tipo de retención e ingreso a cuenta general será del 19 %.

Respecto a los pagos fraccionados, los establecimientos permanentes deben regirse también por lo dispuesto en la normativa del Impuesto sobre sociedades.

RENTAS OBTENIDAS SIN MEDIACIÓN DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

DEVENGO

Las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente en España deben tributar de forma separada —operación por operación— por cada devengo total o parcial de renta sometida a gravamen, por lo que no cabe la compensación entre rentas de distinto signo.

- Cuando son rendimientos: en el momento en que son exigibles o en la fecha del cobro, si ésta fuese anterior.
- Cuando son ganancias patrimoniales: al producirse la alteración patrimonial.
- Cuando son rentas imputadas correspondientes a los bienes inmuebles urbanos: el 31 de diciembre de cada año.
- En los restantes casos: cuando sean exigibles las correspondientes rentas.

En caso de fallecimiento del contribuyente, todas las rentas pendientes de imputación se entienden exigibles en la fecha del fallecimiento.

BASE IMPONIBLE

La base imponible está constituida por la cuantía íntegra devengada, por lo que no es posible deducir gasto alguno. Ante la ausencia de una regulación específica, la normativa de apoyo para la determinación de la base imponible es la Ley del IRPF.

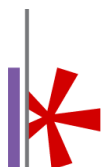


TIPO DE GRAVAMEN

Principales tipos de gravamen:

- Con carácter general, el 24 % excepto para los residentes en la U.E., Islandia y Noruega que tributan al 19%.
- Los dividendos u otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de una entidad, el 19 %.
- Los intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios, el 19 % (depósitos, seguros de vida ahorro...)
- Las ganancias patrimoniales que se produzcan por la transmisión de elementos patrimoniales (acciones, participaciones de fondos de inversión, inmuebles...), el 19 %.
- Los rendimientos del trabajo percibidos por personas físicas no residentes en territorio español en virtud de un contrato de duración determinada para trabajadores extranjeros de temporada —de acuerdo con lo establecido en la normativa laboral— se gravan al 2 %.
- Los rendimientos del trabajo de personas físicas no residentes en territorio español —siempre que no sean contribuyentes del IRPF— que presten sus servicios en misiones diplomáticas y representaciones consulares de España en el extranjero, cuando no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de tratados internacionales en los que España sea parte, se gravan al 8 %.
- Las pensiones y demás prestaciones similares percibidas por personas físicas no residentes en territorio español, cualquiera que sea la persona que haya generado el derecho a su percepción, serán gravadas de acuerdo con la escala siguiente:

IMPORTE ANUAL PENSIÓN (hasta EUR)	CUOTA (EUR)	RESTO PENSIÓN (hasta EUR)	TIPO APLICABLE (%)
0	0	12.000	8 %
12.000	960	6.700	30 %
18.700	2.970	en adelante	40 %



- Los cánones satisfechos a una sociedad residente en un estado miembro de la Unión Europea o a un establecimiento permanente de dicha sociedad situado en otro estado miembro de la Unión Europea están exentos siempre que la constitución y operativa de aquella (la sociedad receptora del canon) responda a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la gestión de valores u otros activos

Como consecuencia de la aplicación del tipo de gravamen sobre la base imponible se determina la *cuota tributaria*, de la que sólo podrán deducirse:

- Las deducciones por donaciones, en los términos previstos en la Ley del IRPF y en la ley del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales de mecenazgo.
- Las retenciones e ingresos a cuenta que se hubieran practicado sobre las rentas del contribuyente.

TRIBUTACIÓN DE LAS PRINCIPALES RENTAS OBTENIDAS SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

RENDIMIENTOS DEL TRABAJO

Los rendimientos del trabajo satisfechos por empresas residentes en España a trabajadores no residentes por trabajos realizados fuera de España no se entienden renta obtenida en territorio español siempre que el trabajo se preste íntegramente en el extranjero.

Si no se soporta un impuesto de naturaleza personal en el extranjero o el trabajo no se realiza íntegramente en el extranjero, los rendimientos obtenidos tributan al 24 % excepto para los residentes en la U.E., Islandia y Noruega que tributan al 19%. (al 8 % si se trata de trabajos prestados por contribuyentes de este impuesto en representaciones diplomáticas y consulares en el exterior).

Los rendimientos del trabajo percibidos por personas físicas no residentes en territorio español en virtud de un contrato de duración determinada para trabajadores de temporada —de acuerdo con lo establecido en la normativa laboral— tributan al 2%.



RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

La base imponible de los rendimientos de actividades económicas se determina por la diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos siguientes:

- *Gastos de personal:* sueldos, salarios y cargas sociales del personal desplazado a España o contratado en territorio español.
- *Gastos de aprovisionamiento:* materiales para su incorporación definitiva a las obras o trabajos realizados en territorio español.
- *Suministros:* abastecimientos que no puedan ser almacenados y que se hayan consumido en territorio español.

El tipo de gravamen que soportan estas actividades es el general del 24 % excepto para los residentes en la U.E., Islandia y Noruega que tributan al 19%. Por otra parte, los contribuyentes que realicen este tipo de actividades económicas sin establecimiento permanente están obligados a llevar los registros de ingresos y gastos que se establezcan de forma reglamentaria.

RENDIMIENTOS DE CAPITAL INMOBILIARIO

El tratamiento fiscal de estos rendimientos varía en función de la naturaleza jurídica del contribuyente y del destino del inmueble:

- *Inmuebles arrendados.* Con independencia de la personalidad jurídica del *perceptor*, la base imponible es igual al importe de los ingresos íntegros, siendo el tipo de gravamen aplicable el 24 % excepto para los residentes en la U.E., Islandia y Noruega que tributan al 19%.
- *Inmuebles no arrendados.* Debe diferenciarse entre personas físicas y entidades, ya que a las primeras se les determina una renta imputada y a las segundas un gravamen especial.
 - *Personas físicas:* la renta imputada de aquellos bienes inmuebles no arrendados ni afectos a actividades económicas, situados en territorio español, se determinará según las normas del IRPF (2 % del valor catastral o 1,1 % si el valor catastral ha sido revisado). El tipo de gravamen que se aplica a la renta imputada es el general del 24 % excepto para los residentes en la U.E., Islandia y Noruega que tributan al 19%.
 - *Entidades no residentes:* las rentas provenientes de los inmuebles no arrendados ni afectos a actividades económicas están sometidas a un tipo de gravamen especial del 3 %, que se aplica sobre el valor catastral.



RENDIMIENTOS PERCIBIDOS POR DIVIDENDOS E INTERESES

Los no residentes en España que obtengan dividendos e intereses satisfechos por una persona física o una entidad residente en territorio español deben tributar en España por el IRNR. Si existe convenio, dichos rendimientos tributan a un tipo impositivo inferior al general. Es procedente la retención sobre los dividendos cobrados por una sociedad de la UE que tiene una participación en una sociedad española que reparte los dividendos porque no hay discriminación ni se va contra la libre circulación de capitales, salvo que se obtengan a través de un paraíso fiscal.

Están exentos también los intereses derivados de la Deuda Pública, y los rendimientos de las cuentas de no residentes.

En general, el tipo de gravamen que se aplica a los intereses y dividendos es del 19%.

Para los residentes en un país con convenio, el tipo aplicable será el que se establezca en el propio convenio.

GANANCIAS DERIVADAS DE LAS VENTAS DE INMUEBLES

La ganancia patrimonial derivada de la venta de un inmueble está sometida a gravamen en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Con carácter general, las ganancias se determinan por la diferencia entre el valor de transmisión y el valor de adquisición, con las mismas especialidades previstas en la ley del IRPF para el caso de la transmisión de bienes inmuebles (a los bienes adquiridos antes del 31 de diciembre de 1994 se les aplican los coeficientes de actualización sobre el valor de adquisición y el régimen transitorio).

Por otra parte, 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. Para el vendedor, esta retención tiene el carácter de pago a cuenta del impuesto que le corresponda pagar por la ganancia derivada de la transmisión. En el caso de que la cantidad retenida sea superior a la cuota a ingresar, se podrá obtener la devolución del exceso.



OBLIGACIONES FORMALES

RENTAS OBTENIDAS MEDIANTE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Los establecimientos permanentes están obligados a llevar contabilidad separada de las operaciones que realicen y de los elementos patrimoniales que tengan afectos. También están obligados a cumplir las restantes obligaciones de índole contable, registral y formal aplicables a las entidades residentes en territorio español de acuerdo con las normas del Impuesto sobre Sociedades.

Los establecimientos permanentes —ya sean entidades o personas físicas— deben presentar declaración por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes en la misma forma, lugar y plazos que los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades deben presentar la declaración general o la simplificada. En general, la declaración se presentará en el plazo de 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores al último día del periodo impositivo.

Los modelos a presentar son el 200 o el 220 (según sea declaración individual o de grupos fiscales), mediante impreso o por vía telemática (es obligatoria esta última en determinados casos).

Respecto al gravamen complementario referido a la transferencia de rentas al extranjero cabe señalar que para realizar la declaración se utiliza el modelo ordinario (210). El plazo para la presentación es de un mes a partir de la fecha de la transferencia al extranjero de la renta.

RENTAS OBTENIDAS SIN MEDIACIÓN DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Como norma general, están obligados a declarar y efectuar autoliquidación los contribuyentes que obtengan rentas en España sin mediación de establecimiento permanente. Debe presentarse declaración, entre otros, en los siguientes supuestos:

- Obtención de rentas sujetas al impuesto, con la excepción de aquellas obligadas a retener o ingresar a cuenta.
- Imputación de renta de bienes inmuebles.



- Obtención de rendimientos satisfechos por personas que no deban practicar retenciones o ingresos a cuenta.
- Ganancias o pérdidas patrimoniales obtenidas en la transmisión de bienes inmuebles situados en territorio español.

Modelos de declaración:

MODELO	FINALIDAD	PLAZO DE PRESENTACIÓN E INGRESO
Modelo 210 Declaración ordinaria	De carácter general, permite declarar cada renta de forma separada (salvo las ganancias y pérdidas derivadas de la transmisión de inmuebles, para las que se utilizará el modelo 212).	En general, un mes a partir de la fecha de devengo de la renta (las rentas imputadas a personas físicas por inmuebles de uso propio deben declararse durante el año natural siguiente a la fecha del devengo).
Modelo 212	Declaración de ganancias y pérdidas derivadas de la transmisión de bienes inmuebles.	Tres meses siguientes al plazo de un mes desde la fecha de transmisión del inmueble.
Modelo 215 Declaración colectiva	Permite agrupar determinados rendimientos reportados en un mismo período por uno o varios perceptores.	Del 1 al 20 de abril, julio, octubre y enero, respecto de los importes devengados durante el trimestre anterior.

Salvo en el supuesto del modelo 215, la norma general es la de presentar una declaración separada por cada renta obtenida, puesto que el devengo del impuesto se produce por operación y no existe un período impositivo en que puedan agregarse diferentes operaciones.



CERTIFICADO DE RESIDENCIA FISCAL

Para que el Impuesto sobre la Renta de No Residentes sea aplicable, las personas que se encuentren en esta situación deben justificar que son no residentes ante el pagador de rendimientos. En primer lugar, para abrir un depósito o contratar como "no residente" cualquier otro producto financiero (cédulas hipotecarias, deuda subordinada, fondos de inversión, etc.) se requiere:

- *Certificado Consular o equivalente* (que debe aportar el cliente), en los casos de "no residente" con nacionalidad española.
- *Certificación Negativa del Ministerio del Interior* (gestionada por la entidad financiera), en los casos de "no residente" con nacionalidad extranjera.

Una vez abierto un depósito o contratado otro tipo de producto financiero, para aplicar las posibles exenciones fiscales sobre los rendimientos que obtenga por su condición de "no residente", deberá aportar los documentos que justifiquen su residencia fiscal en otro país y que variarán en función del tipo de producto financiero del que sea titular:

- Para la exención fiscal de los intereses de depósitos de "no residentes" (vista y plazo), en el momento de apertura del depósito cada titular — persona física o entidad— debe suscribir la Declaración de Residencia Fiscal, que se le proporcionará en la misma oficina donde vaya a abrir el depósito. Esta declaración debe ser renovada por su titular cada dos años.
- Para tener derecho a acogerse a las diversas exenciones o reducciones fiscales de los rendimientos de otros productos distintos de un depósito (cédulas hipotecarias, deuda subordinada, fondos de inversión, participaciones preferentes, dividendos, etc.), por ser residente en otro país distinto de España, es necesario que todos los titulares hayan presentado y tengan en vigor el Certificado de Residencia Fiscal.

Este certificado es un documento expedido a petición del interesado por las autoridades fiscales de su país de residencia, a través del cual se certifica que una persona es residente en dicho país a efectos fiscales o para la aplicación de un convenio o tratado para evitar la doble imposición, si es el caso, lo que le permitirá beneficiarse de la "exención" fiscal en España, o de un tipo de tributación inferior al establecido con carácter general para los "no residentes". En su defecto, el no residente tributará a los tipos generales establecidos en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Estos certificados tienen un plazo de validez de un año a partir de la fecha de su expedición y deberán estar en vigor en la fecha de cobro de los rendimientos.



CASO PRÁCTICO

Una entidad no residente posee en España una factoría industrial en la que realiza una parte de un proceso industrial sobre unos materiales que le son enviados directamente a la sede central. Finalizado el proceso productivo, los materiales convertidos en productos son enviados de nuevo a la sede central.

En 2015 ha realizado las siguientes operaciones:

Valor de mercado de los productos transferidos a la sede central	150.000 EUR
Ingresos por venta de maquinaria	15.000 EUR
Valor de mercado de los productos recibidos de la sede central	60.000 EUR
Aprovisionamientos	7.000 EUR
Gastos de personal	10.000 EUR
Otros gastos	5.000 EUR
Deducción de los gastos de formación profesional	500 EUR

La base imponible se determina siguiendo las normas previstas para el régimen general, aunque los ingresos y los gastos se valoran de acuerdo con lo previsto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades relativo a las operaciones vinculadas.

Total Ingresos	165.000 EUR
Gastos deducibles	82.000 EUR
Base imponible	83.000 EUR
Tipo de gravamen	25 %
Cuota íntegra	20.750 EUR
Deducciones	500 EUR
Cuota líquida	20.250 EUR

