



Tributación de no residentes

Impuesto sobre la Renta
de no Residentes

1. LA RESIDENCIA	5
⊕ La residencia de las personas físicas.	
⊕ La residencia de las personas jurídicas.	
⊕ Régimen opcional para personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español con motivo de un contrato de trabajo.	
2. RENTAS OBTENIDAS EN ESPAÑA Y EXENCIONES	8
⊕ Rentas obtenidas en España.	
⊕ Exenciones.	
3. RENTAS OBTENIDAS MEDIANTE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE	11
⊕ Definición de establecimiento permanente.	
⊕ Base imponible, tipo de gravamen, deducciones, período impositivo, devengo e imposición complementaria.	
⊕ Retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados. Declaración.	
4. RENTAS OBTENIDAS SIN MEDIACIÓN DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE	13
⊕ Base imponible, tipo de gravamen y deducciones.	
⊕ Modalidades de declaración de las rentas obtenidas por no residentes sin mediación de E.P.	
⊕ Tributación de las rentas más comunes obtenidas por contribuyentes no residentes sin mediación de establecimiento permanente:	
● Rendimientos del trabajo.	
● Rendimientos de actividades económicas.	
● Rendimientos derivados de bienes inmuebles.	
● Rendimientos percibidos en concepto de dividendos o intereses.	
● Pensiones.	
● Ganancias derivadas de la venta de inmuebles.	
5. GRAVAMEN ESPECIAL SOBRE BIENES INMUEBLES DE ENTIDADES NO RESIDENTES	20
6. CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN	21
7. OTROS ELEMENTOS PERSONALES	23
⊕ El representante.	
⊕ El responsable solidario.	
⊕ El retenedor.	
8. PROCEDIMIENTO ESPECIAL PARA DETERMINAR LAS RETENCIONES SOBRE LAS RENTAS DE TRABAJO EN CASO DE CAMBIO DE RESIDENCIA	25
Anexo I. Países con Convenio	26
Anexo II. Tipos de gravamen en los convenios	28
Anexo III. Paraísos fiscales	29
Anexo IV. Normativa	30

1. La residencia

La forma en que una persona física o una entidad debe tributar en España se determina en función de si la misma es o no residente en este país.

⊕ LA RESIDENCIA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Se entiende que una persona física tiene su residencia habitual en España cuando se dé **cualquiera** de las siguientes circunstancias:

- Que permanezca en España más de 183 días durante el año natural. Para determinar este período de permanencia se computan sus ausencias esporádicas, salvo que acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios calificados como paraíso fiscal, la Administración Tributaria puede exigir que pruebe la permanencia en dicho paraíso fiscal durante 183 días en el año natural.

Para determinar el período de permanencia no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitarias, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

- Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

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

Además, las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia en un paraíso fiscal (Anexo III), seguirán teniendo la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (I.R.P.F.), tanto en el período impositivo en el que efectúen el cambio de residencia como en los cuatro períodos impositivos siguientes.

Una persona física será residente o no residente durante todo el año natural ya que el cambio de residencia no supone la interrupción del período impositivo.

● Acreditación de la residencia fiscal

La residencia fiscal se acredita mediante certificado expedido por la Autoridad Fiscal competente del país de que se trate. El plazo de validez de dichos certificados se extiende a un año. Una persona puede tener permiso de residencia o residencia administrativa en un Estado y no ser considerada residente fiscal en el mismo.

● Supuestos especiales

Tienen la consideración de **contribuyentes del I.R.P.F.** las personas físicas de nacionalidad española, su cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad, que tengan su residencia habitual en el extranjero, por su condición de:

- Miembros de Misiones Diplomáticas españolas, comprendiendo tanto al jefe de la misión como a los miembros del personal diplomático, administrativo, técnico o de servicios de la misma.
- Miembros de las Oficinas Consulares españolas, comprendiendo tanto al jefe de las mismas como al funcionario o personal de servicios a ellas adscritos con excepción de los vicecónsules honorarios o agentes consulares honorarios y del personal dependiente de las mismas.
- Titulares de cargo o empleo del Estado español como miembros de las delegaciones y representaciones permanentes acreditadas ante organismos internacionales o que formen parte de delegaciones o misiones de observadores en el extranjero.
- Funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular.

No obstante, **estos supuestos no serán de aplicación** cuando:

- Las personas relacionadas anteriormente no sean funcionarios públicos en activo o titulares de cargo o empleo oficial y tuvieran su residencia habitual en el extranjero con

anterioridad a la adquisición de cualquiera de las circunstancias antes mencionadas.

- En el caso de los cónyuges no separados legalmente o hijos menores de edad, cuando tuvieran su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición por el cónyuge, el padre o la madre, de las condiciones enumeradas anteriormente.

Por otra parte, y a título de reciprocidad, los nacionales extranjeros que tengan su residencia habitual en España por su condición de miembros de Misiones Diplomáticas o Consulares extranjeras en España, miembros de Organismos Internacionales situados en España, etc. serán contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (I.R.N.R.) y no del I.R.P.F.

● La residencia en los Convenios

En todos los Convenios suscritos por España, para definir a una persona 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:

- Será residente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición.
- 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).

- Si así no pudiera determinarse, se considerará residente del Estado donde viva habitualmente.
- Si viviera habitualmente en ambos Estados o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente del Estado del que sea nacional.
- Si, por último, fuera nacional de ambos Estados, o de ninguno, las autoridades competentes resolverán el caso de común acuerdo.

⊕ LA RESIDENCIA DE LAS PERSONAS JURÍDICAS

Una entidad se considerará residente en España cuando cumpla **cualquiera** de los siguientes criterios:

- Que se hubiese constituido conforme a la Ley española.
- Que tenga su domicilio social en territorio español.
- Que tenga su sede de dirección efectiva en territorio español. Se entenderá que una entidad tiene su sede de dirección efectiva en territorio español cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades.

En el caso de que se produzca un **cambio de residencia** el período impositivo concluirá cuando tenga lugar dicho cambio.

● Acreditación de la residencia fiscal

Una persona jurídica acreditará su residencia fiscal en un país mediante certificado emitido por la Autoridad Fiscal. El plazo de validez de dichos certificados se extiende a un año.

⊕ RÉGIMEN OPCIONAL PARA PERSONAS FÍSICAS QUE ADQUIERAN SU RESIDENCIA FISCAL EN ESPAÑA COMO CONSECUENCIA DE SU DESPLAZAMIENTO A TERRITORIO ESPAÑOL CON MOTIVO DE UN CONTRATO DE TRABAJO

De acuerdo con la normativa vigente a partir de 1 de enero de 2004, las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español, podrán optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes, cuando se cumplan las siguientes condiciones:

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

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

El procedimiento para ejercitar esta opción está pendiente de que se dicte una disposición de desarrollo.

2. Rentas obtenidas en España y exenciones

Las personas físicas y las entidades no residentes tendrán la consideración de contribuyentes del I.R.N.R. en la medida que obtengan rentas en territorio español.

☉ RENTAS OBTENIDAS EN ESPAÑA

Los dos criterios tradicionales por los cuales se puede considerar que una renta se ha obtenido en territorio español, son los criterios de la territorialidad y el pago. No obstante, de acuerdo con la normativa vigente a partir de 1 de enero de 2003, el criterio del pago únicamente será aplicable respecto de las rentas para las que se establezca expresamente. A continuación se indican, para cada tipo de renta, los criterios por los que dichas rentas se entienden obtenidas en territorio español.

● Rendimientos derivados de actividades económicas

- Las realizadas **mediante establecimiento permanente** situado en territorio español.
- Las realizadas **sin mediación de establecimiento permanente** cuando:
 - Sean como consecuencia de actividades económicas realizadas en territorio español, excepto rendimientos derivados de la instalación o montaje de maquinaria o instalaciones procedentes del extranjero cuando tales operaciones se realicen por el proveedor y su importe no exceda del 20 por 100 del precio de adquisición. No obstante lo anterior, no se considerarán rendimientos obtenidos en territorio español los satisfechos por razón de compraventas internacionales de mercancías, incluidos gastos accesorios y comisiones de mediación.
 - Se trate de prestaciones de servicios utilizadas en territorio español. Cuando tales prestaciones de servicios 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.
 - Deriven de la actuación personal en territorio español de artistas y deportistas aún cuando se perciban por persona o entidad distinta.

● Rendimientos de trabajo

- Con carácter general, cuando deriven de una actividad personal desarrollada en territorio español.
- 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.
- Retribuciones de empleados de buques y aeronaves en tráfico internacional satisfechos por empresarios o entidades residentes o por establecimientos permanentes situados en territorio español, salvo que el trabajo se preste íntegramente en el extranjero y tales rendimientos estén sujetos a un impuesto de naturaleza personal en el extranjero.

● Pensiones y demás prestaciones similares

- 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.

● Retribuciones de los administradores y miembros de los consejos de administración, de las juntas que hagan sus veces o de órganos representativos

- Cuando se satisfagan por una entidad residente en territorio español.

● Rendimientos de capital mobiliario

- Dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en fondos propios de entidades residentes en España.
- Intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en el mismo o que retribuyen prestaciones de capital utilizadas en territorio español.
- Cánones satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español, o por establecimientos permanentes situados en el mismo, o que se utilicen en territorio español.

- Otros rendimientos de capital mobiliario no mencionados en los apartados 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 el mismo.

● Rendimientos de capital inmobiliario

- Los rendimientos derivados, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a los mismos.

● Rentas imputadas a contribuyentes personas físicas titulares de bienes inmuebles urbanos no afectos a actividades económicas

- De inmuebles situados en territorio español.

● Ganancias patrimoniales

- Cuando deriven de valores emitidos por personas o entidades residentes.
- Cuando deriven de otros bienes muebles situados en territorio español o de derechos que deban cumplirse en dicho territorio.
- Cuando procedan de bienes inmuebles situados en territorio español.
- Cuando se incorporen al patrimonio del contribuyente bienes situados en territorio español o derechos que deban de cumplirse o se ejerciten en dicho territorio, aún cuando no deriven de una transmisión previa, como las ganancias en el juego.

Supuesto de excepción aplicable a cualquier tipo de renta:

No se consideran obtenidos en territorio español los rendimientos satisfechos a personas o entidades no residentes por establecimientos permanentes situados en el extranjero, con cargo a los mismos, cuando las prestaciones correspondientes estén directamente vinculadas con la actividad del E.P. en el extranjero.

➔ EXENCIONES

Están exentas del I.R.N.R., entre otras, las siguientes rentas obtenidas por no residentes sin mediación de establecimiento permanente (E.P.):

- Las rentas que, de acuerdo con la normativa del **I.R.P.F.**, estén **exentas** y sean percibidas por **personas físicas**, como por ejemplo:

- Becas

A partir del 1 de enero de 2004 están exentas las becas públicas y las becas concedidas por las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen especial regulado en el título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, percibidas para cursar estudios reglados, tanto en España como en el extranjero, en todos los niveles y grados del sistema educativo. Asimismo, las becas públicas y las concedidas por las entidades sin fines lucrativos mencionadas anteriormente para investigación en el ámbito descrito por el Real Decreto 1326/2003, de 24 de octubre, por el que se aprueba el Estatuto del becario de investigación, así como las otorgadas por aquéllas con fines de investigación a los funcionarios y demás personal al servicio de las Administraciones Públicas y al personal docente e investigador de las universidades.

Hasta el 31 de diciembre de 2003 estaban exentas las becas públicas percibidas para cursar estudios en todos los niveles y grados del sistema educativo, hasta el de licenciatura o equivalente inclusive.

- Pensiones

Pensiones reconocidas por la Seguridad Social como consecuencia de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez o por clases pasivas como consecuencia de inutilidad o incapacidad permanente.

- Premios de loterías, apuestas y sorteos

Los premios de las loterías y apuestas organizadas por la entidad pública empresarial Loterías y Apuestas del Estado y por las Comunidades Autónomas, así como de los sorteos organizados por la Cruz Roja Española y por la Organización Nacional de Ciegos.

- Pensiones asistenciales por ancianidad reconocidas al amparo del Real Decreto 728/1993, de 14 de mayo, por el que se establecen pensiones asistenciales por ancianidad a favor de los emigrantes españoles.

- Los **intereses y ganancias patrimoniales** derivadas de bienes **muebles** obtenidos por residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea (**U.E.**) o por establecimientos permanentes de dichos residentes situados en otro estado miembro de la U.E. con tres excepciones:

- Cuando los intereses y/o ganancias se obtengan a través de un paraíso fiscal (Anexo III).

- Cuando se trate de ganancias derivadas de la transmisión de acciones, participaciones u otros derechos en una entidad cuyo activo consista principalmente en bienes inmuebles situados en España.

- Cuando se trate de ganancias derivadas de la transmisión de acciones, participaciones u otros derechos en una entidad y el contribuyente, en algún momento durante el período de 12 meses precedentes a la transmisión, haya participado directa o indirectamente en al menos el 25 por 100 del capital o patrimonio de dicha entidad.

- Los rendimientos derivados de la **Deuda Pública**, salvo que se obtengan a través de un paraíso fiscal (Anexo III).

- Los rendimientos y ganancias patrimoniales derivados de **valores emitidos en España por no residentes**.

- Los rendimientos de **cuentas de no residentes**. La condición de contribuyente por el I.R.N.R., a los exclusivos efectos de aplicar la excepción a la obligación de retener correspondiente a las cuentas de no residentes, podrá acreditarse ante la entidad que corresponda, bien mediante certificación expedida por las autoridades fiscales del país de

residencia o bien con la aportación de una declaración en la que manifiestan ser residentes fiscales en otro Estado. Dicha declaración deberá ajustarse al modelo que figura en el anexo VI de la Orden de 9 de diciembre de 1999 que aprueba los modelos 216 y 296.

Por otra parte, el Banco de España y las entidades registradas a que se refiere la normativa de transacciones económicas con el exterior que tengan abiertas en España cuentas de no residentes están obligadas a presentar el modelo 291 “Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Declaración informativa de rendimientos de cuentas de no residentes”, al objeto de proporcionar a la Administración Tributaria la información relativa a las mismas.

- Los beneficios distribuidos por las sociedades **filiales** residentes en España a sus sociedades **matrices** residentes en otro Estado miembro de la **U.E.**, siempre que cumplan determinadas condiciones.

Sociedad matriz es aquella que posea en el capital de otra sociedad una participación directa de al menos el 25 por 100. La sociedad participada será la sociedad filial. Para la aplicación de esta exención se exige que la sociedad matriz no tenga su residencia en un país o territorio calificado como paraíso fiscal (Anexo III).

- Las rentas derivadas de las **transmisiones de valores** o el reembolso de participaciones en fondos de inversión realizadas en **mercados secundarios oficiales** de valores españoles, obtenidas por personas o entidades residentes en un país con el que España tenga suscrito Convenio con cláusula de intercambio de información, salvo que se obtengan a través de un paraíso fiscal (Anexo III).

- 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.

3. Rentas obtenidas mediante establecimiento permanente

La tributación de los no residentes en España varía notablemente en función de la existencia o no de un E.P. en territorio español, por lo que su concepto tiene especial trascendencia.

⊕ DEFINICIÓN DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Se considera que una persona física o entidad opera mediante E.P. cuando disponga en territorio español de:

- Sedes de dirección.
- Sucursales.
- Oficinas.
- Fábricas.
- Talleres.
- Almacenes, tiendas u otros establecimientos.
- Las minas.
- Los pozos de petróleo o gas.
- Las canteras.
- Las explotaciones agrícolas, forestales, pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales.
- Las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses.

En definitiva, cuando el no residente disponga en España, por cualquier título, de forma continuada o habitual de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole en las que se realice toda o parte de su actividad, o cuando actúe en España por medio de un agente autorizado para contratar en nombre y por cuenta de la persona o entidad no residente, siempre que ejerza con habitualidad dichos poderes, se considerará que el no residente actúa en España a través de E.P.

⊕ BASE IMPONIBLE, TIPO DE GRAVAMEN, DEDUCCIONES, PERÍODO IMPOSITIVO, DEVENGO E IMPOSICIÓN COMPLEMENTARIA

Los no residentes que obtengan rentas mediante E.P. en España tributarán por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento, cualquiera que sea el lugar de su obtención.

● Base imponible

La base imponible del E.P. se determinará de acuerdo con las disposiciones del régimen general

de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS), siendo aplicable el régimen de compensación de bases imponibles negativas (quince años), con las siguientes especialidades:

- Aplicación de las normas de vinculación para las operaciones realizadas por el E.P. con la casa central, o con otro E.P. de la misma casa central.
- No deducibilidad, con carácter general, de los pagos que el E.P. efectúe a la casa central en concepto de cánones, intereses, comisiones, servicios de asistencia técnica y por el uso o cesión de bienes o derechos.
- Deducibilidad de la parte de los gastos de dirección y generales de administración imputados por la casa central al E.P., siempre que tengan reflejo en los estados contables del E.P. y se imputen de forma continuada y racional. Para la determinación de estos gastos está previsto que los contribuyentes puedan someter a la Administración Tributaria propuestas para la valoración de la parte de los gastos de dirección y generales de administración que sean deducibles.

● Tipo de gravamen

Con carácter general..... 35%

Actividad de investigación y explotación de hidrocarburos..... 40%

● Deduciones y bonificaciones

Los E.P. podrán aplicar a su cuota íntegra las mismas deducciones y bonificaciones que los contribuyentes por el Impuesto de Sociedades (I.S.).

● Período impositivo y devengo

El período impositivo coincide con el ejercicio económico que declare, sin que pueda exceder de doce meses. El impuesto se devenga el último día del período impositivo.

Los E.P. están obligados al cumplimiento de las mismas obligaciones de índole contable, registral o formal que son exigibles a las entidades residentes.

● Imposición complementaria

Cuando los E.P. de **entidades** no residentes (no personas físicas) transfieran rentas al extranjero, les será exigible una imposición complementaria del 15 por 100 sobre las cuantías transferidas.

Este gravamen **no será aplicable** a aquellos E.P. cuya casa central tenga su residencia fiscal en otro Estado de la **U.E.**, o en un Estado que haya suscrito con España un Convenio en el que no se establezca expresamente otra cosa.

La declaración se efectúa en el modelo 210, en el plazo de un mes desde la fecha de la transferencia de las rentas al extranjero.

⊕ RETENCIONES, INGRESOS A CUENTA Y PAGOS FRACCIONADOS. DECLARACIÓN

● Retenciones e ingresos a cuenta

Los E.P. están sometidos al mismo régimen de retenciones que las entidades sujetas al I.S. por las rentas que perciban.

● Pagos fraccionados

Los E.P. están obligados a efectuar pagos fraccionados a cuenta del impuesto en los mismos términos que las entidades sujetas al I.S. Las obligaciones formales relativas a los **pagos fraccionados** son:

● Plazos:

- 20 primeros días naturales de abril, octubre y diciembre.

● Modelos:

- En general, modelo 202

Cuando no deba efectuarse ingreso alguno en concepto de pago fraccionado, no será obligatoria la presentación del modelo 202.

- Grandes empresas, modelo 218

Este modelo debe presentarse aunque no deba efectuarse ingreso alguno.

● Lugar de presentación:

- Modelo 202

La presentación del modelo 202 y el ingreso se podrán realizar en cualquier entidad colaboradora (banco, caja de ahorros o cooperativa de crédito) en la gestión recaudatoria sita en el territorio español.

- Grandes empresas, modelo 218

La presentación del modelo 218 deberá realizarse, obligatoriamente, por vía telemática.

● Declaración

Los E.P. deberán presentar **declaración** por el Impuesto en los mismos modelos y plazos que las entidades residentes sujetas al I. Sociedades.

● Plazo:

25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo.

● Modelos:

200 ó 201

● Lugar de presentación: (Ver cuadro)

Resultado de la declaración	Lugar de presentación
Positiva (resultado a ingresar)	En cualquier oficina, situada en territorio español, de una Entidad Colaboradora autorizada (banco, caja de ahorros o cooperativa de crédito)
A devolver	Con carácter general, en cualquier oficina de una Entidad Colaboradora autorizada, situada en territorio español, en la que el contribuyente tenga abierta a su nombre la cuenta en la que desee recibir el importe de la devolución solicitada.
Renuncia a la devolución o cuota cero	En las oficinas de la Agencia Tributaria personalmente o por correo certificado.

4. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente

☉ BASE IMPONIBLE, TIPO DE GRAVAMEN, DEDUCCIONES

Las rentas obtenidas sin mediación de E.P. deben tributar de forma separada por cada devengo total o parcial de la renta sometida a gravamen. La tributación debe ser operación por operación, por lo que no cabe la compensación entre ganancias y pérdidas patrimoniales.

● Base imponible

Con carácter general, la base imponible estará constituida por la cuantía íntegra devengada, es decir, sin deducción de gasto alguno.

● Tipo de gravamen

- Con carácter general, el 25 por 100.
- Rendimientos del trabajo percibidos por personas físicas no residentes en territorio español en virtud de un contrato de duración determinada para trabajadores extranjeros de temporada, de acuerdo con lo establecido en la normativa laboral, el 2 por 100.
- Dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en fondos propios de una entidad. El tipo de gravamen varía según el año de devengo (ver cuadro).

Año de devengo	1999 2000	2001 2002	a partir de 1.01.2003
Tipo impositivo	25%	18%	15%

- Intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios. El tipo de gravamen varía según el año de devengo (ver cuadro).

Año de devengo	1999 2000	2001 2002	a partir de 1.01.2003
Tipo impositivo	25%	18%	15%

- Cánones satisfechos a una sociedad residente en un Estado miembro de la U.E. o a un esta-

blecimiento permanente de dicha sociedad situado en otro Estado miembro de la U.E., el 10 por 100, siempre que se cumplan determinados requisitos (con efectos a partir de 1 de enero de 2005).

- Las pensiones y demás prestaciones similares percibidas por personas físicas no residentes en territorio español, cualquiera que sea la persona que haya generado el derecho a su percepción, serán gravadas de acuerdo con una escala (véase apartado específico relativo a pensiones).

- Rendimientos del trabajo de personas físicas no residentes en territorio español, siempre que no sean contribuyentes del I.R.P.F., que presten sus servicios en Misiones Diplomáticas y Representaciones Consulares de España en el extranjero, cuando no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de Tratados Internacionales en los que España sea parte, se gravarán al 8 por 100.

- Rendimientos derivados de operaciones de reaseguro, el 1,5 por 100.

- Las entidades de navegación marítima o aérea residentes en el extranjero, cuyos buques o aeronaves toquen territorio español, el 4 por 100.

- Rentas derivadas de la transmisión o reembolso de acciones o participaciones representativas del capital o el patrimonio de las instituciones de inversión colectiva, que tributarán al tipo vigente en el año en que se haya devengado la renta (ver cuadro).

Año de devengo	1999 2000	2001 2002	a partir de 1.01.2003
Tipo impositivo	35%	18%	15%

- Resto de ganancias patrimoniales distintas de las incluidas en el punto anterior, el 35 por 100.

● Deducciones

De la cuota Tributaria sólo podrán deducirse:

- Las deducciones por donativos, en los términos previstos en la Ley de I.R.P.F. y en la Ley de

régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

- Las retenciones que se hubieran practicado sobre las rentas del contribuyente.

☉ MODALIDADES DE DECLARACIÓN DE LAS RENTAS OBTENIDAS POR NO RESIDENTES SIN MEDIACIÓN DE E.P.

No se exigirá a los contribuyentes la presentación de la declaración correspondiente a las rentas obtenidas respecto de las que se hubiese practicado retención (ver apartado “el retenedor”).

En particular, subsiste la obligación de declarar en los siguientes casos de obtención de rentas:

- Rentas sujetas a tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes pero exceptuadas de la obligación de retener e ingresar a cuenta. Entre ellas se encuentran, por ejemplo, las ganancias patrimoniales derivadas de la venta de acciones.
- Renta imputada de bienes inmuebles urbanos (sólo personas físicas).
- Rendimientos satisfechos por personas que no tengan la condición de retenedor. Por ejemplo, rendimientos obtenidos del arrendamiento de inmuebles cuando el arrendatario es una persona física y satisface dichos rendimientos fuera del ámbito de una actividad económica.
- Ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de bienes inmuebles.
- Para solicitar la devolución de un exceso de retención o ingreso a cuenta en relación con la cuota del impuesto.

• Declaración ordinaria: Modelo 210

Sirve para declarar cualquier tipo de renta (sólo una renta) obtenida por un no residente sin E.P. salvo las ganancias patrimoniales derivadas de la **transmisión de bienes inmuebles** que se declararán en su **modelo específico (212)**.

• Lugar de presentación:

Estas declaraciones deben presentarse en la Delegación de la Agencia Tributaria, o Administraciones dependientes de la misma, de acuerdo con las siguientes reglas:

- Si se trata de un rendimiento inmobiliario o una renta imputada a una persona física titular de un inmueble urbano, la del lugar de situación del inmueble.
- En los restantes casos:
 - Si la declaración la presenta un representante, un responsable solidario o un retenedor, la Delegación correspondiente al domicilio fiscal de éstos.
 - Si la declaración la presenta el propio contribuyente, la del domicilio fiscal de su representante. En ausencia de representante:
 - Si se declara un rendimiento, la del domicilio fiscal del pagador del mismo.
 - Si se declara una ganancia patrimonial sometida a retención, la del domicilio fiscal del retenedor; si no lo está, la del domicilio fiscal del depositario o gestor de los bienes o derechos o, en su defecto, la Delegación de la Agencia Tributaria en Madrid.

No obstante, serán competentes la Unidad Central de Gestión de Grandes Empresas de la Oficina Nacional de Inspección y las Unidades de Gestión de Grandes Empresas correspondientes respecto de los que las funciones de gestión están atribuidas a las mismas o cuando se trate de declaraciones presentadas por contribuyentes y, en aplicación de las reglas fijadas en los párrafos anteriores, el retenedor o el responsable solidario que determina el lugar de presentación sea un obligado tributario respecto del que estas Unidades tengan atribuidas las funciones de gestión.

• Ingreso o solicitud de devolución:

- En las declaraciones con cuota a ingresar, el ingreso se realizará como sigue:

La presentación de la declaración, lleve o no

adheridas etiquetas identificativas, y el ingreso se podrán realizar en cualquier entidad colaboradora (banco, caja de ahorros o cooperativa de crédito) en la gestión recaudatoria sita en territorio español, incluidas las oficinas y filiales en el extranjero autorizadas por el Director del Departamento de Recaudación.

- En las declaraciones a devolver o sin cuota a ingresar, en la Delegación o Administración competente, según las reglas anteriores.

- **Plazo:**

El plazo de presentación de las declaraciones es:

- Declaraciones a ingresar o de cuota cero:

- En general, será de un mes a partir de la fecha de devengo de la renta declarada.
- Las rentas imputadas de inmuebles urbanos deberán declararse entre el 1 de enero y el 30 de junio siguientes a la fecha de devengo.

Los contribuyentes no residentes, cuyo patrimonio sometido a gravamen en territorio español esté constituido exclusivamente por una vivienda, podrán efectuar la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente a la titularidad de la misma y la del Impuesto sobre la Renta de no Residentes por las rentas imputadas correspondiente a dicha vivienda en el **modelo 214**.

La presentación e ingreso de esta declaración se podrá realizar durante el año natural inmediato siguiente al que se refiera la declaración.

- Declaraciones con solicitud de devolución: se podrán presentar, a partir del término del periodo de declaración e ingreso de las retenciones o ingresos a cuenta que motivan la devolución, en los siguientes plazos:

a) Si la solicitud deriva de la aplicación de un Convenio para evitar la doble imposición (Anexo I), excepto el supuesto contemplado en la letra b) siguiente:

- tratándose de rentas devengadas a partir de 1 de enero de 2003, cuatro años, salvo que el Ministro de Hacienda, en el supuesto de falta de reciprocidad, establezca un plazo distinto.
- tratándose de rentas devengadas hasta 31 de diciembre de 2002, dos años.

b) Si la solicitud deriva de la aplicación de un Convenio para evitar la doble imposición, tratándose de rentas a las que se refiera una Orden de desarrollo del Convenio, siempre que ésta se encuentre vigente en el momento del devengo, en el plazo previsto en dicha Orden.

c) En los restantes casos, cuatro años.

- **Declaración colectiva: Modelo 215**

Permite agrupar en una misma declaración varias rentas generadas en un mismo trimestre natural por uno o por varios contribuyentes.

Dicha declaración no podrá comprender las siguientes rentas:

- Rendimientos cuya base imponible se determina por diferencia entre los ingresos íntegros y ciertos gastos.
- Rentas imputadas de bienes inmuebles urbanos.

- **Plazos:**

20 primeros días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero.

Para las declaraciones con solicitud de devolución, los plazos son los mismos que los indicados para el modelo 210.

- **Lugar de presentación e ingreso:**

El lugar de presentación e ingreso es coincidente con el indicado en relación con el modelo 210.

☉ TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS MÁS COMUNES OBTENIDAS POR CONTRIBUYENTES NO RESIDENTES SIN MEDIACIÓN DE E.P.

● Rendimientos del trabajo

Con carácter general, los rendimientos del trabajo, por trabajos realizados en España por no residentes, se someten a tributación por su importe íntegro y al tipo general del 25 por 100.

Casos particulares:

- Los rendimientos del trabajo de personas físicas no residentes en territorio español, siempre que no sean contribuyentes del I.R.P.F., que presten sus servicios en Misiones Diplomáticas y Representaciones Consulares de España en el extranjero, cuando no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de Tratados Internacionales en los que España sea parte, tributan al tipo de gravamen del 8 por 100.

No obstante, si el trabajo se presta íntegramente en el extranjero y los rendimientos percibidos por las personas mencionadas en el párrafo anterior están sujetos a un impuesto de naturaleza personal en el extranjero, se considera que la renta no ha sido obtenida en territorio español y, por tanto, no está sujeta al I.R.N.R.

- Los rendimientos del trabajo percibidos por personas físicas no residentes en territorio español en virtud de un contrato de duración determinada para trabajadores extranjeros de temporada, de acuerdo con lo establecido en la normativa laboral, tributan al tipo de gravamen del 2 por 100.

● Rendimientos de actividades económicas

En el caso de rendimientos de actividades económicas realizadas en España por no residentes **sin mediación de E.P.**, la base imponible se determinará por diferencia entre los ingresos íntegros y los siguientes gastos:

- Gastos de personal
- Gastos de aprovisionamiento
- Suministros

Sobre la base imponible así hallada se aplicará el tipo de gravamen general, el 25 por 100. Se consideran incluidos entre los rendimientos de actividades económicas los que procedan de prestaciones de servicios, de profesiones liberales y de actividades artísticas o deportivas.

● Rendimientos derivados de bienes inmuebles

Independientemente de que los bienes inmuebles se encuentren arrendados o no, las rentas derivadas de aquellos están sometidas al Impuesto sobre la Renta de no Residentes. No obstante, el tratamiento fiscal es diferente en función de que el inmueble se encuentre arrendado o no.

● Inmuebles urbanos no arrendados.

Los contribuyentes no residentes, titulares de inmuebles urbanos utilizados para su uso propio no afectos a actividades económicas, cedidos gratuitamente o vacíos, están sometidos al Impuesto sobre la Renta de no Residentes. A estos efectos deberán computar como renta el 1,1 por 100 del valor catastral del inmueble (2 por 100, si el valor catastral no se hubiera revisado o modificado con efectos a partir del 1 de enero de 1994), siendo el tipo de gravamen, el 25 por 100.

● Inmuebles arrendados o subarrendados.

Se deberá computar como ingreso el **importe íntegro** que, por todos los conceptos, reciba el arrendatario, incluido, en su caso, el correspondiente a todos aquellos bienes cedidos con el inmueble y excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, sin deducir gastos.

Si el inmueble sólo está arrendado una parte del año, deberá determinar el rendimiento como en el párrafo anterior, por los meses que haya durado el arrendamiento, y, para los restantes, hallará la parte proporcional del 1,1 por 100 (o, en su caso 2 por 100) del valor catastral.

El tipo impositivo aplicable también es el general, el 25 por 100.

En el caso de que se arrienden inmuebles y se disponga en España, al menos, de un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de dicha actividad y se tenga alguna persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, la actividad que se realiza se podrá entender que es de carácter empresarial a través de establecimiento permanente y deberá tributar de acuerdo con las normas previstas en el apartado de "Rentas obtenidas por medio de establecimiento permanente".

● Rendimientos percibidos en concepto de dividendos o intereses

Los no residentes en España que obtengan dividendos o intereses satisfechos por una persona o entidad pública o privada residente en territorio español, deben tributar en España por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes. En el caso de que exista convenio, dichos rendimientos tributarán a un tipo impositivo inferior al general y, en el caso de los intereses, para los residentes en un país de la Unión Europea, los mismos están exentos siempre que no se obtengan a través de un paraíso fiscal.

También están exentos los intereses derivados de la Deuda Pública (excepto cuando se obtengan a través de paraísos fiscales), y los rendimientos de las cuentas de no residentes.

● Base imponible:

Será el importe íntegro de dichos dividendos o intereses.

● Tipo impositivo:

Con carácter general, a partir de 1 de enero de 2003, el 15 por 100. Para los residentes en un país con Convenio el tipo aplicable será el que se establezca en el propio Convenio.

● Pensiones

Cuando los residentes en el extranjero perciban una pensión satisfecha por un residente en España, la pensión estará sujeta al impuesto español por su importe íntegro, y le será de aplicación la siguiente escala:

Importe anual pensión	Cuota	Resto pensión	Tipo aplicable
---	---	---	---
Hasta euros	euros	Hasta euros	Porcentaje
0,00	0,00	9.616,19	8%
9.616,19	769,30	5.409,11	30%
15.025,30	2.392,03	En adelante	40%

Ejemplo:

Don J.C.G., residente en Paraguay, percibe una pensión de jubilación satisfecha por la Seguridad Social española cuyo importe íntegro mensual asciende a 901,52 euros. Cobra 12 pagas.

Determinar el importe del impuesto correspondiente a la pensión obtenida por dicho contribuyente.

Solución:

1. Determinación del importe anual de la pensión para la aplicación de la escala de gravamen.
 $901,52 \times 12 = 10.818,24$

2. Aplicación de la escala de gravamen.

Hasta 9.616,19 al 8% 769,30

Resto 1.202,05 (10.818,24 – 9.616,19)
 al 30% 360,62

Cuota resultante 1.129,92

3. Determinación del tipo medio de gravamen (TMG).

$TMG = (1.129,92/10.818,24) \times 100 = 10,44\%$

4. Determinación del importe del impuesto correspondiente a la pensión mensual.

$901,52 \times 10,44\% = 94,12$ euros

Nota: Al tratarse de una renta sujeta y no exenta al I.R.N.R., la entidad que satisface la pensión (Seguridad Social) como entidad retenedora, deberá practicar retención por un importe equivalente al impuesto del contribuyente. Es decir, sobre el importe íntegro de la pensión (901,52 euros) aplicará un porcentaje de retención del 10,44 por 100 (94,12 euros) resultando un importe neto a percibir por el contribuyente, una vez descontado el impuesto, de 807,40 euros.

- **Ganancias derivadas de la venta de inmuebles**

Constituye una renta sometida a gravamen la obtención de una ganancia patrimonial como consecuencia de la venta de un inmueble.

Con carácter general, las ganancias se determinarán por diferencia entre los valores de transmisión y de adquisición.

El **valor de adquisición** estará formado por el importe real por el que se adquirió el inmueble, al que se sumarán el importe de los gastos y tributos inherentes a la adquisición satisfechos por el ahora transmitente. En función del año de adquisición, este valor se corregirá mediante la aplicación de unos coeficientes de actualización que se establecen, de forma anual, en la Ley de Presupuestos Generales del Estado. El importe así determinado se minorará, cuando proceda, en el importe de las amortizaciones reglamentariamente practicadas, computándose, en todo caso, la amortización mínima. A su vez, estas amortizaciones se actualizarán atendiendo al año al que correspondan.

El **valor de transmisión** será el importe real por el que la enajenación se haya efectuado, minorado en el importe de los gastos y tributos inherentes a la transmisión que haya sido por cuenta del vendedor.

La diferencia entre el valor de transmisión y el valor de adquisición así determinados será la ganancia que se someta a tributación.

No obstante, en el caso de **personas físicas**, si el inmueble fue **adquirido con anterioridad al 31 de diciembre de 1994**, la ganancia previamente hallada se **reducirá en un 11,11 por 100 anual** por cada año de permanencia en el patrimonio que **exceda de dos**. A efectos de computar dicha permanencia, se tomará el número de años que median **entre la fecha de adquisición y el 31 de diciembre de 1996**, redondeados por exceso. El importe de la ganancia sometida a gravamen puede determinarse aplicando a la ganancia previamente calculada, el porcentaje del siguiente cuadro:

Años transcurridos hasta el 31-12-96	Porcentaje (%)
1	100
2	100
3	88,89
4	77,78
5	66,67
6	55,56
7	44,45
8	33,34
9	22,23
10	11,12
Más de 10	0

- **Tipo impositivo:**

Sobre la base así determinada se aplica un tipo impositivo del 35 por 100.

- **Modelo:**

212.

Cuando el inmueble objeto de transmisión sea de titularidad compartida por un matrimonio en el que ambos cónyuges sean no residentes, se podrá realizar una única declaración.

- **Plazo:**

Tres meses contados a partir del término del plazo que tiene la persona que adquirió el inmueble para ingresar la retención (este plazo es, a su vez, de un mes desde la fecha de la venta).

- **Lugar:**

Ante la Delegación o Administración de la Agencia Tributaria correspondiente al lugar donde esté situado el inmueble.

● Retención a cuenta

La persona que adquiere el inmueble, sea o no residente, está **obligada a retener e ingresar en el Tesoro Público el 5 por 100 de la contraprestación acordada**. Esta retención tiene para el vendedor el carácter de pago a cuenta del impuesto que corresponda por la ganancia derivada de la transmisión. Por tanto, el adquirente entregará al vendedor no residente un ejemplar del modelo 211 (con el que se ha ingresado la retención), a fin de que este último pueda deducir la retención de la cuota a ingresar resultante de la declaración de la ganancia. Si la cantidad retenida es superior a la cuota a ingresar, se podrá obtener la devolución del exceso.

No obstante, en el caso de personas físicas, si entre la fecha de adquisición del inmueble o las últimas mejoras efectuadas en el mismo y el 31 de diciembre de 1996 han transcurrido más de 10 años, no existirá ganancia patrimonial ni obligación de presentar declaración y, por tanto,

tampoco existirá obligación de retener e ingresar el referido 5 por 100.

● Plazo:

- 1 mes a partir de la fecha de transmisión del inmueble.

● Modelo:

- 211.

● Devolución del exceso retenido

En el caso de pérdidas patrimoniales o en el caso de que la retención practicada sea superior a la cuota, existe derecho a la devolución del exceso retenido. El procedimiento de devolución se inicia con la presentación del modelo de declaración 212. La devolución se efectúa mediante transferencia bancaria a la cuenta que se indique en la declaración.

5. Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes

Con carácter general, las entidades no residentes que sean propietarias o posean en España, por cualquier título, bienes inmuebles o derechos reales de goce o disfrute sobre los mismos, están sometidas a tributación por el I.R.N.R. mediante un Gravamen Especial.

No obstante, el Gravamen Especial no será exigible a:

- 1) Los Estados e Instituciones Públicas extranjeras y los organismos internacionales (en este caso, están exceptuados de presentar declaración por el Gravamen Especial).
- 2) Entidades con derecho a la aplicación de un Convenio para evitar la doble imposición que contenga cláusula de intercambio de información, con ciertos requisitos.
- 3) Entidades que desarrollan en España, de modo continuado o habitual, explotaciones económicas diferenciables de la simple tenencia o arrendamiento de los inmuebles.
- 4) Sociedades que coticen en mercados secundarios de valores oficialmente reconocidos. Este supuesto será asimismo de aplicación cuando la propiedad se tenga de forma indirecta a través de una entidad con derecho a la aplicación de un Convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información.
- 5) Entidades sin ánimo de lucro de carácter benéfico o cultural.

● Base imponible y tipo de gravamen

La base imponible será, normalmente, el valor catastral de los bienes inmuebles. El tipo de gravamen es el 3%.

● Modelo, plazo y lugar de presentación

El modelo de declaración es el 213. El plazo de presentación es el mes de enero siguiente a la fecha de devengo, que es el 31 de diciembre de cada año.

Resultado de la declaración	Lugar de presentación
Positiva (resultado a ingresar)	La presentación de la declaración, lleve o no adheridas etiquetas identificativas, y el ingreso se podrán realizar en cualquier Entidad Colaboradora en la gestión recaudatoria (banco, caja de ahorros o cooperativa de crédito) sita en territorio español, incluidas las oficinas y filiales en el extranjero autorizadas por el Director del Departamento de Recaudación.
Cuota cero (negativa)	En estos casos la declaración se presentará en la Administración o Delegación en cuyo ámbito territorial se localizan los inmuebles, mediante entrega personal o por correo certificado.

6. Convenios para evitar la doble imposición

La tributación hasta aquí analizada es la establecida, con carácter general, en la legislación española. Si el contribuyente es residente en un país con el que España tiene suscrito Convenio para evitar la doble imposición, habrá que estar a lo que se disponga en él, ya que, en algunos casos, la tributación es inferior, y, en otros, las rentas, si concurren determinadas circunstancias, no pueden someterse a imposición en España. En estos casos en que las rentas no se gravan en España o se gravan a un tipo impositivo inferior, el contribuyente deberá justificar su residencia en el otro país que ha suscrito el Convenio, mediante un certificado de residencia emitido por las Autoridades fiscales de su país.

⊕ TIPOS DE RENTAS

Como norma general y, sin perjuicio de las peculiaridades que se contienen en los distintos convenios, el tratamiento que la mayoría de los mismos dan a los diferentes tipos de renta, es el siguiente:

● Beneficios empresariales

Los beneficios empresariales sólo pueden ser sometidos a imposición en el país de residencia del contribuyente, salvo que sean obtenidos a través de un establecimiento permanente, en cuyo caso se gravan en España.

● Actividades profesionales

Al igual que en el caso anterior, los Convenios atribuyen la potestad Tributaria para gravar estos rendimientos al país en que reside el contribuyente, con la misma excepción de que los obtenga mediante o a través de una base fija, en cuyo caso se gravan en España.

● Actividades artísticas y deportivas

En general, los rendimientos por actuaciones realizadas en territorio español se gravan en España. No obstante, existen peculiaridades en los diversos Convenios con respecto a este tipo de rentas.

● Rentas de la propiedad inmueble

Los Convenios suscritos por España atribuyen la potestad para gravar las rentas de los inmuebles

al Estado donde están situados los mismos. Por tanto, las rentas derivadas de bienes inmuebles situados en España son gravadas conforme a la Ley española.

● Dividendos, intereses y cánones

Se sigue el régimen de tributación compartida entre España y el Estado donde reside el contribuyente; por tanto, España tiene derecho de imposición sobre estos rendimientos, pero limitado al tipo impositivo señalado en el Convenio (Anexo II).

● Rendimientos del trabajo dependiente

Generalmente los rendimientos percibidos por un empleo ejercido en España se gravan por el Estado español, excepto si se dan conjuntamente tres circunstancias: que el no residente no permanezca en España más de 183 días durante el año fiscal considerado, que las remuneraciones se paguen por un empleador no residente y que estas remuneraciones no se soporten por un E.P. o una base fija que el empleador tenga en España.

● Consejeros

Las participaciones, dietas de asistencia y otras retribuciones similares que el contribuyente obtenga como consecuencia de ser miembro de un Consejo de Administración de una sociedad residente en España se someten a imposición por el Estado español.

● Pensiones

Las pensiones, entendidas como remuneraciones que tienen su causa en un empleo ejercido con anterioridad, tienen distinto tratamiento según sean públicas o privadas. Por pensión pública se entiende aquélla que es percibida por razón de un empleo público anterior. Es decir, aquélla que se recibe por razón de servicios prestados a un Estado, a una de sus subdivisiones políticas o a una entidad local. Por pensión privada se entiende cualquier otro tipo de pensión percibida por razón de un empleo privado anterior, en contraposición a lo que se ha identificado como empleo público.

- En las pensiones privadas, la mayor parte de los Convenios establecen el derecho de imposición exclusivo a favor del Estado de residencia del contribuyente.

- En las pensiones públicas, el derecho lo tiene el Estado de donde proceden las mismas, no el Estado de residencia, salvo en algunos Convenios, en los que, si se tiene la nacionalidad del Estado de residencia, la potestad tributaria corresponderá a éste.

● **Estudiantes**

Como norma general, las cantidades percibidas para gastos de manutención, estudios y formación están exentas, si proceden de fuentes situadas en el extranjero.

● **Ganancias patrimoniales**

Salvo en las ganancias derivadas de la enajenación de bienes inmuebles situados en territorio español, que se gravan en España, normalmente, la potestad tributaria corresponde al Estado de residencia.

7. Otros elementos personales

Además del contribuyente, en el ámbito de los no residentes tienen una especial importancia, entre otros, los siguientes elementos personales:

- El representante.
- Los responsables solidarios.
- El retenedor.

⊕ EL REPRESENTANTE

El contribuyente no residente tiene obligación de nombrar representante exclusivamente en los siguientes supuestos:

- Cuando opere mediante establecimiento permanente.
- Cuando realice prestaciones de servicios, asistencia técnica, obras de instalación o montaje derivadas de contratos de ingeniería y, en general, de actividades o explotaciones económicas en España sin mediación de establecimiento permanente.
- Cuando así lo requiera la Administración Tributaria.

No obstante, los contribuyentes podrán nombrar, de forma voluntaria, un representante para que les sirva de medio de comunicación con la Administración Tributaria.

Los representantes de los contribuyentes no residentes que operan en España por medio de establecimiento permanente responderán solidariamente del ingreso de las deudas tributarias correspondientes a los mismos.

⊕ EL RESPONSABLE SOLIDARIO

Serán responsables solidarios del ingreso de las deudas correspondientes a los rendimientos que haya satisfecho o a las rentas de los bienes o derechos cuyo depósito o gestión tenga encomendado, respectivamente:

- El **pagador** de los rendimientos devengados sin mediación de E.P.
- El **depositario** o gestor de los bienes o derechos no afectos a un E.P.

No obstante, la responsabilidad solidaria del pagador no existirá cuando resulte de aplicación la obligación de retener.

⊕ EL RETENEDOR

El retenedor está obligado a retener e ingresar el importe del impuesto del no residente.

● Sujetos obligados a retener

Están obligados a retener o ingresar a cuenta, respecto de las rentas sujetas al I.R.N.R. que satisfagan o abonen, entre otros:

- Las **entidades residentes** en España (también las entidades en régimen de atribución).
- Las **personas físicas residentes** en España que realicen **actividades económicas**.
- Los contribuyentes del I.R.N.R. **con E.P.**
- Los contribuyentes del I.R.N.R. **sin E.P.**, respecto de los rendimientos del trabajo que satisfagan.

● Rentas sujetas a retención

Con carácter general, están sujetas a retención las rentas sujetas al impuesto.

● Excepciones a la obligación de retener

No existe obligación de retener en relación, entre otras, con las siguientes rentas:

- Rentas exentas (véase el apartado específico de exenciones).
- Rentas exentas en virtud de Convenio para evitar la doble imposición.
- Rentas abonadas a contribuyentes por el I.R.N.R. sin E.P., cuando se acredite el pago del impuesto.

El contribuyente no residente tiene derecho a declarar y pagar su impuesto. Si se acredita esta circunstancia, no existirá obligación de retener.

• Ganancias patrimoniales. No obstante, sí existirá obligación de retener respecto de:

- Los premios derivados de la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias.
- Transmisión de bienes inmuebles situados en territorio español.
- Rentas derivadas de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de instituciones de inversión colectiva.

• Importe de la retención

La retención debe ser una cantidad equivalente a la deuda tributaria que se derive del propio Impuesto.

No obstante, el retenedor no deberá tener en cuenta los siguientes gastos o deducciones (que sí son aplicables al calcular el impuesto): los gastos de personal, aprovisionamiento y suministro en los casos de actividades económicas sin E.P., la cuota del Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes y la deducción por donativos.

• Obligación de declarar

El retenedor deberá presentar declaración y efectuar el ingreso correspondiente a través del modelo 216. Asimismo, está obligado a presentar un resumen anual, modelo 296.

8. Procedimiento especial para determinar las retenciones sobre las rentas del trabajo en caso de cambio de residencia

Se trata de un procedimiento voluntario que puede ser utilizado por los trabajadores por cuenta ajena, cuya finalidad es anticipar en las retenciones sobre los rendimientos del trabajo los efectos del cambio de residencia. Los pagadores han de ser residentes o con establecimiento permanente en España.

- ⊕ Los trabajadores por cuenta ajena que no sean contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pero que vayan a adquirir dicha condición como consecuencia de su **desplazamiento a territorio español** podrán comunicar a la Administración Tributaria dicha circunstancia, mediante el **modelo de comunicación 147**.

Para aplicar este procedimiento debe acreditarse la existencia de datos objetivos en la relación laboral que hagan previsible que, como consecuencia de la misma, se produzca una permanencia en territorio español superior a 183 días durante el año natural en que se produce el desplazamiento o, en su defecto, en el siguiente.

- ⊕ Asimismo, los trabajadores por cuenta ajena que, no siendo contribuyentes por el Impuesto

sobre la Renta de no Residentes, vayan a adquirir dicha condición como consecuencia de su **desplazamiento al extranjero** por su empleador, podrán comunicarlo a la Agencia Tributaria, mediante el **modelo de comunicación 247**.

Para utilizar este procedimiento se requiere acreditar la existencia de datos objetivos en la relación laboral que hagan previsible que, como consecuencia de la prestación del trabajo en otro país, la permanencia en el mismo sea superior a 183 días durante el año natural en que se produce el desplazamiento o, en su defecto, en el siguiente.

La utilización de este procedimiento no exonera al trabajador de acreditar su nueva residencia fiscal ante la Administración Tributaria.

A la vista de la comunicación 147, o 247, y de la documentación presentadas, la Agencia Tributaria expedirá a los trabajadores un documento acreditativo para su entrega al empleador, al objeto de que éste practique las retenciones, en el primer caso, conforme a la normativa del I.R.P.F. y, en el segundo, por el I.R.N.R., a partir de la fecha que se indique en el documento.

Anexo I. Países con convenio

UNIÓN EUROPEA		
País	Fecha	B.O.E
Alemania	05-12-1966	08-04-1968
Austria ⁽¹⁾	20-12-1966	06-01-1968
Bélgica ⁽¹⁰⁾	14-06-1995	04-07-2003
Checa, República	08-05-1980	14-07-1981
Dinamarca ⁽⁶⁾	03-07-1972	28-01-1974
Eslovaquia, República	08-05-1980	14-07-1981
Eslovenia	23-05-2001	28-06-2002
Finlandia ⁽²⁾	15-11-1967	11-12-1968
Francia	10-10-1995	12-06-1997
Grecia	04-12-2000	02-10-2002
Hungría	09-07-1984	24-11-1987
Irlanda ⁽³⁾	10-02-1994	27-12-1994
Italia ⁽³⁾	08-09-1977	22-12-1980
Lituania	22-07-2003	02-02-2004
Luxemburgo	03-06-1986	04-08-1987
Países Bajos	16-06-1971	16-10-1972
Polonia	15-11-1979	15-06-1982
Portugal ⁽³⁾	26-10-1993	07-11-1995
Reino Unido ⁽⁴⁾	21-10-1975	18-11-1976
Suecia	16-06-1976	22-01-1977

RESTO DE EUROPA		
País	Fecha	B.O.E
Bulgaria	06-03-1990	12-07-1991
Islandia	22-01-2002	18-10-2002
Noruega ⁽⁷⁾	06-10-1999	10-01-2001
Rumanía	24-05-1979	02-10-1980
Federación Rusa	16-12-1998	06-07-2000
Turquía ⁽³⁾	05-07-2002	19-01-2004
Antigua URSS ⁽⁵⁾	01-03-1985	22-09-1986
Suiza	26-04-1966	03-03-1967

ÁFRICA		
País	Fecha	B.O.E
Marruecos	10-07-1978	22-05-1985
Túnez	02-07-1982	03-03-1987

AMÉRICA		
País	Fecha	B.O.E
Argentina	21-07-1992	09-09-1994
Bolivia	30-06-1997	10-12-1998
Brasil ⁽³⁾⁽⁹⁾	14-11-1974	31-12-1975
Canadá	23-11-1976	06-02-1981
Chile	07-07-2003	02-02-2004
Cuba ⁽⁸⁾	03-02-1999	10-01-2001
Ecuador	20-05-1991	05-05-1993
Estados Unidos ⁽³⁾	22-02-1990	22-12-1990
México	24-07-1992	27-10-1994
Venezuela	08-04-2003	15-06-2004

ASIA		
País	Fecha	B.O.E
China	22-11-1990	25-06-1992
Corea ⁽³⁾	17-01-1994	15-12-1994
Filipinas ⁽³⁾	14-03-1989	15-12-1994
India	08-02-1993	07-02-1995
Indonesia	30-05-1995	14-01-2000
Israel	30-11-1999	10-01-2001
Japón ⁽³⁾	13-02-1974	02-12-1974
Tailandia ⁽³⁾	14-10-1997	09-10-1998

OCEANÍA		
País	Fecha	B.O.E
Australia ⁽³⁾	24-03-1992	29-12-1992

(1) Este Convenio está modificado en sus artículos 2, 11 y 24 por el Protocolo firmado el 24-02-1995, publicado en el B.O.E el 2 de octubre de 1995.

(2) Modificado mediante canje de notas de 27-4-90 (BOE de 28 de julio de 1992).

(3) No aplicable al Impuesto sobre el Patrimonio.

(4) Modificado mediante canje de notas de 13-12-1993 y 17-06-1994 (BOE de 25 de mayo de 1995).

(5) Aplicable a Ucrania, Bielorrusia, Moldavia, Georgia, Armenia, Azerbaiján, Kazajistán, Turkmenistán, Uzbekistán, Tadjikistán y Kirguizistán.

(6) Este convenio está modificado en sus artículos 2, 3, 9, 10, 14, 17, 19, 22, 24 y 25 y se ha suprimido el artículo 29 por el Protocolo firmado el 17-03-1999, publicado en el B.O.E. el 17-05-2000.

(7) Las disposiciones se aplican a partir de 01-01-2001 y desde esta fecha dejará de aplicarse el convenio firmado el 25-04-1963.

(8) Modificado mediante Canje de notas de 09-11-1999 y 30-12-1999 (B.O.E. 10-01-2001).

(9) Ver Resolución de 22-09-2003 (B.O.E. 02-10-2003) sobre interpretación de distintos puntos de dicho Convenio.

(10) Sus disposiciones se aplican a partir de 01-01-2004 y desde esta fecha dejará de aplicarse el Convenio firmado el 24-09-1970.

Anexo II. Tipos de gravamen en los convenios

País	Dividendos			Intereses	Cánones
	General	Matriz-filial			
		% Part. mínima	Tipo		
Alemania	15	25	10	10	5
Argentina	15	25	10	0/12,5	3/5/10/15
Australia	15	-	-	10	10
Austria	15	50	10	5	5
Bélgica	15	25	0	0/10	5
Bolivia	15	25	10	15	15/0
Brasil	15	-	-	10/15	10/15
Bulgaria	15	25	5	0	0
Canadá	15	-	-	15	10
República Checa	15	25	5	0	5
Chile	10	20	5	5/15	5/15
China	10	-	-	10	10
Corea	15	25	10	10	10
Cuba	15	25	5	10	5
Dinamarca	15	-	0 ⁽¹⁾	10	6
Ecuador	15	-	-	5/10	5/10
República Eslovaca	15	25	5	0	5
Eslovenia	15	25	5	5	5
Estados Unidos	15	25	10	10	5/8/10
Filipinas	15	10	10	10/15	10/15/20
Finlandia	15	25	10	10	5
Francia	15	10	0	10	0/5
Grecia	10	25	5	0/8	6
Hungría	15	25	5	0	0
India	15	-	-	15	10/20
Indonesia	15	25	10	10	10
Irlanda	15	25	0	0	5/8/10
Islandia	15	25	5	5	5
Israel	10	-	-	5/10	5/7
Italia	15	-	-	12	4/8
Japón	15	25	10	10	10
Lituania	15	25	5	0/10	5/10
Luxemburgo	15	25	10	10	10
Marruecos	15	25	10	10	5/10
México	15	25	5	10/15	10
Noruega	15	25	10	0/10	5
Países Bajos	15	25/50	5/10	10	6
Polonia	15	25	5	0	10
Portugal	15	25	10	15	5
Reino Unido	15	10	10	12	10
Rumanía	15	25	10	10	10
Federación Rusa	5/10/15 ⁽¹⁾	-	-	5	5
Antigua URSS	18	-	-	0	5
Suecia	15	50	10	15	10
Suiza	15	25	10	10	5
Tailandia	10	-	-	10/15	5/8/15
Túnez	15	50	5	5/10	10
Turquía	15	25	5	10/15	10
Venezuela	10	25	0	0/4,95/10	5

Datos en porcentaje

(1) Ver artículo 10 del Convenio.

Anexo III. Paraísos Fiscales⁽¹⁾

1. Principado de Andorra
2. Antillas Neerlandesas
3. Aruba
4. Emirato del Estado de Bahrein
5. Sultanato de Brunei
6. República de Chipre
7. Emiratos Árabes Unidos
8. Gibraltar
9. Hong-Kong
10. Anguilla
11. Antigua y Barbuda
12. Las Bahamas
13. Barbados
14. Bermuda
15. Islas Caimanes
16. Islas Cook
17. República de Dominica
18. Granada
19. Fiji
20. Islas de Guernesey y de Jersey
(Islas del Canal)
21. Jamaica
22. República de Malta
23. Islas Malvinas
24. Isla de Man
25. Islas Marianas
26. Mauricio
27. Montserrat
28. República de Naurú
29. Islas Salomón
30. San Vicente y las Granadinas
31. Santa Lucía
32. República de Trinidad y Tobago
33. Islas Turks y Caicos
34. República de Vanuatu
35. Islas Vírgenes Británicas
36. Islas Vírgenes de Estados Unidos de América
37. Reino Hachemita de Jordania
38. República Libanesa
39. República de Liberia
40. Principado de Liechtenstein
41. Gran Ducado de Luxemburgo,
por lo que respecta a las rentas
percibidas por las sociedades a que se refiere
el párrafo 1 del Protocolo anexo al Convenio,
para evitar la doble imposición,
del 3 de junio de 1986
42. Macao
43. Principado de Mónaco
44. Sultanato de Omán
45. República de Panamá
46. República de San Marino
47. República de Seychelles
48. República de Singapur

(1) Los países y territorios a que se refiere este Anexo que firmen con España un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o un Convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información dejarán de tener la consideración de paraísos fiscales en el momento en que dichos Convenios o acuerdos entren en vigor. (Artículo 2 del Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios considerados como paraísos fiscales, según redacción dada por el Artículo Segundo del Real Decreto 116/2003, de 31 de enero "B.O.E. del 1 de febrero de 2003").

- 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 (B.O.E. de 12 de marzo).
- Real Decreto 326/1999, de 26 de enero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (B.O.E. de 27 de febrero).
- Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios considerados como paraísos fiscales (B.O.E. de 13 de julio).
- Orden de 9 de diciembre de 1999 por la que se aprueban, en pesetas y en euros, el modelo 216 de declaración-documento de ingreso de retenciones e ingresos a cuenta efectuados respecto de determinadas rentas sujetas al Impuesto sobre la Renta de no Residentes obtenidas por contribuyentes de dicho impuesto sin establecimiento permanente y el resumen anual, modelo 296, de retenciones e ingresos a cuenta efectuados en relación con dichas rentas, así como ciertas disposiciones referentes a las cuentas de no residentes (B.O.E. de 16 de diciembre).
- Orden HAC/3626/2003, de 23 de diciembre, por la que se aprueban los modelos de declaración 210, 211, 212, 213 y 215 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que deben utilizarse para declarar las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, la retención practicada en la adquisición de bienes inmuebles a no residentes sin establecimiento permanente y el gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes, así como el modelo de declaración 214, declaración simplificada de no residentes de los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre la Renta de no Residentes; se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática por internet de dichas declaraciones y otras normas referentes a la tributación de no residentes (B.O.E. de 30 de diciembre).
- Orden de 21 de diciembre de 2000 por la que se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática por internet de las declaraciones correspondientes a los modelos 216 y 296, entre otros (B.O.E. de 28 de diciembre).
- Orden de 12 de julio de 2000 por la que se aprueba el modelo de solicitud del régimen opcional regulado en el artículo 33 de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y Normas Tributarias, para contribuyentes personas físicas residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea y se determinan el lugar, forma y plazo de presentación del mismo (B.O.E. de 14 de julio).
- Orden de 13 de abril de 2000 por la que se establece el procedimiento para hacer efectiva la práctica de retención al tipo que corresponda en cada caso, o la exclusión de retención, sobre los intereses y los dividendos obtenidos sin mediación de establecimiento permanente por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes derivados de la emisión de valores negociables a excepción de los intereses derivados de determinados valores de la Deuda Pública (B.O.E. de 18 de abril).
- Orden HAC/921/2002, de 24 de abril, por la que se aprueba el modelo 291 de declaración informativa en relación con los rendimientos de cuentas de no residentes obtenidos por contribuyentes, sin mediación de establecimiento permanente, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, así como los diseños físicos y lógicos para su presentación por soporte directamente legible por ordenador, y se establece el procedimiento para su presentación telemática por teleproceso (B.O.E. de 27 de abril).
- Orden HAC/117/2003, de 31 de enero, por la que se aprueban los modelos para comunicar a la Administración Tributaria el cambio de residencia a los efectos de la práctica de retenciones sobre los rendimientos del trabajo y se regula la forma, lugar y plazo para su presentación (B.O.E. de 1 de febrero).

(Junio 2004)



Agencia Tributaria

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA

DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA