

Impuesto sobre la Renta de No Residentes

NORMATIVA APLICABLE

INTRODUCCIÓN

SUJETOS PASIVOS

RESIDENCIA EN TERRITORIO ESPAÑOL

DOMICILIO FISCAL

RENTAS OBTENIDAS POR NO RESIDENTES

RENTAS OBTENIDAS MEDIANTE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

RENTAS OBTENIDAS SIN MEDIACIÓN DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

REPRESENTANTE DEL NO RESIDENTE

RETENCIONES

RÉGIMEN ESPECIAL DEL PAIS VASCO

RÉGIMEN ESPECIAL DE NAVARRA

NORMATIVA APLICABLE

Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

INTRODUCCIÓN

El Impuesto sobre la Renta de No Residentes es un tributo que se aplica en todo el territorio español respetando las especialidades normativas de Ceuta, Melilla, País Vasco, Navarra y Canarias.

El Impuesto sobre la Renta de no Residentes es un tributo de carácter directo que **grava la renta obtenida en territorio español por las personas físicas y entidades no residentes en el mismo.**

SUJETOS PASIVOS

Son contribuyentes del IRNR las **personas físicas o entidades que no residan fiscalmente en España que obtengan rentas en territorio español** susceptibles de tributación según la legislación española.

La aplicación de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes **no es opcional**. Sin embargo, los residentes en algún Estado Miembro de la Unión Europea, a excepción de los Paraísos Fiscales, pueden optar por tributar como contribuyentes del IRPF general. Esta opción es posible siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- Acreditar tener la residencia en algún estado miembro de la UE
- Acreditar haber obtenido durante el ejercicio en España, por rendimiento del trabajo o de actividades económicas, como mínimo el 75% del total de su renta, con independencia del lugar de producción de ésta y de residencia del pagador.

En sentido contrario, las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español, podrán optar por tributar por el IRPF general o por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes, cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- Que no hayan sido residentes en España durante los 10 años anteriores a su nuevo desplazamiento a territorio español.
- Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de un contrato de trabajo.
- Que los trabajos se realicen efectivamente en España.
- Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad residente en España o para un establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente en territorio español.
- Que los rendimientos del trabajo que se deriven de dicha relación laboral no estén exentos de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

El contribuyente que opte por la tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes quedará sujeto por obligación real en el Impuesto sobre el Patrimonio.

RESIDENCIA EN TERRITORIO ESPAÑOL

El primer hecho determinante para la sujeción al IRNR se centra en la residencia o no en España del sujeto pasivo. Por lo tanto es imprescindible definir lo que se entiende por "no residencia". Al no haber un concepto legal en nuestro derecho de lo que se entiende por "no residente" deberemos definir el concepto de "residente" e interpretarse "a sensu contrario" la "no residencia".

Las personas físicas

Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español **cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:**

- **Que permanezca más de ciento ochenta y tres días**, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios calificados reglamentariamente como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en el mismo durante ciento ochenta y tres días en el año natural.
Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.
- **Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos**, de forma directa o indirecta.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, residan habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

Las personas jurídicas

Se considerarán **residentes en territorio español las entidades** en las que concurra alguno de los siguientes requisitos:

- Que se hubieren constituido conforme a las leyes españolas.
- Que tengan su domicilio social en territorio español.
- Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español.

A estos efectos, se entenderá que una entidad tiene su sede de dirección efectiva en territorio español cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades.

DOMICILIO FISCAL

Los contribuyentes no residentes en territorio español **tendrán su domicilio fiscal**, a efectos del cumplimiento de sus obligaciones tributarias, **en España**:

- Cuando operen en España a través de **establecimiento permanente**, en el lugar en que radique la efectiva gestión administrativa y la dirección de sus negocios en España. En el supuesto en que no pueda establecerse el lugar del domicilio fiscal de acuerdo con el criterio anterior, prevalecerá aquél en el que radique el mayor valor del inmovilizado.
- Cuando obtengan rentas derivadas de **bienes inmuebles**, en el domicilio fiscal del representante y, en su defecto, en el lugar de situación del inmueble correspondiente.
- En los restantes casos, en el **domicilio fiscal del representante** o, en su defecto, en el del responsable solidario.

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.

RENTAS OBTENIDAS POR NO RESIDENTES

Se consideran **rentas obtenidas en territorio español** las siguientes:

- Las rentas de actividades o explotaciones económicas **realizadas mediante establecimiento permanente situado en territorio español**.

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

En particular, se entenderá 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.

- Las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas **sin mediación de establecimiento permanente situado en territorio español**, cuando no resulte de aplicación otra letra de este artículo, en los siguientes casos:
 - Cuando las actividades económicas sean realizadas en territorio español. No se considerarán obtenidos en territorio español los rendimientos derivados de la instalación o montaje de maquinaria o instalaciones procedentes del extranjero cuando tales operaciones se realicen por el proveedor de la maquinaria o instalaciones, y su importe no exceda del 20 % del precio de adquisición de dichos elementos.

- Cuando se trate de prestaciones de servicios utilizadas en territorio español, en particular las referidas a la realización de estudios, proyectos, asistencia técnica o apoyo a la gestión. Se entenderán utilizadas en territorio español aquellas que sirvan a actividades económicas realizadas en territorio español o se refieran a bienes situados en el mismo. Cuando tales prestaciones sirvan parcialmente a actividades económicas realizadas en territorio español, se considerarán obtenidas en España sólo por la parte que sirva a la actividad desarrollada en España.
- Cuando deriven, 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 se perciban por persona o entidad distinta del artista o deportista.
- Los **rendimientos del trabajo**:
 - Cuando deriven, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en territorio español.
 - Cuando se trate 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 el mismo por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave en tráfico internacional.
- Las **pensiones y demás prestaciones similares**, cuando deriven de un empleo prestado en territorio español o cuando se satisfagan por una persona o entidad residente en territorio español o por un establecimiento permanente situado en el mismo.
- Las **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.
- Los siguientes **rendimientos de 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 el mismo, 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.
 - Tienen la consideración de cánones o regalías las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso de:
 - Derechos sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas.
 - Patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos.
 - Derechos sobre programas informáticos.
 - Informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.
 - Derechos personales susceptibles de cesión, tales como los derechos de imagen.
 - Equipos industriales, comerciales o científicos.
 - Cualquier derecho similar a los anteriores.
- Los **rendimientos derivados**, directa o indirectamente, de **bienes inmuebles situados en territorio español** o de derechos relativos a los mismos.
- Las **rentas imputadas** a los contribuyentes personas físicas titulares de bienes inmuebles urbanos situados en territorio español no afectos a actividades económicas.
- Las **ganancias patrimoniales**:
 - Cuando se deriven de valores emitidos por personas o entidades residentes en territorio español.

- Cuando se deriven de otros bienes muebles, distintos de los valores, situados en territorio español o de derechos que deban cumplirse o se ejerciten en territorio español.
- Cuando procedan, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a los mismos.
- Cuando se incorporen al patrimonio del contribuyente bienes situados en territorio español o derechos que deban cumplirse o se ejerciten en dicho territorio, aun cuando no deriven de una transmisión previa, como las ganancias en el juego.

RENTAS OBTENIDAS MEDIANTE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Determinación de establecimiento permanente

El establecimiento permanente (EP) es un concepto meramente fiscal que supone una ausencia de personalidad jurídica. Las sucursales son siempre establecimientos permanentes pero no al contrario.

Para su identificación como EP se deberá acudir, en primer lugar, al Convenio de doble imposición respectivo y en el caso de no existencia de convenio acudiremos, en segundo lugar a la legislación española.

Según la legislación española, el no residente obtiene rentas mediante EP cuando:

- la persona física o entidad disponga de instalaciones o lugares de trabajo en los que realice toda o parte de su actividad.
- La persona física o entidad actúe en España mediante un agente autorizado para contratar en nombre y por cuenta de la persona o entidad no residente.

Rentas imputables al establecimiento permanente

Se imputarán los siguientes rendimientos:

- Rendimientos de las explotaciones económicas desarrolladas por el EP
- Ganancias y pérdidas patrimoniales
- Rendimientos derivados de elementos patrimoniales

Tipo de gravamen

- Tipo general: **35%**
- Actividades dedicadas a la explotación e investigación de hidrocarburos: **40%**

Sobre la cuota íntegra se aplicarán las siguientes deducciones:

- Bonificaciones y deducciones contempladas en el régimen general del IS
- Retenciones

Recargo tributario

Existe un recargo sobre las rentas obtenidas transferidas al extranjero por parte del EP de un **15%**. Dicho recargo no se aplica a los EP de entidades con residencia fiscal en otro estado miembro de la UE o a los residentes en países que tengan suscritos con España un convenio de doble imposición.

Periodo impositivo

El periodo impositivo coincide con el ejercicio económico del mismo. Además quedan obligados a efectuar pagos a cuenta y retenciones.

Obligaciones contables, registrales y formales

Los establecimientos permanentes estarán obligados a llevar contabilidad separada, referida a las operaciones que realicen y a los elementos patrimoniales que estuviesen afectos a los mismos.

Estarán, asimismo, obligados al cumplimiento de las restantes obligaciones de índole contable, registral o formal exigibles a las entidades residentes en territorio español por las normas del Impuesto sobre Sociedades.

RENTAS OBTENIDAS SIN MEDIACIÓN DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Las rentas obtenidas tributan operación por operación.

Tipo de rendimiento	Tipo de gravamen	Devengo
Rendimientos en general	25%	Cuando sea exigible
Ganancias patrimoniales en general	35%	Cuando se altere el patrimonio
Ganancias patrimoniales derivadas de IIC	15%	Cuando se altere el patrimonio
Rendimientos inmobiliarios	25%	31 de diciembre de cada año
Intereses y dividendos	15%	Cuando sea exigible
Beneficios empresariales	25%	Cuando sea exigible

Sólo se permite practicar las deducciones siguientes:

- Donativos establecidos en la LIRPF
- Retenciones e ingresos a cuenta

Rendimientos de inmuebles

- **Inmuebles arrendados:** tributará por los alquileres percibidos sin posibilidad de deducir gasto alguno (sólo es deducible el Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes). El tipo de gravamen es del **25%**.
- **Inmuebles no arrendados:** tributará por el 1,1% del valor catastral si el titular es una persona física. El tipo de gravamen es del **25%**. El devengo del impuesto será el 31 por diciembre de cada año.
- **Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades No Residentes:** Están sujetos a este impuesto las entidades no residentes que sean propietarias de un bien inmueble situado en España. El tipo de gravamen será del 3% del valor catastral. El devengo se produce el 31 de diciembre de cada año.

Ganancias Patrimoniales

Se aplica, al igual que para los contribuyentes del IRPF:

- el régimen de diferimiento impositivo por cambio de fondo de IIC
- exención por reinversión o para mayores de 65 años, por transmisión de la vivienda habitual

El tipo de gravamen es del 35%, excepto las ganancias obtenidas por la transmisión de acciones o participaciones de IIC, cuyo tipo impositivo es del 15%.

Rendimientos de trabajo dependiente

La base imponible se calcula igual que para los residentes españoles con la peculiaridad de que no es deducible ni las cuotas satisfechas a la Seguridad Social ni reducciones por trabajo dependiente.

Los tipos impositivos son los siguientes:

- **25%:** con carácter general
- **8%:** personas físicas que presten servicios en misiones diplomáticas o consulares
- **2%:** personas físicas que tengan un contrato de trabajo de duración determinada para trabajadores extranjeros de temporada.

Rendimientos de actividades profesionales

La base imponible es el rendimiento íntegro de los rendimientos sin que quepa deducir gasto alguno (excepto gastos de personal, de aprovisionamiento y suministros). El tipo de gravamen es del **25%**.

REPRESENTANTE DEL NO RESIDENTE

Los contribuyentes por el IRNR que residan en el extranjero por más de 6 meses de cada año natural, **deberán designar un representante con domicilio en España**. Dichos representantes tienen una **responsabilidad tributaria** por las deudas tributarias propias de los establecimientos permanentes.

Responderá, con carácter solidario, del ingreso de la deuda tributaria del no residente sin EP los siguientes sujetos:

- el pagador de los rendimientos (no en las ganancias patrimoniales)
- el depositario o gestor de los bienes o derechos de no residentes, no afectados a un EP, cuya gestión o depósito tenga encomendado, en cuanto a las deudas por las rentas derivadas de dichos bienes o derechos.
- Los representantes de EP

Para exigir esta responsabilidad es necesario un acto administrativo previo de derivación de responsabilidad.

RETENCIONES

Obligados a retener

Estarán obligados a retener:

- Las entidades residentes en España
- Las personas físicas residentes en España que realicen actividades económicas, respecto a las rentas satisfechas a no residentes
- Los no residentes que operen en el territorio español mediante EP, respecto a las rentas satisfechas a otros no residentes

- Los no residentes que operen en España sin EP, respecto solamente a los rendimientos del trabajo que satisfagan, y otros rendimientos sujetos a retención que constituya excepcionalmente gasto fiscalmente deducible.

Rentas sometidas a retención

La retención se aplica sobre las **rentas sujetas al IRNR satisfechas a un no residente. No existe la obligación de retener** respecto de las siguientes rentas:

- Rentas exentas de IRNR
- No procede la retención cuando el no residente acredite el pago del impuesto mediante la presentación del impuesto correspondiente, o acredite la procedencia de la exención.
- Dividendos procedentes de entidades de tenencia de valores extranjeros.
- Las ganancias patrimoniales
- Premios
- Transmisión de bienes inmuebles por un no residente sin EP
- Rentas derivadas de transmisión de acciones o participaciones de IIC

Transmisión de inmuebles por persona no residente

El adquirente de un bien inmueble situado en territorio español cuyo transmitente sea un no residente que actúe sin EP, vendrá obligado a **retener un 5% de la contraprestación acordada**.

No estará obligado a practicar la retención cuando:

- El titular que transmite sea una persona física y que el inmueble transmitido, a 31 de diciembre de 1996, hubiera permanecido en su patrimonio más de 10 años sin haber sido objeto de mejoras.
- En el caso de que el transmitente acredite mediante certificado de la Administración Española estar sujeto a IRPF o IS español.
- En los casos de aportación de inmuebles a la constitución o aumento de capital de sociedades residentes en territorio español.

Declaración de retenciones

El obligado a retener deberá presentar declaración de retenciones en los **20 primeros días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero**, salvo grandes empresas que será mensual.

RÉGIMEN ESPECIAL DEL PAIS VASCO

NORMATIVA APLICABLE

Conforme a lo previsto en la Ley 12/2002 que regula el Concierto Económico entre el Estado y el país Vasco, el Impuesto sobre la Renta de No Residentes es un tributo concertado que debe regirse por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado.

No obstante los establecimientos permanentes domiciliados en el País Vasco de personas o entidades residentes en el extranjero les será de aplicación la normativa autónoma del impuesto en los supuestos en que les correspondería tributar por el Impuesto sobre Sociedades de normativa foral en caso de que fuera una entidad residente en territorio español.

Por consiguiente los Territorios Históricos tienen competencias de gestión, liquidación, recaudación, inspección respecto a los no residentes y competencia normativa para la regulación referida a la tributación de los establecimientos permanentes.

En el marco de las competencias señaladas, cada uno de los Territorios Históricos que conforman el País Vasco cuenta con normativa del Impuesto sobre la Renta de No Residentes;

Territorio Histórico de Bizkaia;	Norma Foral 5/1999
Territorio Histórico de Gipuzkoa;	Norma Foral 2/1999
Territorio Histórico de Alava;	Norma Foral 7/1999

REGIMEN ESPECIAL DE NAVARRA

NORMATIVA APLICABLE

Sin perjuicio de las competencias atribuidas a la Comunidad Foral, conforme a lo previsto en el Convenio Económico, en la fecha actual este impuesto no ha sido aprobado todavía por el Parlamento de Navarra, siendo de aplicación las normas vigentes en Territorio Común.