

Tema 5

El Impuesto sobre la Renta de no residentes. Ámbito de aplicación. Elementos personales. Sujeción al impuesto. Rentas obtenidas mediante establecimiento permanente y sin él. Gravamen Especial sobre bienes inmuebles de Entidades no residentes.

El Impuesto sobre la Renta de no residentes. Ámbito de aplicación

En el tema 3 se ha estudiado la tributación de las rentas obtenidas por personas físicas residentes en España. En ese caso el residente en territorio español tributaba por la renta mundial. Para el caso de una personas física o jurídica no residente en España, la obligación fiscal es solo por la renta obtenida en España. Por lo tanto, el residente estará sometido a imposición por obligación personal, mientras que el no residente lo estará por obligación real.

En este sentido, pueden existir contribuyentes que se hayan desplazado a trabajar fuera de España o que desde fuera de España hayan optado por venir a trabajar a nuestro país. En todos estos casos habrá que delimitar claramente si se pueden acoger al Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRnR) o al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).

La normativa básica de referencia para conocer el funcionamiento del IRnR es el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del IRnR (LIRnR) y el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del IRnR (RIRnR).

Unido a lo anterior, es preciso tener en consideración el modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición de la renta y el patrimonio y la

existencia de convenios bilaterales o multilaterales, puesto que lo establecido en el IRnR se deberá entender sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución Española “artículo 96.1. Los tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, formarán parte del ordenamiento interno. Sus disposiciones sólo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho internacional”.

El IRnR es un tributo de carácter directo que grava la renta obtenida en territorio español por las personas físicas y entidades no residentes. El criterio de sujeción es la territorialidad. En consecuencia, se gravará la obtención de rentas en territorio español por los contribuyentes por este impuesto conforme a lo establecido en el ámbito de aplicación.

El ámbito de aplicación del IRnR será todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en el País Vasco y Navarra, las especialidades aplicables en virtud de normativa específica en Canarias, Ceuta y Melilla y lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución española.

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

Elementos personales

Contribuyentes

Serán contribuyentes por este impuesto:

- Las personas físicas y entidades no residentes en territorio español que obtengan rentas en el mismo, salvo que sean contribuyentes por el IRPF.
- Las personas físicas con nacionalidad extranjera que sean residentes en España por su cargo o empleo, como miembros de misiones diplomáticas, oficinas consulares, funcionarios en activo que ejerzan aquí cargo o empleo oficial, siempre a título de reciprocidad.
- Las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero y con presencia en territorio español.

La residencia en territorio español se determinará de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 8 a 10 LIRPF y en el artículo 8.1 de la Ley 27/2014 que regula el IS (LIS). Esto supone que la sujeción al IRnR se determina en un sentido negativo, es decir, solo si un sujeto o entidad no es considerado contribuyente a efectos del IRPF o sujeto pasivo del IS podrá quedar sujeto al IRnR, adquiriendo la condición de contribuyente por este último impuesto.

Se considera residente en España a la persona que cumpla alguna de las siguientes características (artículo 9 de la LIRPF):

- Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En este sentido es preciso señalar que la permanencia en España durante un

tiempo inferior a los 183 días no implica necesariamente no ser residente, puesto que, de no probar la residencia en otro país, se presupone residencia en España.

En consecuencia, si permanece en España un número considerable de días, la ausencia se puede considerar esporádica; de ser este el caso, deberá aportar un certificado de residencia fiscal en otro país para probar que es no residente. Lo anterior es algo muy a tener en cuenta, porque aquellas personas no residentes que vengan a trabajar a España, aunque sea por unos días deberán justificar su residencia fiscal en otro país, puesto que de lo contrario se entenderán sujetos al IRPF.

Además, en el supuesto de países o territorios de los calificados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en el mismo durante 183 días en el año natural. Tienen la consideración de paraíso fiscal aquellos territorios que se determinen reglamentariamente. En tanto no se determinen, tendrán dicha consideración los países o territorios previstos en el artículo 1 del Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991 (Disposición Transitoria Segunda Ley 36/2006).

Desde febrero de 2003 se incorporó al Real Decreto 1080/1991 una disposición según la cual dejarán de tener la consideración de paraíso fiscal aquellos países o territorios que firmen con España un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria en el que expresamente se establezca

que dejan de tener dicha consideración, desde el momento en que estos convenios o acuerdos se apliquen.

Conviene indicar que una persona puede ser considerada residente en dos Estados al aplicar cada uno de ellos su normativa interna. En estos casos, se deberá acudir al Convenio suscrito por aquéllos, si existe. En estos convenios se establecen normas para evitar que, a efectos fiscales, una persona pueda ser considerada residente en los dos Estados. Lo habitual es que, según estas normas, será residente del Estado donde tenga una vivienda permanente. Si tuviera una vivienda permanente en ambos Estados, será residente de aquel con el que tenga relaciones personales y económicas más estrechas. Si así no pudiera determinarse, será residente del Estado donde viva habitualmente; si vive habitualmente en ambos o en ninguno, será residente del Estado del que sea nacional, finalmente, si es nacional de ambos o de ninguno, las autoridades competentes resolverán el caso de común acuerdo.

- Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos de forma directa o indirecta.
- Que resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de esta persona física, salvo prueba en contrario

En ese sentido, si no se acredita su residencia fiscal en otro país se presupone que se encuentra en España su residencia habitual por lo que deberán tributar por renta mundial. Si pueden acreditar su residencia fiscal en otro país, por ejemplo, a través de un certificado de residencia la renta percibida no estaría sometida al IRnR.

No perderán la condición de contribuyentes por el IRPF, las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio calificado como paraíso fiscal. Esta regla se aplicará en el periodo impositivo en el que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro periodos impositivos siguientes. En consecuencia, una persona física tendrá la condición de no residente en España cuando no se cumpla ninguno de los requisitos anteriores.

Una cuestión a señalar es lo dispuesto en el artículo 7p) de la LIRPF que establece las exenciones a las que tienen derecho los residentes españoles que trabajan en el extranjero. La LIRPF permite una exención de hasta 60.100 euros anuales para los rendimientos por trabajo realizados en el extranjero.

Para ello se ha de cumplir tres requisitos: que los trabajos se lleven a cabo para una empresa no residente en España o para un establecimiento permanente con sede en el extranjero; que los servicios prestados supongan una ventaja o utilidad para su destinatario y que allí donde se lleven a cabo los trabajos exista un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IRPF español y que no sea un paraíso fiscal.

La citada exención se aplicará a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero, con el límite máximo de 60.100 euros anuales. Además, reglamentariamente podrá establecerse el procedimiento para calcular el importe diario exento. Finaliza este artículo señalando que esta exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el reglamento de este impuesto, cualquiera que sea su importe y que el contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención.

El artículo 22.3 de la LIS señala “Se considerará que una entidad opera mediante un establecimiento permanente en el extranjero cuando, por cualquier título, disponga fuera del territorio español, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes.

En particular, se entenderá que constituyen establecimiento permanente las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de 6 meses.

Si el establecimiento permanente se encuentra situado en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación, se estará a lo que de él resulte”.

Se considera residente en España a la entidad que cumpla alguna de las siguientes características (artículo 8.1 LIS). Por lo tanto, se considera no residente en España a la entidad que no cumpla ninguno de estos requisitos:

- Estar constituida conforme a las leyes españolas, esto es, escritura pública e inscripción en registro.
- Tener el domicilio social en territorio español.
- Que tengan sede de dirección efectiva en territorio español, esto es, la dirección y control del conjunto de sus actividades.

Además, serán contribuyentes por el IRnR las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero que realicen en territorio español una actividad económica y que toda o parte se desarrolle, de forma continuada o habitual, mediante instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, o que actúen en dicho territorio a través de un agente autorizado para contratar en nombre y por cuenta de la entidad. En caso de conflicto por doble residencia, lo habitual es llegar a un procedimiento amistoso entre las dos agencias tributarias.

Representantes

Los contribuyentes del IRnR están obligados a designar una persona física o jurídica, con residencia en territorio español, y antes del fin del plazo de declaración de la renta obtenida en España, para que les represente ante la Administración tributaria en ciertos casos, para poder garantizar el cobro del impuesto:

- Cuando operen en España mediante establecimiento permanente.
- Cuando realicen prestaciones de servicios, asistencia técnica, obras de instalación o montaje derivadas de contratos de ingeniería y, en general, de actividades o explotaciones económicas realizadas en España sin mediación de establecimiento permanente.
- Cuando se trate de entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero que realicen actividades económicas.
- Cuando, debido a la cuantía y características de la renta obtenida 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 existe un efectivo intercambio de

información tributaria, que sean titulares de bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, salvo que se trate de valores negociados en mercados secundarios oficiales.

Responsables

La figura del responsable tiene el mismo objeto que la figura del representante, es decir, garantizar el efectivo cobro del tributo. El IRNR determina que responderán solidariamente del ingreso de las deudas tributarias correspondientes a los rendimientos que hayan satisfecho o de las rentas de los bienes o derechos cuyo depósito o gestión tengan encomendado, respectivamente, el pagador de los rendimientos devengados sin mediación de establecimiento permanente por los contribuyentes o el depositario o gestor de los bienes o derechos de los contribuyentes no afectos a un establecimiento permanente.

Sin embargo, la responsabilidad solidaria no existirá cuando resulte de aplicación la obligación de retener o ingresar a cuenta, puesto que, en este caso, el pago anticipado es suficiente garantía del cobro para la Administración.

El retenedor

El IRnR ha previsto la figura de la retención y del ingreso a cuenta para asegurarse el cobro de la deuda tributaria derivada del impuesto. Para lograr este objetivo, la cuantía de la retención es la misma que la deuda tributaria, lo que permite “de facto” que la retención sea la tributación del no residente.

Así, conforme al artículo 31.2 de la LIRNR, los sujetos obligados a retener deberán retener o ingresar a cuenta una cantidad equivalente a la que resulte de aplicar las disposiciones previstas en la ley para determinar la deuda tributaria correspondiente a los contribuyentes por este impuesto sin establecimiento permanente o las establecidas en un convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable.

El papel del retenedor es siempre muy importante a nivel fiscal y este impuesto aún más, puesto que, en el caso de no residentes, puesto que, si perciben rentas, es sobre los retenedores sobre los que recae la recaudación efectiva del impuesto en la mayor parte de los casos. Las mayores dificultades que tiene la AEAT para controlar a los contribuyentes en el IRnR justifican la importancia de este agente a la hora de aplicar el impuesto.

Sustituto del contribuyente

El sustituto del contribuyente en el IRnR es uno de los escasos supuestos de sustitución que existen en el sistema tributario español. Así, las entidades gestoras del mercado de deuda pública en anotaciones en cuenta están obligadas a retener e ingresar a cuenta, como sustitutos del contribuyente, el importe del IRnR correspondiente a los rendimientos de las letras del Tesoro u otros valores públicos obtenidos por inversores sin establecimiento permanente y residentes en paraísos fiscales.

Domicilio fiscal

En el caso de no residentes que operan a través de establecimiento permanente, su domicilio fiscal será el lugar donde radique la efectiva gestión administrativa y la dirección de sus negocios en España. Si no pudiera determinarse el domicilio conforme al criterio anterior, se considerará como domicilio fiscal el lugar en que radique el mayor valor del inmovilizado.

Rentas obtenidas mediante establecimiento permanente y sin él

Caben dos formas de sujeción en el IRnR: con establecimiento permanente y sin establecimiento permanente

- Con establecimiento permanente. Los contribuyentes que obtengan rentas mediante establecimiento permanente situado en territorio español tributarán por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento, cualquiera que sea el lugar de su obtención.
- Sin establecimiento permanente. 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 las mismas.

Para poder delimitar la sujeción del contribuyente es preciso determinar que se cuando una persona física o una entidad operan mediante establecimiento permanente en territorio español. Esto se producirá en los siguientes casos:

- Cuando disponga en España, por cualquier título y de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole en los que se realice toda o parte de la actividad.
- Cuando actúe en España por medio de agente autorizado para contratar en nombre y por cuenta de la entidad no residente, siempre que ejerza con habitualidad dichos poderes.

Rentas obtenidas con mediación de establecimiento permanente

Una vez delimitada la existencia o no de un establecimiento permanente, es preciso cuantificar la renta imputable en cada caso. Componen la renta imputable al establecimiento permanente los siguientes conceptos:

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

La base imponible del establecimiento permanente se determinará con arreglo a las disposiciones del régimen general del IS, con algunas salvedades. A la anterior base imponible se le aplicará el tipo de gravamen establecido en el artículo 29 de la LIS, teniendo en cuenta su disposición transitoria trigésima cuarta. El tipo general de gravamen será del 25 %.

Adicionalmente, cuando las rentas obtenidas por establecimientos permanentes de entidades no residentes se transfieran al extranjero, será

exigible una imposición complementaria, al tipo de gravamen del 19 % en ciertos casos.

La declaración e ingreso de dicha imposición complementaria se efectuará en la forma y plazos establecidos para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. En la cuota íntegra del impuesto podrán aplicarse el importe de las bonificaciones y las deducciones a que se refieren los artículos 31 a 39 de la LIS y el importe de las retenciones, de los ingresos a cuenta y de los pagos fraccionados.

El periodo impositivo coincidirá con el ejercicio económico declarado por el establecimiento permanente, sin que pueda exceder de 12 meses. Cuando no se hubiese declarado otro distinto, el periodo impositivo se entenderá referido al año natural. El impuesto se devengará el último día del periodo impositivo. La declaración se presentará en el plazo de 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del periodo impositivo.

Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente

En este segundo caso se establece una regla general y varias reglas especiales. La general es que la base imponible estará constituida por su importe íntegro, determinado de acuerdo con las normas del IRPF. Las especiales se refieren entre otras a los sueldos, salarios y cargas sociales del personal, ganancias patrimoniales o contribuyentes fuera de la UE. La cuota tributaria se obtendrá aplicando a la base imponible, determinada conforme a los puntos anteriores, entre otros, los siguientes tipos de gravamen:

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

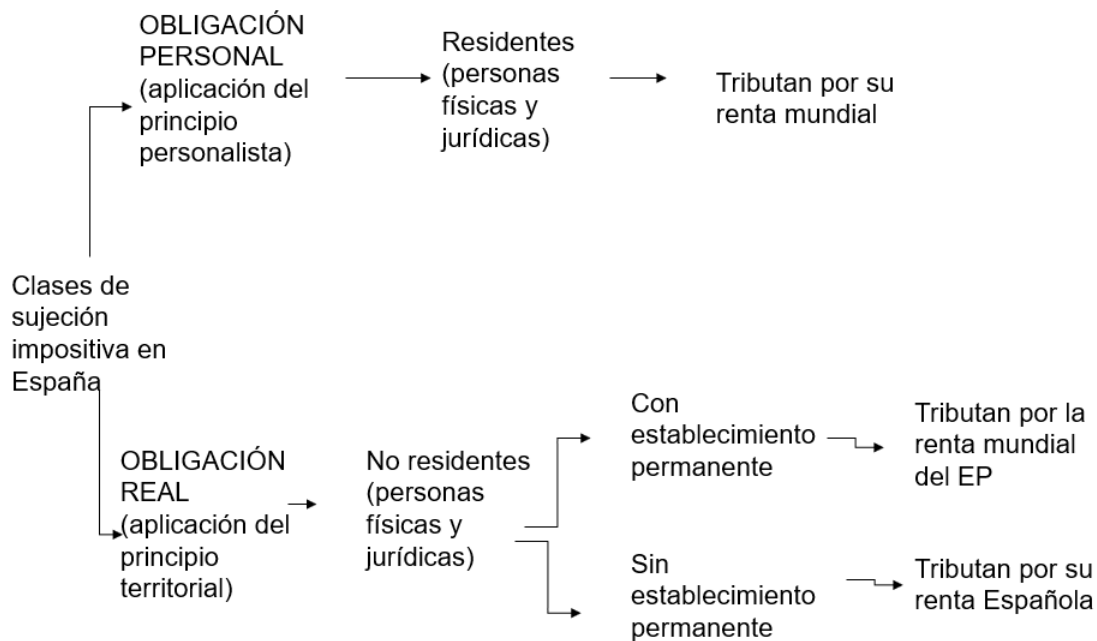
Unión Europea o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria.

Las pensiones y haberes pasivos percibidos por personas físicas no residentes en territorio español, cualquiera que sea la persona que haya generado el derecho a su percepción, serán gravados de acuerdo con la siguiente tarifa progresiva:

Importe anual — 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, siempre que no sean contribuyentes por el IRPF, que presten sus servicios en misiones diplomáticas y representaciones consulares de España en el extranjero, cuando no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de los tratados internacionales en los que España sea parte, se gravarán al 8 %.

El cuadro siguiente resume las formas de tributación en España atendiendo a la obligación personal y real



El gravamen del IRnR se devenga el 31 de diciembre de cada año y deberá declararse e ingresarse en el mes de enero siguiente

Finalmente, conviene señalar que la existencia del IRnR puede provocar una doble imposición internacional, esto es la obtención de renta en operaciones internacionales suele llevar aparejada la aplicación de más de un sistema fiscal, produciéndose un sobregravamen. Esta doble imposición puede ser

- Jurídica (1 hecho imponible, 1 sujeto pasivo y 2 impuestos)
- Económica (1 hecho imponible, 2 sujetos pasivos y 2 impuestos)

La solución ideal sería la aplicación exclusiva y global de uno de estos dos principios:

- Principio de residencia: el lugar donde la persona tiene fijada su residencia es donde se grava.

- Principio de la fuente: se grava exclusivamente en el lugar en el que se realiza el hecho imponible.

La solución real son métodos particulares para mitigar la doble imposición internacional. El cuadro siguiente resume las posibilidades contempladas

	Métodos	Métodos en España
Soluciones unilaterales	Exención Deducción Reducción en base Impuestos específicos	Exención el IS Deducción en IRPF e IS Reducción en el IS IRnR
Soluciones bilaterales	Acuerdos entre dos países	Convenio marco OCDE
Soluciones multilaterales	Acuerdos entre varios países	Acuerdos UE

En la actualidad España tiene firmados convenios para evitar la doble imposición con más de 40 países. Estos convenios gozan de la naturaleza jurídica de tratados internacionales.

El modelo de exención de convenio de la OCDE establece dos métodos para evitar la doble imposición: exención e imputación.

Exención: El Estado de residencia deja exentas las rentas del extranjero, que únicamente son gravadas por el estado donde se generan. Se posibilitan dos opciones:

- Exención con progresividad. Las rentas obtenidas solo son consideradas en el país de residencia del contribuyente para el cálculo del tipo medio de gravamen. No forman parte de la base imponible del impuesto.
- Exención íntegra. El estado de residencia renuncia a gravar las rentas obtenidas por el contribuyente en el extranjero.

Imputación: Se basa en incluir en la base imponible del país de residencia todas las rentas generadas, incluidas las obtenidas en otros estados. Permite dos aproximaciones: imputación total y limitada

- Imputación total. Si la deducción es por la totalidad del impuesto pagado en el Estado donde se obtuvieron. Por ejemplo: Si se paga en Alemania por 1.000 €, se deduciría en España por idéntico importe.
- Imputación limitada. Si la deducción del impuesto pagado en el Estado donde se obtuvieron está limitada como máximo al importe que correspondería el haber satisfecho sus obligaciones fiscales en España, si dichos rendimientos se hubiesen obtenido en territorio español. Por ejemplo: Si se paga en Alemania por 1.000 € pero según el impuesto español ese rendimiento implicaría una cuota por 500 €, se deduce únicamente en España por 500 €

Gravamen especial sobre bienes inmuebles de Entidades no residentes

El artículo 40 de la LIRnR establece que las entidades no residentes, que lo sean en un país o territorio que tenga la consideración de paraíso fiscal y que sean propietarias o posean en España, por cualquier título, bienes inmuebles o derechos reales de goce o disfrute sobre los mismos estarán sujetas al impuesto mediante un gravamen especial.

El gravamen especial sobre bienes inmuebles no será exigible a:

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

La base imponible del gravamen especial estará constituida por el valor catastral de los bienes inmuebles. Cuando no existiese valor catastral, se utilizará el valor determinado con arreglo a las disposiciones aplicables a efectos del Impuesto de Patrimonio. El tipo del gravamen especial será del 3 %.

En los supuestos en que una entidad residente en un país o territorio que tenga la consideración de paraíso fiscal 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 aquellos.

La cuota del gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes tendrá la consideración de gasto deducible a efectos de la determinación de la base imponible del impuesto sobre no residentes que en su caso grave los rendimientos y ganancias patrimoniales derivados de la explotación del inmueble.

Bibliografía

Agencia Tributaria. *Manual de Tributación de no residentes*.

Albi, E., Paredes, R. y Rodriguez, J.A. (2018). *Sistema Fiscal Español II*, Ariel.

Centro de Estudios Financieros (Última edición actualizada). *La fiscalidad internacional. El Impuesto sobre la Renta de no residentes*.

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.

Página web de la Agencia Tributaria.