

OpenCourseWare
Sistema Tributario Español

MÓDULO IV. Fiscalidad internacional

Lección 3.1. *El IRNR: estructura*

GUÍA DE ESTUDIO

Aitor Navarro Ibarrola

Tiempo estimado de lectura: 15 minutos

El IRNR: estructura

El Impuesto sobre la Renta de no Residentes grava las rentas obtenidas por no residentes de **fuentes española**, es decir, aquellas que presentan un punto de conexión con nuestro territorio. Su regulación se encuentra primordialmente en el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante, TRLIRNR).

Esta lección explica cómo está construido el impuesto y, sobre todo, cuál es el orden de análisis que permite determinar el tratamiento tributario de rentas obtenidas en España por un no residente.

1. Un impuesto de estructura remisiva

La primera idea que conviene fijar es que el régimen jurídico del IRNR no se entiende sin referencia al IRPF y al Impuesto sobre Sociedades, pues el TRLIRNR no contiene un sistema completo de definiciones. Las categorías de renta que emplea —rendimientos del trabajo, rendimientos de actividades económicas, dividendos, intereses, cánones, ganancias patrimoniales— se definen en la normativa del IRPF y, en su caso, del Impuesto sobre Sociedades. El art. 13.3 TRLIRNR dispone que, para la calificación de los distintos conceptos de renta, se atenderá a lo dispuesto en ese artículo y, en su defecto, a los criterios establecidos en la Ley del IRPF.

La misma dependencia se proyecta sobre la cuantificación de la base imponible:

Modalidad	Norma de referencia para la base imponible
Rentas obtenidas mediante establecimiento permanente	Régimen general del Impuesto sobre Sociedades (art. 18 TRLIRNR)
Rentas obtenidas sin establecimiento permanente	Normas del IRPF, con carácter general, si bien con restricciones significativas en gastos deducibles (art. 24 TRLIRNR)

2. El punto de partida: quién es residente

Dado que los impuestos personales sobre la renta se aplican a los residentes, el IRNR solo puede definirse por exclusión. Son contribuyentes del impuesto las personas físicas que no lo sean del IRPF y las entidades que no sean residentes conforme a la LIS, de ahí que sea imprescindible recordar los criterios de residencia del IRPF y del IS.

Personas físicas (art. 9 LIRPF). Se considera residente en territorio español a quien cumpla cualquiera de estos criterios:

- **Permanencia física:** más de 183 días durante el año natural en territorio español.
- **Conexión económica:** que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.
- **Conexión personal y familiar:** se presume, salvo prueba en contrario, la residencia cuando residan habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquel.

Entidades (art. 8 LIS). Se consideran residentes las que cumplan cualquiera de los siguientes requisitos: haberse constituido conforme a las leyes españolas, tener su domicilio social en territorio español o tener en él su sede de dirección efectiva.

3. Las dos modalidades del impuesto

Cuando un no residente obtiene renta en España, el tratamiento difiere radicalmente según exista o no establecimiento permanente:

Sin establecimiento permanente. Cada tipo de renta se grava de forma separada por cada devengo, total o parcial, conforme a la regla de conexión que le corresponda según su naturaleza, normalmente sobre importe bruto y mediante retención.

Con establecimiento permanente. El establecimiento actúa como **polo de atracción** que agrupa toda la actividad desarrollada en España por este lugar fijo de negocios, pues toda su renta se verá gravada por el IRNR, y la tributación se aproxima a la de una sociedad residente: base imponible determinada conforme al Impuesto sobre Sociedades, sobre renta neta y por períodos impositivos.

4. Rentas obtenidas sin establecimiento permanente

Determinar el tratamiento de una renta obtenida sin establecimiento permanente exige completar cuatro pasos sucesivos.

4.1. Determinar si la renta es de fuente española (art. 13)

El art. 13 TRLIRNR es la pieza central del impuesto, pues es la norma que define la potestad tributaria sobre rentas consideradas de fuente española. El legislador configura esta lista tratando de reflejar un vínculo efectivo entre la renta y España, que varía según el tipo de renta. Este precepto contiene un catálogo de reglas de conexión ordenadas letra a letra, de manera que calificar la renta de manera correcta –determinar si nos encontramos ante rentas del trabajo, dividendos, intereses...– reviste mucha importancia para conocer el criterio aplicable.

Conviene detenerse en dos ejemplos que ilustran lo distintos que pueden ser los criterios.

Rendimientos del trabajo, art. 13.1.c). La regla general exige que el trabajo se haya prestado personalmente en territorio español, y ello con independencia de que el pagador sea o no

residente. El criterio es puramente físico, pues lo que conecta la renta con España es el lugar donde se desarrolla la actividad.

Rendimientos del capital mobiliario, art. 13.1.f). Aquí la conexión viene dada, típicamente, porque la entidad que los paga reside en España. El criterio es personal, no físico: lo que conecta la renta con España es la residencia de quien la satisface.

Esta tabla refleja el resto de categorías de renta y criterios de conexión:

Letra del art. 13.1	Categoría de renta	Criterio de conexión
a)	Actividades económicas mediante EP	Existencia del establecimiento permanente
b)	Actividades económicas sin EP	Actividad realizada o servicio utilizado en España
c)	Rendimientos del trabajo	Actividad personal desarrollada en España
d)	Pensiones y prestaciones por empleo anterior	Empleo prestado en España o pagador residente
e)	Retribuciones de administradores	Residencia de la entidad
f)	Capital mobiliario (dividendos, intereses, cánones)	Residencia del pagador o (para intereses y cánones) utilización en España
g) y h)	Capital inmobiliario y rentas imputadas	Ubicación del inmueble en España
i)	Ganancias patrimoniales	Ubicación del bien o residencia del emisor

4.3. Comprobar si la renta está exenta (art. 14)

Una vez confirmado que la renta es de fuente española, debe comprobarse si está exenta acudiendo al listado del art. 14 TRLIRNR. Aunque un convenio de doble imposición permita a España gravar como Estado de la fuente, la ley española puede decidir unilateralmente no gravar una determinada renta. El convenio limita la potestad tributaria; no la crea ni obliga a ejercerla.

Buena parte de las exenciones del art. 14 responden a la lógica del Derecho de la Unión Europea, sea porque transponen directivas que eliminan la imposición en la fuente dentro del

mercado interior, sea porque evitan un trato discriminatorio contrario a las libertades fundamentales. Así ocurre con la exención de los rendimientos del ahorro obtenidos por residentes en la Unión o en el Espacio Económico Europeo con efectivo intercambio de información [art. 14.1.c)], la exención matriz-filial [art. 14.1.h)] y la exención de cánones entre sociedades asociadas [art. 14.1.m)].

4.4. Determinar la base imponible y el tipo de gravamen

Si la renta es de fuente española y no está exenta, se determina la base imponible y se aplica el tipo correspondiente.

La regla general en la modalidad sin establecimiento permanente es la tributación sobre el importe íntegro, con una deducción de gastos muy limitada (art. 24 TRLIRNR). En concreto, los únicos gastos admitidos se refiere a casos de prestaciones de servicios, asistencia técnica, obras de instalación o montaje derivados de contratos de ingeniería y, en general, de actividades o explotaciones económicas realizadas en España, donde se admiten gastos de personal, de aprovisionamiento de materiales incorporados a las obras o trabajos y de suministros, en las condiciones determinadas en el reglamento del IRNR.

No obstante, los residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo con efectivo intercambio de información pueden deducir los gastos previstos en la Ley del IRPF o en la del Impuesto sobre Sociedades, siempre que acrediten su vínculo económico directo e indisoluble con la actividad desarrollada en España (art. 24.6 TRLIRNR).

En cuanto a los tipos, el art. 25 TRLIRNR establece que el tipo general será del 24% y un tipo del 19% general aplicable a residentes en países del Espacio Económico Europeo, así como un tipo del 19% para dividendos, intereses y ganancias patrimoniales, entre otros.

El impuesto se exige normalmente mediante el mecanismo de retención liberatoria, en que el pagador retiene e ingresa, y el no residente no debe hacer nada más, pues queda dispensado de presentar declaración por las rentas sobre las que se practicó la retención. Conviene, eso sí, solicitar prueba del pago, porque será el justificante necesario para obtener, en su caso, la deducción por doble imposición en el Estado de residencia.

5. Rentas obtenidas mediante establecimiento permanente

Cuando el no residente opera a través de un establecimiento permanente, se grava el resultado de la actividad empresarial llevada a cabo por éste, sobre renta neta y por períodos impositivos, con arreglo a los arts. 15 a 23 TRLIRNR.

5.1. Cuándo existe establecimiento permanente

El art. 13.1.a) TRLIRNR contiene la definición interna. Se entiende que una persona o entidad opera mediante establecimiento permanente en España cuando, por cualquier título,

disponga en él de forma continuada o habitual de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole en los que realice toda o parte de su actividad, o cuando actúe por medio de un agente autorizado para contratar en su nombre y por su cuenta que ejerza esos poderes con habitualidad.

El precepto añade además una lista ejemplificativa: sedes de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, almacenes, tiendas, minas, pozos de petróleo o gas, canteras, explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias, cualquier lugar de exploración o extracción de recursos naturales y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses.

5.2. Qué rentas se imputan al establecimiento

Conforme al art. 15.1 TRLIRNR, el contribuyente tributa por la totalidad de la renta imputable al establecimiento, cualquiera que sea el lugar de su obtención. El establecimiento actúa, por tanto, como centro de imputación con vocación de gravamen por renta mundial, no limitada al territorio español. El art. 16 precisa que componen esa renta los rendimientos de las actividades económicas desarrolladas por el establecimiento, los rendimientos derivados de los elementos patrimoniales afectos y las ganancias y pérdidas patrimoniales de esos mismos elementos. Se consideran afectos los vinculados funcionalmente al desarrollo de la actividad.

Si un mismo contribuyente dispone de varios centros de actividad en España, el art. 17 los considera establecimientos permanentes distintos cuando realicen actividades claramente diferenciadas y su gestión se lleve de modo separado. Cada uno tendrá denominación y número de identificación fiscal propios, y no cabe compensar rentas entre ellos.

5.3. La determinación de la base imponible

La base imponible se determina conforme al régimen general del Impuesto sobre Sociedades (art. 18.1 TRLIRNR), incluida la compensación de bases imponibles negativas. Sobre ese régimen se superponen tres especialidades, todas dirigidas a evitar que el establecimiento erosione su base mediante apuntes internos con la casa central:

- No son deducibles los pagos que el establecimiento realice a la casa central o a otros establecimientos de la misma empresa en concepto de cánones, intereses, comisiones, servicios de asistencia técnica o uso o cesión de bienes o derechos. La excepción son los intereses satisfechos por los establecimientos permanentes de bancos extranjeros a su casa central para el desarrollo de su actividad.
- Sí es deducible la parte razonable de los gastos de dirección y generales de administración imputados por la casa central, siempre que consten reflejados en los estados contables del establecimiento y se justifiquen mediante memoria informativa con los importes, criterios y módulos de reparto, que deberán ser racionales y continuados.

- No es imputable en ningún caso el coste de los capitales propios de la entidad afectos al establecimiento.

Las operaciones con la casa central, con otros establecimientos permanentes y con entidades vinculadas se valoran a valor de mercado, conforme a las reglas de operaciones vinculadas del art. 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

5.4. Tipo de gravamen y la imposición complementaria

A la base imponible se le aplica el tipo que corresponda conforme a la normativa del Impuesto sobre Sociedades, esto es, el tipo general del 25% o el que proceda según el régimen de la entidad (art. 19.1 TRLIRNR). El establecimiento permanente tributa, por tanto, igual que una sociedad residente.

A ello se añade una figura propia del IRNR: la imposición complementaria del art. 19.2, también denominado *branch profits tax*. Cuando el establecimiento permanente de una entidad no residente transfiere rentas al extranjero, se exige un gravamen adicional del 19% sobre las cuantías transferidas.

El art. 19.3 exceptúa de la imposición complementaria dos supuestos de gran alcance práctico, que en conjunto la dejan reducida a un ámbito residual:

Supuesto	Condición
Entidades residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea	Salvo que se trate de una jurisdicción no cooperativa
Entidades residentes en un Estado con convenio de doble imposición con España	Reciprocidad

5.5. Período impositivo, declaración y obligaciones formales

Elemento	Régimen
Período impositivo (art. 20)	El ejercicio económico declarado por el establecimiento, sin exceder de doce meses; a falta de declaración, el año natural
Conclusión anticipada (art. 20)	Cese de actividad, desafectación de la inversión, traslado de la actividad al extranjero, transmisión del establecimiento, traslado de residencia de la casa central o fallecimiento del titular
Devengo (art. 20)	El último día del período impositivo

Elemento	Régimen
Declaración (art. 21)	En la misma forma, lugar y plazos que los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades
Obligaciones contables (art. 22)	Contabilidad separada referida a las operaciones que realice y a los elementos patrimoniales afectos
Pagos a cuenta (art. 23)	Sujeto al régimen de retenciones del Impuesto sobre Sociedades y obligado a efectuar pagos fraccionados

5.6. Dos modalidades especiales

Establecimientos que no cierran un ciclo mercantil completo (art. 18.3). Cuando las operaciones realizadas en España no generan por sí mismas ingresos, porque el ciclo lo cierra la casa central u otro establecimiento sin contraprestación alguna, los ingresos y gastos se valoran a valor de mercado. Subsidiariamente, la base imponible se determina aplicando al total de gastos el porcentaje que fije el Ministerio, añadiendo los ingresos accesorios y las ganancias patrimoniales.

Obras, actividades estacionales y exploración de recursos naturales (art. 18.4). Los establecimientos cuya actividad consista en obras de construcción, instalación o montaje de duración superior a seis meses, en actividades de temporada o estacionales o en la exploración de recursos naturales tributan, por regla general, conforme a las normas de las rentas obtenidas sin establecimiento permanente, con las reglas de devengo y declaración propias de aquéllas, y quedan dispensados de las obligaciones contables generales. No obstante, el contribuyente puede optar por el régimen general del establecimiento permanente.

6. El límite del convenio

Todo lo anterior describe el régimen del IRNR y es por tanto ley interna. Pero si el perceptor reside en un Estado con el que España tiene suscrito un convenio para evitar la doble imposición, es posible que el convenio limite el gravamen que se derive del IRNR. En tal caso se aplica el límite convenido, y no el tipo interno.

7. Esquema de conjunto

El análisis completo puede resumirse en la siguiente secuencia:

1. **¿Es residente?** Si lo es, se aplican el IRPF o el Impuesto sobre Sociedades, y no el IRNR.

2. **¿Actúa mediante establecimiento permanente?** Si es así, régimen de los arts. 15 a 23: renta neta, tipo del Impuesto sobre Sociedades e imposición complementaria, previa comprobación de que también lo es conforme al art. 5 del convenio aplicable. Si no, análisis renta a renta según los pasos siguientes.
3. **¿Cómo se califica la renta?** Con las definiciones del IRPF o del Impuesto sobre Sociedades.
4. **¿Es de fuente española?** Art. 13 TRLIRNR, según la letra que corresponda a esa categoría.
5. **¿Está exenta?** Art. 14 TRLIRNR.
6. **¿Qué base y qué tipo?** Arts. 24 y 25 TRLIRNR, normalmente con retención liberatoria.
7. **¿Hay convenio que limite el gravamen?** Si lo hay, prevalece su límite sobre el tipo interno.

Ejemplo

Una persona física residente fiscal en Shanghái posee 2.000 acciones de una sociedad cotizada española que reparte un dividendo de 1,50 euros por acción. Percibe, por tanto, 3.000 euros brutos. Determine la tributación en España.

Calificación. Se trata de un rendimiento del capital mobiliario: un dividendo derivado de la participación en fondos propios de una entidad, conforme a las definiciones de la Ley del IRPF.

Fuente española. Sí, pues el dividendo lo satisface una entidad residente en España, que es el criterio de conexión del art. 13.1.f).1.º TRLIRNR.

Exención. No procede. Las exenciones del art. 14 relativas a dividendos exigen residencia en la Unión Europea o en el Espacio Económico Europeo, y la perceptora reside en China.

Base y tipo internos. Importe íntegro de 3.000 euros, sin deducción de gastos, al tipo del 19% del art. 25.1.f) TRLIRNR: 570 euros.

Límite del convenio. Existe CDI entre España y China. Su art. 10 limita el gravamen en la fuente al 10% del importe bruto con carácter general, y al 5% si el beneficiario efectivo es una sociedad con al menos el 25% del capital, lo que no es el caso. Como la perceptora es beneficiaria efectiva y residente en China, España solo puede gravar hasta el 10%: 300 euros.

Resultado. La retención efectiva en España es de 300 euros, no de 570. China, como Estado de residencia, corregirá la doble imposición restante.