



# Tema 18. Impuesto sobre la Renta de no residentes.

## Contenido

- Ámbito de aplicación.
- Elementos personales.
- Sujeción al impuesto.
- Rentas obtenidas mediante establecimiento permanente y sin él.

La normativa de este 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 Impuesto sobre la Renta de no Residentes y su Reglamento de desarrollo, el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio.

## 1. Ámbito de aplicación

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

Este impuesto se aplicará en todo el territorio español, que comprenderá 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 jurisdicción o derechos de soberanía respecto del fondo marino, su subsuelo y aguas suprayacentes y sus recursos naturales.

Todo ello, **sin perjuicio de los regímenes tributarios forales** de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra. En Canarias, Ceuta y Melilla se tendrán en cuenta las especialidades que resulten aplicables en virtud de su normativa específica y de lo dispuesto en esta ley.

## 2.- Elementos personales

De acuerdo con el artículo 5 de la LIRNR, son contribuyentes por este impuesto:

- a) **Las personas físicas y entidades no residentes** en territorio español conforme al artículo 6 de la Ley, que obtengan rentas en él, salvo que sean contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- b) Las personas físicas que sean residentes en España por alguna de las circunstancias previstas en la normativa del IRPF.
- c) Las entidades en régimen de atribución de rentas a que se refiere el artículo 38 de la Ley.

La residencia en territorio español se determinará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 9 de la Ley de IRPF.

### 2.1 Individualización de rentas.

Señala el artículo 8 de la LIRNR que a los contribuyentes personas físicas les será de aplicación lo dispuesto en el artículo 11 de la Ley de IRPF.

### 2.2 Responsables.

El artículo 9 de la Ley señala que responderán solidariamente del ingreso de las deudas tributarias correspondientes a los rendimientos que haya satisfecho o a las rentas de los bienes o derechos cuyo depósito o gestión tenga encomendado, respectivamente, el pagador de los rendimientos devengados **sin mediación de establecimiento permanente** por los contribuyentes o el depositario o gestor de los bienes o derechos de los contribuyentes no afectos a un establecimiento permanente.

Esta responsabilidad no existirá cuando resulte de aplicación la obligación de retener e ingresar a cuenta, sin perjuicio de las responsabilidades que deriven de la condición de retenedor.

No se entenderá que una persona o entidad satisface un rendimiento cuando se limite a efectuar una simple mediación de pago. Se entenderá por simple mediación de pago el abono de una cantidad por cuenta y orden de un tercero.

En el caso del pagador de rendimientos devengados sin mediación de establecimiento permanente por los contribuyentes de este Impuesto, así como cuando se trate 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, previsto en el artículo 41.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

En los restantes supuestos, la responsabilidad solidaria se exigirá en los términos previstos en el artículo 41.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.



Responderán solidariamente del ingreso de las deudas tributarias correspondientes a los contribuyentes que operen por mediación de un establecimiento permanente o en los supuestos del artículo 38 de la Ley, quienes hayan sido designados como sus representantes.

### 2.3 Representantes.

De acuerdo con el artículo 10 de la Ley, los contribuyentes por este Impuesto que **no sean residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea estarán obligados a nombrar**, antes del fin del plazo de declaración de la renta obtenida en España, una persona física o jurídica con residencia en España, para que les represente ante la Administración Tributaria en relación con sus obligaciones por este Impuesto, cuando operen por mediación de un establecimiento permanente, en los supuestos a que se refieren los artículos 24.2 y 38 de esta Ley, o cuando, debido a la cuantía y características de la renta obtenida o a la posesión de un bien inmueble en territorio español, así lo requiera la Administración Tributaria.

En el caso de Estados que formen parte del Espacio Económico Europeo que no sean Estado miembro de la Unión Europea, lo anterior no será de aplicación cuando exista normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria y de recaudación en los términos previstos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

El contribuyente, o su representante, **estarán obligados a poner en conocimiento de la Administración Tributaria el nombramiento**, debidamente acreditado, en el plazo de dos meses a partir de la fecha de éste.

La designación se comunicará a la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en la que hayan de presentar la declaración por este Impuesto. A la comunicación acompañará la expresa aceptación del representante.

**En caso de incumplimiento de la obligación de nombramiento**, la Administración Tributaria podrá considerar representante del establecimiento permanente o del contribuyente a que se refiere el artículo 5.c) de esta Ley 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.

El incumplimiento de la obligación de nombrar representante, se considerará infracción tributaria grave, y la sanción consistirá en **multa pecuniaria fija de 2.000 euros**.

Cuando se trate de contribuyentes **residentes en países o territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información** tributaria de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 de la disposición adicional primera de la Ley

36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, dicha multa **ascenderá a 6.000 euros**.

La sanción impuesta, de acuerdo con lo previsto en este apartado, se reducirá conforme a lo dispuesto en el artículo 188.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

### 2.4 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 aquel 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.

## 3. Sujeción al impuesto

### 3.1 Hecho imponible.

Señala el artículo 12 de la Ley que constituye el hecho imponible la **obtención de rentas, dinerarias o en especie, en territorio español por los contribuyentes** por este impuesto, conforme a lo establecido en el artículo 13.

**Se presumirán retribuidas**, salvo prueba en contrario, las prestaciones o cesiones de bienes, derechos y servicios susceptibles de generar rentas sujetas a este impuesto.

No estarán sujetas a este impuesto las rentas que se encuentren sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.



Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes:

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

Se entenderá que una persona física o entidad opera mediante establecimiento permanente en territorio español cuando por cualquier título disponga en éste, 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.

**b) Las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas sin mediación de establecimiento permanente situado en territorio español, cuando no resulte de aplicación otro párrafo de este artículo, en los siguientes casos:**

1. 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 por ciento del precio de adquisición de dichos elementos.
2. 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 éste. 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.

3. 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.

**c) Los rendimientos del trabajo:**

1. Cuando deriven, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en territorio español.
2. Cuando se trate de retribuciones públicas satisfechas por la Administración española.
3. 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.

Lo dispuesto en los párrafos 2.º y 3.º no será de aplicación cuando el trabajo se preste íntegramente en el extranjero y tales rendimientos estén sujetos a un impuesto de naturaleza personal en el extranjero.

**d) 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 éste.**

**e) 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.**

**f) Los siguientes rendimientos de capital mobiliario:**

- 1º Los dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de entidades residentes en España, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 118 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.
- 2º 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 éste, o que retribuyan prestaciones de capital utilizadas en territorio español.
- 3º Los cánones o regalías satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en éste, 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.

4º Otros rendimientos de capital mobiliario no mencionados en los párrafos 1.º, 2.º y 3.º anteriores, satisfechos 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.

- g) Los rendimientos derivados, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a éstos.
- h) Las rentas imputadas a los contribuyentes personas físicas titulares de bienes inmuebles urbanos situados en territorio español no afectos a actividades económicas.
- i) Las ganancias patrimoniales:
- 1º Cuando se deriven de valores emitidos por personas o entidades residentes en territorio español.
- 2º 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.
- 3º Cuando procedan, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a éstos. En particular, se consideran incluidas:

Las ganancias patrimoniales derivadas de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, cuyo activo esté constituido principalmente, de forma directa o indirecta, por bienes inmuebles situados en territorio español.

Las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, que atribuyan a su titular el derecho de disfrute sobre bienes inmuebles situados en territorio español.

4º 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.

No se consideran obtenidos en territorio español los siguientes rendimientos:

- a) Los satisfechos por razón de compraventas internacionales de mercancías, incluidas las comisiones de mediación en éstas, así como los gastos accesorios y conexos.
- b) Los satisfechos a personas o entidades no residentes por establecimientos permanentes situados en el extranjero, con cargo a éstos, cuando las prestaciones correspondientes estén vinculadas con la actividad del establecimiento permanente en el extranjero.

### 3.2 Rentas exentas.

De acuerdo con el artículo 14 de la Ley del impuesto, estarán exentas las siguientes rentas:

- a) Las rentas mencionadas en el artículo 7 y los rendimientos del trabajo en especie señalados como exentos en el IRPF y el Impuesto sobre Sociedades.
- b) 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.
- c) Los intereses y demás rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios a que se refieren las leyes de renta y de Sociedades.
- En el caso de Estados que formen parte del Espacio Económico Europeo que no sean Estados miembros de la Unión Europea, se aplicará lo dispuesto en el párrafo anterior siempre que exista un efectivo intercambio de información tributaria en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.
- d) Los rendimientos derivados de la Deuda Pública, obtenidos sin mediación de establecimiento permanente en España.



e) Las rentas derivadas de valores emitidos en España por personas físicas o entidades no residentes sin mediación de establecimiento permanente, cualquiera que sea el lugar de residencia de las instituciones financieras que actúen como agentes de pago o medien en la emisión o transmisión de los valores.

No obstante, cuando el titular de los valores sea un establecimiento permanente en territorio español, las rentas a que se refiere el párrafo anterior quedarán sujetas a este impuesto y, en su caso, al sistema de retención a cuenta, que se practicará por la institución financiera residente que actúe como depositaria de los valores.

f) Los rendimientos de las cuentas de no residentes, que se satisfagan a contribuyentes por este impuesto, salvo que el pago se realice a un establecimiento permanente situado en territorio español, por el Banco de España, o por las entidades registradas a que se refiere la normativa de transacciones económicas con el exterior.

g) Las rentas obtenidas en territorio español, sin mediación de establecimiento permanente en éste, procedentes del arrendamiento, cesión o 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 por ciento de la distancia total recorrida en los vuelos efectuados por todas las aeronaves utilizadas por la compañía arrendataria.

h) Los beneficios distribuidos por las sociedades filiales residentes en territorio español a sus sociedades matrices residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea o a los establecimientos permanentes de estas últimas situados en otros Estados miembros, cuando concurren los siguientes requisitos:

1.º Que ambas sociedades estén sujetas y no exentas a alguno de los tributos que gravan los beneficios de las entidades jurídicas en los Estados miembros de la Unión Europea.

2.º Que la distribución del beneficio no sea consecuencia de la liquidación de la sociedad filial.

3.º Que ambas sociedades revistan alguna de las formas previstas 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, modificada por la Directiva 2014/86/UE del Consejo, de 8 de julio de 2014.

**Tendrá la consideración de sociedad matriz** aquella entidad que posea en el capital de otra sociedad una participación directa o indirecta de, al menos, el 5 por ciento. Esta última tendrá la consideración de sociedad filial. La mencionada participación deberá haberse mantenido de forma ininterrumpida durante el año

anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, que se mantenga durante el tiempo que sea necesario para completar un año.

Para el cómputo del plazo se tendrá también en cuenta el período en que la participación haya sido poseída ininterrumpidamente por otras entidades que reúnan las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas. En este último caso, la cuota tributaria ingresada será devuelta una vez cumplido dicho plazo.

La residencia se determinará con arreglo a la legislación del Estado miembro que corresponda, sin perjuicio de lo establecido en los convenios para evitar la doble imposición.

No obstante lo previsto anteriormente, la Ministra de Hacienda podrá declarar, a condición de reciprocidad, que lo establecido en esta letra h) sea de aplicación a las sociedades filiales que revistan una forma jurídica diferente de las previstas en el Anexo de la Directiva y a los dividendos distribuidos a una sociedad matriz que posea en el capital de una sociedad filial residente en España una participación directa o indirecta de, al menos, el 5 por ciento, siempre que se cumplan las restantes condiciones establecidas en esta letra h).

Lo establecido en esta letra h) no será de aplicación cuando la mayoría de los derechos de voto de la sociedad matriz se posean, 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 en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, excepto cuando la constitución y operativa de aquella responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas.

i) Las rentas derivadas de las transmisiones de valores o el reembolso de participaciones en fondos de inversión realizados en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores españoles, obtenidas 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.

j) derogado

k) Los dividendos y participaciones en beneficios obtenidos sin mediación de establecimiento permanente por fondos de pensiones equivalentes a los regulados en el texto refundido de la Ley de Planes y Fondos de Pensiones aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de



noviembre, que sean residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o por establecimientos permanentes de dichas instituciones situados en otro Estado miembro de la Unión Europea.

l) Los dividendos y participaciones en beneficios obtenidos sin mediación de establecimiento permanente 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, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios; 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 Impuesto sobre Sociedades las instituciones de inversión colectiva residentes en territorio español.

m) Los cánones o regalías satisfechos por una sociedad residente en territorio español o por un establecimiento permanente situado en éste de una sociedad residente en otro Estado miembro de la Unión Europea a una sociedad residente en otro Estado miembro o a un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro de una sociedad residente de un Estado miembro cuando concurren los siguientes requisitos:

1.º Que ambas sociedades estén sujetas y no exentas a alguno de los tributos mencionados en el artículo 3.a).iii) de la Directiva 2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros.

2.º Que ambas sociedades revistan alguna de las formas previstas en el anexo de la Directiva 2003/49/CE.

3.º Que ambas sociedades sean residentes fiscales en la Unión Europea y que, a efectos de un convenio para evitar la doble imposición sobre la renta concluido con un tercer Estado, no se consideren residentes de ese tercer Estado.

4.º Que ambas sociedades sean asociadas. A estos efectos, dos sociedades se considerarán asociadas cuando una posea en el capital de la otra una participación directa de, al menos, el 25 por ciento, o una tercera posea en el capital de cada una de ellas una participación directa de, al menos, el 25 por ciento.

La mencionada participación deberá haberse mantenido de forma ininterrumpida durante el año anterior al día en que se haya satisfecho el pago del rendimiento o, en su defecto, deberá mantenerse durante el tiempo que sea necesario para completar un año.

5.º Que, en su caso, tales cantidades sean deducibles para el establecimiento permanente que satisface los rendimientos en el Estado en que esté situado.

6.º Que la sociedad que reciba tales pagos lo haga en su propio beneficio y no como mera intermediaria o agente autorizado de otra persona o sociedad y que, tratándose de un establecimiento permanente, las cantidades que reciba estén efectivamente relacionadas con su actividad y constituyan ingreso computable a efectos de la determinación de su base imponible en el Estado en el que esté situado.

Lo establecido en esta letra m) no será de aplicación 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, excepto cuando la constitución y operativa de aquella responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas.

Lo establecido en esta letra m) no será de aplicación 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, excepto cuando aquélla pruebe que se ha constituido por motivos económicos válidos y no para disfrutar indebidamente del régimen previsto en esta letra m).

En ningún caso será de aplicación lo dispuesto en las letras c), i) y j) del apartado anterior a los rendimientos y ganancias patrimoniales obtenidos a través de los países o territorios que tengan la consideración de paraíso fiscal.

Tampoco será de aplicación lo previsto en la letra h) del apartado anterior cuando la sociedad matriz tenga su residencia fiscal, o el establecimiento permanente esté situado, en un país o territorio que tenga la consideración de paraíso fiscal.

### 3.3 Formas de sujeción y operaciones vinculadas.

De acuerdo con el artículo 15 de la LIRNR, los contribuyentes que obtengan rentas mediante establecimiento permanente situado en territorio español tributarán por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento, cualquiera que sea el lugar de su obtención.

Los contribuyentes que obtengan rentas sin mediación de establecimiento permanente tributarán de forma separada por cada devengo total o parcial de renta sometida a gravamen, sin que sea posible compensación alguna entre aquéllas y en los términos previstos en el capítulo IV.

A las operaciones realizadas por contribuyentes por este Impuesto con personas o entidades vinculadas a ellos les serán de aplicación las disposiciones del artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.



A estos efectos, se considerarán personas o entidades vinculadas las mencionadas en el artículo 16.3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo. **En cualquier caso, se entenderá que existe vinculación entre un establecimiento permanente situado en territorio español con su casa central**, con otros establecimientos permanentes de la mencionada casa central y con otras personas o entidades vinculadas a la casa central o sus establecimientos permanentes, ya estén situados en territorio español o en el extranjero.

En todo caso, los contribuyentes que obtengan rentas mediante establecimiento permanente podrán solicitar a la Administración tributaria que determine la valoración de los gastos de dirección y generales de administración que resulten deducibles, conforme a lo dispuesto en el artículo 16.7 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

## 4. Rentas obtenidas mediante establecimiento permanente

De acuerdo con el artículo 16 de la LIRNR, componen la renta imputable al establecimiento permanente los siguientes conceptos:

- Los rendimientos de las actividades o explotaciones económicas desarrolladas por dicho establecimiento permanente.
- Los rendimientos derivados de elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente.
- Las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente.

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

Los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad sólo se considerarán elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente cuando éste sea una sucursal registrada en el Registro mercantil y se cumplan los requisitos establecidos reglamentariamente.

A estos efectos, se considerarán elementos patrimoniales afectos los transmitidos dentro de los tres períodos impositivos siguientes al de la desafectación.

**En los casos de reexportación de bienes previamente importados** por el mismo contribuyente, se considerará:

- Que no se ha producido alteración patrimonial alguna, sin perjuicio del tratamiento aplicable a los pagos realizados por el período de utilización, si se trata de

elementos de inmovilizado importados temporalmente.

- Que ha habido alteración patrimonial, si se trata de elementos de inmovilizado adquiridos para su utilización en las actividades desarrolladas por un establecimiento permanente.
- Que ha habido rendimiento, positivo o negativo, de una actividad o explotación económica, si se trata de elementos que tengan la consideración de existencias.

### 4.1 Diversidad de establecimientos permanentes.

El artículo 17 de la LIRNR nos indica que cuando un contribuyente disponga de diversos centros de actividad en territorio español, se considerará que éstos constituyen establecimientos permanentes distintos, y se gravarán en consecuencia separadamente, cuando concurren las siguientes circunstancias:

- Que realicen actividades claramente diferenciables.
- Que la gestión de éstas se lleve de modo separado.

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

### 4.2 Determinación de la base imponible.

La base imponible del establecimiento permanente se determinará con arreglo a las **disposiciones del régimen general del Impuesto sobre Sociedades**, con las siguientes especialidades:

- Para la determinación de la base imponible, **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, comisiones, abonados en contraprestación de servicios de asistencia técnica o por el uso o la cesión de bienes o derechos.

No obstante lo dispuesto anteriormente, 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.

- Para la determinación de la base imponible **será deducible la parte razonable de los gastos de dirección y generales de administración que corresponda al establecimiento permanente**, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- Reflejo en los estados contables del establecimiento permanente.
- Constancia, mediante memoria informativa presentada con la declaración, de los importes, criterios y módulos de reparto.



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

Se entenderá cumplido el requisito de racionalidad de los criterios de imputación cuando éstos se basen en la utilización de factores realizada por el establecimiento permanente y en el coste total de dichos factores.

En aquellos casos en que no fuese posible utilizar el criterio señalado en el párrafo anterior, la imputación podrá realizarse atendiendo a la relación en que se encuentre alguna de las siguientes magnitudes:

- Cifra de negocios.
- Costes y gastos directos.
- Inversión media en elementos de inmovilizado material afecto a actividades o explotaciones económicas.
- Inversión media total en elementos afectos a actividades o explotaciones económicas.

c) **En ningún caso resultarán imputables cantidades correspondientes al coste de los capitales propios** de la entidad afectos, directa o indirectamente, al establecimiento permanente.

El establecimiento permanente **podrá compensar sus bases imponibles negativas** de acuerdo con lo previsto en el artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Cuando las operaciones realizadas en España por un establecimiento permanente no cierren un ciclo mercantil completo determinante de ingresos en España, finalizándose éste por el contribuyente o por uno o varios de sus establecimientos permanentes sin que se produzca contraprestación alguna, aparte de la cobertura de los gastos originados por el establecimiento permanente, y sin que se destine la totalidad o una parte de los productos o servicios a terceros distintos del propio contribuyente, serán aplicables las siguientes reglas:

a) Los ingresos y gastos del establecimiento permanente se valorarán según las normas del artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, con determinación de la deuda tributaria según las normas aplicables en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades y en lo previsto en los apartados anteriores de este artículo.

b) Subsidiariamente, se aplicarán las siguientes reglas:

1.ª La base imponible se determinará aplicando el porcentaje que a estos efectos señale el Ministro de Economía y Hacienda sobre el total de los gastos incurridos en el desarrollo de la actividad que constituye el objeto del establecimiento permanente. A dicha cantidad se adicionará la cuantía íntegra de los ingresos de carácter accesorio, como intereses o cánones, que no constituyan

su objeto empresarial, así como las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos al establecimiento.

A los efectos de esta regla, los gastos del establecimiento permanente se computarán por su cuantía íntegra, sin que sea admisible minoración o compensación alguna.

2.ª La cuota íntegra se determinará aplicando sobre la base imponible el tipo de gravamen general, sin que sean aplicables en ella las deducciones y bonificaciones reguladas en el citado régimen general.

Tratándose de establecimientos permanentes cuya **actividad en territorio español consista en obras de construcción**, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses, actividades o explotaciones económicas de temporada o estacionales, o actividades de exploración de recursos naturales, el Impuesto se exigirá conforme a las siguientes reglas:

a) Según lo previsto para las rentas de actividades o explotaciones económicas obtenidas en territorio español sin mediación de establecimiento permanente en los artículos 24.2 y 25, siendo de aplicación, a estos efectos, las siguientes reglas:

1.ª Las reglas sobre devengo y presentación de declaraciones serán las relativas a las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.

2.ª Los contribuyentes quedarán relevados del cumplimiento de las obligaciones contables y registrales de carácter general. No obstante, deberán conservar y mantener a disposición de la Administración tributaria los justificantes de los ingresos obtenidos y de los pagos realizados por este Impuesto, así como, en su caso, de las retenciones e ingresos a cuenta practicados y declaraciones relativas a éstos.

Asimismo, estarán obligados a presentar una declaración censal y declarar su domicilio fiscal en territorio español, así como a comunicar los cambios que se produjesen en éste o en los datos consignados en aquélla.

b) No obstante, el contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen general previsto para los establecimientos permanentes en los artículos precedentes.

Será obligatoria, en cualquier caso, la aplicación del sistema señalado en el párrafo a) anterior cuando el establecimiento permanente no disponga de contabilidad separada de las rentas obtenidas en territorio español.

La opción deberá manifestarse al tiempo de presentar la declaración censal de comienzo de actividad.



### 4.3. Deuda tributaria.

A la base imponible determinada con arreglo al artículo anterior se aplicará el **tipo de gravamen que corresponda de entre los previstos en la normativa del Impuesto de Sociedades**.

Adicionalmente, cuando las rentas obtenidas por establecimientos permanentes de entidades no residentes se transfieran al extranjero, será exigible una **imposición complementaria, al tipo de gravamen del 19 por ciento**, sobre las cuantías transferidas con cargo a las rentas del establecimiento permanente, incluidos los pagos a que hace referencia el artículo 18.1.a), que no hayan sido gastos deducibles a efectos de fijación de la base imponible del establecimiento permanente.

La declaración e ingreso de dicha imposición complementaria se efectuará en la forma y plazos establecidos para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.

#### La imposición complementaria no será aplicable:

a) A las rentas obtenidas en territorio español a través de establecimientos permanentes por entidades que tengan su residencia fiscal en otro Estado miembro de la Unión Europea, salvo que se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal.

b) A las rentas obtenidas en territorio español a través de establecimientos permanentes por entidades que tengan su residencia fiscal en un Estado que haya suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición, en el que no se establezca expresamente otra cosa, siempre que exista un tratamiento recíproco.

En la cuota íntegra del impuesto **podrán aplicarse las bonificaciones y deducciones previstas en la normativa del Impuesto sobre Sociedades**, dando lugar a la cuota líquida del impuesto, que, en ningún caso, podrá ser negativa.

Las distintas deducciones y bonificaciones se practicarán en función de las circunstancias que concurran en el establecimiento permanente, sin que resulten trasladables las de otros distintos del mismo contribuyente en territorio español.

**Será deducible de la cuota líquida el importe de las retenciones, de los ingresos a cuenta y de los pagos fraccionados.**

Cuando las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados efectivamente realizados superen la cuota líquida del impuesto, la Administración tributaria procederá a devolver de oficio el exceso, de conformidad con lo establecido en el artículo 127 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

### 4.4. Período impositivo y devengo.

Según el artículo 20 de la LIRNR, el período impositivo coincidirá con el ejercicio económico declarado por el establecimiento permanente, **sin que pueda exceder de 12 meses**.

**Cuando no se hubiese declarado otro distinto, el período impositivo se entenderá referido al año natural.**

La comunicación del período impositivo deberá formularse en el momento en que deba presentarse la primera declaración por este impuesto, entendiéndose subsistente para períodos posteriores en tanto no se modifique expresamente.

Se entenderá concluido el período impositivo cuando el establecimiento permanente cese en su actividad o, de otro modo, se realice la desafectación de la inversión en su día efectuada respecto del establecimiento permanente, así como en los supuestos en que traslade su actividad al extranjero, se produzca la transmisión del establecimiento permanente a otra persona física o entidad, aquéllos en que la casa central traslade su residencia, y cuando fallezca su titular.

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

#### 4.4 Declaración.

Los establecimientos permanentes estarán obligados a presentar declaración, determinando e ingresando la deuda tributaria correspondiente, en la forma, lugar y con la documentación que determine el Ministro de Hacienda.

La declaración se presentará en el **plazo de 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo**.

#### 4.5 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 ellos.

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.

#### 4.6. Pagos a cuenta.

Los establecimientos permanentes estarán sometidos al régimen de retenciones del Impuesto sobre Sociedades por las rentas que perciban, y quedarán obligados a efectuar pagos fraccionados a cuenta de la liquidación de este impuesto en los mismos términos que las entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades.



Asimismo, estarán obligados a practicar retenciones e ingresos a cuenta en los mismos términos que las entidades residentes en territorio español.

## 5. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente

### 5.1 Base imponible.

Con carácter general, la base imponible correspondiente a los rendimientos que los contribuyentes por este impuesto obtengan sin mediación de establecimiento permanente **estará constituida por su importe íntegro**, determinado de acuerdo con las normas del IRPF.

En los casos de prestaciones de servicios, asistencia técnica, obras de instalación o montaje derivados de contratos de ingeniería y, en general, de actividades o explotaciones económicas realizadas en España sin mediación de establecimiento permanente, la base imponible será igual a la diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos de personal, de aprovisionamiento de materiales incorporados a las obras o trabajos y de suministros, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente.

La base imponible correspondiente a las **ganancias patrimoniales** se determinará aplicando, a cada alteración patrimonial que se produzca, las normas previstas en la Sección 4.ª del Capítulo II del Título III, salvo el artículo 33.2, y en la Sección 6.ª del Título X, salvo el artículo 94.1.a), segundo párrafo, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En el caso de entidades no residentes, cuando la **ganancia patrimonial provenga de una adquisición a título lucrativo**, su importe será el valor de mercado del elemento adquirido.

Tratándose de ganancias patrimoniales a que se refiere el artículo 13.1.i).3.º de esta Ley procedentes de la transmisión de derechos o participaciones en entidades residentes en países o territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 de la disposición adicional primera de la Ley de medidas para la prevención del fraude fiscal, el valor de transmisión se determinará atendiendo proporcionalmente al valor de mercado, en el momento de la transmisión, de los bienes inmuebles situados en territorio español, o de los derechos de disfrute sobre dichos bienes.

En caso de que el contribuyente haya tributado por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por ganancias patrimoniales por cambio de residencia, de acuerdo con lo establecido en el artículo 95 bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el

Patrimonio, para el cálculo de la ganancia patrimonial correspondiente a la transmisión se tomará como valor de adquisición el valor de mercado de las acciones o participaciones que se hubiera tenido en cuenta para determinar la ganancia patrimonial prevista en el mencionado artículo.

En el caso de personas físicas no residentes, la renta imputada de los bienes inmuebles situados en territorio español se determinará con arreglo a lo dispuesto en la normativa del IRPF.

**Cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea**, se aplicarán las siguientes reglas especiales:

1.ª Para la determinación de base imponible correspondiente a los rendimientos que obtengan sin mediación de establecimiento permanente, se podrán deducir:

a) En caso de personas físicas, los gastos previstos en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España.

b) En caso de entidades, los gastos deducibles de acuerdo con lo previsto en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España.

2.ª La base imponible correspondiente a las ganancias patrimoniales se determinará aplicando, a cada alteración patrimonial que se produzca, las normas previstas en la Sección 4.ª del Capítulo II del Título III y en la Sección 6.ª del Título X salvo el artículo 94.1.a), segundo párrafo, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

Lo dispuesto en este apartado se aplicará igualmente a los contribuyentes residentes en un Estado miembro del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.



## 5.2. Cuota tributaria.

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

a) **Con carácter general el 24 por 100.** No obstante, el tipo de gravamen será el **19 por ciento cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo** con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

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

Importe anual pensión hasta	Cuota	Resto pensión hasta	Tipo aplicable
0	0	12.000	8
12.000	960	6.700	30
18.700	2.970	En adelante	40

c) Los **rendimientos del trabajo de personas físicas** no residentes en territorio español, siempre que no sean contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, 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 los tratados **internacionales en los que España sea parte**, se gravarán al 8 por ciento.

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

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

f) **El 19 por ciento cuando se trate de:**

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

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

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

g) Los rendimientos del trabajo percibidos por personas físicas no residentes en territorio español en virtud de un contrato de duración determinada para trabajadores

extranjeros de temporada, de acuerdo con lo establecido en la normativa laboral, se gravarán al tipo del 2 por ciento.

Tratándose de transmisiones de bienes inmuebles situados en territorio español por contribuyentes que actúen sin establecimiento permanente, **el adquirente estará obligado a retener e ingresar el 3 por ciento**, o a efectuar el ingreso a cuenta correspondiente, de la contraprestación acordada, en concepto de pago a cuenta del impuesto correspondiente a aquéllos.

No procederá el ingreso a cuenta a que se refiere este apartado en los casos de aportación de bienes inmuebles, en la constitución o aumento de capitales de sociedades residentes en territorio español.

Sin perjuicio de las sanciones que pudieran corresponder por la infracción en que se hubiera incurrido, si la retención o el ingreso a cuenta no se hubiesen ingresado, los bienes transmitidos quedarán afectos al pago del importe que resulte menor entre dicha retención o ingreso a cuenta y el impuesto correspondiente.

Tratándose de ganancias patrimoniales a que se refiere el artículo 13.1.i).3.º de esta Ley procedentes de la transmisión de derechos o participaciones en entidades residentes en países o territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 de la disposición adicional primera de la Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, los bienes inmuebles situados en territorio español quedarán afectos al pago del Impuesto.

No obstante, si el titular de dichos bienes inmuebles fuese una entidad con residencia fiscal en España, quedarán afectos al pago del Impuesto los derechos o participaciones en dicha entidad que, directa o indirectamente, correspondan al contribuyente.

## 5.3 Deducciones.

De la cuota sólo se deducirán:

a) Las cantidades correspondientes a las deducciones por donativos de la Ley de IRPF.

b) Las retenciones e ingresos a cuenta que se hubieran practicado sobre las rentas del contribuyente.

## 5.4 Devengo.

El impuesto se devengará:

a) Tratándose de rendimientos, cuando resulten exigibles o en la fecha del cobro si ésta fuera anterior.

b) Tratándose de ganancias patrimoniales, cuando tenga lugar la alteración patrimonial.

c) Tratándose de rentas imputadas correspondientes a los bienes inmuebles urbanos, el 31 de diciembre de cada año.



d) En los restantes casos, cuando sean exigibles las correspondientes rentas.

Las rentas presuntas a que se refiere el artículo 12.2 se devengarán cuando resultaran exigibles o, en su defecto, el 31 de diciembre de cada año.

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

### 5.5. Declaración.

Los contribuyentes que obtengan rentas en territorio español sin mediación de establecimiento permanente **estarán obligados a presentar declaración, determinando e ingresando la deuda tributaria correspondiente**, por este impuesto en la forma, lugar y plazos que se establezcan.

Podrán también efectuar la declaración e ingreso de la deuda los responsables solidarios definidos en el artículo 9.

No se exigirá a los contribuyentes por este impuesto la presentación de la declaración correspondiente a las rentas respecto de las que se hubiese practicado la retención o efectuado el ingreso a cuenta, salvo en el caso de ganancias patrimoniales derivadas del reembolso de participaciones en fondos de inversión, cuando la retención practicada haya resultado inferior a la cuota tributaria calculada conforme a lo previsto en los artículos 24 y 25 de esta Ley.

### 5.6 Obligaciones formales.

Los contribuyentes que obtengan rentas de las referidas en el artículo 24.2 estarán obligados a llevar los registros de ingresos y gastos que reglamentariamente se establezcan.

Cuando hubieran de practicar retenciones e ingresos a cuenta, estarán obligados a presentar la declaración censal y a llevar los registros de ingresos y gastos que reglamentariamente se determinen.

### 5.7 Retenciones.

Los contribuyentes que operen en España sin mediación de establecimiento permanente estarán obligados a practicar las retenciones e ingresos a cuenta 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 las rentas a que se refiere el artículo 24.2 de la LIRNR

### 5.8 Obligación de retener e ingresar a cuenta.

Estarán obligados a practicar retención e ingreso a cuenta respecto de las rentas sujetas a este impuesto que satisfagan o abonen:

a) Las entidades, incluidas las entidades en régimen de atribución, residentes en territorio español.

b) Las personas físicas residentes en territorio español que realicen actividades económicas, respecto de las rentas que satisfagan o abonen en el ejercicio de aquéllas.

c) Los contribuyentes de este impuesto mediante establecimiento permanente o sin establecimiento permanente, pero, en este caso, únicamente respecto de los rendimientos a que se refiere el artículo 30.

d) Los contribuyentes a que se refiere el artículo 5.c).

e) Las entidades aseguradoras domiciliadas en otro Estado miembro del Espacio Económico Europeo que operen en España en régimen de libre prestación de servicios, en relación con las operaciones que se realicen en España.

**En ningún caso estarán obligadas a practicar retención o ingreso a cuenta las misiones diplomáticas u oficinas consulares en España de Estados extranjeros.**

Los sujetos obligados a retener o a ingresar a cuenta asumirán la obligación de efectuar el ingreso en el Tesoro, sin que el incumplimiento de aquella obligación pueda excusarles de ésta.

**No procederá practicar retención o ingreso a cuenta respecto de:**

a) Las rentas que estén exentas en virtud de lo dispuesto en el artículo 14 o en un convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable, sin perjuicio de la obligación de declarar prevista en el apartado 5 de este artículo.

No obstante lo anterior, sí existirá obligación de practicar retención o ingreso a cuenta respecto de las rentas a las que se refieren las letras k) y l) del apartado 1 del artículo 14.

No existirá obligación de presentar declaración respecto de los rendimientos a que se refiere el artículo 14.1.d).

b) El rendimiento derivado de la distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones, o de la reducción de capital. Reglamentariamente podrá establecerse la obligación de practicar retención o ingreso a cuenta en estos supuestos.

c) Las rentas satisfechas o abonadas a contribuyentes por este Impuesto sin establecimiento permanente, cuando se acredite el pago del impuesto o la procedencia de exención.

d) Las rentas a que se refiere el artículo 118.1.c) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

e) Las rentas que se establezcan reglamentariamente.

**El sujeto obligado a retener y a practicar ingresos a cuenta deberá presentar declaración y efectuar el ingreso en el Tesoro en el lugar, forma y plazos que se establezcan, de**



las cantidades retenidas o de los ingresos a cuenta realizados, o declaración negativa cuando no hubiera procedido la práctica de éstos. Asimismo, presentará un resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta con el contenido que se determine reglamentariamente.

El sujeto obligado a retener y a practicar ingresos a cuenta estará obligado a conservar la documentación correspondiente y a expedir, en las condiciones que se determinen, certificación acreditativa de las retenciones o ingresos a cuenta efectuados.

### 5.9. Obligaciones de retención sobre las rentas del trabajo en caso de cambio de residencia.

Los trabajadores por cuenta ajena que, no siendo contribuyentes de este impuesto, vayan a adquirir dicha condición como consecuencia de su desplazamiento al extranjero podrán comunicarlo a la Administración tributaria, dejando constancia de la fecha de salida del territorio español, a los exclusivos efectos de que el pagador de los rendimientos del trabajo les considere como contribuyentes de este impuesto.

De acuerdo con el procedimiento que reglamentariamente se establezca, la Administración tributaria expedirá un documento acreditativo a los trabajadores por cuenta ajena que lo soliciten, que comunicarán al pagador de sus rendimientos del trabajo residentes o con establecimiento permanente en España, y en el que conste la fecha a partir de la cual las retenciones e ingresos a cuenta se practicarán por este impuesto.

Lo anterior no exonerará al trabajador de acreditar su nueva residencia fiscal ante la Administración tributaria.

## 6 Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes

Las entidades residentes en un país o territorio que tenga la consideración de **paraíso fiscal**, que sean propietarias o posean en España, por cualquier título, bienes inmuebles o derechos reales de goce o disfrute sobre éstos, estarán sujetas al impuesto mediante un gravamen especial.

### 6.1 Base imponible.

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

En los supuestos en que una entidad participe en la titularidad de los bienes o derechos junto con otra u otras personas o entidades, el Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes en España será exigible por la parte del valor de los bienes o derechos que corresponda proporcionalmente a su participación en la titularidad de aquéllos.

### 6.2 Exenciones.

El gravamen especial sobre bienes inmuebles no será exigible a:

- Los Estados e instituciones públicas extranjeras y los organismos internacionales.
- Las entidades que desarrollen en España, de modo continuado o habitual, explotaciones económicas diferenciables de la simple tenencia o arrendamiento del inmueble, de acuerdo con lo que se establezca reglamentariamente.
- Las sociedades que coticen en mercados secundarios de valores oficialmente reconocidos.

### 6.3 Tipo de gravamen.

El tipo del gravamen especial será del **3 por ciento**.

### 6.4 Deducibilidad del gravamen.

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

### 6.5 Devengo, declaración y afectación.

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

La falta de autoliquidación e ingreso por los contribuyentes del gravamen especial en el plazo establecido dará lugar a su **exigibilidad por el procedimiento de apremio** sobre los bienes inmuebles, siendo título suficiente para su iniciación la certificación expedida por la Administración tributaria del vencimiento del plazo voluntario de ingreso sin haberse ingresado el impuesto y de su cuantía.

Tratándose de transmisiones de bienes inmuebles situados en territorio español por entidades sujetas al gravamen especial, los bienes transmitidos quedarán afectos al pago.



Modelo	Nombre de la Declaración	Plazo de Presentación	Quién debe Presentarlo
210	Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR). Rendimientos y rentas	<p><b>A ingresar</b>, del 1 a 20 de abril, julio, octubre y enero excepto:</p> <p>a. Rentas del arrendamiento de inmuebles, devengadas desde 01.01.2024, con agrupación anual, del 1 al 20 de enero del año siguiente al de devengo.</p> <p>b. Rentas derivadas de transmisiones de bienes inmuebles: en el plazo de tres meses una vez transcurrido el plazo de un mes desde la fecha de la transmisión del bien inmueble.</p> <p>c. Rentas imputadas de bienes inmuebles urbanos: el año natural siguiente a la fecha de devengo (31 de diciembre de cada año).</p> <p><b>Cuota cero</b>, del 1 a 20 de enero del año siguiente al de devengo.</p> <p><b>A devolver</b>, desde el 1 de febrero del año siguiente al de devengo y en el plazo de 4 años desde el fin del período de declaración e ingreso de la retención. Rentas de transmisiones de inmuebles: 3 meses habiendo transcurrido 1 mes desde la transmisión.</p>	Personas físicas o entidades no residentes que obtengan rentas en territorio español.
211	Retención en la adquisición de bienes inmuebles a no residentes	Dentro de un mes desde la fecha de la transmisión.	El adquirente de los bienes inmuebles al no residentes.
212	Ganancias patrimoniales derivadas de transmisiones de bienes inmuebles por no residentes	Dentro de los tres meses siguientes desde la fecha de la transmisión.	No residentes que obtengan ganancias patrimoniales por transmisión de inmuebles.
213	Gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes	Dentro del mes de enero siguiente al devengo del impuesto.	Entidades no residentes que posean bienes inmuebles situados en territorio español.
215	Impuesto sobre la Renta de no Residentes. No residentes sin establecimiento permanente. Declaración colectiva.	Con carácter general, el plazo de presentación y, en su caso, de ingreso, será los veinte primeros días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, en relación con las rentas devengadas en el trimestre natural anterior.	Agrupación de declaraciones susceptibles de ser presentadas en el modelo 210 trimestral.
216	Declaración de ingresos de retenciones practicadas a no residentes	Se efectuará en los veinte primeros días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, en relación con las cantidades retenidas y los ingresos a cuenta que proceda realizar correspondientes	Sujetos obligados a retener ingresos de cuentas de no residentes.
247	Comunicación voluntaria de los trabajadores por cuenta ajena que vayan a adquirir la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes por desplazarse al extranjero.	El plazo de presentación dependerá de la duración del desplazamiento.	Residentes que van a pasar a ser no residentes.
296	Declaración informativa anual de retenciones e ingresos a cuenta del IRNR	Será el comprendido entre el 1 de enero y el 31 de enero del año siguiente al que corresponde la declaración anual	Sujetos obligados a practicar retenciones sobre rentas de no residentes