



# AGENTES DE LA HACIENDA PÚBLICA

ORGANIZACIÓN DE LA HACIENDA PÚBLICA  
Y DERECHO TRIBUTARIO



## TEMA



lauracsbona@gmail.com / +34 626 59 08 17



# AGENTES DE LA HACIENDA PÚBLICA

ORGANIZACIÓN DE LA HACIENDA PÚBLICA  
Y DERECHO TRIBUTARIO

## TEMA 18

Impuesto sobre la Renta de no residentes. Ámbito de aplicación.  
Elementos personales. Sujeción al impuesto. Rentas obtenidas  
mediante establecimiento permanente y sin él.

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.

Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

lauracsbona@gmail.com / +34 626 59 08 17



Comprueba si  
tu temario está  
actualizado  
<https://opo.cl/krT4m>

Accede a  
los recursos  
del tema  
<https://opo.cl/jrTVx>



## AGENTES DE LA HACIENDA PÚBLICA | TEMA 18

<b>I. Naturaleza, objeto y ámbito de aplicación</b>	<b>5</b>
1. Naturaleza y objeto	5
2. Ámbito de aplicación	5
3. Normativa aplicable	5
4. Tratados y convenios	5
<b>II. Elementos personales</b>	<b>6</b>
1. Contribuyentes	6
2. Residencia en territorio español	6
3. Atribución de rentas	7
4. Individualización de rentas	7
5. Responsables	7
6. Representantes	7
7. Domicilio fiscal	9
8. Caso práctico	10
<b>III. Sujeción al impuesto</b>	<b>11</b>
1. Hecho imponible	11
2. Rentas obtenidas en territorio español	11
3. Rentas exentas	15
4. Formas de sujeción y operaciones vinculadas	20
5. Casos prácticos	21
<b>IV. Rentas obtenidas mediante establecimiento permanente</b>	<b>22</b>
1. Rentas imputables a los establecimientos permanentes	22
2. Diversidad de establecimientos permanentes	22
3. Determinación de la base imponible	22
4. Deuda tributaria	27
5. Período impositivo y devengo	28
6. Declaración	28
7. Obligaciones contables, registrales y formales	29
8. Pagos a cuenta	29
<b>V. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente</b>	<b>30</b>
1. Base imponible	30
2. Cuota tributaria	32
3. Deducciones	34
4. Devengo	34
5. Declaración	35
6. Obligaciones formales	36
7. Retenciones	36
8. Casos prácticos	38
<b>VI. Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes</b>	<b>40</b>
1. Sujeción	40
2. Base imponible	40
3. Exenciones	40
4. Tipo de gravamen	40
5. Deducibilidad del gravamen	40
6. Devengo, declaración y afectación	40



## RECURSOS GRÁFICOS

A lo largo del tema encontrarás diversos recursos gráficos destinados a ayudarte a visualizar y memorizar datos importantes de la materia.



### Pregunta de examen

Este icono, situado en el margen izquierdo, te señalará las cuestiones que se han preguntado en exámenes oficiales de años anteriores de tu oposición.



### PLAZOS

Sabemos que los plazos y datos temporales siempre son difíciles de recordar, por eso hemos creado este icono, situado en el margen derecho de la página, que te indicará que en ese párrafo hay uno o varios plazos o datos temporales.

### Destacados

Hay palabras clave o frases que son muy relevantes y que debes tener muy claras a la hora de estudiar. Estos conceptos los hemos marcado con un resaltado amarillo para que los localices de un simple vistazo.

### Datos importantes

Negrita



Te mostramos un ejemplo con el que vas a poder ver de forma práctica lo estudiado en esta parte del tema.



Cuando haya algún cambio o modificación en el tema estos símbolos te indicarán el alcance del cambio o modificación.



## I. NATURALEZA, OBJETO Y ÁMBITO DE APLICACIÓN

### 1. NATURALEZA Y OBJETO

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 (**art. 1 del 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**, en adelante **LIRNR**).

Ser residente fiscal en España o en el extranjero conlleva obligaciones tributarias diferentes. Los contribuyentes que tienen la residencia fiscal en España tributan por su renta mundial. En cambio, los que residen en el extranjero solo tributan en España por las rentas que se consideren obtenidas en territorio español. En ambos casos, la tributación ha de entenderse sin perjuicio de las disposiciones de un Convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable.<sup>1</sup>

### 2. ÁMBITO DE APLICACIÓN

De acuerdo con el **art. 2 de la LIRNR**, el IRNR se aplicará en todo el **territorio español**, 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.

El territorio español comprende el territorio del Estado español, incluyendo:

- El espacio aéreo.
- Las aguas interiores.
- 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.

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 la **LIRNR**.

### 3. NORMATIVA APLICABLE

El IRNR se rige por la **LIRNR**, que se interpretará en concordancia con la **normativa reguladora del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades**, según proceda (**art. 3 LIRNR**).

### 4. TRATADOS Y CONVENIOS

Lo establecido en la **LIRNR** se entenderá sin perjuicio de lo establecido en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, conforme al **art. 96 de la Constitución Española (art. 4 LIRNR)**.

NATURALEZA, OBJETO Y ÁMBITO DE APLICACIÓN	
<b>Naturaleza (art. 1 LIRNR)</b>	Tributo de carácter directo
<b>Objeto (art. 1 LIRNR)</b>	Renta obtenida en territorio español por las personas físicas y entidades no residentes en éste
<b>Ámbito de aplicación (art. 2 LIRNR)</b>	Territorio español

<sup>1</sup> Agencia Tributaria: Clases de contribuyentes en la imposición sobre la renta.

<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/no-residentes/residencia-personas-fisicas-juridicas/clases-contribuyentes-imposicion-sobre-renta.html>

## II. ELEMENTOS PERSONALES

### 1. CONTRIBUYENTES

Son contribuyentes por el IRNR (**art. 5 LIRNR**):

- Las personas físicas y entidades no residentes en territorio español conforme al **art. 6 de la LIRNR** que obtengan rentas en él, salvo que sean contribuyentes por el IRPF.
- Las personas físicas que sean residentes en España por alguna de las circunstancias previstas en el **art. 9.2 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** (en adelante, **LIRPF**).

El **art. 9.2 de la LIRPF** preceptúa que “no se considerarán contribuyentes, a título de reciprocidad, los nacionales extranjeros que tengan su residencia habitual en España, cuando esta circunstancia fuera consecuencia de alguno de los supuestos establecidos en el **apartado 1 del artículo 10 de esta Ley** y no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de los tratados internacionales en los que España sea parte”.

- Las entidades en régimen de atribución de rentas a que se refiere el **art. 38 de la LIRNR**.

La forma en que una persona física o una entidad debe tributar en España por su renta se determina en función de si la misma es o no residente en este país. Los residentes tributan por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) o por el Impuesto sobre Sociedades (IS); en cambio, los no residentes, tanto personas físicas como entidades, tributan por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR).<sup>2</sup>

#### CONTRIBUYENTES (ART. 5 LIRNR)

- Personas físicas y entidades no residentes en España que obtengan rentas en ella, salvo que sean contribuyentes por el IRPF.
- Personas físicas residentes en España por alguna de las circunstancias del **art. 9.2 LIRPF**.
- Entidades en régimen de atribución de rentas del **art. 38 de la LIRNR**.

### 2. RESIDENCIA EN TERRITORIO ESPAÑOL

En virtud del **art. 6 de la LIRNR**, la residencia en territorio español se determinará de acuerdo con lo dispuesto en el **art. 9 de la LIRPF**, y en el **art. 8.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades** (en adelante, **LIS**).

La residencia de las personas físicas se encuentra desarrollada en el Tema 16.2, Bloque Organización de la Hacienda Pública.

“En los convenios para evitar la doble imposición suscritos por España, para definir a una persona como residente de un Estado, se hace remisión a la legislación interna de cada Estado. Teniendo en cuenta que cada Estado puede establecer criterios distintos, dos Estados pueden coincidir en considerar a una persona residente.

En estos casos, los convenios establecen, con carácter general, los siguientes criterios para evitar que una persona sea considerada residente en los dos Estados:

1. Será residente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición.
2. Si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales).
3. Si así no pudiera determinarse, se considerará residente del Estado donde viva habitualmente.
4. Si viviera habitualmente en ambos Estados o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente del Estado del que sea nacional.
5. Si, por último, fuera nacional de ambos Estados, o de ninguno, las autoridades competentes resolverán el caso de común acuerdo.”<sup>3</sup>

La residencia de las personas jurídicas se encuentra desarrollada en el Tema 19.3, Bloque Organización de la Hacienda Pública.

“En caso de convenio, cuando una entidad sea considerada residente en ambos Estados, los convenios establecen, con carácter general, que se considerará residente solamente del Estado donde se encuentre su sede de dirección efectiva.”<sup>4</sup>

<sup>2</sup> Manual de Tributación de No Residentes (enero 2025). Capítulo 1. El contribuyente y la residencia.

<sup>3</sup> Manual de Tributación de No Residentes (enero 2025). Capítulo 1. El contribuyente y la residencia.

### 3. ATRIBUCIÓN DE RENTAS

De acuerdo con el **art. 7 de la LIRNR**, las rentas correspondientes a las entidades en régimen de atribución de rentas a que se refiere el **art. 86 de la LIRPF**, así como las retenciones e ingresos a cuenta que hayan soportado, se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo previsto en la **sección 2.ª del título X de la LIRPF** y en el **capítulo V de la LIRNR**.

### 4. INDIVIDUALIZACIÓN DE RENTAS

A los contribuyentes personas físicas les será aplicable lo establecido en el **art. 11 de la LIRPF**, sobre individualización de rentas (**art. 8 LIRNR**).

*Este punto se encuentra desarrollado en el Tema 16.2, Bloque Organización de la Hacienda Pública.*

### 5. RESPONSABLES

Serán responsables **solidarios** 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 (**art. 9 LIRNR**):

- El **pagador** de los rendimientos devengados sin mediación de establecimiento permanente por los contribuyentes.
- El **depositario** o gestor de los bienes o derechos de los contribuyentes no afectos a un establecimiento permanente.

No obstante, la responsabilidad solidaria no existirá cuando resulte de aplicación la **obligación de retener e ingresar a cuenta** prevista en el **art. 31 de la LIRNR**, incluso en los supuestos previstos en el **art. 31.4 de la LIRNR**, sin perjuicio de las responsabilidades que deriven de la condición de retenedor.

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

Las actuaciones de la Administración tributaria podrán entenderse directamente con el responsable, al que será exigible la deuda tributaria, sin que sea necesario el acto administrativo previo de derivación de responsabilidad:

- En el caso del pagador de rendimientos devengados sin mediación de establecimiento permanente por los contribuyentes del IRNR.
- 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 (actualmente, jurisdicción no cooperativa).

En los restantes supuestos, la responsabilidad solidaria se exigirá en los términos previstos en el **art. 41.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria** (en adelante, **LGT**).

Los representantes de los contribuyentes a que se refiere el **art. 10.1 de la LIRNR**, que operen en España por medio de un establecimiento permanente y de las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español a que se refiere el **art. 38 de la LIRNR** responderán solidariamente del ingreso de las deudas tributarias correspondientes a los mismos.

### 6. REPRESENTANTES

#### 6.1 Obligación de nombrar un representante

Los contribuyentes por el IRNR residentes en terceros países (no residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea ni del Espacio Económico Europeo que no sea Estado miembro de la Unión Europea cuando exista **normativa sobre asistencia mutua** en materia de intercambio de información tributaria y de recaudación) 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 el IRNR, en los siguientes supuestos (**art. 10.1 LIRNR**):

<sup>4</sup> *Manual de Tributación de No Residentes (enero 2025). Capítulo 1. El contribuyente y la residencia.*

- Cuando operen mediante establecimiento permanente.
- Cuando realicen prestaciones de servicios, asistencia técnica, obras de instalación o montaje derivados de contratos de ingeniería y, en general, de actividades o explotaciones económicas en España sin mediación de establecimiento permanente, cuya base imponible es la diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos de personal, de aprovisionamiento de materiales y de suministros (**art. 24.2 LIRNR**).
- Cuando se trate de una entidad en régimen de atribución de rentas constituida en el extranjero con presencia en territorio español (**art. 38 LIRNR**).
- 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.
- Cuando se trate de personas o entidades residentes en países o territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria, que sean titulares de bienes situados o de derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, excluidos los valores negociados en mercados secundarios oficiales.

El contribuyente, o su representante, estarán obligados a poner en conocimiento de la Administración Tributaria el nombramiento, debidamente acreditado, en el plazo de **2 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 el IRNR y se acompañará la expresa aceptación del representante.



NOMBRAMIENTO DE REPRESENTANTE (ART. 10.1 LIRNR)	
Sujetos obligados	Contribuyentes por el IRNR residentes en terceros países
Plazo	Antes del fin del plazo de declaración de la renta obtenida en España
Representante	Persona física o jurídica con residencia en España
Supuestos	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Establecimiento permanente</li> <li>· Actividades o explotaciones económicas en España sin mediación de establecimiento permanente</li> <li>· Entidad en régimen de atribución de rentas constituida en el extranjero con presencia en territorio español</li> <li>· Requerimiento de la Administración Tributaria</li> <li>· Residentes en países o territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria titulares de bienes situados o de derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español</li> </ul>
Obligación	Comunicar el nombramiento en el plazo de <b>2 MESES</b> a partir de la fecha de éste

laracsbona@gmail.com / +34 626 59 08 17



## 6.2 Delimitación negativa de la obligación de nombrar representante

No tienen obligación de nombrar representante con residencia en España las personas residentes o entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en:

- Otro Estado miembro de la Unión Europea.
- Otro Estado que forme parte del Espacio Económico Europeo que no sea Estado miembro de la Unión Europea, cuando exista **normativa sobre asistencia mutua** en materias de intercambio de información tributaria y recaudación.

Estas personas o entidades actuarán ante la Administración tributaria por medio de las personas que ostenten su representación de acuerdo con las normas generales de representación legal y voluntaria establecidas en la **LGT (art. 10.2 LIRNR)**.

### 6.3 Incumplimiento de la obligación de nombrar un representante

Si se incumple la obligación de nombrar un representante, la Administración Tributaria podrá considerar como tal (**art. 10.3 LIRNR**):

- A quien figure como representante en el Registro Mercantil, en el caso del representante del establecimiento permanente o de las entidades en régimen de atribución de rentas a que se refiere el **art. 5.c) de la LIRNR**.
  - 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.
- Al depositario o gestor de los bienes o derechos de los contribuyentes, cuando se trate de las personas o entidades residentes en países o territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria.

INFRACCIÓN TRIBUTARIA Y SANCIÓN POR INCUMPLIMIENTO (ART. 10.4 LIRNR)	
Infracción tributaria	Grave
Sancción	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Multa pecuniaria fija de <b>2.000</b> euros.</li> <li>· Multa pecuniaria fija de <b>6.000</b> euros, cuando se trate de contribuyentes residentes en países o territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria.</li> </ul>
Reducción	Art. 188.3 LGT

## 7. DOMICILIO FISCAL

Los contribuyentes no residentes en territorio español tendrán su domicilio fiscal, a efectos del cumplimiento de sus obligaciones tributarias, en España (**art. 11 LIRNR**):

- Cuando operen en España mediante 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 este criterio, 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.

En caso de que no se hubiese designado representante, las notificaciones practicadas en el domicilio fiscal del responsable solidario tendrán el mismo valor y producirán los mismos efectos que si se hubieran practicado directamente al contribuyente.

Las notificaciones que se puedan practicar en el lugar de situación de cualquiera de los inmuebles de su titularidad tendrán la misma validez, cuando no se haya designado representante por parte de personas o entidades residentes en países o territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria, y a falta de responsable solidario.

DOMICILIO FISCAL (ART. 11 LIRNR)	
Establecimiento permanente en España	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Efectiva gestión administrativa y dirección de los negocios en España</li> <li>- En su defecto, mayor valor del inmovilizado</li> </ul>
Rentas derivadas de inmuebles	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Domicilio fiscal del representante</li> <li>- En su defecto, situación del inmueble</li> </ul>
Resto	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Domicilio fiscal del representante</li> <li>- En su defecto, domicilio fiscal del responsable solidario</li> </ul>

## 8. CASOS PRÁCTICOS

### 1. CASO PRÁCTICO

Marina, residente en Roma, concedió poderes a su madre, Casandra, para gestionar su patrimonio en España.

El 1 de febrero de 2023, Marina fue notificada del inicio de unas actuaciones inspectoras, que finalizaron el 11 de noviembre de ese mismo año con la notificación de los siguientes acuerdos de liquidación:

- Deuda de 1.000 euros, en concepto de IRNR 2021, que procede de una imputación de rentas inmobiliarias de un inmueble situado en Valencia.
- Deuda de 20.000 euros, por la ganancia patrimonial obtenida por la venta de un inmueble radicado en Sevilla. En dicha compraventa, la compradora retuvo un porcentaje del precio de venta para su ingreso en el Tesoro Público.

El 3 de marzo de 2024 se declara a Casandra responsable solidaria de las deudas de Marina.

Determine si es correcta la declaración de dicha responsabilidad.

Casandra no podrá ser declarada responsable de la deuda de 20.000 euros, dado que el **art. 9.1 de la LIRNR** señala, en su **segundo párrafo**, que no existirá la responsabilidad cuando resulte aplicable la obligación de retener e ingresar a cuenta.

Sin embargo, sí que podrá ser declarada responsable de la deuda de 1.000 euros, al no existir obligación de retener, dado que Casandra se considera la gestora de los bienes de Marina.

lauracsbona@gmail.com / 34 6659 08 17

### III. SUJECCIÓN AL IMPUESTO

#### 1. HECHO IMPONIBLE

Constituye el hecho imponible la **obtención de rentas**, dinerarias o en especie, en territorio español por los contribuyentes por el IRNR, conforme a lo establecido en el **art. 13 de la LIRNR (art. 12.1 LIRNR)**.

Se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones o cesiones de bienes, derechos y servicios susceptibles de generar rentas sujetas al IRNR (**art. 12.2 LIRNR**).

No estarán sujetas al IRNR las rentas que se encuentren sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (**art. 12.3 LIRNR**).

#### 2. RENTAS OBTENIDAS EN TERRITORIO ESPAÑOL

##### 2.1 Delimitación positiva

##### A) Rendimientos de actividades económicas obtenidos mediante establecimiento permanente

El **art. 13.1.a) de la LIRNR** señala que se consideran obtenidos en territorio español los rendimientos de las actividades o explotaciones económicas realizadas mediante establecimiento permanente situado en territorio español.

Se entiende 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 considera que constituyen establecimiento permanente:

- Las sedes de dirección.
- Las sucursales.
- Las oficinas.
- Las fábricas.
- Los talleres.
- Los almacenes, las 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.
- Las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de **6 MESES**.

##### B) Rendimientos de actividades económicas obtenidos sin mediación de establecimiento permanente

Se entienden obtenidos en territorio español los rendimientos de las actividades o explotaciones económicas realizadas sin mediación de establecimiento permanente situado en territorio español, cuando no resulte de aplicación otro párrafo del **art. 13 de la LIRNR**, en los siguientes casos (**art. 13.1.b) LIRNR**):

- Cuando las **actividades económicas** sean **realizadas en territorio español**.
  - No obstante, no se considerarán obtenidos en territorio español los rendimientos derivados de la instalación o montaje de maquinaria o instalaciones procedentes del extranjero cuando dichas 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 éste.
- Cuando dichas 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.

*“Cuando resulte aplicable un convenio para evitar la doble imposición habrá que tener en cuenta la definición de establecimiento permanente que contiene el convenio, que normalmente será más restringida que la de la normativa interna.*

*Asimismo, como norma general los convenios confirman la potestad de gravamen del Estado de situación del EP, disponiendo que los beneficios empresariales, si se obtienen a través de un EP situado en España, o los rendimientos de actividades profesionales, si se obtienen mediante o a través de una base fija, pueden ser sometidos a imposición en España, en cuyo caso se gravan con arreglo a la Ley interna española.”<sup>5</sup>*

### C) Rendimientos del trabajo

Se consideran obtenidos en territorio español los rendimientos del trabajo (**art. 13.1.c) LIRNR**):

- Cuando deriven, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en territorio español.
- Cuando se trate de retribuciones públicas satisfechas por la Administración española, salvo que el trabajo se preste íntegramente en el extranjero y tales rendimientos estén sujetos a un impuesto de naturaleza personal en el extranjero.
- 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, salvo que el trabajo se preste íntegramente en el extranjero y tales rendimientos estén sujetos a un impuesto de naturaleza personal en el extranjero.

### D) Pensiones

En virtud del **art. 13.1.d) de la LIRNR**, se entienden obtenidas en territorio español las pensiones y demás prestaciones similares en los siguientes casos:

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

A estos efectos, tienen la consideración de:

- Pensiones, las remuneraciones satisfechas por razón de un empleo anterior, con independencia de que se perciban por el propio trabajador u otra persona.
- Prestaciones similares, en particular, las previstas en el **art. 17.2.a) y f) de la LIRPF**.

### E) Retribuciones de los administradores

Se consideran obtenidas en territorio español 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 (**art. 13.1.e) LIRNR**).

### F) Rendimientos de capital mobiliario (dividendos, intereses, cánones)

Se entienden obtenidos en territorio español los siguientes rendimientos de capital mobiliario (**art. 13.1.f) LIRNR**):

<sup>5</sup> Manual de Tributación de No Residentes (enero 2025). Capítulo 3. Tributación de las rentas más comunes obtenidas en España por contribuyentes no residentes.

- 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 **art. 108 de la LIS**.
- 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.
- 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.
  - En particular, tienen esa consideración las cantidades pagadas por el uso o la concesión de uso de los derechos amparados por el **texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril**, la **Ley 24/2015, de 24 de julio, de Patentes** y la **Ley 17/2001, de 7 de diciembre, de Marcas**.
- Otros rendimientos de capital mobiliario distintos de los 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) Rendimientos de capital inmobiliario

Se consideran obtenidos en territorio español los rendimientos derivados, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a éstos (**art. 13.1.g) LIRNR**).

### H) Rentas imputadas de bienes inmuebles urbanos

Se entienden obtenidas en territorio español las rentas imputadas a los contribuyentes personas físicas titulares de bienes inmuebles urbanos situados en territorio español no afectos a actividades económicas (**art. 13.1.h) LIRNR**).

### I) Ganancias patrimoniales

#### Ganancias patrimoniales derivadas de la venta de inmuebles

Se consideran rentas obtenidas en territorio español las ganancias patrimoniales cuando procedan, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a éstos. En particular, se consideran incluidas (**art. 13.1.i).3.º LIRNR**):

- 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.

### Otras ganancias patrimoniales

Se consideran rentas obtenidas en territorio español las ganancias patrimoniales cuando (**art. 13.1.i).1.º, 2.º y 4.º LIRNR**):

- Deriven de valores emitidos por personas o entidades residentes en territorio español.
- 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.
- 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 EN TERRITORIO ESPAÑOL (ART. 13.1 LIRNR)	
<b>Rendimientos de actividades económicas</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Obtenidos mediante EP situado en España</li> <li>· Obtenidos sin EP en España:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- Actividades realizadas en España</li> <li>- Servicios utilizados en España</li> <li>- Actuación personal en España</li> </ul> </li> </ul>
<b>Rendimientos del trabajo</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Trabajo prestado en España</li> <li>· Retribuciones públicas satisfechas por la Administración española</li> <li>· Empleados de buques y aeronaves en tráfico internacional satisfechos por empresarios o entidades residentes o por EP situados en España</li> </ul>
<b>Pensiones</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Empleo prestado en España</li> <li>· Abono por persona o entidad residente en España o EP situado en España</li> </ul>
<b>Retribuciones de los administradores</b>	Abono por entidad residente en territorio español
<b>Rendimientos de capital mobiliario</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Dividendos y otros rendimientos derivados de la participación de fondos propios de entidades residentes en España</li> <li>· Intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios satisfechos por personas o entidades residentes en España o EP situados en España o que retribuyan prestaciones de capital utilizadas en territorio español</li> <li>· Cánones satisfechos por personas o entidades residentes España o EP situados en España, o que se utilicen en territorio español.</li> <li>· Otros rendimientos de capital mobiliario satisfechos por personas físicas que realicen actividades económicas, en el ejercicio de sus actividades, o entidades residentes en               <ul style="list-style-type: none"> <li>· España o EP situados en España</li> </ul> </li> </ul>
<b>Rendimientos de capital inmobiliario</b>	Rendimientos derivados de inmuebles situados en España o de derechos relativos a los mismos

lauracsbona@gmail.com / +34 626 59 08 17

<b>Rentas imputadas de bienes inmuebles urbanos</b>	Inmuebles situados en territorio español
<b>Ganancias patrimoniales</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Valores emitidos por personas o entidades residentes</li> <li>· Bienes muebles situados en España</li> <li>· Bienes inmuebles situados en España</li> <li>· Cuando se incorporen al patrimonio del contribuyente bienes situados en España o derechos que deban cumplirse o se ejerciten en dicho territorio, aun cuando no deriven de una transmisión previa</li> </ul>

## 2.2 Delimitación negativa

No se consideran obtenidos en territorio español los siguientes rendimientos (**art. 13.2 LIRNR**):

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

## 2.3 Calificación de las rentas

Para la calificación de los distintos conceptos de renta en función de su procedencia se atenderá a lo dispuesto en el **art. 13 de la LIRNR** y, en su defecto, a los criterios establecidos en la **LIRPF (art. 13.3 LIRNR)**.

## 3. RENTAS EXENTAS

### 1.1 Rendimientos del trabajo

Estarán exentos los siguientes rendimientos del trabajo:

- Los rendimientos del trabajo en especie del **art. 42.3 de la LIRPF** percibidos por personas físicas (**art. 14.1.a) LIRNR**).
  - Las entregas a empleados de productos a precios rebajados que se realicen en cantinas o comedores de empresa o economatos de carácter social.
  - La utilización de los bienes destinados a los servicios sociales y culturales del personal empleado.
  - Las primas o cuotas satisfechas a entidades aseguradoras para la cobertura de enfermedad.
  - La prestación del servicio de educación preescolar, infantil, primaria, secundaria obligatoria, bachillerato y formación profesional por centros educativos autorizados, a los hijos de sus empleados, con carácter gratuito o por precio inferior al normal de mercado.
  - Las cantidades satisfechas a las entidades encargadas de prestar el servicio público de transporte colectivo de viajeros con la finalidad de favorecer el desplazamiento de los empleados entre su lugar de residencia y el centro de trabajo.
  - La entrega a los trabajadores en activo, de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, de acciones o participaciones de la propia empresa o de otras empresas del grupo de sociedades.
- 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 (**art. 14.1.b) LIRNR**).

## 3.2 Pensiones

Estarán exentas las prestaciones por razón de necesidad reconocidas al amparo del **Real Decreto 8/2008, de 11 de enero, por el que se regula la prestación por razón de necesidad a favor de los españoles residentes en el exterior y retornados (art. 14.1.a) LIRNR**.

## 3.3 Rendimientos de capital mobiliario (intereses, dividendos y cánones)

### A) Intereses

#### Cesión a terceros de capitales propios

Estarán exentos, conforme al **art. 14.1.c) de la LIRNR**, los intereses y demás rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios a que se refiere el **art. 25.2 de la LIRPF** por residentes en:

- Residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea.
- Residentes en otro Estado integrante del Espacio Económico Europeo que no sea Estado miembro de la Unión Europea siempre que exista un efectivo intercambio de información en materia tributaria.
- Establecimientos permanentes de dichos residentes situados en:
  - Otro Estado miembro de la Unión Europea.
  - Otro Estado integrante del Espacio Económico Europeo, siempre que no se obtengan a través de un paraíso fiscal (actualmente, jurisdicción no cooperativa).

#### Deuda Pública

Estarán exentos los rendimientos derivados de la Deuda Pública, obtenidos sin mediación de establecimiento permanente en España (**art. 14.1.d) LIRNR**).

#### Cuentas de no residentes

Estarán exentos los rendimientos de las cuentas de no residentes, que se satisfagan a contribuyentes por el IRNR, 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 (art. 14.1.f) LIRNR**.

### B) Dividendos

#### Sociedades filiales

Estarán exentos, conforme al **art. 14.1.h) de la LIRNR**, los beneficios distribuidos por las sociedades filiales residentes en España 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 se cumplan los siguientes requisitos:

- 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, y los establecimientos permanentes estén sujetos y no exentos a imposición en el Estado en el que estén situados.
- Que la distribución del beneficio no sea consecuencia de la liquidación de la sociedad filial.
- 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** (en adelante, **Directiva 2011/96/UE**).

Se considera **sociedad matriz** la entidad que posea en el capital de otra sociedad una participación directa o indirecta de, al menos, el **5 %**. Esta última se considerará **sociedad filial**. Dicha participación se debe:

- Haber mantenido de forma ininterrumpida durante el **AÑO ANTERIOR AL DÍA EN QUE SEA EXIGIBLE EL BENEFICIO QUE SE DISTRIBUYA**.
- Mantener, en su defecto, durante el tiempo necesario para completar **1 AÑO**.



Para el cómputo del plazo se tendrá también en cuenta el período en que la participación haya sido poseída de manera ininterrumpida por otras entidades que reúnan las circunstancias del **art. 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 se devolverá una vez cumplido dicho plazo.

La residencia se determinará conforme a la legislación del Estado miembro correspondiente, sin perjuicio de lo dispuesto en los convenios para evitar la doble imposición.

No obstante, el Ministro competente en materia de Hacienda podrá declarar, a condición de reciprocidad, que esta exención sea aplicable 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 %**, siempre que se cumplan las demás condiciones previstas en el **art. 14.1.h) de la LIRNR**.

Esta exención no será aplicable 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, salvo cuando la constitución y operativa de aquella responda a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas.

La exención será aplicable igualmente a los beneficios distribuidos por las sociedades filiales residentes en territorio español a sus sociedades matrices residentes en los Estados integrantes del Espacio Económico Europeo o a los establecimientos permanentes de estas últimas situados en otros Estados integrantes, cuando concurren los siguientes requisitos:

- Que los Estados integrantes del Espacio Económico Europeo donde residan las sociedades matrices tengan un efectivo intercambio de información en materia tributaria.
- Se trate de sociedades sujetas y no exentas a un tributo equivalente a los que gravan los beneficios de las entidades jurídicas en los Estados miembros de la Unión Europea, y los establecimientos permanentes estén sujetos y no exentos a imposición en el Estado en el que estén situados.
- Las sociedades matrices residentes en los Estados integrantes del Espacio Económico Europeo revistan alguna forma equivalente a las previstas en el **Anexo de la Directiva 2011/96/UE**.
- Se cumplan los restantes requisitos fijados en el **art. 14.1.h) de la LIRNR**.

### Fondos de pensiones

En virtud del **art. 14.1.k) de la LIRNR**, estarán exentos los dividendos y participaciones en beneficios obtenidos sin mediación de establecimiento permanente por:

- Fondos de pensiones equivalentes a los regulados en el **Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones** (en adelante, **RDL 1/2002**), residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea.
- Establecimientos permanentes de dichas instituciones situados en otro Estado miembro de la Unión Europea.
- Fondos de pensiones equivalentes residentes en los Estados integrantes del Espacio Económico Europeo siempre que estos hayan suscrito con España un:
  - Convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información o,
  - Acuerdo de intercambio de información en materia tributaria.

Se consideran fondos de pensiones equivalentes aquellas instituciones de previsión social que cumplan los siguientes requisitos:

- Que tengan exclusivamente como objetivo proporcionar una prestación complementaria en el momento de la jubilación, fallecimiento, incapacidad o dependencia en los mismos términos previstos en el **art. 8.6 del RDL 1/2002**.
- Que las contribuciones empresariales que pudieran realizarse se imputen fiscalmente al partícipe a quien se vincula la prestación, transmitiéndole de forma irrevocable el derecho a la percepción de la prestación futura.

- Que cuenten con un régimen fiscal preferencial de diferimiento impositivo tanto respecto de las aportaciones como de las contribuciones empresariales realizadas a los mismos. Dicho régimen debe caracterizarse por la tributación efectiva de todas las aportaciones y contribuciones así como de la rentabilidad obtenida en su gestión en el momento de la percepción de la prestación.

### Instituciones de inversión colectiva

El **art. 14.1.l) de la LIRNR** establece que estarán exentos 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** o residentes en los Estados integrantes del Espacio Económico Europeo siempre que estos hayan suscrito un convenio con España para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria.

No obstante, la aplicación de esta exención no podrá dar lugar, en ningún caso, 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.

### C) Cánones

Estarán exentos 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.
- Un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro de una sociedad residente de un Estado miembro.

Para la aplicación de esta exención, deben cumplirse los siguientes requisitos (**art. 14.1.m) LIRNR**):

- Que ambas sociedades estén sujetas y no exentas a alguno de los tributos mencionados en el **art. 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** (en adelante, **Directiva 2003/49/CE**).
- Que ambas sociedades revistan alguna de las formas previstas en el **Anexo** de la **Directiva 2003/49/CE**.
- 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.
- Que ambas sociedades sean asociadas.
  - Dos sociedades se considerarán asociadas cuando:
    - Una posea en el capital de la otra una participación directa de, al menos, el **25 %**.
    - Una tercera posea en el capital de cada una de ellas una participación directa de, al menos, el **25 %**.
  - La participación debe haberse mantenido de forma ininterrumpida durante:
    - El **AÑO ANTERIOR AL DÍA EN QUE SE HAYA SATISFECHO EL PAGO DEL RENDIMIENTO**.
    - El tiempo que sea necesario para completar **1 AÑO**, en su defecto.
- Que, en su caso, dichas cantidades sean deducibles para el establecimiento permanente que satisface los rendimientos en el Estado en que esté situado.



- 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, si se trata 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.

Esta exención no será aplicable cuando la mayoría de los derechos de voto de la sociedad perceptora de los rendimientos se posea, directa o indirectamente, por personas físicas o jurídicas que no residan en Estados miembros de la Unión Europea, salvo:

- Cuando la constitución y operativa de aquella responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas.
- Cuando aquélla pruebe que se ha constituido por motivos económicos válidos y no para disfrutar indebidamente del régimen previsto en esta letra.

### 3.4 Otras ganancias patrimoniales

#### Bienes muebles

Estarán exentas, conforme al **art. 14.1.c) de la LIRNR**, las ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles obtenidos sin mediación de establecimiento permanente, por:

- Residentes en:
  - Otro Estado miembro de la Unión Europea.
  - Otro Estado integrante del Espacio Económico Europeo que no sea Estado miembro de la Unión Europea siempre que exista un efectivo intercambio de información en materia tributaria.
- Establecimientos permanentes de dichos residentes situados en:
  - Otro Estado miembro de la Unión Europea.
  - Otro Estado integrante del Espacio Económico Europeo.

No obstante, no estarán exentas las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de acciones, participaciones u otros derechos en una entidad en los siguientes casos:

- Que el activo de la entidad consista principalmente, directa o indirectamente, en bienes inmuebles situados en territorio español.
- En el caso de contribuyentes personas físicas, que, en algún momento anterior, durante el periodo de **12 MESES ANTERIORES A LA TRANSMISIÓN**, el contribuyente haya participado, directa o indirectamente, en al menos el **25 %** del capital o patrimonio de la entidad.
- En el caso de entidades no residentes, que la transmisión no cumpla los requisitos para la aplicación de la exención prevista en el **art. 21 de la LIS**.

#### B) Valores emitidos en España

Estarán exentas, en virtud del **art. 14.1.e) de la LIRNR**, las rentas derivadas de valores emitidos en España por personas físicas o entidades no residentes sin mediación de establecimiento permanente, con independencia del 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 señaladas quedarán sujetas:

- Al IRNR 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.



### C) Valores o participaciones en fondos de inversión

Estarán exentas 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 (**art. 14.1.i) LIRNR**):

- 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.

### 3.5 Otras

Estarán exentas las siguientes rentas:

- Las rentas mencionadas en el **art. 7 de la LIRPF (art. 14.1.a) LIRNR**.
- Las 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 (**art. 14.1.g) LIRNR**).
  - Tratándose de aeronaves, la exención se aplicará también cuando el grado de utilización en trayectos internacionales represente **más del 50 %** de la distancia total recorrida en los vuelos efectuados por todas las aeronaves utilizadas por la compañía arrendataria.

RENTAS EXENTAS (ART. 14 LIRNR)	
Rendimientos del trabajo	<ul style="list-style-type: none"> <li>· En especie</li> <li>· Becas públicas</li> </ul>
Pensiones	Prestaciones por razón de necesidad
Rendimientos de capital mobiliario	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Intereses (determinadas cesiones a terceros de capitales propios, rendimientos derivados de deuda pública sin EP y rendimientos de cuentas de no residentes)</li> <li>· Dividendos (beneficios distribuidos por sociedades filiales, fondos de pensiones e instituciones de inversión colectiva)</li> <li>· Cánones</li> </ul>
Ganancias patrimoniales	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Bienes muebles sin EP</li> <li>· Valores emitidos en España</li> <li>· Valores o participaciones en fondos de inversión</li> </ul>
Otras	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Rentas del <b>art. 7 LIRPF</b></li> <li>· Determinadas rentas relacionadas con buques y aeronaves</li> </ul>

lauracsbona@gmail.com / +34 626 59 08 17

## 4. FORMAS DE SUJECCIÓN Y OPERACIONES VINCULADAS

### 4.1 Formas de sujeción

#### A) Establecimiento permanente

Los no residentes que obtengan rentas mediante establecimiento permanente situado en España tributarán por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento, cualquiera que sea el lugar de su obtención (**art. 15.1 LIRNR**).

## B) Sin establecimiento permanente

Las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente deben tributar de forma separada por cada devengo total o parcial de renta sometida a gravamen, sin que sea posible compensación alguna entre aquéllas (**art. 15.1 LIRNR**).

### 4.2 Operaciones vinculadas

De acuerdo con el **art. 15.2 de la LIRNR**, a las operaciones realizadas por contribuyentes por el IRNR con personas o entidades vinculadas a ellos les serán aplicables las disposiciones del **art. 18 de la LIS**. A estos efectos, se considerarán personas o entidades vinculadas las señaladas en el **art. 18.2 de la LIS**. En cualquier caso, se entenderá que existe vinculación entre un establecimiento permanente situado en territorio español con:

- Su casa central.
- Otros establecimientos permanentes de la mencionada casa central.
- 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 sean deducibles, conforme al **art. 18.9 de la LIS**.

## 5. CASOS PRÁCTICOS

### 1. CASO PRÁCTICO

María, residente en Perú, ha obtenido en el ejercicio:

- Una pérdida patrimonial de 5.000 euros, por la transmisión de un inmueble situado en Barcelona.
- Una ganancia patrimonial de 2.000 euros, por la venta de unas participaciones en una entidad española.

¿Puede María compensar la ganancia y la pérdida patrimonial obtenida en el mismo ejercicio derivadas de diferentes alteraciones patrimoniales?

No es posible la compensación de las rentas. De acuerdo con el **art. 15.1 de la LIRNR**, 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.

### 2. CASO PRÁCTICO

Juan ha sido contratado por la empresa CONTRATACIONES, SL, para desarrollar un trabajo en Alemania. La renta que perciba Juan, ¿se encuentra sujeta al IRNR? ¿Debe la empresa practicar retención por la empresa que abone?

El **art. 12.1 de la LIRNR** señala que constituye el hecho imponible la obtención de rentas en territorio español. A estos efectos, el **art. 13.1.c).1.º de la LIRNR** señala que se consideran obtenidos en territorio español los rendimientos del trabajo que deriven, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en territorio español.

Por lo tanto, como el trabajo no se realiza en España, la renta no se considerará obtenida en territorio español ni, en consecuencia, estará sujeta al IRNR. La empresa no debe practicar retención por la renta que abone.

## IV. RENTAS IMPUTABLES A LOS ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES

### 1. RENTAS IMPUTABLES A LOS ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES

Componen la renta imputable al establecimiento permanente los siguientes conceptos (**art. 16.1 LIRNR**):

- 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.

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

Para que los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad vinculados funcionalmente al desarrollo de la actividad que constituye el objeto del establecimiento permanente se consideren elementos patrimoniales afectos a éste (**art. 1 RIRNR**):

- Debe tratarse de una sucursal registrada en el Registro Mercantil.
- Han de cumplirse los siguientes requisitos:
  - Que dichos activos se reflejen en los estados contables del establecimiento permanente.
  - Tratándose de establecimientos permanentes que puedan considerarse sociedades dominantes, que dicho establecimiento permanente disponga, para dirigir y gestionar esas participaciones, de la correspondiente organización de medios materiales y personales.

A estos efectos, se considerarán elementos patrimoniales afectos los transmitidos dentro de los **3 PERÍODOS IMPOSITIVOS SIGUIENTES AL DE LA DESAFECTACIÓN** (**art. 16.1 LIRNR**).



En los casos de reexportación de bienes previamente importados por el mismo contribuyente, se considerará (**art. 16.2 LIRNR**), cuando se trate de:

- Elementos de inmovilizado importados temporalmente, que **no se ha producido alteración patrimonial** alguna, sin perjuicio del tratamiento aplicable a los pagos realizados por el período de utilización.
- Elementos de inmovilizado adquiridos para su utilización en las actividades desarrolladas por un establecimiento permanente, que ha habido **alteración patrimonial**.
- Elementos que tengan la consideración de existencias, que ha habido **rendimiento**, positivo o negativo, de una actividad o explotación económica.

### 2. DIVERSIDAD DE ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES

Cuando un contribuyente disponga de diversos centros de actividad en España, se considerarán establecimientos permanentes distintos, y, por tanto, se gravarán de manera separada, sin que sea posible la compensación de rentas entre ellos, siempre que (**art. 17 LIRNR**):

- Realicen actividades claramente diferenciables.
- La gestión de éstas se lleve de modo separado.

Cuando un contribuyente disponga de diversos centros de actividad en territorio español que constituyan establecimientos permanentes distintos, deberá adoptar para cada uno de ellos una denominación diferenciada. Si se trata de personas jurídicas, deberán obtener además diferente número de identificación fiscal para cada establecimiento permanente (**art. 2 RIRNR**).

### 3. DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE

#### 3.1 Pagos no deducibles, gastos deducibles y capitales propios

De acuerdo con el **art. 18.1 y 2 de la LIRNR**, la base imponible del establecimiento permanente se determinará de acuerdo con las disposiciones del régimen general del Impuesto sobre Sociedades, siendo aplicable el régimen de compensación de bases imponibles negativas, con las siguientes especialidades:

- **No deducibilidad**, con carácter general, de 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 cesión de bienes o derechos.
  - No obstante, 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.
- **Deducibilidad** de la parte razonable de los **gastos** de dirección y generales de administración que corresponda al establecimiento permanente, siempre que tengan reflejo en los estados contables del establecimiento permanente, quede constancia, mediante memoria informativa presentada con la declaración, de los importes, criterios y módulos de reparto, y se imputen de forma continuada y racional.
  - 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. Cuando no fuese posible utilizar este criterio, 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.
- En ningún caso serán imputables cantidades correspondientes al coste de los **capitales propios** de la entidad afectos, de forma directa o indirecta, al establecimiento permanente.

### 3.2 Ciclo incompleto

Se aplicarán unas reglas especiales cuando se cumplan los siguientes requisitos (**art. 18.3 LIRNR**):

- Las operaciones realizadas en España por un establecimiento permanente no cierren un ciclo mercantil completo determinante de ingresos en España.
- El ciclo finalice por el contribuyente o por uno o varios de sus establecimientos permanentes sin que se produzca contraprestación, aparte de la cobertura de los gastos originados por el establecimiento permanente.
- Que no se destine toda o parte de los productos o servicios a terceros distintos del propio contribuyente.

Las reglas aplicables son:

- Los ingresos y gastos del establecimiento permanente se valorarán conforme a las normas del **art. 18 de la LIS**, con determinación de la deuda tributaria según las normas aplicables en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades y en lo previsto en el **art. 18.1 y 2 de la LIRNR**.
- Subsidiariamente, se aplicarán las siguientes reglas:
  - La base imponible se determinará aplicando el porcentaje que señale el Ministro competente en materia de Hacienda sobre el total de los gastos incurridos en el desarrollo de la actividad que constituye el objeto del establecimiento permanente. A esta cantidad se añadirá:
    - La cuantía íntegra de los ingresos de carácter accesorio, como intereses o cánones, que no constituyan su objeto empresarial.
    - Las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos al establecimiento.

A efectos de esta regla, los gastos del establecimiento permanente se computarán por su cuantía íntegra, sin que sea posible minoración o compensación alguna.
  - La cuota íntegra se determinará aplicando sobre la base imponible el tipo de gravamen general, sin que sean aplicables las deducciones y bonificaciones reguladas en el régimen general.

### 3.3 Actividades específicas

Cuando se trate de establecimientos permanentes cuya actividad en territorio español consista en obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de **6 MESES**, actividades o explotaciones económicas de temporada o estacionales, o actividades de exploración de recursos naturales, el IRNR se exigirá conforme a las siguientes reglas (**art. 18.4 LIRNR**):



- Según lo previsto para las rentas de actividades o explotaciones económicas obtenidas en territorio español sin mediación de establecimiento permanente en los **arts. 24.2 y 25**, siendo aplicable, a estos efectos, las siguientes reglas:
  - Las reglas sobre devengo y presentación de declaraciones serán las relativas a las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.
  - Los contribuyentes quedan relevados del cumplimiento de las obligaciones contables y registrales de carácter general. No obstante, deben:
    - Conservar y mantener a disposición de la Administración tributaria los justificantes de los ingresos obtenidos y de los pagos realizados por el IRNR, así como, en su caso, de las retenciones e ingresos a cuenta practicados y declaraciones relativas a éstos.
    - Presentar una declaración censal y declarar su domicilio fiscal en territorio español.
    - Comunicar los cambios que se produjesen en éste o en los datos consignados en aquélla.
  - No resultarán aplicables, en ningún caso, a los contribuyentes que sigan este sistema las reglas establecidas en los convenios para evitar la doble imposición en los supuestos de rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.
- No obstante, el contribuyente podrá optar por aplicar el régimen general previsto para los establecimientos permanentes, salvo cuando el establecimiento permanente no disponga de contabilidad separada de las rentas obtenidas en territorio español. En este último caso, será obligatoria la aplicación del sistema señalado en el párrafo anterior.
  - La opción debe manifestarse al tiempo de presentar la declaración censal de comienzo de actividad y surtirá efecto durante todo el tiempo que dure la construcción, instalación o el montaje o la actividad que constituya el establecimiento permanente (**art. 4 RIRNR**).

### 3.4 Cese de actividad, transferencia de activos o traslado

Se integrará en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal de los siguientes elementos patrimoniales (**art. 18.5 LIRNR**):

- Los que estén afectos a un establecimiento permanente situado en España que **cesa su actividad**.
- Los que, estando previamente afectos a un establecimiento permanente radicado en España, son **transferidos al extranjero**.
- Los que estén afectos a un establecimiento permanente radicado en España que traslada **su actividad al extranjero**.

### 3.5 Gastos no deducibles

No serán fiscalmente deducibles (**art. 18.6 LIRNR**):

- Los gastos correspondientes a operaciones efectuadas con:
  - La casa central.
  - Alguno de sus establecimientos permanentes.
  - Una persona o entidad vinculada a dicha casa central o alguno de sus establecimientos permanentes, que, como consecuencia de una diferencia fiscal en su atribución entre el establecimiento permanente y su casa central, o entre dos o más establecimientos permanentes no generen un ingreso.

- Los gastos estimados por operaciones internas con la casa central o con alguno de sus establecimientos permanentes o los de una persona o entidad vinculada que, debido a la legislación del país o territorio del beneficiario, no generen un ingreso, en la parte que no se compense con ingresos que generen renta de doble inclusión.
  - El importe de los gastos no deducidos se podrá deducir en los períodos impositivos que concluyan dentro de los **3 AÑOS SIGUIENTES**, en la medida en que se compense con ingresos que generen renta de doble inclusión. 
- Los gastos que correspondan a operaciones del establecimiento permanente que sean asimismo fiscalmente deducibles en la casa central, en la parte que no se compense con ingresos de dicho establecimiento permanente o entidad vinculada que generen renta de doble inclusión.
  - Los importes no deducidos podrán deducirse en los períodos impositivos que finalicen en los **3 AÑOS SIGUIENTES** a la conclusión del período impositivo en el que se devengaron dichos gastos, en la medida en que se compensen con ingresos del establecimiento permanente o entidad vinculada que generen renta de doble inclusión. 
- Los gastos correspondientes a operaciones efectuadas con un establecimiento permanente de la casa central o de una persona o entidad vinculada que, como consecuencia de que no es reconocido fiscalmente por el país o territorio de situación, no generan ingreso.

### 3.6 Asimetrías híbridas

A efectos de lo establecido en el **art. 18.6 LIRNR**, así como en cualquier otro caso de asimetría híbrida regulado en el **art. 15 bis de la LIS**, que sea de aplicación (**art. 18.7 LIRNR**):

- Se considera que un ingreso genera renta de doble inclusión cuando esté sometido a tributación con arreglo a la **LIRNR** y a la legislación del otro país o territorio.
- La referencia a personas o entidades vinculadas comprenderá, además de las establecidas en el **art. 15.2 de la LIRNR**, las siguientes:
  - Una entidad que ostente, directa o indirectamente, una participación de, al menos, un **25%** en los derechos de voto del contribuyente o tenga derecho a percibir, al menos, un **25%** de los beneficios del mismo, o en la que el contribuyente ostente dichas participaciones o derechos.
  - La persona o entidad sobre la que el contribuyente actúe conjuntamente con otra persona o entidad respecto de los **derechos de voto o la propiedad del capital de aquella**, o la persona o entidad que actúe conjuntamente con otra respecto de los derechos de voto o la propiedad del capital del contribuyente.
    - A estos efectos, el contribuyente o, en el segundo supuesto, la persona o entidad, se tratará como el titular de una participación en relación con todos los derechos de voto o la propiedad del capital de la entidad o del contribuyente, respectivamente, que sean propiedad de la otra persona o entidad.
  - Una entidad en cuya gestión el contribuyente tenga una influencia significativa o una entidad que tenga una influencia significativa en la gestión del contribuyente.
    - A estos efectos, se considera que existe influencia significativa en caso de que se tenga el poder de intervenir en las decisiones de política financiera y de explotación de otra entidad, sin llegar a tener el control ni el control conjunto de la misma.

Asimismo, lo establecido en el **art. 18.7 de la LIRNR** se aplicará cuando las operaciones a que se refieren, independientemente de que se efectúen entre personas o entidades vinculadas o no, tengan lugar en el marco de un mecanismo estructurado.

A estos efectos, tiene la consideración de mecanismo estructurado todo acuerdo, negocio jurídico, esquema u operación en el que la ventaja fiscal derivada de las asimetrías híbridas esté cuantificada o considerada en sus condiciones o contraprestaciones, o bien que haya sido diseñado para producir los resultados de dichas asimetrías, salvo que el contribuyente o una persona o entidad vinculada con él no hubiera podido conocerlos razonablemente y no compartiera dicha ventaja fiscal.

### 3.7 Fraccionamiento de pago

#### A) Fracciones

De acuerdo con el **art. 18.8 de la LIRNR**, en los supuestos del **art. 18.5.b) y c) de la LIRNR**, en el caso de elementos patrimoniales transferidos a un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo que haya celebrado un acuerdo con España o con la Unión Europea sobre asistencia mutua en materia de cobro de créditos tributarios que sea equivalente a la asistencia mutua prevista en la **Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas** (en adelante, **Directiva 2010/24/UE**), el contribuyente podrá optar por fraccionar el pago de la deuda tributaria resultante de lo establecido en el **art. 18.7 de la LIRNR** por **quintas partes anuales iguales**.

#### B) Ejercicio

El ejercicio de la opción se realizará, de manera exclusiva, en una de las siguientes declaraciones del IRNR:

- La correspondiente al período impositivo en el que tenga lugar la transferencia de activos a que se refiere el **art. 18.5.b) de la LIRNR**.
- La correspondiente al período impositivo concluido como consecuencia del traslado de actividad, en el caso del **art. 18.5.c) de la LIRNR**, debiéndose realizar el pago de la primera fracción en el plazo voluntario de declaración correspondiente a dicho período impositivo.

#### C) Vencimiento y exigibilidad

El vencimiento y exigibilidad de cada una de las **4 fracciones anuales restantes**, junto con los intereses de demora devengados por cada una de ellas, se producirá de forma sucesiva, transcurrido **1 AÑO** desde la finalización del plazo voluntario de declaración correspondiente al período impositivo previsto en el **art. 18.7 de la LIRNR**.



#### D) Normativa aplicable a los intereses de demora y garantías

Salvo las especialidades recogidas en el **art. 18.8 de la LIRNR**, a este fraccionamiento le será aplicable lo establecido en la **LGT**, y su **normativa de desarrollo**, en cuanto al devengo de intereses de demora y a la constitución de garantías. No obstante, solo se exigirá la constitución de garantías cuando se justifique que existen indicios racionales de que el cobro de la deuda podría verse frustrado o gravemente dificultado.

Cuando dichos indicios racionales se aprecien por el órgano de recaudación en el plazo de los **6 MESES SIGUIENTES** a la finalización del plazo voluntario de pago de la primera fracción, se pondrá en conocimiento del contribuyente por medio del oportuno requerimiento para que aporte garantías suficientes en el plazo de **10 DÍAS** contados desde el siguiente a su notificación. Si el requerimiento no se atiende o no se considera aportada garantía suficiente o debidamente justificada lo innecesario de la misma, se exigirá toda la deuda pendiente en los plazos del **art. 62.2 de la LGT**. Si no se produce el ingreso en dicho plazo, comenzará el período ejecutivo y deberá iniciarse el procedimiento de apremio en los términos del **art. 167.1 de la LGT**.



#### E) Pérdida de vigencia

El fraccionamiento perderá su vigencia en los siguientes casos:

- Cuando los **elementos** patrimoniales afectados:
  - Sean **transmitidos** a terceros.
  - Se **trasladen** posteriormente a un tercer Estado distinto de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo que haya celebrado un acuerdo con España o con la Unión Europea sobre asistencia mutua en materia de cobro de créditos tributarios que sea equivalente a la asistencia mutua prevista en la **Directiva 2010/24/UE**.
- Cuando la **actividad** efectuada por el establecimiento permanente se **traslade** con posterioridad a un tercer Estado distinto de los señalados en el párrafo anterior.

- Cuando el contribuyente:
  - Se encuentre en liquidación o incurso en un procedimiento de ejecución colectiva, como concurso, o cualquier procedimiento equivalente.
    - Esta pérdida determinará el vencimiento y exigibilidad de toda la deuda pendiente en el plazo de **1 MES** desde que se produzca la misma. La falta de ingreso en dicho plazo determinará el inicio del periodo ejecutivo debiendo iniciarse el procedimiento de apremio en los términos del **art. 167.1 de la LGT**. 
  - No efectúe el ingreso contemplado en el fraccionamiento.
    - En este caso, se iniciará el procedimiento de apremio únicamente respecto de dicha fracción incumplida, exigiéndose en los plazos del **art. 62.5 de la LGT**. Se exigirá el importe de dicha **fracción**, los **intereses de demora** devengados desde el **DÍA SIGUIENTE AL DEL VENCIMIENTO DEL PLAZO DE INGRESO EN PERÍODO VOLUNTARIO HASTA EL VENCIMIENTO DEL PLAZO CONCEDIDO**, y el **recargo** del período ejecutivo sobre la suma de ambos conceptos. 

En los casos de transmisión o traslado de elementos patrimoniales, si se trata de una transmisión o traslado parcial probado por el contribuyente, el fraccionamiento perderá su vigencia solo respecto de la parte proporcional de la deuda tributaria correspondiente a la **diferencia positiva** entre:

- El valor de mercado.
- El valor fiscal de dichos elementos.

Cuando se pierda la vigencia por afectación de los elementos patrimoniales o traslado de la actividad, las cantidades para las que ha perdido su vigencia el fraccionamiento deben ser ingresadas en el plazo de **1 MES** desde que se produzca la pérdida. La falta de ingreso en dicho plazo determinará que se proceda, únicamente respecto de las cantidades para las que ha perdido su vigencia el fraccionamiento, a iniciar el procedimiento de apremio, con su exigencia en los plazos del **art. 62.5 de la LGT**. El importe ingresado se aplicará a los últimos vencimientos del fraccionamiento. Si no se ingresan las cantidades exigidas: 

- Se considerará vencida, en su caso, el resto de deuda fraccionada, debiendo iniciarse el procedimiento de apremio respecto de la misma.
- Se considerarán vencidas el resto de las fracciones pendientes, debiendo iniciarse el procedimiento de apremio respecto de todas las deudas. Se exigirán los intereses de demora devengados desde el **DÍA SIGUIENTE AL DEL VENCIMIENTO DEL PLAZO DE INGRESO EN PERÍODO VOLUNTARIO HASTA EL VENCIMIENTO DE PAGO DE LA FRACCIÓN INCUMPLIDA**. 

### 3.8 Transferencia o traslado

Cuando se transfieran a España elementos patrimoniales o se trasladen actividades que hayan sido objeto de una imposición de salida en un Estado miembro de la Unión Europea, el valor determinado por el Estado miembro de salida se considerará valor fiscal en España, excepto si no refleja el valor de mercado (**art. 18.9 LIRNR**).

### 3.9 Exclusiones aplicables

No será aplicable el **art. 18.8 de la LIRNR**, y por tanto, no se integrará en la base imponible, la diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal de los elementos patrimoniales transferidos relacionados con la financiación o entrega de garantías o para cumplir requisitos prudenciales de capital o a efectos de gestión de liquidez, siempre que se prevea que deben volver a territorio español para afectarse en el plazo máximo de **1 AÑO (art. 18.10 LIRNR)**. 

## 4. DEUDA TRIBUTARIA

A la base imponible que se determine conforme al **art. 18 de la LIRNR** se aplicará el tipo de gravamen correspondiente de acuerdo con la **normativa del Impuesto de Sociedades (art. 19.1 LIRNR)**.



Además, cuando las rentas obtenidas por establecimientos permanentes de entidades no residentes sean transferidas al extranjero, se exigirá una imposición complementaria, al tipo de gravamen del **19%**, sobre las cuantías que hayan sido transferidas con cargo a las rentas del establecimiento permanente, incluidos los pagos a que se refiere el **art. 18.1.a) de la LIRNR**, que no hayan sido deducibles a

efectos de la determinación de la base imponible del establecimiento permanente. La declaración e ingreso de la citada imposición complementaria se realizará en la forma y plazos fijados para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente (**art. 19.2 LIRNR**).

La imposición complementaria no se aplicará a las rentas obtenidas en territorio español mediante establecimientos permanentes por entidades cuya residencia fiscal esté en (**art. 19.3 LIRNR**):

- Otro Estado miembro de la Unión Europea, excepto si se trata de un país o territorio considerado como paraíso fiscal.
- Un Estado que haya suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición, en el que no se disponga expresamente otra cosa, siempre que exista un tratamiento recíproco.

En la **cuota íntegra** del IRNR se podrán aplicar las **bonificaciones y deducciones** establecidas en la **normativa del Impuesto sobre Sociedades**, lo que dará lugar a la cuota líquida que, **en ningún caso, podrá ser negativa**. Las deducciones y bonificaciones se practicarán conforme a las circunstancias que concurran en el establecimiento permanente, sin que puedan trasladarse las de otros distintos del mismo contribuyente en territorio español (**art. 19.4 LIRNR**).

De la **cuota líquida** será deducible el importe de (**art. 19.5 LIRNR**):

- Las **retenciones**.
- Los **ingresos a cuenta**.
- Los **pagos fraccionados**.

Cuando las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados efectivamente realizados sean superiores a la cuota líquida del IRNR, la Administración tributaria devolverá de oficio el exceso, de acuerdo con el **art. 127 de la LIS (art. 19.6 LIRNR)**.

## 5. PERÍODO IMPOSITIVO Y DEVENGO

### 5.1 Período impositivo

En virtud del **art. 20.1 de la LIRNR**, el período impositivo coincidirá con el ejercicio económico declarado por el establecimiento permanente, sin que pueda ser superior a **12 MESES**.

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

La comunicación del período impositivo debe formularse cuando deba presentarse la primera declaración por el IRNR, entendiéndose subsistente para períodos posteriores mientras no se modifique expresamente.

Se entenderá concluido el período impositivo cuando (**art. 20.2 LIRNR**)

- El establecimiento permanente:
  - Cese en su actividad o, de otro modo, se desafecte la inversión realizada en su día respecto del establecimiento permanente.
  - Traslade su actividad al extranjero.
- Se produzca la transmisión del establecimiento permanente a otra persona física o entidad.
- La casa central traslade su residencia.
- Fallezca su titular.

### Devengo

El IRNR se devengará el **ÚLTIMO DÍA DEL PERÍODO IMPOSITIVO (art. 20.3 LIRNR)**.

## 6. DECLARACIÓN

El **art. 21.1 de la LIRNR** preceptúa que los establecimientos permanentes deberán presentar declaración, determinando e ingresando la deuda tributaria correspondiente, en la forma, lugar y con la documentación que determine el Ministro competente en materia de Hacienda.



auracsbona@gmail.com / +34 26 59 08 1



La declaración se presentará en el plazo de **25 DÍAS NATURALES SIGUIENTES A LOS 6 MESES POSTERIORES A LA CONCLUSIÓN DEL PERÍODO IMPOSITIVO**.

En los supuestos del **art. 20.2 de la LIRNR**, el plazo de presentación será el señalado con carácter general para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente a partir de la fecha en que se produzca el supuesto, sin que pueda autorizarse su baja en el Índice de Entidades mientras no se haya presentado dicha declaración (**art. 21.2 LIRNR**).

## 7. OBLIGACIONES CONTABLES, REGISTRALES Y FORMALES

Los establecimientos permanentes deberán:

- Llevar contabilidad separada, referida a (**art. 22.1 LIRNR**):
  - Las operaciones que efectúen.
  - Los elementos patrimoniales que estuviesen afectos a ellos.
- Cumplir el resto de obligaciones de índole contable, registral o formal exigibles a las entidades residentes en territorio español por las normas del Impuesto sobre Sociedades (**art. 22.2 LIRNR**).

## 8. PAGOS A CUENTA

Los establecimientos permanentes:

- Se someten al régimen de retenciones del Impuesto sobre Sociedades por las rentas que perciban (**art. 23.1 LIRNR**).
- Están obligados a:
  - Realizar **pagos fraccionados** a cuenta de la liquidación del IRNR en los mismos términos que las entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades (**art. 23.1 LIRNR**).
  - Practicar **retenciones e ingresos a cuenta** en los mismos términos que las entidades residentes en territorio español (**art. 23.2 LIRNR**).

## V. RENTAS OBTENIDAS SIN MEDIACIÓN DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

### 1. BASE IMPONIBLE

#### 1.1 Regla general

Con carácter general, la base imponible correspondiente a los rendimientos que los contribuyentes por el IRNR obtengan sin mediación de establecimiento permanente está constituida por su **importe íntegro**, determinado conforme a la **LIRPF**, sin que sean aplicables los porcentajes multiplicadores ni las reducciones (**art. 24.1 LIRNR**).

#### 1.2 Actividades o explotaciones económicas

Tratándose de prestaciones de servicios, asistencia técnica, obras de instalación o montaje derivados de contratos de ingeniería y, en general, de actividades o explotaciones económicas efectuadas en España sin mediación de establecimiento permanente, la base imponible será la diferencia entre:

- Los ingresos íntegros.
- Los siguientes gastos, en las condiciones establecidas reglamentariamente (**art. 24.2 LIRNR**):
  - Personal.
  - Aprovisionamiento de materiales incorporados a las obras o trabajos.
  - Suministros.

A estos efectos, el **art. 5 del RIRNR** dispone que cuando se trate de actividades o explotaciones económicas efectuadas en España sin mediación de establecimiento permanente, para determinar la base imponible se deducirán de los ingresos íntegros las siguientes partidas:

- Sueldos, salarios y cargas sociales del personal desplazado a España o contratado en territorio español, empleado directamente en el desarrollo de las actividades o explotaciones económicas, siempre que se justifique o garantice debidamente el ingreso del Impuesto que proceda o de los pagos a cuenta que correspondan a los rendimientos del trabajo satisfechos.
- Aprovisionamiento de materiales para su incorporación definitiva a las obras o trabajos efectuados en territorio español.
  - Cuando los materiales no hayan sido adquiridos en España, se deducirán por el importe declarado a efectos de la liquidación de derechos arancelarios o del IVA.
  - Esta partida únicamente será deducible cuando las facturas o documentos equivalentes que justifiquen la realidad del gasto hayan sido expedidos con los requisitos formales exigidos por la **normativa reguladora de las obligaciones de facturación** que incumbe a empresarios o profesionales.
- Suministros consumidos en territorio español para el desarrollo de las actividades o explotaciones económicas.
  - A estos efectos, únicamente se considerarán suministros los abastecimientos que no tengan la cualidad de almacenables.
  - Esta partida únicamente será deducible cuando las facturas o documentos equivalentes que justifiquen la realidad del gasto hayan sido expedidos con los requisitos formales exigidos por la **normativa reguladora de las obligaciones de facturación** que incumbe a empresarios o profesionales.

#### 1.3 Operaciones de reaseguro

La base imponible de los rendimientos derivados de operaciones de reaseguro estará constituida por los importes de las **primas cedidas**, en reaseguro, al reasegurador no residente (**art. 24.3 LIRNR**).

#### 1.4 Ganancias patrimoniales

##### A) Normativa aplicable

La base imponible de las ganancias patrimoniales se determinará aplicando, a cada alteración patrimonial que se produzca, las normas previstas en (**art. 24.4 LIRNR**):

- La **Sección 4.ª del Capítulo II del Título III** (es decir, los **arts. 33 a 39**), salvo el **art. 33.2**, de la **LIRPF**.

El **art. 33.2 de la LIRPF** regula los supuestos en que se estimará que no existe alteración en la composición del patrimonio.

- La **Sección 6.ª del Título X** (es decir, los **arts. 94 y 95**), salvo el **2º párrafo del art. 94.1.a)**, de la **LIRPF**.

El **art. 94.1.a) 2º párrafo de la LIRPF** regula los casos en que no procederá computar ganancia o pérdida patrimonial.

## B) Adquisición a título lucrativo

Cuando se trate de entidades no residentes y la ganancia patrimonial provenga de una adquisición a título lucrativo, su importe será el **valor de mercado** del elemento adquirido (**art. 24.4 LIRNR**).

## C) Inmuebles situados en España o derechos relativos a éstos

Cuando las ganancias patrimoniales del **art. 13.1.i).3.º de la LIRNR** provengan 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, 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 los mismos (**art. 24.4 LIRNR**).

## D) Cambio de residencia

Si el contribuyente ha tributado por el IRPF por ganancias patrimoniales por cambio de residencia, de acuerdo con el **art. 95 bis de la LIRPF**, para calcular 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 **art. 95 bis de la LIRPF** (**art. 24.4 LIRNR**).

## 1.5 Imputación de rentas

Tratándose de personas físicas no residentes, la renta imputada de los bienes inmuebles situados en territorio español se determinará conforme al **art. 85 de la LIRPF** (**art. 24.5 LIRNR**).

## 1.6 Residentes en otro Estado miembro

Tratándose de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, serán aplicables las siguientes reglas especiales (**art. 24.6 LIRNR**):

- Para determinar la base imponible correspondiente a los rendimientos que obtengan sin mediación de establecimiento permanente, serán deducibles:
  - Si se trata de personas físicas, los gastos previstos en la **LIRPF**, siempre que el contribuyente acredite que:
    - Están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España.
    - Tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad efectuada en España.
  - Cuando se trate de entidades, los gastos previstos en la **LIS**, siempre que el contribuyente acredite que:
    - Están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España.
    - Tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad efectuada en España.
- 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** (es decir, los **arts. 33 a 39**) de la LIRPF).
- La **Sección 6.ª del Título X** (es decir, los **arts. 94 y 95**), salvo el **2º párrafo del art. 94.1.a)**, de la LIRPF.

El **art. 24.6 LIRNR** será también aplicable a los contribuyentes residentes en un Estado miembro del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria.

## 2. CUOTA TRIBUTARIA

### 2.1 Tipos de gravamen

La cuota tributaria se obtendrá aplicando a la base imponible, determinada conforme al **art. 24 de la LIRNR**, los siguientes tipos de gravamen (**art. 25.1 LIRNR**):

- Con carácter general el **24 %**.
  - No obstante, el tipo de gravamen será el **19 %** 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.
- Las pensiones y demás prestaciones similares percibidas por personas físicas no residentes en territorio español, con independencia de la persona que haya generado el derecho a su percepción, serán gravadas de acuerdo con la siguiente escala:

IMPORTE ANUAL PENSIÓN HASTA - EUROS	CUOTA - EUROS	RESTO PENSIÓN HASTA - EUROS	TIPO APLICABLE - PORCENTAJE
0	0	12.000	8
12.000	960	6.700	30
18.700	2.970	En adelante	40

- Los rendimientos del trabajo de personas físicas no residentes en territorio español se gravarán al **8 %** siempre que:
  - No sean contribuyentes por el IRPF.
  - Presten sus servicios en misiones diplomáticas y representaciones consulares de España en el extranjero.
  - No proceda la aplicación de normas específicas derivadas de los tratados internacionales en los que España sea parte.
- Cuando se trate de rendimientos derivados de operaciones de reaseguro, el **1,5 %**.
- El **4 %** en el caso de entidades de navegación marítima o aérea residentes en el extranjero, cuyos buques o aeronaves toquen territorio español.
- El **19 %** cuando se trate de:
  - Dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de una entidad.
  - Intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios.
  - Ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto como consecuencia de transmisiones de elementos patrimoniales.
- 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 previsto en la **normativa laboral**, se gravarán al **2 %**.

GRAVAMEN (ART. 25.1 LIRNR)	
General	24% / 19%
Pensiones	8% / 30% / 40%
Rendimientos trabajo	8%
Operaciones reaseguro	1,5%
Navegación marítima o aérea	4%
<ul style="list-style-type: none"> <li>· Dividendos fondos propios</li> <li>· Rendimientos cesión a terceros de capitales propios</li> <li>· Ganancias derivadas de transmisión</li> </ul>	19%
Rendimientos trabajo duración determinada	2%

Fulgencio, residente en un país con el que España no tiene suscrito ningún Convenio, ha percibido, en 2024, una pensión de jubilación de la Seguridad Social española de 2.000 euros en 14 pagas.

La retención a practicar por la Seguridad Social será de:

- $2.000 \times 14 = 28.000$ 
  - $18.700 \rightarrow 2.970$
  - $9.300 (28.000 - 18.700) \times 40\% = 3.720$
  - Total:  $2.970 + 3.720 = 6.690$
- Tipo medio de gravamen =  $6.690/28.000 \times 100 = 23,89\%$
- Retención:  $2.000 \times 23,89\% = 477,8$

## 2.2 Transmisión de inmuebles en España por contribuyentes sin establecimiento permanente

El **art. 25.2 de la LIRNR** obliga al adquirente, cuando se trate de transmisiones de bienes inmuebles situados en territorio español por contribuyentes que actúen sin establecimiento permanente, a retener e ingresar el **3%**, o a efectuar el ingreso a cuenta correspondiente, de la contraprestación acordada, en concepto de pago a cuenta del impuesto correspondiente a aquéllos.

No obstante, no procederá el ingreso a cuenta señalado cuando se aporten bienes inmuebles en la constitución o aumento de capitales de sociedades residentes en territorio español.

Sin perjuicio de las sanciones que pudieran corresponder, si no se ingresa la retención o el ingreso a cuenta, los bienes transmitidos quedarán afectos al pago del **importe que resulte menor** entre:

- La retención o ingreso a cuenta.
- El impuesto correspondiente.

## 2.3 Inmuebles situados en España o derechos relativos a éstos

En las ganancias patrimoniales del **art. 13.1.i).3.º de la LIRNR** que provengan 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, quedarán afectos al pago del Impuesto (**art. 25.3 LIRNR**):

- Los bienes inmuebles situados en territorio español.
- Los derechos o participaciones en la entidad que, directa o indirectamente, correspondan al contribuyente, cuando el titular de dichos bienes inmuebles fuese una entidad con residencia fiscal en España.

### 3. DEDUCCIONES

De la cuota únicamente serán deducibles (**art. 26 LIRNR**):

- Las cantidades correspondientes a las deducciones por donativos en los términos previstos en el **art. 68.3 de la LIRPF**.
- Las retenciones e ingresos a cuenta que se hubieran practicado sobre las rentas del contribuyente.

### 4. DEVENGO

#### 4.1 Devengo del impuesto

El IRNR se devengará (**art. 27.1 LIRNR**):

- Tratándose de rendimientos:
  - Cuando sean exigibles.
  - En la fecha del cobro si ésta fuera anterior.
- Tratándose de ganancias patrimoniales, cuando tenga lugar la alteración patrimonial.
- Tratándose de 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.

#### 4.2 Presunción de rentas

Las rentas presuntas previstas en el **art. 12.2 de la LIRNR** se devengarán (**art. 27.2 LIRNR**):

- Cuando sean exigibles.
- En su defecto, el **31 DE DICIEMBRE DE CADA AÑO**.

#### 4.3 Fallecimiento

Cuando fallezca el contribuyente, todas las rentas pendientes de imputación se entenderán exigibles en la fecha del fallecimiento (**art. 27.3 LIRNR**).

DEVENGO (ART. 27 LIRNR)	
Rendimientos	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Cuando sean exigibles.</li> <li>· En la fecha del cobro si ésta fuera anterior.</li> </ul>
Ganancias patrimoniales	Alteración patrimonial
Rentas imputadas	31 de diciembre
Resto	Exigibilidad
Rentas presuntas	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Exigibles</li> <li>· 31 de diciembre</li> </ul>
Fallecimiento	Fecha fallecimiento

lauracsbona@gmail.com / +34 626 59 08 17

## 5. DECLARACIÓN

### 5.1 Declaración

Los contribuyentes que obtengan rentas en territorio español sin mediación de establecimiento permanente deben presentar declaración por el IRNR, determinando e ingresando la deuda tributaria correspondiente, en la forma, lugar y plazos que se establezcan (**art. 28.1 LIRNR**).

Los contribuyentes que, por ser residentes en países con los que España tenga suscrito convenio para evitar la doble imposición, se acojan al mismo (**art. 7.1 RIRNR**):

- Determinarán en su declaración la deuda tributaria aplicando directamente los límites de imposición o las exenciones contempladas en el respectivo convenio.
- Deberán adjuntar a la declaración:
  - Un certificado de residencia expedido por la autoridad fiscal correspondiente, o,
  - El pertinente formulario previsto en las órdenes de desarrollo de los convenios.

Asimismo, podrán presentar la declaración e ingresar la deuda los responsables solidarios definidos en el **art. 9 de la LIRNR (art. 28.2 LIRNR)**.

No se exigirá a los contribuyentes por el IRNR la presentación de la declaración correspondiente:

- A las rentas respecto de las que se hubiese practicado la retención o el ingreso a cuenta previsto en el **art. 31 de la LIRNR**, excepto cuando concurren las siguientes circunstancias (**art. 28.3 LIRNR**):
  - Que se trate de ganancias patrimoniales derivadas del reembolso de participaciones en fondos de inversión regulados en la **Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva** (en adelante, **Ley 35/2003**).
  - Que la retención practicada haya sido inferior a la cuota tributaria calculada conforme a los **arts. 24 y 25 de la LIRNR**.
- A las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta pero exentas en virtud de (**art. 7.3 RIRNR**):
  - El **art. 14 de la LIRNR**.
  - Un Convenio de doble imposición que resulte de aplicación.

Estarán obligados a presentar declaración del IRNR, en los términos previstos en el **art. 7 del RIRNR**, los contribuyentes que obtengan rentas sujetas al IRNR exceptuadas de la obligación de retener e ingresar a cuenta de acuerdo con el **art. 10.3 del RIRNR (art. 7.4 RIRNR)**.

Entre otros, los modelos del IRNR son los siguientes:

- **Modelo 210** - IRNR - Impuesto sobre la Renta de no residentes sin establecimiento permanente. Declaración ordinaria (**Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre**)
- **Modelo 211** - IRNR - Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Retención en la adquisición de bienes inmuebles a no residentes sin establecimiento permanente (**Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre**)
- **Modelo 213** - IRNR. Gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes (**Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre**)
- **Modelo 216** - Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Retenciones e ingresos a cuenta. Declaración-documento de ingreso (**Orden EHA/3290/2008, de 6 de noviembre**)

### 5.2 Borrador de declaración

El **art. 28 bis.1 de la LIRNR** permite a la Administración tributaria, cuando lo soliciten los contribuyentes, poner a su disposición, a efectos meramente informativos, borradores de declaración, sin perjuicio del cumplimiento del **art. 28.1 de la LIRNR**, exclusivamente relativos a las **rentas inmobiliarias imputadas** previstas en el **art. 13.1.h) de la LIRNR**, con los límites y condiciones que establezca el Ministro competente en materia de Hacienda. A estos efectos, se generará un borrador de declaración por cada inmueble que origine imputación de rentas inmobiliarias.

La Administración tributaria podrá requerir a los contribuyentes la presentación de la información y documentos necesarios para su elaboración (**art. 7 bis.1 RIRNR**)

No podrán suscribir ni confirmar el borrador de declaración los contribuyentes que pretendan regularizar situaciones tributarias que provengan de declaraciones presentadas con anterioridad (**art. 28 bis.2 LIRNR**).

La Administración tributaria pondrá el borrador de declaración a disposición de los contribuyentes de acuerdo con el procedimiento que se establezca por el Ministro competente en materia de Hacienda, sin que su falta de puesta a disposición exonere al contribuyente del cumplimiento de su obligación de presentar declaración (**art. 28 bis.3 LIRNR**).

Cuando el contribuyente considere que el borrador de declaración:

- Refleja su situación tributaria a efectos del IRNR, podrá confirmarlo, en las condiciones que establezca el Ministro competente en materia de Hacienda. En este supuesto, tendrá la consideración de declaración por el IRNR a los efectos del **art. 28.1 de la LIRNR (art. 28 bis.4 LIRNR)**.
- No refleja su situación tributaria a efectos del IRNR deberá presentar la correspondiente declaración, de acuerdo con el **art. 28 de la LIRNR (art. 28 bis.5 LIRNR)**.
  - No obstante, podrá instar la rectificación del borrador cuando advierta que contiene datos erróneos o inexactos (**art. 7 bis.2 RIRNR**).

El Ministro competente en materia de Hacienda determinará:

- El lugar, plazo, forma y procedimiento en que los contribuyentes deberán requerir el borrador (**art. 7 bis.1 RIRNR**), así como los supuestos y condiciones en los que sea posible presentar la solicitud por medios electrónicos (**art. 28 bis.6 LIRNR**).
- El lugar, forma y plazos de la presentación y el ingreso que, en su caso, resulte (**art. 28 bis.4 RIRNR**).
- El lugar, plazo, forma y procedimiento para realizar la rectificación del borrador (**art. 7 bis.2 RIRNR**).

## 6. OBLIGACIONES FORMALES

Los contribuyentes que obtengan rentas de las referidas en el **art. 24.2 de la LIRNR** deberán:

- Llevar los siguientes libros registros (**arts. 29.1 LIRNR y 6.1 RIRNR**):
  - Libro registro de ingresos.
  - Libro registro de gastos.
- Conservar, numeradas por orden de fechas (**art. 6.2 RIRNR**):
  - Las facturas emitidas de acuerdo a lo previsto en el **Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación** que incumben a los empresarios y profesionales.
  - Las facturas o justificantes documentales de otro tipo recibidos.

Cuando hubieran de practicar retenciones e ingresos a cuenta, deberán (**art. 29.2 LIRNR**):

- Presentar la declaración censal.
- Llevar los registros de ingresos y gastos determinados reglamentariamente.

## 7. RETENCIONES

### 7.1 Retenciones

Los contribuyentes que operen en España sin mediación de establecimiento permanente deberán practicar las retenciones e ingresos a cuenta respecto de (**art. 30 LIRNR**):

- Los rendimientos del trabajo que satisfagan.
- Otros rendimientos sometidos a retención que constituyan gasto deducible para la obtención de las rentas del **art. 24.2 de la LIRNR**.

## 7.2 Obligación de retener e ingresar a cuenta

OBLIGACIÓN DE RETENER E INGRESAR A CUENTA (ART. 31 LIRNR)	
<p><b>Sujetos obligados a retener e ingresar a cuenta respecto de las rentas sujetas al IRNR que satisfagan (art. 31.1 LIRNR)</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Entidades, incluidas las entidades en régimen de atribución, residentes en territorio español</li> <li>· Personas físicas residentes en territorio español que realicen actividades económicas, respecto de las rentas que satisfagan o abonen en el ejercicio de aquéllas</li> <li>· Contribuyentes del IRNR mediante establecimiento permanente o sin establecimiento permanente, pero, en este caso, únicamente respecto de los rendimientos del <b>art. 30 LIRNR</b>.</li> <li>· Contribuyentes del <b>art. 5.c) de la LIRNR</b>.</li> <li>· 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</li> </ul>
<p><b>Sujetos no obligados a retener o ingresar a cuenta (art. 31.1 LIRNR)</b></p>	<p>Misiones diplomáticas u oficinas consulares en España de Estados extranjeros.</p>
<p><b>Cantidad sujeta a retención o ingreso a cuenta (art. 31.2 LIRNR)</b></p>	<p>Cantidad equivalente a la que resulte de aplicar las disposiciones de la <b>LIRNR</b> para determinar la deuda tributaria correspondiente a los contribuyentes por el IRNR sin establecimiento permanente o las establecidas en un convenio para evitar la doble imposición que resulte de aplicación, sin tener en consideración los <b>arts. 24.2, 24.6, 26 y 44 de la LIRNR</b>.</p> <p>No obstante, se estará a lo dispuesto reglamentariamente:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>· Para el cálculo del ingreso a cuenta.</li> <li>· Para determinar la base para el cálculo de la retención, en los reembolsos de participaciones en fondos de inversión regulados por la <b>Ley 35/2003</b>.</li> </ul>
<p><b>Obligaciones de los sujetos obligados a retener o a ingresar a cuenta (art. 31.3 y 5 LIRNR)</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>· 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.</li> <li>· Presentar un resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta con el contenido que se determine reglamentariamente.</li> <li>· Conservar la documentación correspondiente.</li> <li>· Expedir, en las condiciones que se determinen, certificación acreditativa de las retenciones o ingresos a cuenta efectuados.</li> </ul>

lauracsbona@gmail.com / +34 626 59 06 17

<p><b>Conceptos no sujetos a retención (art. 31.4 LIRNR)</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Rentas exentas en virtud del art. 14 de la LIRNR o de un convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable, sin perjuicio de la obligación de declarar.             <ul style="list-style-type: none"> <li>- No obstante, existirá obligación de practicar retención o ingreso a cuenta respecto de las rentas del <b>art. 14.1.k) y l) de la LIRNR.</b></li> <li>- No deberá presentarse declaración respecto de los rendimientos del <b>art 14.1.d) de la LIRNR.</b></li> </ul> </li> <li>· Rendimiento derivado de la distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones, o de la reducción de capital.             <ul style="list-style-type: none"> <li>- Reglamentariamente podrá establecerse la obligación de practicar retención o ingreso a cuenta en estos supuestos.</li> </ul> </li> <li>· Rentas satisfechas o abonadas a contribuyentes por el IRNR sin establecimiento permanente, cuando se acredite el pago del impuesto o la procedencia de exención.</li> <li>· Rentas del <b>art. 108.1.c) de la LIS.</b></li> <li>· Rentas previstas reglamentariamente.</li> </ul>
--	---

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

De acuerdo con el **art. 32 de la LIRNR**, los trabajadores por cuenta ajena que, sin ser contribuyentes del IRNR, 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 solos efectos de que el pagador de los rendimientos del trabajo les considere como contribuyentes del IRNR.

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 el IRNR.

No obstante, lo señalado no exonera al trabajador de acreditar su nueva residencia fiscal ante la Administración tributaria.

## 8. CASOS PRÁCTICOS

### 1. CASO PRÁCTICO

Charlotte, residente en Nueva York, presentó declaración por el IRNR declarando los rendimientos del arrendamiento de los inmuebles que tiene tanto en Madrid como en Barcelona, deduciendo los gastos previstos en el art. 23.1 de la LIRPF y aplicando el tipo impositivo del 19%.

¿Ha actuado correctamente?

Si bien el **art. 24.6.1.º.a) de la LIRNR** permite a las personas físicas deducirse los gastos de la LIRPF, bajo determinadas condiciones, únicamente tienen dicho derecho los contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea. En consecuencia, no resulta aplicable la deducibilidad de gastos.

Del mismo modo, el **art. 25.1 de la LIRNR** señala que el tipo será del 19% 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.

Como no es el caso, el tipo aplicable será del 24%.

## 2. CASO PRÁCTICO

Carlos, residente en Italia, tiene diferentes inmuebles alquilados en España, y desea conocer si tiene derecho a aplicarse la reducción del 50% por arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda regulada en el art. 23.2 de la LIRPF.

No. De acuerdo con el **art. 24.1 de la LIRNR**, a los rendimientos obtenidos por Carlos, residente en Italia, derivados de los arrendamientos de bienes inmuebles situados en España, no les serán aplicables las reducciones de la LIRPF, entre las que se encuentra la regulada en el **art. 23.2 de la LIRPF**.

N

## VI. GRAVAMEN ESPECIAL SOBRE BIENES INMUEBLES DE ENTIDADES NO RESIDENTES

### 1. SUJECCIÓN

Las entidades que residan en un país o territorio que tenga la consideración de paraíso fiscal (actualmente, jurisdicción no cooperativa), 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 (**art. 40 LIRNR**).

### 2. BASE IMPONIBLE

De acuerdo con el **art. 41 LIRNR**, la base imponible del gravamen especial estará constituida por el **valor catastral** de los bienes inmuebles o, en su defecto, por el valor determinado con arreglo a las disposiciones aplicables a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio.

En los supuestos en que una entidad de las señaladas en el **art. 40 LIRNR** 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.

### 3. EXENCIONES

El gravamen especial sobre bienes inmuebles no se exigirá a (**art. 42 LIRNR**):

- 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.

### 4. TIPO DE GRAVAMEN

El tipo del gravamen especial será del **3%** (**art. 43 LIRNR**).

### 5. DEDUCIBILIDAD DEL GRAVAMEN

La cuota del Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes tendrá la consideración de **gasto deducible** a efectos de determinar la base imponible del impuesto que, en su caso, correspondiese (**art. 44 LIRNR**).

### 6. DEVENGO, DECLARACIÓN Y AFECTACIÓN

En virtud del **art. 45 LIRNR**, el gravamen especial se devengará a **31 DE DICIEMBRE** de cada año y deberá declararse e ingresarse en el **MES DE ENERO SIGUIENTE AL DEVENGO**, en el lugar y forma que se establezcan.

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 de haber vencido el 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 del importe de dicho gravamen especial.

lauasboifas@gmail.com / +34 625 99 08 17

