

MÓDULO IV. El Impuesto sobre la Renta de no Residentes

GUÍA DE ESTUDIO

Tiempo de lectura: 2 horas

I. Introducción al sistema de Convenios de doble imposición.....	2 -
1. El ejercicio del poder tributario por los Estados y la doble imposición	2 -
2. Los Convenios y su funcionamiento	4 -
3. La estructura tipo del Modelo de Convenio de la OCDE.....	8 -
4. Tributación exclusiva y compartida.....	9 -
5. El método de aplicación de un CDI.....	10 -
6. Los métodos de corrección de la doble imposición	17 -
II. El Impuesto sobre la renta de no residentes	19 -
1. Contribuyentes del IRNR	21 -
2. La condición de residente en un estado con CDI y/o en un estado miembro de la Unión Europea.....	22 -
3. Sujeción al IRNR de rentas obtenidas sin establecimiento permanente	25 -
3.1. Rendimientos del trabajo y asimilados	26 -
3.2. Rendimientos de actividades económicas sin establecimiento permanente... -	31 -
3.3. Rendimientos del capital inmobiliario y rentas imputadas	34 -
3.4. Dividendos y otros rendimientos de la participación en fondos propios ..	37 -

3.5. Intereses y otros rendimientos por la cesión a terceros de capitales propios . -	38 -
3.6. Cánones	39 -
3.7. Ganancias patrimoniales	40 -
3.8. Recapitulación: contribuyente del IRNR residente en la UE y/o en un estado con CDI.....	42 -
4. El gravamen de rentas obtenidas mediante establecimiento permanente	44 -
4.1. El concepto instrumental de “establecimiento permanente”	44 -
4.2. La tributación del establecimiento permanente: base imponible y tipo de gravamen.....	47 -
5. El régimen opcional para no residentes en estados de la UE.....	50 -
6. El gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes	51 -
7. Devengo, gestión del impuesto y responsabilidad	53 -

I. Introducción al sistema de Convenios de doble imposición

1. El ejercicio del poder tributario por los Estados y la doble imposición

Elena Marcos, profesora de universidad residente en Málaga, viaja a Italia a impartir una conferencia y recibe por ello una remuneración. Daniel Pérez, estudiante de la Universidad Carlos III y residente en Móstoles, viaja a Estados Unidos y allí obtiene una beca para cursar un máster en una universidad privada. Construcciones Atlántica, S.A., una empresa española con sede en Huelva, crea una filial en Marruecos para fabricar y vender allí sus productos. Y Tejidos del Norte, S.L., otra empresa española, exporta mercancía a clientes portugueses sin abrir oficina alguna en Portugal. Las cuatro operaciones descritas tendrán consecuencias en los sistemas tributarios de España y, a la vez, en los de Italia, Estados Unidos, Marruecos o Portugal:

España, como Estado de la residencia, podrá someter a tributación las rentas obtenidas por Elena, por Daniel y por las dos sociedades, porque, si son residentes en España, tanto las reglas del IRPF como las del Impuesto sobre Sociedades (IS) los sujetan a gravamen por su renta mundial, esto es, por toda su renta con independencia del lugar donde ésta se haya generado.

Ahora bien, al mismo tiempo, los Estados de la fuente mencionados (Italia, Estados Unidos, Marruecos o Portugal) tienen también sus propios sistemas tributarios y, si así lo deciden, pueden gravar la renta originada o con fuente en su territorio: la remuneración de la conferencia, la beca, los beneficios de la filial marroquí o las ventas

portuguesas. Lo hacen porque son Estados de la *fente* (source), es decir, lugares en los que se ha originado una renta.

Es evidente que si ambos Estados, el de la residencia y el de la fuente, gravaran la totalidad de la renta obtenida en estas operaciones, el contribuyente acabaría soportando una carga fiscal desproporcionada sobre esa misma renta. A medio plazo, optaría por quedarse en su país y evitar toda movilidad internacional, porque esa doble imposición haría que salir no resultara rentable. Esa situación, de menor movilidad, sería perjudicial para las economías de todos los estados implicados.

A la superposición de dos soberanías fiscales (dos estados) sobre la misma renta, y el mismo contribuyente, se la denomina doble imposición *jurídica* internacional. Debe recordarse la diferencia con la doble imposición *económica*, que se produce cuando una misma renta tributa dos veces en sede de dos contribuyentes distintos: el ejemplo clásico es el beneficio que primero tributa en la sociedad por el IS y, al repartirse como dividendo, vuelve a tributar en el socio por el IRPF. La doble imposición *jurídica*, en cambio, recae sobre el mismo contribuyente, por la misma renta y por un impuesto de naturaleza análoga, pero exigido por dos Estados distintos.

Los Convenios de doble imposición (CDI) son la herramienta de la que se dotan la mayor parte de los estados para atajar la doble imposición jurídica internacional.

Debe insistirse en una idea: la red de CDIs surge porque hay un amplio acuerdo en que la situación de inmovilidad internacional es peor para todos los Estados implicados, porque todos ganan cuando sus residentes y empresas invierten o desarrollan actividades en el exterior, y también cuando reciben actividad procedente de residentes de otros Estados, sea a través de la inversión extranjera directa o de la indirecta.

De forma muy simplificada, la llamada “inversión extranjera directa” tiene lugar cuando el no residente opera de manera estable en el territorio, por ejemplo, mediante un *establecimiento permanente* (EP), que como se verá es un término que se refiere a una forma intensa de presencia económica. La inversión extranjera indirecta se produce cuando el no residente obtiene rentas de fuente española sin presencia física estable: dividendos, intereses, cánones o ganancias patrimoniales, es decir, sin EP.

El intercambio de bienes, personas e inversiones es, en términos agregados, beneficioso para todos los países: para el Estado de la residencia, que percibe una renta que no se habría generado si la persona o la empresa se hubiera quedado en su casa; y para el Estado de la fuente, que recibe inversión o actividad adicional. La globalización, con todos sus problemas, ha hecho posible la mayor reducción de la pobreza de la historia de la humanidad.

Que la doble imposición desincentiva la inversión no es, desde luego, una idea reciente. Como ya se expuso en el primer módulo, y conviene recordar aquí, hace más de un siglo, en 1921, la Sociedad de Naciones encargó un estudio a cuatro economistas cuyo

informe, publicado en 1923, sentó las bases de un sistema de cooperación internacional fundado, lógicamente, en el multilateralismo. Simplificando mucho, ahí se encuentra la idea que más tarde daría lugar a la red de CDIs que compone eso que solemos llamar *fiscalidad internacional*. Esos CDIs, seguramente hoy más de cuatro mil en vigor en todo el mundo, siguen de forma mayoritaria el modelo de la OCDE.

Son tratados internacionales, CDIs bilaterales que corrigen o mitigan la doble imposición en los impuestos sobre la renta que cubren (en el caso de España, normalmente el IRPF, el IS y el IRNR). En paralelo, todos los países de nuestro entorno, con los que España mantiene relaciones comerciales, disponen de reglas internas específicas para gravar las rentas que tengan su fuente en su territorio. Eso es exactamente lo que hace en España el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR).

Por tanto, eso que se denomina *fiscalidad internacional* no es más que la combinación de dos cuerpos normativos: la red de CDIs y la normativa puramente interna que cada país aplica a las transacciones realizadas en su territorio por no residentes. La finalidad central de los CDIs es, obviamente, minimizar o eliminar la doble imposición. Pero, junto a ese objetivo, los CDIs persiguen también evitar su uso abusivo.

En la última década, distintas iniciativas han pretendido reformular el sistema de fiscalidad internacional, los CDIs y las normas nacionales aplicables a contextos internacionales, porque, propiamente, no existe un sistema tributario internacional unificado. La iniciativa más relevante ya ha sido mencionada en el módulo I, y es el llamado Marco Inclusivo sobre BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*, esto es, erosión de bases imponibles y traslado de beneficios), que ya ha contribuido a que se lleven a cabo cambios legislativos internos y de la Unión Europea. Persigue, por un lado, poner coto a cierta planificación fiscal que, aun siendo legal, aprovecha las diferencias entre sistemas para minimizar la tributación efectiva; y, por otro, adaptar la fiscalidad internacional a un mundo cada vez más digitalizado.

2. Los Convenios y su funcionamiento

A principios del siglo XX, los países económicamente más avanzados desarrollaron sus propios sistemas tributarios sobre la renta. Lo hicieron no solo para financiar las grandes guerras, sino también para compensar la reducción mundial de los aranceles, que fue una de las claves de la globalización. El desarrollo de esos sistemas puso de manifiesto la necesidad de mitigar la doble imposición que se produce en la imposición sobre la renta.

Hace más de un siglo, en 1921, como ya se ha adelantado, la Sociedad de Naciones encargó a cuatro economistas (Bruins, Einaudi, Seligman y Stamp) un estudio sobre la doble imposición. El informe, publicado en 1923, puso sobre la mesa las bases de un sistema de cooperación internacional basado en reglas comparables, aunque no

idénticas. Este fue el germen del desarrollo de la red de CDIs que componen lo que hoy llamamos fiscalidad internacional.

La idea inicial era que los distintos países negociaran entre sí, pero a partir de un marco común que todos pudieran entender; que hablaran, por así decirlo, el mismo idioma tributario pese a tener culturas jurídicas diferentes. Esos modelos tenían por objeto evitar la doble imposición limitando el ejercicio del poder tributario por parte de los Estados. Esta idea es central y conviene fijarla desde el principio: los CDIs no atribuyen ni crean poder tributario; únicamente limitan el ejercicio del que los Estados ya tienen, derivado de su soberanía y de su marco constitucional.

Aunque en el siglo XIX había algunas experiencias de CDIs bilaterales (suele citarse el CDI Austria-Hungría / Prusia de 21 de junio de 1899) tras la Segunda Guerra Mundial se inició la mayor iniciativa internacional en la materia, que culminó con la adopción, en el seno de lo que hoy es la OCDE, del llamado *Modelo de Convenio para evitar la doble imposición* (CM OCDE o MC OCDE).

Este modelo, que la mayor parte de los países de renta alta, como España, utilizan como plantilla para negociar sus tratados bilaterales, es con diferencia el más extendido en la actualidad. Junto a él existe el Modelo de CDI de las Naciones Unidas (Modelo ONU), concebido para las relaciones entre países desarrollados y países en desarrollo, que reparte la potestad tributaria de forma algo más favorable al Estado de la fuente. En este curso introductorio el foco estará sobre todo en el modelo de la OCDE, por ser el habitualmente seguido en los CDIs firmados por España.

Conviene recordar la naturaleza jurídica de los CDIs y su efecto sobre el Derecho interno. Los CDIs son tratados internacionales y, como tales, se integran en el ordenamiento español conforme al art. 96.1 de la Constitución (CE), que dispone que los tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, forman parte del ordenamiento interno. El art. 96.1 CE añade que sus disposiciones solo pueden derogarse, modificarse o suspenderse en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho internacional.

Por eso, en nuestro sistema jurídico, en caso de contradicción entre el CDI y una norma interna, el CDI desplaza a la ley interna en su ámbito de aplicación, sin derogarla. El CDI no crea potestades tributarias, eso lo hace siempre la ley interna, pero condiciona su aplicación en la práctica. La potestad de gravar nace siempre de la ley interna española (la Ley del IRPF, la del Impuesto sobre Sociedades o la del IRNR, según el caso). El CDI se limita a repartir potestad entre los dos Estados firmantes: quién puede gravar, en qué medida y con qué límites.

De esa manera, si en una determinada transacción el CDI atribuye la tributación en exclusiva al otro Estado, España no podrá sujetar la transacción a gravamen, por mucho que su norma interna (el IRNR) así lo prevea. Esa imposibilidad de sujetar a gravamen

la transacción no procede de que el CDI "cree" nada, sino de que restringe el alcance de la norma española.

1. Ejemplo

Una persona física residente fiscal en México posee una participación minoritaria (del 2 %) en una sociedad anónima residente en España. La sociedad reparte dividendos. ¿Puede España gravarlos y en qué medida?

Por un lado, el art. 13.1.f).1.º del TRLIRNR considera obtenidos en territorio español los dividendos distribuidos por sociedades residentes en España. Esos dividendos quedan sujetos al IRNR, y el art. 25.1.f).1.º del TRLIRNR fija para ellos un tipo de gravamen del 19 %. Por tanto, por la vía exclusivamente interna, la respuesta inicial es que sí: España gravaría el dividendo al 19 %, mediante retención no liberatoria (*withholding tax*).

Ahora bien, en este caso hay un CDI entre España y México, cuyo art. 10.1 permite gravar los dividendos en el Estado de residencia del beneficiario (México). Sin embargo, su art. 10.2 mantiene una potestad limitada en favor del Estado de la fuente: dichos dividendos pueden someterse también a imposición en el Estado Contratante en que resida la sociedad que paga los dividendos y según la legislación de ese Estado Contratante, pero si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del 10 por ciento del importe bruto de los dividendos. Además, el mismo art. 10.2 del CDI prevé una exención (0 %) en la fuente cuando el beneficiario efectivo es una sociedad con participación de al menos el 10 % o un fondo de pensiones.

En nuestro caso, estamos ante una persona física con un 2 %, de modo que no encaja en esos supuestos y le corresponde el límite general del 10 %. Eso significa que en España ese dividendo estaría gravado, pero al tipo del 10 %, no del 19 %.

Posteriormente México, como estado de la residencia, estaría obligado a corregir la doble imposición internamente (mediante exención o deducción en la cuota del impuesto correspondiente, esto es, el equivalente al IRPF español).

2.1. El Modelo de Convenio de la OCDE: los Comentarios y el *soft law*

En un curso introductorio al sistema tributario español tiene sentido dedicar atención preferente al Modelo de la OCDE, porque en la actualidad los CDIs firmados por España siguen fundamentalmente ese modelo, aunque algunos se remitan a versiones antiguas. Para entender la lógica de la fiscalidad internacional hay que familiarizarse cuanto antes con ese modelo, disponible en línea, y, muy en particular, con su estructura, porque a partir de ella puede construirse un esquema de cómo se aplica un CDI.

Ahora bien, el CM OCDE no es Derecho positivo: es un texto modelo, una plantilla. Lo que vincula a España no es el Modelo, sino cada CDI bilateral concreto, una vez ratificado y publicado en el *Boletín Oficial del Estado*. El Modelo cumple, sin embargo, dos funciones esenciales. Primera, una función de armonización: como casi todos los CDIs reproducen su articulado, basta con conocer el Modelo para orientarse en cualquier CDI real. Segunda, una función de interpretación: el CM OCDE va acompañado de unos extensos Comentarios, elaborados por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, que explican el sentido de cada artículo¹.

Los Comentarios tampoco tienen un valor jurídico directo; no son normas, ni forman parte del CDI, ni han sido ratificados por los parlamentos nacionales; son, en la terminología habitual, *soft law*: instrumentos que no son jurídicamente vinculantes pero que, de hecho, orientan poderosamente la conducta de administraciones y tribunales. Ahora bien, su influencia es evidente por el consenso técnico que representan.

2.2. Las reglas de interpretación de los Convenios

Un CDI es, ante todo, un tratado internacional, de modo que su interpretación se rige en primer lugar por las reglas generales sobre interpretación de los tratados contenidas en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969 (CVDT), de la que España es parte.

El art. 31 CVDT enuncia la regla general: un tratado debe interpretarse de buena fe, conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a sus términos, en su contexto y teniendo en cuenta su objeto y fin. Junto al texto, integran el contexto los acuerdos y protocolos suscritos con ocasión del CDI, así como la práctica ulterior de las partes. El art. 32 CVDT admite acudir a medios complementarios de interpretación, entre ellos los trabajos preparatorios y las circunstancias de la celebración, para confirmar el sentido obtenido conforme al art. 31 o para determinarlo cuando aquel resulte ambiguo u oscuro o conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable. Y el art. 33 CVDT se ocupa de los tratados autenticados en varios idiomas, situación habitual en los CDIs, estableciendo que el texto hace igualmente fe en cada idioma y que los términos se presumen con idéntico sentido en todas las versiones.

A estas reglas generales se superpone una regla especial propia de los CDIs: el art. 3.2 del CM OCDE. Conforme a él, cualquier término no definido en el CDI tendrá, salvo que del contexto se infiera otra cosa, el significado que en ese momento le atribuya el

¹ Una versión traducida al castellano puede encontrarse aquí:

https://www.oecd.org/content/dam/oecd/es/publications/reports/2017/12/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_g1g8769b/765324dd-es.pdf

Derecho interno del Estado que aplica el CDI, prevaleciendo el sentido que tenga en su legislación fiscal sobre el que tenga en otras ramas del ordenamiento. Esta remisión al Derecho interno es la fuente de buena parte de los problemas prácticos, porque abre la puerta a que cada Estado entienda el mismo término de manera distinta.

De ahí surgen los conflictos de calificación: situaciones en que los dos Estados, aplicando cada uno su propio Derecho interno por la vía del art. 3.2, califican de modo diferente una misma renta y aplican, en consecuencia, arts. distintos del CDI. El resultado puede ser tanto una doble imposición no corregida como una doble no imposición.

3. La estructura tipo del Modelo de Convenio de la OCDE

Conocer la arquitectura del Modelo es la herramienta más útil para orientarse en cualquier CDI real, porque casi todos reproducen el mismo orden de capítulos y de artículos.

Tomando como base la versión más actualizada, el MC OCDE se organiza en siete capítulos, que se encuentran en los CDI basados en este modelo:

El Capítulo I (arts. 1 y 2) delimita el ámbito de aplicación. El art. 1 fija el ámbito subjetivo (el CDI se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados) y el art. 2, el ámbito objetivo (los impuestos comprendidos).

El Capítulo II (arts. 3 a 5) contiene las definiciones: definiciones generales (art. 3), el concepto de residente y las reglas de desempate o *tie-breaker rules* (art. 4) y el concepto de establecimiento permanente (art. 5).

El Capítulo III (arts. 6 a 21) es el epicentro del CDI: las reglas de reparto de la potestad tributaria sobre las distintas categorías de renta.

El Capítulo IV (art. 22) hace lo propio con la imposición sobre el patrimonio

El Capítulo V (arts. 23A y 23B) establece los métodos para eliminar la doble imposición: el método de exención (23A) y el método de imputación o crédito (23B)

El Capítulo VI (arts. 24 a 30) recoge las disposiciones especiales: no discriminación (art. 24), procedimiento amistoso (art. 25), intercambio de información (art. 26), asistencia en la recaudación (art. 27), miembros de misiones diplomáticas y de oficinas consulares (art. 28), extensión territorial (art. 30) y, desde 2017, dentro del art. 29, sobre el derecho a los beneficios del convenio, una cláusula general antiabuso conocida como *test del propósito principal* o PPT.

Por último, el Capítulo VII (arts. 31 y 32) contiene las disposiciones finales sobre entrada en vigor y denuncia.

Dentro del Capítulo III, las reglas de reparto siguen el siguiente orden:

Art. 6. Rentas de bienes inmuebles

Art. 7. Beneficios empresariales

Art. 8. Navegación marítima y aérea

Art. 9. Empresas asociadas

Art. 10. Dividendos

Art. 11. Intereses

Art. 12. Cánones

Art. 13. Ganancias de capital

Art. 14. [Suprimido]

Art. 15. Sueldos, salarios y otras remuneraciones similares

Art. 16. Honorarios de consejeros

Art. 17. Artistas y deportistas

Art. 18. Pensiones

Art. 19. Función pública

Art. 20. Estudiantes

Art. 21. Otras rentas

El art. 14, sobre servicios profesionales independientes, fue suprimido en el año 2000 y sus rentas se reconducen hoy al art. 7.

El sentido de toda esta estructura es que, una vez calificada una renta, sabremos en qué artículo buscar la regla de reparto aplicable; y, una vez localizada, sabremos si la potestad corresponde en exclusiva a un Estado o si es compartida, lo que a su vez determinará si hay que acudir al Capítulo V para corregir la doble imposición.

4. Tributación exclusiva y compartida

El mecanismo técnico que emplean los CDIs para limitar el ejercicio del poder tributario por parte de los estados firmantes se reduce, en esencia, a dos grandes fórmulas: tributación exclusiva y compartida.

En la tributación exclusiva, el CDI atribuye el derecho a gravar a uno solo de los dos Estados y, correlativamente, obliga al otro a abstenerse por completo. El indicio textual típico de que estamos ante tributación exclusiva es la expresión *solo pueden someterse*

a imposición en un Estado. Cuando una renta tributa en exclusiva, no hay doble imposición y, por tanto, no hace falta acudir a los métodos de corrección.

Son típicamente supuestos de tributación exclusiva, por ejemplo, los beneficios empresariales obtenidos sin establecimiento permanente, que solo pueden gravarse en el Estado de residencia de la empresa (art. 7 en el CM OCDE); las pensiones privadas, que en el Modelo solo se gravan en el Estado de residencia del perceptor (art. 18 CM OCDE); o las remuneraciones por funciones públicas, atribuidas con carácter general en exclusiva al Estado pagador (art. 19 CM OCDE).

En la tributación compartida, en cambio, el CDI permite que ambos Estados graven la misma renta, si bien casi siempre limita la potestad del Estado de la fuente a un tipo máximo. El indicio textual típico es la expresión pueden someterse a imposición también en el Estado de la fuente. Cuando se limita, se establece que el impuesto así exigido no podrá exceder de un determinado porcentaje. Por ejemplo, en el caso de los intereses (art. 11 CM OCDE), “el impuesto así exigido no podrá exceder del 10 por ciento del importe bruto de los intereses”.

Cuando la tributación es compartida sí se produce doble imposición, y corresponde al Estado de residencia eliminarla o atenuarla mediante el método de exención o el de imputación. Son supuestos paradigmáticos de tributación compartida con límite en la fuente los dividendos (art. 10 CM OCDE) y los intereses (art. 11 CM OCDE).

2. Ejemplos

Tejidos del Norte, S.L., con residencia en Huelva, exporta a Portugal sin tener allí ningún establecimiento permanente. Sus beneficios solo pueden gravarse en España (art. 7 CDI aplicable): tributación exclusiva, sin doble imposición.

Inversiones Cibeles, S.A., con residencia en Valencia, percibe dividendos de una sociedad portuguesa. Portugal podrá retener en la fuente hasta el límite convenido y España gravará también el dividendo corrigiendo después la doble imposición: tributación compartida.

Marta Liébana, residente en España, cobra una pensión privada de una entidad francesa. Esa pensión, conforme al art. 18 del Modelo, solo puede gravarse en España: de nuevo tributación exclusiva en residencia. El régimen difiere para las pensiones públicas (art. 19 CDI aplicable), que como regla se gravan en el Estado pagador. Por tanto, la conclusión de tributación exclusiva en España depende de que se trate efectivamente de una pensión privada por empleo anterior en el sector privado, y no de una pensión pública.

5. El método de aplicación de un CDI

La aplicación de un CDI no es intuitiva, por lo que conviene fijar un orden de pasos y seguirlo siempre igual.

La secuencia de forma simplificada es la siguiente: primero se califica, esto es, se determina ante qué tipo de renta nos encontramos (rendimiento del trabajo, dividendo, beneficio empresarial, ganancia patrimonial, etc.), porque de esa calificación depende la regla de reparto aplicable.

Segundo, se comprueba que el CDI resulta aplicable al caso, verificando que concurren los presupuestos de aplicación: que exista un convenio entre los Estados implicados, que el contribuyente sea residente a efectos del CDI y que la renta y los impuestos queden dentro de su ámbito.

Tercero, se localiza la regla de reparto correspondiente a esa renta y se determina qué Estado puede gravarla y con qué límite en su caso: si la potestad tributaria corresponde en exclusiva a un Estado o si la tributación es compartida entre ambos.

Finalmente, si la tributación es compartida, el Estado de residencia corrige la doble imposición aplicando el método previsto en el CDI, ya sea la exención o la imputación.

1) Calificación del tipo de renta

El primer problema que plantea la aplicación de un CDI es determinar a qué categoría pertenece la renta obtenida. Esta operación de calificación no se hace en abstracto: cada Estado parte aplica inicialmente su propio derecho interno para determinar la naturaleza de la renta y solo después acude al CDI.

El CM OCDE no establece, con carácter general, un sistema de calificación autónomo; lo que hace es fijar categorías convencionales (arts. 6 a 21) cuya interpretación debe realizarse, en principio, conforme al Derecho interno del Estado que aplica el CDI, por la vía del art. 3.2 CM OCDE.

Los conflictos de calificación surgen cuando los dos Estados califican de manera diferente una misma renta.

3. Ejemplo

Ramón Quiroga, residente en España, es socio de una *partnership* británica de la que percibe rendimientos. España puede calificar a esa entidad como sociedad opaca y entender que Ramón percibe un dividendo (art. 10 CDI), mientras que el Reino Unido la trata como entidad transparente y considera que Ramón percibe directamente beneficios empresariales (art. 7 CDI). El resultado puede ser tanto una doble imposición como una doble no imposición, según los casos.

Otro ejemplo frecuente afecta a los cánones. Una renta que España califica como rendimiento del capital mobiliario derivado de la cesión de un derecho de imagen puede ser calificada por el Estado de la fuente como renta empresarial. La calificación determina qué art. del CDI resulta aplicable y, por tanto, qué Estado tiene potestad tributaria y con qué límites. De ahí que este primer paso, en apariencia sencillo, condicione todo el análisis posterior.

2) Verificar que el CDI es aplicable: arts. 1 y 2 del CM OCDE

Una vez calificada la renta, debe comprobarse que el CDI resulta efectivamente aplicable. Esto exige dos verificaciones, una subjetiva y otra objetiva.

Ámbito subjetivo (art. 1).

El CDI se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes.

La noción de residente remite al art. 4, que la define por referencia al Derecho interno de cada Estado y que, para los casos de doble residencia, establece las reglas de desempate o *tie-breaker rules*, aplicables sucesivamente: vivienda permanente a disposición del contribuyente; en su defecto, centro de intereses vitales; después, lugar donde viva habitualmente; luego, nacionalidad; y, si nada de ello resuelve, acuerdo amistoso entre las administraciones. Si el contribuyente no es residente en ninguno de los dos Estados, el CDI no le resulta aplicable, aunque la renta tenga su fuente en uno de ellos.

Ámbito objetivo (art. 2).

El CDI solo se aplica a los impuestos expresamente incluidos en él. En los CDIs suscritos por España, el listado del lado español comprende habitualmente el IRPF, el IS y el IRNR, y el equivalente en el otro Estado. Si el impuesto aplicable no figura en ese listado, el CDI no opera respecto de él.

4. Ejemplo

Yusuf El Amrani, residente fiscal en Marruecos, obtiene rentas de fuente española. Habrá que acudir al CDI hispano-marroquí y comprobar que Yusuf cumple el art. 4 del CDI y que el impuesto español aplicable está incluido en su art. 2.

Si Yusuf tuviera doble residencia, porque tanto España como Marruecos lo consideran residente, habría que aplicar las reglas de desempate del art. 4 para fijar cuál de los dos Estados tiene, a efectos del CDI, la condición de Estado de residencia.

3) Determinar las limitaciones aplicables según el tipo de renta: arts. 6 a 21 del CM OCDE

El siguiente paso es localizar la regla de reparto correspondiente a la renta que previamente se ha calificado para determinar qué Estado puede gravarla y con qué límite: si la potestad tributaria corresponde en exclusiva a un Estado o si la tributación es compartida entre ambos.

Las reglas de reparto son el núcleo técnico de todo convenio. Su función no es crear gravámenes, sino repartir entre los dos Estados la potestad de gravar cada categoría de renta. Conviene retener desde el principio una idea que evita muchos errores: el convenio nunca obliga a un Estado a gravar, ni le atribuye una potestad que su Derecho interno no le reconozca. El convenio solo limita o excluye potestades que ya existen. Es el llamado efecto negativo de los convenios: si el CDI permite a España gravar una renta al 10 por ciento, pero la ley española la declara exenta, la renta no tributa en España. El convenio fija un techo, no un suelo.

Las reglas de reparto emplean dos técnicas, y el propio lenguaje del Modelo permite distinguirlas. Cuando el precepto dice que una renta "solo puede someterse a imposición" en un Estado, la tributación es exclusiva: el otro Estado pierde toda potestad y la doble imposición se evita en origen.

Cuando el precepto dice que la renta "puede someterse a imposición" en el Estado de la fuente, la tributación es compartida: la fuente conserva su potestad, con o sin límite porcentual, y el Estado de residencia, que grava la renta mundial de sus residentes, debe corregir la doble imposición conforme a los arts. 23A o 23B CM OCDE. En la práctica conviene leer con atención los términos empleados, si la norma dice "solo puede" o "puede".

Dentro de la tributación compartida, el Modelo gradúa el gravamen en la fuente según la vinculación de la renta con el territorio. Las rentas inmobiliarias y los beneficios de un establecimiento permanente pueden gravarse en la fuente sin límite, porque su conexión con el territorio es máxima. Los dividendos y los intereses pueden gravarse en la fuente, pero solo hasta un porcentaje del importe bruto. Los cánones, las ganancias sobre bienes muebles y las rentas no mencionadas tributan, en el Modelo, solo en residencia.

De forma resumida y con ejemplos, el reparto es típicamente el siguiente:

- **Rentas inmobiliarias (art. 6).** Las rentas de los bienes inmuebles pueden gravarse en el Estado donde el inmueble está situado, sin límite alguno. Es la manifestación más antigua y menos discutida del principio de tributación en la fuente: el inmueble forma parte del territorio y su rendimiento nace de él. El Estado de residencia del propietario también gravará la renta, pero deberá eliminar la doble imposición.

5. Ejemplo

João Barreiro, residente en Portugal, tiene arrendado un apartamento en Salamanca por 12.000 euros anuales. España grava esa renta conforme a su normativa del IRNR, sin que el convenio le imponga techo alguno. Portugal la gravará también y corregirá la doble imposición.

- **Beneficios empresariales (art. 7).** Los beneficios de una empresa solo pueden gravarse en su Estado de residencia, salvo que la empresa opere en el otro Estado mediante un establecimiento permanente. En ese caso, el Estado de la fuente puede gravar, sin límite, los beneficios imputables al establecimiento. El EP funciona como un umbral de presencia económica: por debajo, la actividad transfronteriza tributa solo en residencia; por encima, la fuente adquiere plena potestad. La regla tiene sentido: solo una implantación duradera supone participar de verdad en la economía del otro Estado.

6. Ejemplo

Construcciones Atlántica, S.A., residente en España, ejecuta en Marruecos una obra durante veinte meses, con oficina de proyecto, maquinaria y personal desplazado. En el CDI, una obra se califica de EP si dura más de doce meses (art. 5.2), aunque muchos convenios reducen ese plazo y siempre hay que comprobar el texto concreto. Superado el umbral, Marruecos puede gravar los beneficios de la obra. Si la misma sociedad se limitara a vender materiales a clientes marroquíes desde España, sin presencia estable, tributaría solo en España, por mucho que facturase.

- **Dividendos (art. 10).** Los dividendos pueden gravarse en el Estado de residencia del socio y también en el Estado de la fuente, pero en este último solo hasta un porcentaje del importe bruto. El Modelo fija dos límites: uno reducido para las sociedades con participación significativa en la pagadora y otro general para el resto de los casos. El convenio no atribuye nada al Estado de la fuente, que ya podía gravar conforme a su ley interna: le recorta la potestad hasta el límite pactado.

7. Ejemplo

Inversiones Cibeles, S.A., residente en España, posee el 4 por ciento de una sociedad portuguesa, que le reparte un dividendo de 100.000 euros. El Convenio entre España y Portugal de 26 de octubre de 1993 limita el gravamen en la fuente al 15 por ciento, con un límite reducido del 10 por ciento para participaciones cualificadas que aquí no se

alcanza. Portugal retiene 15.000 euros. España integrará el dividendo íntegro en la base imponible de Cibeles y corregirá la doble imposición.

- **Intereses (art. 11).** El esquema es el mismo que en los dividendos: tributación compartida con límite en la fuente, que el Modelo fija en el 10 por ciento del importe bruto. La práctica convencional española no es uniforme. Muchos convenios conservan la retención en la fuente, con porcentajes variables. Los más recientes tienden a suprimirla: los convenios con Alemania y con el Reino Unido atribuyen la potestad sobre los intereses en exclusiva al Estado de residencia.
- **Cánones (art. 12).** El Modelo atribuye la potestad sobre los cánones en exclusiva al Estado de residencia del beneficiario efectivo, sin retención en la fuente. España, sin embargo, ha formulado una reserva a este precepto, recogida en los Comentarios al Modelo, para conservar el derecho a gravar los cánones en la fuente. La razón es económica: España es un país tradicionalmente importador de tecnología y, por tanto, pagador neto de cánones; la tributación exclusiva en residencia le haría perder recaudación. En coherencia con esa reserva, buena parte de los convenios españoles conservan una retención limitada en la fuente, normalmente entre el 5 y el 10 por ciento, en línea con el Modelo de la ONU. Los convenios más recientes, como los citados con Alemania y Reino Unido, se alinean ya con el Modelo OCDE. Esto evidencia que el Modelo es una referencia interpretativa, de manera que el análisis concreto de los problemas o controversias solo puede hacerse a través del CDI específico.
- **Ganancias patrimoniales (art. 13).** El criterio de reparto sigue al bien transmitido. Las ganancias derivadas de inmuebles pueden gravarse en el Estado donde el inmueble está situado, en coherencia con el art. 6. La misma regla se aplica a la venta de acciones cuyo valor procede principalmente de inmuebles situados en el otro Estado: así se impide que la interposición de una sociedad convierta la venta de un inmueble en la venta de unas acciones y desactive el gravamen en la fuente. Las demás ganancias, y en particular las derivadas de acciones ordinarias, solo pueden gravarse en el Estado de residencia del transmitente. Ejemplo: Ingrid Halvorsen, residente en Noruega, vende con plusvalía acciones de una sociedad española cotizada. España no puede gravar la ganancia. Si el activo principal de esa sociedad fueran edificios situados en España, la ganancia sí podría tributar aquí.
- **Rentas del trabajo dependiente. Sueldos, salarios y otras remuneraciones similares, art. 15).** El punto de partida es que el salario puede gravarse en el Estado

donde el trabajo se realiza físicamente. Aplicado sin matices, este criterio obligaría a tributar en el extranjero por cualquier desplazamiento breve, con costes de gestión desproporcionados.

Por eso el art. 15.2 devuelve la potestad exclusiva al Estado de residencia del trabajador cuando se cumplen tres condiciones a la vez: que el trabajador no permanezca en el Estado de actividad más de 183 días en cualquier período de doce meses; que el empleador que paga no resida en ese Estado; y que la remuneración no la soporte un establecimiento permanente del empleador situado en él. Las tres condiciones responden a la misma lógica: si la estancia es corta y el salario no se deduce en el Estado de actividad, ese Estado no pierde base imponible y puede renunciar al gravamen.

8. Ejemplo

Elena Marcos, residente en España, imparte un curso de tres semanas en Milán, pagado por su universidad española, que no tiene EP en Italia. Se cumplen las tres condiciones y la retribución tributa solo en España. Si una universidad italiana la contratara para un semestre completo, fallaría en todo caso la segunda condición, pues el pagador sería un empleador residente en Italia (y también la primera, si la estancia superase los 183 días), de modo que Italia podría gravar la parte del salario correspondiente al trabajo realizado en su territorio.

De forma resumida y para finalizar esta visión general, debe hacerse referencia a dos reglas singulares: los artistas y deportistas (art. 17 CM OCDE) pueden ser gravados sin límite en el Estado donde actúan, aunque no tengan EP y aunque la renta se cobre a través de una sociedad: su extrema movilidad haría ilusorio cualquier otro criterio. Y las rentas no mencionadas expresamente en el convenio (art. 21 CM OCDE) solo pueden gravarse en el Estado de residencia. Es la cláusula de cierre del sistema y tiene como finalidad que ninguna renta quede sin regla de reparto.

4) Corrección de la doble imposición: arts. 23A y 23B del CM OCDE

Cuando el convenio permite gravar la misma renta a los dos Estados, el contribuyente sufre una doble imposición. El convenio impone al Estado de residencia la obligación de eliminarla. El Modelo ofrece dos métodos para hacerlo.

El primero es el método de exención (art. 23A). El Estado de residencia renuncia a gravar la renta que ya gravó el Estado de la fuente. Es la solución más sencilla: cada renta tributa una sola vez, en la fuente.

El segundo es el método de imputación o crédito (art. 23B). El Estado de residencia grava toda la renta, también la extranjera, y luego deduce de la cuota el impuesto pagado en la fuente. La deducción tiene un tope: la cuota que el propio Estado de residencia habría exigido sobre esa renta extranjera. El tope evita que el Estado de residencia devuelva impuestos cobrados por otro país.

España aplica los dos métodos. Como se ha visto en otros lugares, el IRPF utiliza la imputación (art. 80 de la LIRPF). El Impuesto sobre Sociedades utiliza la imputación como regla general (art. 31 LIS) y la exención en dos casos: los dividendos y plusvalías de participaciones (art. 21) y rentas obtenidas mediante establecimiento permanente en el extranjero (art. 22).

9. Ejemplos

Textiles Guadiana, S.A., residente en España, posee el 3 por ciento de una sociedad portuguesa. Recibe de ella un dividendo de 100.000 euros. El CDI España y Portugal permite a Portugal retener hasta el 15 por ciento. Portugal retiene 15.000 euros. Como la participación no llega al 5 por ciento, no se aplica la exención del art. 21 LIS. Se aplica la imputación del art. 31. Guadiana integra en su base imponible los 100.000 euros íntegros. La cuota correspondiente a esa renta, al tipo del 25 por ciento, es de 25.000 euros. Guadiana deduce el impuesto portugués, 15.000 euros, porque es inferior a la cuota española. Paga en España 10.000 euros. En total soporta 25.000 euros, lo mismo que si el dividendo fuera español.

Muebles Bidasoa, S.L., residente en España, cobra intereses de un préstamo concedido a una empresa brasileña. El impuesto pagado en Brasil asciende a 20.000 euros. La cuota española sobre esos intereses es de 15.000 euros. El art. 31 de la LIS solo permite deducir la menor de las dos cantidades: 15.000 euros. Los 5.000 euros restantes no se deducen en España. Aquí opera el tope de la imputación ordinaria: España elimina la doble imposición solo hasta donde llega su propio impuesto.

6. Los métodos de corrección de la doble imposición

El Capítulo V del Modelo ofrece a los Estados dos grandes métodos para que el Estado de residencia elimine o atenúe la doble imposición. La elección entre uno y otro la hace cada Estado en sus CDIs y en su normativa interna, y tiene consecuencias económicas relevantes.

6.1. El método de exención (art. 23A)

Con el método de exención, el Estado de residencia renuncia a gravar la renta que ya ha tributado en el Estado de la fuente: la renta, sencillamente, no se integra en la base

imponible. Presenta dos variantes. En la exención íntegra, la renta extranjera se ignora por completo, también a efectos de calcular el tipo aplicable al resto de la renta. En la exención con progresividad, la renta extranjera tampoco tributa, pero se computa para determinar el tipo medio que se aplicará a la renta que sí tributa en el Estado de residencia; es la variante que recoge el art. 23A del Modelo y resulta especialmente relevante en impuestos progresivos como el IRPF.

10. Ejemplo

Pablo Iturralde, residente en España, obtiene 40.000 euros de renta de fuente española y 20.000 euros de una renta extranjera exenta por CDI, y que el impuesto se calcula con una escala simplificada en la que la renta hasta 40.000 euros tributa al 25% de tipo medio y la renta entre 40.000 y 60.000 al 35%. Si se aplicara la exención íntegra, Pablo pagaría el 25% sobre 40.000, es decir, 10.000 euros. Con exención con progresividad, primero se calcula el tipo medio que correspondería a la renta total de 60.000 euros (la cuota correspondiente a 60.000 euros sería de 17.000 euros, esto es, un tipo medio del 28,33 %), y ese tipo medio se aplica solo a los 40.000 euros que sí tributan, lo que arroja una cuota de 11.333 euros. La renta extranjera no tributa, pero ha servido para situar al contribuyente en un tramo superior, preservando así la progresividad del impuesto.

6.2. El método de imputación o crédito (art. 23B)

Con el método de imputación o crédito, el Estado de residencia integra la renta extranjera en la base imponible y aplica su propio impuesto, pero permite deducir de la cuota el impuesto ya satisfecho en el Estado de la fuente. También aquí hay dos variantes. En la imputación íntegra, se deduce todo el impuesto pagado en el extranjero, sin límite. En la imputación ordinaria (la que recoge el art. 23B del Modelo y la que sigue el Derecho español), la deducción tiene un tope: no puede superar la parte del impuesto del Estado de residencia que corresponda a esa renta extranjera. Con ello, si el impuesto de la fuente es más alto que el de residencia, el exceso no se recupera.

El art. 80 de la Ley del IRPF aplica precisamente la imputación ordinaria: permite deducir de la cuota la menor de dos cantidades, a saber, el impuesto efectivamente satisfecho en el extranjero o el resultado de aplicar el tipo medio efectivo del IRPF a la parte de base liquidable gravada en el extranjero. El art. 31 de la Ley del IS contiene una regla equivalente para la doble imposición jurídica internacional en sede de sociedades.

11. Ejemplo

Lucía Ferrán Bosch, residente en España, percibe 10.000 euros de intereses de una cuenta bancaria en Portugal. El CDI hispano-portugués limita la retención portuguesa al 15%, de modo que Portugal retiene 1.500 euros. España integra esos intereses en la base del ahorro del IRPF y les aplica, por ejemplo, un tipo del 19%, lo que arroja una cuota española de 1.900 euros. Por la vía del art. 80 de la Ley del IRPF, Lucía deduce de esa cuota los 1.500 euros retenidos en Portugal y paga en España solo la diferencia, 400 euros. El resultado es que la carga total es del 19 % (1.500 euros para Portugal y 400 para España): la doble imposición ha quedado corregida.

Modifiquemos el dato para ver el límite del método ordinario. Si Portugal hubiera retenido al 25% (2.500 euros) y el tipo español siguiera siendo del 19% (1.900 euros), España solo permitiría deducir hasta 1.900 euros (el impuesto que esa renta genera en España), de modo que los 600 euros de exceso de tributación portuguesa **no** serían recuperables en España. Aquí se aprecia con nitidez la diferencia entre imputación íntegra e imputación ordinaria: con la primera Lucía habría recuperado los 2.500 euros; con la ordinaria, solo 1.900.

6.3. Relación con el IRPF y el IS

Conviene no perder de vista que los mecanismos convencionales de corrección de la doble imposición necesitan siempre un punto de apoyo en el Derecho interno de cada Estado.

En España, esos puntos de apoyo son el art. 80 de la LIRPF (deducción por doble imposición internacional en el IRPF); el art. 31 de la LIS (deducción por doble imposición jurídica internacional); y el art. 22 de la misma LIS (exención de determinadas rentas obtenidas en el extranjero, en particular a través de EP).

El CDI opera sobre esas normas internas: las condiciona, las limita y, en su caso, las refuerza, pero no las sustituye. Es esa interacción entre el plano convencional y el plano interno la que hace que la aplicación práctica de los CDIs exija el manejo simultáneo de ambos cuerpos normativos.

Si el no residente es residente en un estado con el que España tiene firmado un CDI, es imprescindible examinar siempre primero el Convenio, porque en la práctica limitará o excluirá del todo la potestad que la ley interna pretendía ejercer. Pero cuando, aplicado el CDI, resulte que España conserva potestad para gravar, el *cómo* se grava, base, tipo, deducciones, lo determina la ley interna: el IRPF, el IS o el IRNR, según el caso. CDI y norma interna no son alternativas, sino dos niveles que operan de forma sucesiva y coordinada.

II. El Impuesto sobre la renta de no residentes

El Impuesto sobre la Renta de no Residentes, regulado en la actualidad 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 (TRLIRNR), es la herramienta con la que cuenta España para gravar las rentas obtenidas por no residentes que tienen fuente española, es decir, algún punto de conexión con nuestro territorio.

Hasta 1998, las reglas aplicables a los no residentes se contenían en los propios impuestos sobre la renta, bajo la denominación de tributación por obligación "real", técnica que todavía hoy emplean los impuestos patrimoniales (véase, por ejemplo, el art. 7 de la LISD). La primera regulación unitaria del impuesto se estableció en la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y Normas Tributarias.

Ahora bien, que el IRNR tenga desde entonces una ley propia no significa que sea un impuesto autónomo en sentido pleno. Su estructura no se entiende sin referencia constante al IRPF y al IS, porque el TRLIRNR no contiene un sistema completo de definiciones: los conceptos de renta que utiliza (rendimientos del trabajo, rendimientos de actividades económicas, dividendos, intereses, cánones, ganancias patrimoniales) se definen en la normativa del IRPF y, en su caso, del IS. El propio texto refundido lo reconoce expresamente. El art. 13.3 del TRLIRNR dispone que, para la calificación de los distintos conceptos de renta, se atenderá a lo dispuesto en ese art. y, en su defecto, a los criterios establecidos en la normativa del IRPF.

La misma dependencia se proyecta sobre la cuantificación: cuando el no residente opera mediante establecimiento permanente, la base imponible se determina con arreglo a las normas del régimen general del IS (art. 18 del TRLIRNR), mientras que, si obtiene rentas sin establecimiento permanente, la base imponible se calcula, con carácter general, conforme a las normas del IRPF (art. 24 del TRLIRNR). El IRNR es, por tanto, un impuesto de estructura esencialmente remisiva: aporta los puntos de conexión y las reglas específicas de tributación de los no residentes, pero descansa sobre las categorías y definiciones construidas en los dos grandes impuestos sobre la renta.

Esta dependencia conceptual explica el método de análisis de toda operación internacional desde la perspectiva española. El primer paso es calificar la renta con arreglo a la normativa interna, esto es, con las definiciones del IRPF o del IS a las que remite el TRLIRNR. Solo una vez calificada la renta puede determinarse si es de fuente española conforme al art. 13 del TRLIRNR y cuál es su tratamiento. En paralelo, y como ya se ha expuesto, debe comprobarse si el no residente perceptor de la renta reside en un Estado que tenga suscrito un CDI con España o si, además, reside en un Estado miembro de la Unión Europea, pues en tal caso el régimen interno cede o se modula ante el convenio y el Derecho de la Unión Europea.

1. Contribuyentes del IRNR

El concepto de contribuyente del IRNR se construye de forma negativa, a partir del concepto de contribuyente de los arts. 8 y 9 de la LIRPF, y del 8 de la LIS que ya se han examinado. Por tanto, serán contribuyentes del IRNR las personas físicas que no lo sean en el IRPF y las personas jurídicas o entes sin personalidad jurídica mencionadas en el art. 7 de la LIS que no sean residentes en territorio español conforme al art. 8 de la LIS.

En este punto, debe tenerse en cuenta que en los CDI que siguen el modelo OCDE la definición de quién es residente en un Estado se remite a la legislación interna de cada país. Esto significa que, si los dos estados han establecido criterios distintos, ambos pueden terminar considerando residente a la misma persona.

En estos casos, los CDIs establecen, con carácter general, diferentes criterios de desempate (*tie breakers*), que pretenden evitar que, a los efectos del CDI, una persona sea considerada residente de los dos Estados.

En el caso de las personas físicas 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 en cada Estado debe acreditarse mediante certificado expedido por la administración tributaria competente. Es importante resaltar que la residencia a efectos tributarios se rige por la normativa específica en materia tributaria, esto es, en la imposición sobre la renta, IRPF e IS. Por tanto, una persona puede estar en posesión del correspondiente permiso de residencia, a efectos administrativos, y sin embargo no serlo a efectos fiscales.

En el caso de las personas jurídicas, los CDIs que siguen el modelo de la OCDE suelen establecer como regla de desempate el lugar de sede de dirección efectiva de la entidad (conocido como *place of effective management*, POEM), si bien desde la actualización de 2017 el Modelo remite la solución de estos conflictos al acuerdo amistoso entre las autoridades competentes.

2. La condición de residente en un estado con CDI y/o en un estado miembro de la Unión Europea

La sujeción a gravamen en España del no residente dependerá del estado del que sea residente, de si tiene o no firmado CDI con España o de si, además, es un país miembro de la Unión Europea.

El TRLIRNR establece un régimen de tributación aplicable con carácter general a todos los no residentes, pero, como ya se ha adelantado, ese régimen se modula sustancialmente en la práctica en función de dos variables que definen el estatuto del no residente a efectos fiscales en España: de un lado, la existencia de un CDI para evitar la doble imposición suscrito entre España y el Estado de residencia del contribuyente, que puede reducir los tipos de retención, limitar las rentas sometidas a gravamen en la fuente o atribuir la potestad tributaria exclusivamente al Estado de residencia. De otro lado, la condición de residente en un Estado miembro de la Unión Europea, que abre el acceso a un conjunto de beneficios específicos, entre ellos, determinadas exenciones previstas en el art. 14 TRLIRNR y la posibilidad de optar por el régimen especial del art. 46 TRLIRNR.

Por ello, en la práctica, la tributación final efectiva del no residente variará sustancialmente en función de su Estado de residencia, configurando así un estatuto diferenciado que responde a los compromisos internacionales y supranacionales asumidos por España en el marco de un sistema fiscal abierto a la integración económica internacional.

El régimen general del IRNR parte de un principio elemental, que es la tributación real o de fuente. España grava las rentas que se entienden obtenidas en territorio español conforme a los puntos de conexión del art. 13 TRLIRNR, con independencia de la nacionalidad o residencia del perceptor. La tributación se articula de forma diferente según el contribuyente opere o no mediante establecimiento permanente. Cuando existe establecimiento permanente, el no residente tributa por la renta neta imputable al mismo conforme a reglas próximas a las del Impuesto sobre Sociedades, según los arts. 16 a 23 TRLIRNR. Cuando no media establecimiento permanente, la tributación se produce operación por operación, sobre la renta bruta y mediante tipos fijos, conforme a los arts. 24 a 26 TRLIRNR.

Este régimen interno presenta un rasgo que resulta decisivo para entender por qué la pertenencia a la Unión Europea adquiere relevancia. La tributación sobre renta bruta, sin posibilidad de deducir los gastos vinculados a la obtención del ingreso, puede generar una carga efectiva superior a la que soportaría un residente en idéntica situación económica, que tributa sobre renta neta y con arreglo a una escala progresiva. Es precisamente esta asimetría la que el Derecho de la Unión Europea ha venido a corregir.

Adicionalmente, cuando el Estado de residencia del contribuyente ha suscrito con España un CDI para evitar la doble imposición, ya sabemos que el régimen interno cede ante las reglas convencionales, como se confirma en el art. 4 TRLIRNR. El CDI actúa como norma de limitación la potestad tributaria entre el Estado de la fuente y el Estado de residencia, siguiendo en la práctica totalidad de los casos la estructura del Modelo de CDI de la OCDE.

La aplicación de los beneficios convencionales exige acreditar la residencia fiscal en el otro Estado mediante el certificado correspondiente, exigencia sobre la que el Tribunal Supremo ha precisado que la validez del certificado de residencia expedido por las autoridades del otro Estado a los efectos del CDI debe presumirse, sin que la Administración española pueda prescindir de su contenido (STS de 12 de junio de 2023, ECLI:ES:TS:2023:2735, reiterada entre otras por la STS de 15 de julio de 2025 (ECLI:ES:TS:2025:3498).

La pertenencia del Estado de residencia a la Unión Europea, o al Espacio Económico Europeo en las condiciones señaladas, introduce una modulación que no deriva de un acuerdo bilateral, sino del Derecho originario de la Unión y, en particular, de las libertades fundamentales del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, especialmente la libre circulación de capitales del art. 63 y la libertad de establecimiento del art. 49. El Tribunal de Justicia ha declarado de forma reiterada que, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, estos deben ejercerla respetando el Derecho de la Unión, lo que proscribire todo trato discriminatorio del no residente comunitario que se encuentre en una situación objetivamente comparable a la del residente.

Este estatuto del no residente comunitario se refleja en el propio texto legal. El art. 14 TRLIRNR recoge un catálogo de exenciones de las que se benefician de modo señalado estos contribuyentes, entre ellas la exención de los intereses y ganancias patrimoniales [art. 14.1.c) TRLIRNR]. El art. 24.6 TRLIRNR, en la redacción dada para acomodar la doctrina comunitaria, permite a los residentes en la Unión Europea y en el Espacio Económico Europeo, en las mismas condiciones, la deducción de determinados gastos en términos equiparables a los de los residentes.

La construcción del estatuto del no residente de la Unión Europea es fundamentalmente jurisprudencial. El Tribunal de Justicia ha obligado en sucesivas ocasiones a modificar el TRLIRNR para suprimir tratamientos discriminatorios, como se explicó en el módulo I.

Varios ejemplos ilustran bien esta dinámica. El primero es la STJUE de 12 de junio de 2003, *Gerritse*, C-234/01, en la que el Tribunal declaró contraria a la libre prestación de servicios la tributación de los no residentes sobre la renta bruta cuando los residentes tributan sobre la renta neta. Esta doctrina, consolidada después en la STJUE de 3 de octubre de 2006, *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, C-290/04, está en el origen del

actual art. 24.6 TRLIRNR, que permite a los residentes en la Unión Europea y en el Espacio Económico Europeo deducir determinados gastos.

Otro ejemplo es el caso resuelto por la STJUE de 6 de octubre de 2009, Comisión/España, C-562/07, que condenó a España por gravar las ganancias patrimoniales de los no residentes a un tipo superior al aplicable a los residentes. Este pronunciamiento, junto con el anterior, explica las reformas que la Ley 2/2010, de 1 de marzo, incorporó al TRLIRNR precisamente para adecuarlo al Derecho de la Unión, como reconoce su propia exposición de motivos.

Finalmente, puede hacerse referencia a la STJUE de 3 de septiembre de 2014, Comisión/España, C-127/12, que declaró contrario a la libre circulación de capitales reservar los beneficios fiscales autonómicos en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a las situaciones internas, excluyendo aquellas en las que el causante, el heredero o el donatario eran no residentes. La reforma se introdujo mediante la disposición adicional segunda de la Ley del ISD, con efectos desde 2015, aunque inicialmente el legislador limitó la corrección a las situaciones intra-UE y del EEE y dejó fuera las extracomunitarias; solo la Ley 11/2021, de 9 de julio, extendió la equiparación a la generalidad de las situaciones transfronterizas. El legislador español ha seguido en todos estos casos el mismo patrón de adaptación sucesiva: primero la condena o el requerimiento, después la reforma.

En fin, un mismo rendimiento puede recibir un tratamiento fiscal muy distinto según el Estado de residencia del perceptor. El residente en un Estado sin CDI y sin vínculo con la Unión soporta el régimen interno del IRNR en su versión más gravosa. El residente en un tercer Estado con CDI se beneficia de las reducciones y exenciones convencionales, pero no de las ventajas derivadas del Derecho de la Unión. El residente en la Unión Europea, o en un Estado del EEE con normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información, acumula las ventajas del CDI aplicable y las garantías del Derecho de la Unión, y ocupa por ello la posición más favorable.

Esta misma lógica se proyecta más allá del IRNR. En el ámbito de la imposición patrimonial, el Tribunal Supremo ha aplicado la doctrina europea sobre discriminación al no residente para corregir un trato que el legislador reservaba a los contribuyentes por obligación personal. Las SSTs de 29 de octubre de 2025 (ECLI:ES:TS:2025:4849) y de 3 de noviembre de 2025 (ECLI:ES:TS:2025:4846) declararon contrario a la libre circulación de capitales el art. 31 LIP, que limita la cuota conjunta de IRPF y Patrimonio al 60 por 100 de la base imponible del IRPF. El Tribunal razonó que el residente y el no residente se encuentran en una situación comparable, que la existencia de mecanismos de intercambio de información permite verificar la tributación soportada en el Estado de residencia y que ninguna razón imperiosa de interés general justifica excluir al no residente de ese límite. Para llegar a esa conclusión, el Supremo se apoyó en la doctrina de la STJUE de 3 de septiembre de 2014, Comisión/España, C-127/12, sin necesidad de plantear cuestión prejudicial, por tratarse de un acto aclarado. El estatuto

del no residente comunitario opera, por tanto, con la misma estructura en el IRNR y en la imposición patrimonial: la potestad tributaria que España conserva encuentra siempre el límite de la no discriminación frente al residente comunitario que se halla en una situación objetivamente comparable.

3. Sujeción al IRNR de rentas obtenidas sin establecimiento permanente

Cuando una persona física o una entidad no residente obtiene rentas en España sin actuar a través de un establecimiento permanente, el impuesto opera renta a renta.

No existe un polo de atracción que agrupe toda la actividad desarrollada en el territorio, como sucede cuando hay establecimiento permanente; cada renta se grava de forma separada por cada devengo, total o parcial, conforme a la regla de conexión que le corresponde según su naturaleza.

El análisis exige siempre tres pasos sucesivos: calificar la renta, determinar si es de fuente española y verificar el régimen aplicable, atendiendo a las exenciones internas y, en su caso, al CDI para evitar la doble imposición.

El alcance de la sujeción al impuesto y la lista de rentas de fuente española se contienen en el art. 13 del TRLIRNR. Como ya se ha adelantado, la sujeción no depende de la voluntad del legislador de gravar cualquier renta, sino de que exista un vínculo efectivo entre la renta y España. Ese vínculo varía según el tipo de renta, de modo que el precepto contiene un catálogo de reglas de conexión ordenadas por categorías.

La calificación previa de la renta es imprescindible y se realiza acudiendo a la norma que define cada categoría. Para saber qué es un rendimiento del trabajo se acude a la Ley del IRPF; para saber si ese rendimiento del trabajo de un no residente es de fuente española se acude al art. 13.1.c) TRLIRNR, que exige que el trabajo se haya prestado personalmente en territorio español. Para los rendimientos del capital mobiliario, la regla está en el art. 13.1.f), donde la conexión deriva, típicamente, de que la entidad pagadora resida en España.

El art. 13.1 enumera, letra a letra, los supuestos de renta sujeta: rendimientos de actividades económicas obtenidos sin establecimiento permanente (letra b), rendimientos del trabajo (letra c), pensiones y prestaciones por razón de empleo anterior (letra d), rendimientos del capital mobiliario, es decir, dividendos, intereses y cánones (letra f), rendimientos del capital inmobiliario y rentas imputadas de inmuebles urbanos (letras g y h) y ganancias patrimoniales (letra i). Cada letra fija su propio criterio de conexión, que puede ser el lugar de prestación de la actividad, la residencia del pagador, la utilización del servicio en España o la situación física del bien.

Una vez confirmado que la renta es de fuente española, debe entonces comprobarse si esa renta está exenta acudiendo al listado del art. 14 TRLIRNR. Aunque un CDI

permita gravar a España como Estado de la fuente, la ley española puede decidir unilateralmente no gravar una determinada renta.

Si la renta es de fuente española y no está exenta, se determina la base imponible y el tipo aplicable. El impuesto suele exigirse mediante el mecanismo de retención liberatoria (*withholding tax*): el pagador retiene y el no residente no debe hacer nada más, salvo solicitar prueba del pago para, en su caso, obtener una deducción por doble imposición en su Estado de residencia. Ese es el régimen por defecto. Si existe CDI, este puede limitar el gravamen en la fuente, en cuyo caso se aplica el límite convencional, porque los CDIs operan limitando el poder tributario de los Estados.

El art. 14 TRLIRNR contiene un catálogo amplio de rentas que, pese a ser de fuente española conforme al art. 13, quedan exentas de gravamen. Buena parte de estas exenciones responden a la lógica del Derecho de la Unión Europea: el legislador español renuncia a gravar para no obstaculizar las libertades fundamentales del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea o para transponer directivas que eliminan la imposición en la fuente dentro del mercado interior.

Así sucede con los rendimientos del ahorro obtenidos por residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo con efectivo intercambio de información (art. 14.1.c) TRLIRNR), en particular los intereses y las ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles, salvo que se obtengan a través de un país o territorio calificado como jurisdicción no cooperativa.

Del mismo modo, la exención matriz-filial del art. 14.1.h) suprime el gravamen sobre los dividendos distribuidos por una filial española a su matriz residente en la Unión Europea cuando se cumplen los requisitos de la Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de noviembre de 2011, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes.

Otro caso es la exención de los cánones entre sociedades asociadas del art. 14.1.m), que transpone la Directiva 2003/49/CE y elimina la imposición en la fuente sobre los cánones satisfechos entre sociedades asociadas residentes en distintos Estados miembros.

La consecuencia práctica de estas exenciones es que numerosas rentas pagadas a residentes en la Unión Europea no soportan retención alguna en España. El residente comunitario disfruta así de una posición sustancialmente más favorable que el residente en un tercer Estado, para quien habrá que acudir al CDI aplicable y, en su defecto, al régimen general de la ley interna.

3.1. Rendimientos del trabajo y asimilados

Conforme al art. 13.1.c) TRLIRNR, los rendimientos del trabajo se entienden obtenidos en territorio español, con carácter general, cuando deriven, directa o indirectamente,

de una actividad personal desarrollada en España, con independencia de que el pagador sea o no residente. La ley añade dos supuestos específicos. Las retribuciones públicas satisfechas por la Administración española se entienden obtenidas en España, salvo que el trabajo se preste íntegramente en el extranjero y tales rendimientos estén sujetos a un impuesto personal en el extranjero. Y las retribuciones de los empleados de buques y aeronaves en tráfico internacional satisfechas por empresarios o entidades residentes, o por establecimientos permanentes situados en España, se entienden igualmente obtenidas en territorio español, con la misma salvedad.

Cuando el perceptor reside en un Estado con el que España ha suscrito un CDI para evitar la doble imposición, los rendimientos de un empleo ejercido en España pueden, por regla general, gravarse en España. No obstante, el Estado de la fuente pierde la potestad de gravar si concurren simultáneamente tres circunstancias: que el trabajador no permanezca en España más de 183 días durante el año fiscal considerado, que las remuneraciones las pague un empleador no residente y que esas remuneraciones no las soporte un establecimiento permanente o una base fija que el empleador tenga en España.

La base imponible está constituida, con carácter general, por el importe íntegro, sin deducción de gasto alguno. Sin embargo, los contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o en un Estado del Espacio Económico Europeo con efectivo intercambio de información pueden deducir, para determinar la base imponible, los gastos previstos en la Ley del IRPF, si son personas físicas, o en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, si son entidades, siempre que acrediten que esos gastos están directamente relacionados con los rendimientos obtenidos en España y que mantienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad desarrollada en el territorio.

El tipo de gravamen es el 19 % para los residentes en la Unión Europea, Islandia, Noruega y, desde el 11 de julio de 2021, Liechtenstein, y el 24 % para el resto de contribuyentes. Existen dos tipos especiales: el 8 % para los rendimientos del trabajo de personas físicas no residentes que presten servicios en misiones diplomáticas y representaciones consulares de España en el extranjero, cuando no proceda aplicar normas específicas derivadas de tratados internacionales, y el 2 % para los rendimientos percibidos por trabajadores extranjeros de temporada con contrato de duración determinada conforme a la normativa laboral. De la cuota tributaria solo pueden deducirse las deducciones por donativos previstas en la Ley del IRPF y en la ley de mecenazgo, y las retenciones que se hubieran practicado sobre las rentas.

12. Ejemplo

Giovanni Ferretti es residente fiscal en Milán, donde trabaja habitualmente, tiene su vivienda y conviven su mujer y sus tres hijos pequeños. Su empresa italiana lo desplaza

durante cuatro meses a la filial española de Málaga para participar en un proyecto concreto. Durante ese período percibe su salario ordinario, que le abona la empresa italiana, y no adquiere residencia fiscal en España. ¿Qué Estado puede gravar esta renta?

La renta de Giovanni es un rendimiento del trabajo dependiente: trabaja por cuenta ajena, bajo la dirección de una empresa, a cambio de una retribución fija. Desde la perspectiva del Derecho interno español, esa renta está incluida en el art. 13.1.c) TRLIRNR, que somete a gravamen los rendimientos del trabajo derivados de una actividad personal desarrollada en territorio español, con independencia de la residencia del pagador. Como Giovanni trabaja físicamente en Málaga durante cuatro meses, hay actividad en territorio español y, por tanto, sujeción potencial al impuesto. Desde la perspectiva italiana, Giovanni sigue siendo residente en Italia y su renta mundial tributa allí en el *imposta sul reddito delle persone fisiche* (IRPEF). Sin corrección, se produciría una doble imposición jurídica: la misma renta, el mismo contribuyente, dos Estados.

El segundo paso es verificar si existe CDI y si se aplica, siendo la respuesta positiva pues hay CDI. Se cumplen los requisitos subjetivo y objetivo: Giovanni reside en Italia y la empresa española reside en España, ambos Estados contratantes (art. 1 del CDI); y el impuesto sobre la renta de no residentes está incluido en el listado de impuestos cubiertos en el lado español, igual que el IRPEF en el lado italiano (art. 2). En cuanto a la residencia (art. 4), Giovanni no adquiere residencia fiscal en España: cuatro meses de presencia no superan los 183 días del art. 9.1.a) de la Ley del IRPF, y su centro de intereses vitales permanece en Italia. No hay conflicto de residencia, de modo que no es necesario acudir a las reglas de desempate.

El art. 15 del CDI hispano-italiano, que sigue de cerca el art. 15 del Modelo de CDI de la OCDE, regula los rendimientos del trabajo dependiente. La regla general atribuye la potestad tributaria al Estado de residencia, Italia, a menos que el empleo se ejerza en el otro Estado contratante. Si el trabajo se ejerce en España, también España puede gravar: es la regla de la fuente del trabajo. Ahora bien, el CDI añade una excepción a la excepción: aunque el trabajo se ejerza en España, España no puede gravar si concurren simultáneamente las tres condiciones ya conocidas, esto es, que el trabajador no permanezca más de 183 días, que pague un empleador no residente y que la remuneración no la soporte un establecimiento permanente situado en España.

Aplicando estas condiciones, Giovanni permanece en España unos 120 días, por lo que no supera los 183, y el pagador es la empresa italiana, no residente. La tercera condición es la más delicada: debe verificarse si la filial española soporta económicamente el coste del salario. Si lo soporta, aunque el pago formal lo realice la empresa italiana, la remuneración se entiende «soportada» por la filial española y la tercera condición no se cumple. Los Comentarios al art. 15 del Modelo de la OCDE desarrollan a tal efecto el concepto de «empleador económico», precisamente para

evitar que las estructuras de pago meramente formal permitan eludir la tributación en la fuente.

De aquí resultan dos escenarios:

En el primero, si se cumplen las tres condiciones, Giovanni tributa exclusivamente en Italia: España no grava y la renta queda fuera del impuesto pese a que la actividad se desarrolle en Málaga.

En el segundo, si la filial española soporta el coste del salario y la tercera condición no se cumple, España recupera la potestad de gravar y Giovanni queda sujeto por los rendimientos correspondientes al trabajo desarrollado en territorio español. En este caso tributa en dos Estados por la misma renta, y el CDI obliga a Italia, como Estado de residencia, a corregir la doble imposición.

Si España grava, Giovanni tributa como no residente sin establecimiento permanente. La base imponible es la remuneración íntegra correspondiente a los cuatro meses de trabajo en España. El tipo aplicable es el 19 %, por ser residente en un Estado miembro de la Unión Europea, frente al 24 % que correspondería a un residente en un tercer Estado. Además, por su condición de residente comunitario, puede deducir los gastos directamente relacionados con los rendimientos obtenidos en España, como los de desplazamiento y alojamiento vinculados al trabajo, siempre que acredite su residencia comunitaria y el vínculo económico con la actividad. La retención la practica la empresa pagadora. Por su parte, Italia integra en la base del IRPEF la renta mundial de Giovanni, aplica sus escalas progresivas y deduce de la cuota el impuesto pagado en España, con el límite de la fracción del IRPEF imputable a esa renta. Si el tipo efectivo italiano supera al 19 % español, Giovanni paga la diferencia en Italia; si es inferior, el exceso de retención española no es recuperable, por tratarse de un crédito de imputación ordinaria.

Conviene mencionar, por último, la cláusula de opción del art. 46 TRLIRNR. Si los rendimientos obtenidos en España representan al menos el 75 % de la renta total del contribuyente en el período, este puede optar por tributar como si fuera contribuyente del IRPF, con la tarifa progresiva y las reducciones personales y familiares. En desplazamientos temporales de cuatro meses, en los que el trabajador sigue obteniendo la mayor parte de su renta en su Estado de residencia, el supuesto es poco frecuente, pero merece recordarse porque es la transposición al Derecho español de la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia de 14 de febrero de 1995, *Schumacker*, C-279/93.

- Pensiones y prestaciones por razón de empleo anterior

Junto a los rendimientos del trabajo en sentido estricto, la ley somete a gravamen las pensiones y demás prestaciones similares percibidas por no residentes cuando

presentan conexión con el territorio español. La cuestión tiene gran relevancia práctica, porque España es destino habitual de pensionistas extranjeros y, a la inversa, numerosos residentes en el exterior perciben pensiones de origen español.

Conforme al art. 13.1.d) TRLIRNR, se entienden obtenidas en España las pensiones y prestaciones similares cuando deriven de un empleo prestado en territorio español o cuando las satisfaga una persona o entidad residente en España, o un establecimiento permanente situado en el territorio. La conexión puede venir dada, por tanto, tanto por el lugar donde se generó el derecho como por la residencia del pagador. A diferencia del tipo proporcional que grava los rendimientos del trabajo, las pensiones tributan con arreglo a una escala progresiva prevista en el art. 25.1.b) TRLIRNR, que parte del 8 % para los primeros tramos y alcanza el 40 % a partir de 18.700 euros anuales. Es una de las pocas manifestaciones de progresividad en un impuesto presidido, por lo demás, por tipos proporcionales.

La verdadera dificultad surge al confrontar la norma interna con los CDIs. El art. 18 del Modelo de la OCDE atribuye, como regla general, la potestad exclusiva de gravamen de las pensiones privadas al Estado de residencia del perceptor, de modo que España, pese a la conexión que afirma su Derecho interno, queda con frecuencia desapoderada para gravar. Es preciso, además, distinguir con cuidado las pensiones privadas, que se rigen por el art. 18 del Modelo, de las pensiones públicas o de función pública, a las que se les aplica el art. 19, cuyo régimen de reparto es distinto y suele reservar el gravamen al Estado pagador.

13. Ejemplo

Margaret Whitcombe es residente fiscal en Brighton (Reino Unido). Durante su vida laboral trabajó para una empresa privada española y, ya jubilada, percibe de un fondo de pensiones español una pensión de 24.000 euros anuales. La entidad pagadora se plantea si debe practicar retención. La prestación deriva de un empleo anterior prestado en España y la satisface una entidad residente en territorio español, de modo que es de fuente española conforme al art. 13.1.d) TRLIRNR y, según la norma interna, quedaría sujeta a la escala progresiva del art. 25.1.b).

Resulta aplicable el CDI entre España y el Reino Unido para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho en Londres el 14 de marzo de 2013. Su art. 17 dispone que las pensiones y remuneraciones análogas pagadas por razón de un empleo anterior en el sector privado solo pueden someterse a imposición en el Estado de residencia del perceptor. Aquí se observa con nitidez cómo el CDI grava de forma distinta a la que resultaría del Derecho interno: la norma española somete la pensión a gravamen en la fuente con arreglo a una escala progresiva, mientras que el CDI atribuye la potestad de gravamen en exclusiva al Reino Unido. Como los CDIs limitan el poder tributario de los

Estados, España no puede gravar la pensión de Margaret. La entidad española no debe practicar retención y la pensión tributará únicamente en el Reino Unido, sin que exista doble imposición que corregir.

La solución cambiaría si Margaret percibiera la pensión por haber sido funcionaria de una Administración española. El art. 18.2 del CDI atribuye, con carácter general, el gravamen de las pensiones de función pública al Estado pagador, esto es, España, que sí podría gravar conforme al impuesto sobre la renta de no residentes, salvo que la perceptora fuera residente y nacional del Reino Unido. El ejemplo ilustra por qué la calificación de la pensión como privada o pública resulta decisiva.

3.2. Rendimientos de actividades económicas sin establecimiento permanente

El art. 13.1.b) TRLIRNR considera obtenidos en territorio español los rendimientos de actividades económicas realizadas sin mediación de establecimiento permanente en tres supuestos.

(1) El primero comprende las actividades económicas realizadas materialmente en territorio español. Es el criterio del lugar de realización: lo decisivo es dónde se desarrolla la actividad, no dónde reside quien la ejerce ni dónde se paga la contraprestación. La propia norma excluye dos casos que, de otro modo, quedarían atrapados por este criterio. No se consideran obtenidos en España los rendimientos derivados de la instalación o el montaje de maquinaria o instalaciones procedentes del extranjero cuando las operaciones las realiza el propio proveedor y su importe no excede del 20 por ciento del precio de adquisición. Tampoco lo son los rendimientos satisfechos por razón de compraventas internacionales de mercancías, incluidas las comisiones de mediación y los gastos accesorios. La razón de ambas exclusiones es la misma: se trata de operaciones de comercio internacional ordinario cuya conexión con el territorio español es demasiado débil para justificar el gravamen en la fuente.

(2) El segundo supuesto comprende las prestaciones de servicios utilizadas en territorio español, en particular las referidas a la realización de estudios, proyectos, asistencia técnica o apoyo a la gestión. Aquí el criterio de conexión no es el lugar de realización, sino el lugar de utilización: el servicio puede prestarse íntegramente desde el extranjero y, aun así, generar renta de fuente española si se utiliza aquí. Cuando la prestación sirve solo parcialmente a actividades económicas realizadas en España, se consideran obtenidos en territorio español únicamente los rendimientos que corresponden a la parte que sirve a la actividad desarrollada en España.

(3) El tercer supuesto comprende los rendimientos que derivan, directa o indirectamente, de la actuación personal en territorio español de artistas y deportistas, aun cuando se perciban por persona o entidad distinta del artista o deportista. Esta última precisión es una regla antielusión: impide que la interposición de una sociedad entre el artista y el pagador desactive la tributación en la fuente.

Cuando resulta aplicable un CDI, el tratamiento de estas rentas responde, con las peculiaridades de cada texto, al siguiente esquema. Los beneficios empresariales obtenidos sin establecimiento permanente solo pueden someterse a imposición en el Estado de residencia del contribuyente, conforme a la regla del art. 7 del Modelo OCDE, de modo que quedan exentos en España. Los rendimientos de actividades profesionales sin base fija en territorio español reciben en general el mismo tratamiento, aunque algunos CDI atribuyen a España la potestad de gravar en función de la duración de la estancia o del importe de la renta; conviene recordar que el Modelo OCDE suprimió en el año 2000 el antiguo art. 14, relativo a los servicios personales independientes, cuyas rentas quedaron absorbidas por el art. 7, si bien numerosos convenios españoles anteriores conservan un precepto equivalente. Las rentas de artistas y deportistas siguen, en cambio, la regla especial del art. 17 del Modelo OCDE: pueden gravarse en el Estado donde se realiza la actuación, sin límite convencional, lo que permite a España aplicar su ley interna cuando la actuación tiene lugar en su territorio.

Cuando España puede gravar estas rentas, el tipo aplicable es, conforme al art. 25.1.a) TRLIRNR, el 24 por ciento con carácter general y el 19 por ciento para los contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o en un Estado del Espacio Económico Europeo con el que exista normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria, lo que hoy incluye a Islandia, Noruega y Liechtenstein. La base imponible se determina, con carácter general, por diferencia entre los ingresos íntegros y tres categorías de gastos: los de personal, los de aprovisionamiento de materiales incorporados a las obras o trabajos y los de suministros (art. 24.2 TRLIRNR).

Los contribuyentes residentes en la Unión Europea o en el Espacio Económico Europeo en las condiciones indicadas pueden deducir, además, los gastos previstos en la Ley del IRPF, si son personas físicas, o en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, si son entidades, siempre que acrediten que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en territorio español (art. 24.6 TRLIRNR). Existe, por último, un tipo especial del 1,5 por ciento para los rendimientos derivados de operaciones de reaseguro, cuya base imponible está constituida por los importes de las primas cedidas, en reaseguro, al reasegurador no residente (arts. 24.3 y 25.1.d) TRLIRNR).

14. Ejemplo

Naiara Etxebeste es una cantante residente fiscal en Berlín. Durante el verano de 2026 ofrece tres conciertos en España, en Madrid, Barcelona y Sevilla, por los que su sociedad de *management* factura un total de 240.000 euros.

El primer paso es la calificación conforme a la ley interna. Se trata de rendimientos derivados de la actuación personal de una artista en territorio español, obtenidos en España conforme al art. 13.1.b).3.º TRLIRNR. La norma alcanza a los rendimientos que derivan directa o indirectamente de la actuación, aun cuando se perciban por persona o entidad distinta de la propia artista. Esta precisión resulta decisiva en el caso: aunque quien factura y cobra es la sociedad de management y no Naiara, la renta sigue siendo de fuente española y sigue anclada a la actuación artística.

El segundo paso es acudir al convenio. El CDI entre España y Alemania, hecho en Madrid el 3 de febrero de 2011, dedica a estas rentas su art. 16, que se corresponde con el art. 17 del Modelo OCDE (el Convenio hispano-alemán no contiene un art. de servicios personales independientes, por lo que su numeración no coincide con la del Modelo a partir de las rentas del trabajo, reguladas en su art. 14). El art. 16.1 establece una regla especial que desplaza tanto a los beneficios empresariales del art. 7 como a las rentas del trabajo del art. 14: las rentas de artistas y deportistas pueden someterse a imposición en el Estado contratante donde se realiza la actuación, en este caso España. El art. 16.2 añade la cláusula antielusión conocida como cláusula de las sociedades de artistas o "star companies": cuando las rentas de la actuación se atribuyen no al propio artista, sino a otra persona, como su sociedad, el Estado de la actuación conserva igualmente la potestad de gravarlas. Es la respuesta convencional, paralela a la del art. 13.1.b).3.º TRLIRNR, a estructuras como la sociedad de management de Naiara.

El tercer paso es la liquidación conforme al IRNR. Naiara tributa como contribuyente sin establecimiento permanente. El tipo aplicable es el 19 por ciento, por ser residente en un Estado miembro de la Unión Europea, frente al 24 por ciento que soportaría de residir en un tercer Estado. Como residente en la Unión, puede deducir los gastos directamente relacionados con los rendimientos obtenidos en España y con vínculo económico directo e indisoluble con la actuación (art. 24.6 TRLIRNR): el caché de los músicos, el alquiler de equipos o el transporte y alojamiento del personal vinculado a los conciertos. Los ingresos íntegros ascienden a 240.000 euros. Deducidos gastos por importe de 90.000 euros, la base imponible queda en 150.000 euros y la cuota, al tipo del 19 por ciento, en 28.500 euros.

El último paso corresponde a Alemania como Estado de residencia. Alemania integra la renta mundial de Naiara, incluida la de fuente española, y elimina la doble imposición conforme al art. 22.2 del CDI mediante el método de imputación: deduce el impuesto pagado en España con el límite de la fracción del impuesto alemán que corresponde a la renta española.

El ejemplo anterior permite extraer la conclusión general. La regla de artistas y deportistas es una excepción notable al esquema del impuesto. Mientras los beneficios empresariales y las actividades profesionales sin establecimiento permanente quedan

por regla general reservados al Estado de residencia, los Estados han querido que el Estado donde el artista actúa físicamente conserve siempre la potestad de gravar. La razón es doble: la tradicionalmente alta movilidad internacional de artistas y deportistas de élite dificulta el control por el Estado de residencia, y la interposición de sociedades permitiría, sin la cláusula del apartado 2, vaciar de contenido la tributación en la fuente.

3.3. Rendimientos del capital inmobiliario y rentas imputadas

Uno de los supuestos más frecuentes en la práctica del impuesto es el del no residente propietario de un inmueble situado en España. El inmueble puede estar arrendado, en cuyo caso genera rendimientos del capital inmobiliario, o estar a disposición de su titular, en cuyo caso genera una renta inmobiliaria imputada. En ambos casos la conexión con el territorio español es evidente, porque el bien está físicamente situado en España.

Conforme al art. 13.1.g) del TRLIRNR, se entienden obtenidos en España los rendimientos derivados, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a ellos. La regla de conexión es puramente territorial: lo decisivo es la ubicación física del inmueble, no la residencia del arrendatario ni el lugar de pago. Junto a los inmuebles arrendados, el art. 13.1.h) somete a gravamen las rentas imputadas a las personas físicas titulares de inmuebles urbanos no afectos a actividades económicas y no arrendados. Esta renta imputada se cuantifica conforme a las reglas del IRPF, con carácter general el 1,1 por ciento o el 2 por ciento del valor catastral según el inmueble tenga o no revisado dicho valor.

En los inmuebles arrendados, la base imponible está constituida, con carácter general, por el importe íntegro de la renta, sin deducción de gastos (art. 24.1 del TRLIRNR). Esta regla de tributación sobre el rendimiento bruto es una de las señas de identidad del gravamen de los no residentes sin establecimiento permanente, pero el Derecho de la Unión la ha erosionado de forma decisiva.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea declaró tempranamente que un Estado miembro no puede gravar a los no residentes por sus ingresos brutos cuando grava a los residentes por sus ingresos netos, si los gastos están directamente relacionados con la actividad que genera la renta. Así lo estableció en la sentencia de 12 de junio de 2003, *Gerritse*, C-234/01, y lo confirmó después en las sentencias de 15 de febrero de 2007, *Centro Equestre da Lezíria Grande*, C-345/04, y de 13 de julio de 2016, *Brisal y KBC Finance Ireland*, C-18/15.

La lógica de esta doctrina es distinta de la que rige para las circunstancias personales y familiares. Estas últimas corresponde tenerlas en cuenta, en principio, al Estado de residencia, salvo que el contribuyente obtenga la práctica totalidad de su renta en el Estado de la fuente, conforme a la ya citada STJUE de 14 de febrero de 1995,

Schumacker, C-279/93. Los gastos directamente vinculados a la obtención del ingreso, en cambio, colocan al residente y al no residente en una situación objetivamente comparable, de modo que negar su deducción solo al no residente podría suponer una discriminación contraria a las libertades de circulación.

El legislador español incorporó esta doctrina mediante la Ley 2/2010, de 1 de marzo, que dio su redacción actual al art. 24.6 del TRLIRNR. Conforme a este precepto, los contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o en un Estado del Espacio Económico Europeo con efectivo intercambio de información pueden deducir los gastos previstos en la Ley del IRPF, como intereses, amortización, IBI, gastos de comunidad, seguros y reparaciones, siempre que acrediten su vínculo directo e indisoluble con el rendimiento obtenido en España.

El tipo de gravamen es el general del art. 25.1.a) del TRLIRNR. Este precepto distingue dos grupos. Los contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o en un Estado del Espacio Económico Europeo con efectivo intercambio de información tributan al 19 por ciento. El Espacio Económico Europeo está formado por los Estados miembros de la Unión más Islandia, Noruega y Liechtenstein; por eso los residentes en estos tres países acceden también al tipo reducido. Todos los demás no residentes tributan al tipo general del 24 por ciento. El resultado es que el residente en la Unión Europea o en elEEE disfruta de un trato doblemente más favorable: tributa al 19 por ciento en lugar del 24 por ciento y, además, puede deducir los gastos conforme al art. 24.6, de modo que aplica un tipo menor sobre una base menor. El residente en un tercer Estado sufre el efecto inverso: tributa al 24 por ciento sobre el rendimiento íntegro, sin deducción alguna.

La cuestión pendiente es si la deducción de gastos puede reservarse a los residentes comunitarios o debe extenderse también a los residentes en terceros Estados. La respuesta exige identificar primero qué libertad de circulación está en juego, porque de ello depende quién puede invocarla.

Cuando una persona invierte en un inmueble situado en otro Estado y obtiene rentas de él, realiza un movimiento de capitales. La norma fiscal que trata peor esas rentas por el hecho de que su titular no reside en el país donde está el inmueble restringe, por tanto, la libre circulación de capitales del art. 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. El Tribunal de Justicia lo declaró en la sentencia de 11 de octubre de 2007, Hollmann, C-443/06, que consideró contraria al art. 63 la norma portuguesa que gravaba las ganancias inmobiliarias de los no residentes sobre una base superior a la de los residentes.

Que la libertad afectada sea precisamente la de capitales tiene una consecuencia decisiva: es la única libertad del Tratado que prohíbe también las restricciones frente a terceros países. Un residente en Suiza o en Estados Unidos no puede invocar la libre prestación de servicios ni la libertad de establecimiento, pero sí la libre circulación de

capitales. El Tribunal de Justicia lo ha confirmado justamente en asuntos inmobiliarios y sucesorios. En la sentencia de 17 de octubre de 2013, Welte, C-181/12, amparó a un residente en Suiza frente a la norma sucesoria alemana que le daba peor trato por un inmueble situado en Alemania. Y en la sentencia de 3 de septiembre de 2014, Comisión contra España, C-127/12, condenó a España porque su ISD discriminaba a los no residentes, sin que importara si residían dentro o fuera de la Unión. El Tribunal Supremo extrajo enseguida la consecuencia lógica y declaró que la normativa española del ISD tampoco podía aplicarse en perjuicio de los residentes en terceros Estados, en las sentencias de 19 de febrero de 2018, ECLI:ES:TS:2018:550, y de 22 de marzo de 2018, ECLI:ES:TS:2018:1099.

Si se traslada esta doctrina al IRNR, la conclusión es que el residente en un tercer Estado que arrienda un inmueble situado en España soporta gastos directamente vinculados a la obtención de esos rendimientos y se encuentra, respecto de ellos, en una situación objetivamente comparable a la del residente en España o en otro Estado miembro.

El art. 24.6 TRLIRNR, al permitir la deducción de esos gastos únicamente a los residentes en la Unión Europea y en el Espacio Económico Europeo, priva de ella a los residentes en terceros Estados por el solo hecho de su residencia y, con ello, restringe la libre circulación de capitales. Así lo ha declarado la Audiencia Nacional en su sentencia de 28 de julio de 2025 (ECLI:ES:AN:2025:3630), en la que rechaza que esa diferencia de trato pueda justificarse por la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales, al existir mecanismos de intercambio de información tributaria suficientes con el Estado de residencia del contribuyente. En consecuencia, reconoce el derecho del no residente extracomunitario a deducir los gastos directamente relacionados con el arrendamiento y a tributar por el rendimiento neto. La sentencia pone de manifiesto que la redacción vigente del art. 24.6 TRLIRNR resulta difícilmente conciliable con la libre circulación de capitales garantizada por el art. 63 TFUE.

15. Ejemplo

Antía Carballeira es residente fiscal en Oporto. Es propietaria de un piso en Vigo que tiene arrendado a una familia por 900 euros mensuales y soporta gastos anuales acreditados de 3.200 euros por IBI, comunidad, seguro, intereses del préstamo hipotecario y amortización. El rendimiento es de capital inmobiliario y de fuente española, porque el inmueble está situado en Vigo (art. 13.1.g) TRLIRNR). El CDI entre España y Portugal, hecho en Madrid el 26 de octubre de 1993, siguiendo el art. 6 del Modelo de la OCDE, atribuye la potestad de gravamen sobre las rentas inmobiliarias al Estado de situación del inmueble, esto es, España, sin límite convencional al gravamen en la fuente.

Por ser residente en un Estado miembro de la Unión Europea, Antía puede deducir sus gastos y tributa al tipo reducido del 19 %. Los ingresos íntegros del arrendamiento, a

razón de 900 euros mensuales durante doce meses, ascienden a 10.800 euros. Tras deducir gastos por 3.200 euros, la base imponible es de 7.600 euros, y al tipo del 19 % la cuota asciende a 1.444 euros. Si Antía residiera en un tercer Estado, por ejemplo en Argentina, conforme a la letra de la ley tributaría al 24 % sobre los ingresos íntegros, sin deducir gastos, lo que arrojaría una cuota de 2.592 euros. La doctrina de la Audiencia Nacional antes citada, apoyada en el art. 63 del Tratado, cuestiona precisamente esa diferencia y permite reclamar la deducción de los gastos también a los residentes en terceros Estados. Por su parte, Portugal, como Estado de residencia, también gravará la renta, pero corregirá la doble imposición conforme al art. 23 del CDI, deduciendo el impuesto pagado en España con el límite de la fracción de impuesto portugués imputable a esa renta.

3.4. Dividendos y otros rendimientos de la participación en fondos propios

Conforme al art. 13.1.f).1.º TRLIRNR, los dividendos y demás rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de una entidad se entienden obtenidos en España cuando los satisfacen entidades residentes en España. La conexión típica viene dada, por tanto, por la residencia de la sociedad que reparte el dividendo. El tipo de gravamen es el 19 %, y el impuesto se exige normalmente por vía de retención liberatoria practicada por la entidad pagadora.

Cuando el perceptor es una sociedad matriz residente en otro Estado miembro de la Unión Europea, o un establecimiento permanente de éste situado en la Unión, los dividendos distribuidos por su filial española quedan exentos si se cumplen los requisitos de la Directiva matriz-filial (Directiva 2011/96/UE), transpuestos en el art. 14.1.h) TRLIRNR: una participación de al menos el 5 %, mantenida durante un año, y que la estructura no sea artificiosa, conforme a la cláusula antiabuso. El resultado es la eliminación de la retención en la fuente sobre el dividendo intracomunitario. Cuando no se aplica la exención y existe CDI, este suele limitar el tipo de retención en la fuente, típicamente al 10 % o al 15 %, y al 5 % para participaciones cualificadas, siguiendo el art. 10 del Modelo de la OCDE. España, como Estado de la fuente, no puede gravar por encima del límite convencional, y el Estado de residencia corrige el resto de la doble imposición.

16. Ejemplos

Li Mei Fernández es una persona física residente fiscal en Shanghái. Posee 2.000 acciones de una sociedad cotizada española que en 2026 reparte un dividendo de 1,50 euros por acción, de modo que percibe 3.000 euros brutos. Se trata de un dividendo de fuente española, porque lo satisface una entidad residente en España (art. 13.1.f).1.º TRLIRNR). Conforme a la norma interna procedería una retención del 19 %, es decir, 570 euros. Existe CDI entre España y China. Su art. 10 limita el gravamen en la

fuelle de los dividendos 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 de una persona física.

Como Li Mei es beneficiaria efectiva del dividendo y residente en China, España solo puede gravar hasta el 10 %, no el 19 % interno. El dividendo bruto es de 3.000 euros; el tipo interno arrojaría 570 euros, pero el art. 10 del CDI limita el gravamen en la fuente al 10 %, es decir, 300 euros, que es la retención efectiva que España puede practicar. China, como Estado de residencia, corrige la doble imposición por el método de imputación del art. 23 del CDI, deduciendo los 300 euros pagados en España.

Un fondo de inversión residente en Noruega (país integrante del EEE), comparable a una institución de inversión colectiva española, percibe dividendos de varias sociedades cotizadas españolas, sobre los que la entidad pagadora practica la retención del 19 %. Una institución de inversión colectiva española comparable tributaría sus dividendos a un tipo del 1 % en el Impuesto sobre Sociedades. El fondo noruego soporta así una carga fiscal en España muy superior a la de un fondo español comparable. Esa diferencia de trato, en situaciones objetivamente comparables, es una restricción a la libre circulación de capitales del art. 63 del Tratado, que también se proyecta sobre el Espacio Económico Europeo.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha condenado reiteradamente este tipo de discriminación, entre otras en sus sentencias de 10 de abril de 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12; de 21 de junio de 2018, *Fidelity Funds*, C-480/16; de 30 de enero de 2020, *Köln-Aktienfonds Deka*, C-156/17; y de 17 de marzo de 2022, *AllianzGI-Fonds AEVN*, C-545/19.

El Tribunal Supremo ha recogido y aplicado esa doctrina, entre otras, en su sentencia 1581/2019, de 13 de noviembre de 2019 (recurso de casación 3023/2018), ECLI:ES:TS:2019:3675, caso *Delaware Pooled Trust*, referida a un fondo de inversión estadounidense, y la ha reiterado después, también para fondos no armonizados y residentes en terceros Estados, entre otras en la sentencia de 5 de abril de 2023 (recurso 7260/2021). La doctrina reconoce a los fondos no residentes el derecho a la devolución del exceso de retención soportado respecto del fondo español comparable, siempre que acrediten su comparabilidad y que no han podido neutralizar la discriminación en su Estado de residencia. El fondo noruego puede, por tanto, solicitar la devolución de la diferencia entre el 19 % retenido y el gravamen que habría soportado una institución de inversión colectiva española comparable.

3.5. Intereses y otros rendimientos por la cesión a terceros de capitales propios

Los intereses se entienden obtenidos en España cuando los satisface una persona o entidad residente en territorio español, o cuando retribuyen capitales utilizados en territorio español (art. 13.1.f).2.º TRLIRNR). El tipo de gravamen es el 19 %.

No obstante, la ley establece exenciones de gran relevancia práctica. De un lado, la exención general de los intereses obtenidos por residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo con efectivo intercambio de información del art. 14.1.c) TRLIRNR, salvo que se obtengan a través de una jurisdicción no cooperativa. De otro, la exención de los intereses y cánones entre sociedades asociadas residentes en distintos Estados miembros, que transpone la Directiva 2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros.

El efecto práctico es que buena parte de los intereses pagados a residentes comunitarios no soportan retención alguna en España. Cuando no procede exención y existe CDI, este suele limitar el gravamen en la fuente, con frecuencia al 10 %, siguiendo el art. 11 del Modelo de la OCDE, y algunos CDIs atribuyen la potestad de gravamen en exclusiva al Estado de residencia del perceptor.

17. Ejemplo

Jordi Puigdevall, residente fiscal en Perpiñán (Francia), tiene un depósito en una entidad de crédito española que en 2026 le genera 4.000 euros de intereses. Los intereses son de fuente española, porque los paga una entidad residente en España (art. 13.1.f).2.º TRLIRNR), y en principio el tipo interno sería el 19 %. Sin embargo, por ser Jordi residente en un Estado miembro de la Unión Europea, opera la exención del art. 14.1.c) TRLIRNR: los intereses quedan exentos en España, no se practica retención y Francia gravará los intereses como Estado de residencia.

Si Jordi residiera en un tercer Estado sin exención interna, habría que acudir al CDI correspondiente, que normalmente limitaría la retención al 10 %.

La exención del art. 14.1.c) ilustra cómo el Derecho de la Unión, a través de las directivas y de la voluntad del legislador (europeo) de no obstaculizar la libre circulación de capitales, mejora la posición del residente comunitario respecto del régimen general.

3.6. Cánones

Los cánones, esto es, las cantidades pagadas por el uso o la cesión de uso de derechos sobre obras, patentes, marcas, *know-how* o programas informáticos, entre otros, se entienden obtenidos en España cuando los satisface un residente en territorio español

o un establecimiento permanente situado en España, o cuando retribuyen prestaciones utilizadas en territorio español (art. 13.1.f).3.º TRLIRNR).

El tipo de gravamen es el general: 19 % para residentes en la Unión Europea o el Espacio Económico Europeo y 24 % para el resto.

El art. 14.1.m) TRLIRNR establece la exención de los cánones entre sociedades asociadas satisfechos a una sociedad residente en otro Estado miembro de la Unión Europea, o a un establecimiento permanente de ésta situado en la Unión, transponiendo la Directiva 2003/49/CE. Fuera de ese supuesto habrá que estar al CDI aplicable, que conforme al art. 12 del Modelo de la OCDE suele atribuir la potestad exclusiva al Estado de residencia, si bien numerosos CDIs firmados por España reservan un gravamen limitado en la fuente.

18. Ejemplo

Una sociedad residente en China cede a una empresa española el derecho de uso de una patente industrial y, en 2026, recibe de esta 50.000 euros en concepto de cánones. Las sociedades no están asociadas en el sentido de la Directiva 2003/49/CE. El canon es de fuente española, porque lo paga una entidad residente en España (art. 13.1.f).3.º TRLIRNR). El tipo interno aplicable sería el 24 %, por ser la perceptora residente en un tercer Estado, lo que arrojaría 12.000 euros. No procede la exención del art. 14.1.m), porque las sociedades no son asociadas y China no es Estado miembro de la Unión Europea.

El art. 12 del CDI hispano-chino limita el gravamen en la fuente de los cánones al 10 % del importe bruto cuando el beneficiario efectivo es residente del otro Estado. El canon bruto es de 50.000 euros; el tipo interno arrojaría 12.000 euros, pero el límite convencional del 10 % reduce el gravamen en la fuente a 5.000 euros, que serán por tanto el gravamen efectivo en España. China corregirá la doble imposición por el método de imputación del art. 23 del CDI.

3.7. Ganancias patrimoniales

El art. 13.1.i) TRLIRNR considera obtenidas en España, entre otras, las ganancias patrimoniales derivadas de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a ellos, las derivadas de valores emitidos por personas o entidades residentes y las derivadas de otros bienes muebles situados en territorio español o de derechos que deban cumplirse en él.

La base imponible se calcula, en general, por diferencia entre el valor de transmisión y el de adquisición, y el tipo de gravamen es el 19 %. En las transmisiones de inmuebles situados en España por no residentes sin establecimiento permanente, el adquirente

debe retener e ingresar el 3 % de la contraprestación como pago a cuenta del impuesto del transmitente, de modo que el vendedor no residente declara la ganancia y deduce esa retención.

La ley reconoce a los residentes en la Unión Europea o el Espacio Económico Europeo la exención por reinversión en vivienda habitual: las ganancias derivadas de la transmisión de la que haya sido vivienda habitual del contribuyente en España quedan exentas si el importe se reinvierte en una nueva vivienda habitual, en las mismas condiciones que un residente. Este beneficio deriva de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre no discriminación: negar al no residente un beneficio que se concede al residente en situación comparable vulnera las libertades fundamentales del Tratado. En materia de plusvalías inmobiliarias de no residentes, la referencia es la sentencia de 11 de octubre de 2007, *Hollmann*, C-443/06, EU:C:2007:600, que consideró contraria a la libre circulación de capitales del art. 63 del Tratado una mayor carga fiscal sobre las ganancias del no residente. Esa doctrina se prolonga en la sentencia de 3 de septiembre de 2014, *Comisión/España*, C-127/12, EU:C:2014:2130, dictada en materia de sucesiones y donaciones, que extendió la prohibición de discriminación a los residentes en terceros Estados al amparo de la libre circulación de capitales.

El Tribunal Supremo ha proyectado esa doctrina europea al ámbito de la imposición patrimonial de los no residentes en sus sentencias de 29 de octubre de 2025, ECLI:ES:TS:2025:4849, y de 3 de noviembre de 2025, ECLI:ES:TS:2025:4846, que declaran contrario a la libre circulación de capitales reservar a los residentes el límite conjunto del Impuesto sobre el Patrimonio del art. 31 de su ley reguladora, y amparan tanto a residentes comunitarios como extracomunitarios.

19. Ejemplos

Aitor Etxeberria, residente fiscal en Burdeos (Francia), vende en 2026 un apartamento en San Sebastián que adquirió en 2015 por 180.000 euros y transmite por 260.000 euros, de modo que obtiene una ganancia patrimonial bruta de 80.000 euros. La ganancia es de fuente española, porque deriva de un inmueble situado en territorio español (art. 13.1.i) TRLIRNR). El CDI entre España y Francia, siguiendo el art. 13 del Modelo de la OCDE, atribuye la potestad de gravamen sobre las ganancias inmobiliarias al Estado de situación del inmueble, esto es, España.

El valor de transmisión es de 260.000 euros y el de adquisición de 180.000 euros, lo que arroja una ganancia de 80.000 euros. Al tipo del 19 %, la cuota asciende a 15.200 euros. Como el adquirente habrá retenido el 3 % de los 260.000 euros, esto es, 7.800 euros, a cuenta del impuesto, Aitor deberá ingresar la diferencia, 7.400 euros. Si el apartamento hubiera sido la vivienda habitual de Aitor en España y reinvirtiera el importe en una nueva vivienda habitual, la ganancia quedaría exenta por aplicación de

la exención por reinversión reconocida a los residentes en la Unión Europea o el Espacio Económico Europeo, en idénticas condiciones que a un residente.

Amadou Diallo, residente fiscal en Dakar (Senegal), vende en 2026 una cartera de acciones de una sociedad cotizada española y obtiene una ganancia de 30.000 euros. La ganancia deriva de valores emitidos por una entidad residente en España, por lo que es de fuente española conforme al art. 13.1.i) TRLIRNR, y el tipo interno sería el 19 %. Ahora bien, hay que verificar el CDI aplicable. La regla general del art. 13 del Modelo de la OCDE atribuye la potestad de gravamen sobre las ganancias por transmisión de acciones, distintas de las de las llamadas sociedades inmobiliarias, en exclusiva al Estado de residencia del transmitente. De aplicarse esa regla, España no podría gravar la ganancia y Amadou tributaría solo en Senegal.

Conviene comprobar siempre el CDI concreto. Existe CDI entre España y Senegal, y su art. 13 sigue en este punto la regla del Modelo OCDE: conforme a su apartado 5, las ganancias derivadas de la enajenación de bienes distintos de los contemplados en los apartados anteriores solo pueden someterse a imposición en el Estado de residencia del transmitente.

Como las acciones transmitidas no derivan más del 50 % de su valor de bienes inmuebles situados en España (supuesto del art. 13.4 del CDI), España no puede gravar la ganancia y Amadou tributará únicamente en Senegal, pese a lo previsto en la norma interna. El análisis correcto exige, en este orden, calificar la renta, determinar la fuente conforme al art. 13.1.i) TRLIRNR, comprobar la residencia y el CDI aplicable y, por último, ver qué Estado conserva la potestad y a qué tipo. Solo entonces se concluye la tributación efectiva en España. Este esquema de cuatro pasos es, en realidad, el mismo que debe seguirse en todos los supuestos de renta obtenida sin establecimiento permanente.

3.8. Recapitulación: contribuyente del IRNR residente en la UE y/o en un estado con CDI

A lo largo de los supuestos anteriores se ha constatado la idea inicial de que la posición fiscal del no residente depende de manera decisiva de dos factores: la existencia de un CDI para evitar la doble imposición y la residencia en la Unión Europea o en el Espacio Económico Europeo.

De este modo, y como se ha expuesto, la existencia de un CDI opera limitando el poder tributario de los Estados, conforme a la primacía que le reconocen el art. 96 de la Constitución.

La residencia en la Unión Europea o en el Espacio Económico Europeo con efectivo intercambio de información tributaria sitúa al contribuyente del IRNR en una posición

notablemente más favorable que la del residente en un tercer Estado. Esa mejora no responde a una decisión graciosa del legislador español, sino a las exigencias del Derecho de la Unión Europea, y se proyecta sobre los tres elementos que determinan la carga fiscal efectiva: el tipo de gravamen, la base imponible y las exenciones.

La diferencia más visible afecta al tipo de gravamen. El art. 25.1.a) TRLIRNR fija el tipo general en el 24 por ciento, pero lo reduce al 19 por ciento cuando el contribuyente reside en otro Estado miembro de la Unión Europea o en un Estado del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria. Un mismo rendimiento del trabajo obtenido en España tributa así cinco puntos más si su perceptor reside en Buenos Aires que si reside en Lisboa.

Menos visible, pero con frecuencia más relevante, es la diferencia en la determinación de la base imponible. La regla general del art. 24.1 TRLIRNR grava el importe íntegro de la renta, sin admitir la deducción de gasto alguno, lo que convierte al IRNR en un impuesto sobre ingresos brutos.

El art. 24.6 TRLIRNR corrige esa regla para los residentes en la Unión Europea y, desde la reforma introducida por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, también para los residentes en el Espacio Económico Europeo con efectivo intercambio de información: estos contribuyentes pueden deducir los gastos previstos en la LIRPF, si son personas físicas, o en la LIS, si son entidades, siempre que acrediten que tales gastos están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y guardan un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en territorio español. La diferencia práctica es considerable: piénsese en el propietario de un piso arrendado en Madrid, que soporta gastos de comunidad, IBI, seguro y amortización. Si reside en Berlín, tributa al 19 por ciento sobre el rendimiento neto; si reside en Londres, tras la salida del Reino Unido de la Unión, tributa al 24 por ciento sobre el ingreso íntegro, sin deducción alguna.

El régimen de exenciones, ya mencionado, completa el cuadro anterior:

El art. 14.1 TRLIRNR reserva a los residentes en la Unión Europea, y en varios casos también a los del Espacio Económico Europeo con efectivo intercambio de información, un conjunto de exenciones que carecen de equivalente para los residentes en terceros Estados. Así, están exentos los intereses y las ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles que obtengan esos residentes, con ciertas excepciones (art. 14.1.c) TRLIRNR). Están exentos igualmente los beneficios que las filiales españolas distribuyan a sus matrices residentes en otros Estados miembros, exención que transpone la Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de noviembre de 2011, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales (art. 14.1.h) TRLIRNR), y los cánones satisfechos entre sociedades asociadas de distintos Estados miembros, en transposición de la Directiva 2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003 (art. 14.1.m) TRLIRNR). En el ámbito del ahorro institucional, la ley exime los dividendos

percibidos por fondos de pensiones equiparables a los españoles residentes en la Unión Europea o el Espacio Económico Europeo (art. 14.1.k) TRLIRNR) y por las instituciones de inversión colectiva armonizadas conforme a la Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009 (art. 14.1.l) TRLIRNR).

Fuera ya del art. 14, la disposición adicional séptima TRLIRNR extiende a los residentes en la Unión Europea y en el Espacio Económico Europeo la exención por reinversión en vivienda habitual que el art. 38 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reconoce a los contribuyentes del IRPF.

Todos estos preceptos son la traducción al Derecho interno de un mismo principio: las libertades fundamentales del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea prohíben dispensar un trato fiscal menos favorable a situaciones objetivamente comparables por la sola razón de la residencia. El Tribunal de Justicia lo ha afirmado de manera constante desde sus sentencias de 12 de junio de 2003, *Gerritse*, C-234/01, que impuso la deducción de los gastos directamente vinculados a la actividad del no residente, y de 3 de octubre de 2006, *FKP Scorpio*, C-290/04, ECLI:EU:C:2006:630.

En materia de dividendos, las sentencias de 17 de septiembre de 2015, *Miljoen y otros*, asuntos acumulados C-10/14, C-14/14 y C-17/14; y de 22 de noviembre de 2018, *Sofina*, C-575/17, consolidaron esa doctrina, que ya había costado a España una condena en la STJUE de 3 de junio de 2010, *Comisión/España*, C-487/08, precisamente por el trato discriminatorio de los dividendos pagados a sociedades no residentes.

Conviene recordar la particularidad y potencial expansivo de la libre circulación de capitales del art. 63 TFUE: a diferencia de las restantes libertades, ampara también los movimientos de capitales con destino a terceros Estados o procedentes de ellos. Así lo declaró el Tribunal de Justicia en su sentencia de 18 de diciembre de 2007, *A*, C-101/05, y lo aplicó después en materia tributaria en las sentencias de 17 de octubre de 2013, *Welte*, C-181/12, sobre una sucesión en favor de un residente en Suiza, y de 10 de abril de 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, que consideró contraria al art. 63 TFUE la tributación de los dividendos percibidos por un fondo de inversión estadounidense más gravosa que la soportada por los fondos residentes. De esta jurisprudencia se sigue que un residente en un tercer Estado puede invocar la libre circulación de capitales frente a la normativa española, siempre que la situación sea objetivamente comparable y que exista con ese Estado un mecanismo de intercambio de información que permita a la Administración verificar los requisitos exigidos.

4. El gravamen de rentas obtenidas mediante establecimiento permanente

4.1. El concepto instrumental de “establecimiento permanente”

El establecimiento permanente es una figura propia del Derecho tributario internacional, sin equivalente en las categorías del Derecho privado, y esa falta de correspondencia explica buena parte de su dificultad. La definición no es única ni se agota en un solo texto. El art. 13.1.a) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes contiene una noción interna del establecimiento permanente, aplicable cuando no media CDI. Cada CDI, por su parte, incorpora su propia definición en el art. 5, que prevalece sobre la noción interna y delimita, para esa relación bilateral, cuándo el Estado de la fuente puede gravar. Y por encima de ambos planos se sitúa el art. 5 del Modelo de CDI de la OCDE, que no es Derecho directamente aplicable, sino la plantilla a partir de la cual se negocian los CDIs y, junto con sus Comentarios, el principal instrumento para interpretarlos.

Existiendo CDI, la pregunta de si hay establecimiento permanente se resuelve con su art. 5, no con el art. 13.1.a) TRLIRNR ni directamente con el Modelo de la OCDE. Cada CDI puede apartarse de la plantilla, y de hecho lo hace con frecuencia: fija umbrales temporales distintos para las obras, modula la cláusula de agente o añade reglas específicas para determinados servicios.

El Modelo de la OCDE sirve para comprender la lógica de la figura y para integrar las dudas interpretativas, pero la definición operativa es siempre la del texto convencional concreto. Por eso, en lo que sigue, partimos del art. 5 del Modelo para fijar el concepto, sin perder de vista que su concreción depende del CDI aplicable en cada caso.

El establecimiento permanente es una técnica de reparto del poder tributario. Resuelve un problema clásico de la fiscalidad internacional: cómo permitir que el Estado de la fuente grave una parte de la actividad económica conectada con su territorio cuando esa actividad presenta cierta estabilidad. Funciona como contrapunto de la regla general en materia de beneficios empresariales, que el art. 7 del Modelo de la OCDE atribuye al Estado de residencia. El principio es que los beneficios de una empresa solo tributan en su Estado de residencia, salvo que la empresa opere en el otro Estado a través de un establecimiento permanente; cuando ese establecimiento existe, el Estado de la fuente recupera la potestad de gravar los beneficios que le sean imputables.

En su formulación más sencilla, el establecimiento permanente es un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa desarrolla toda o parte de su actividad en un país distinto del de su residencia. Ese lugar puede ser una oficina, una fábrica o una tienda, pero también puede prescindir de toda instalación y consistir en un agente que actúa de forma habitual por cuenta de la empresa. Lo decisivo es la presencia estable y continuada en el territorio extranjero, no las visitas ocasionales ni las ventas esporádicas.

20. Ejemplo

Una pequeña almazara de la Sierra de Segura, en Jaén, decide expandir la venta de su aceite a Marruecos. Si se limita a vender en línea y enviar el producto desde España, declarando el IVA a la exportación, no tiene presencia estable en Marruecos y no surge allí establecimiento permanente alguno. La situación cambia si abre en Casablanca una oficina para gestionar las ventas y la distribución: ese emplazamiento puede constituir un establecimiento permanente en Marruecos. Para confirmarlo habría que examinar la ley interna marroquí y el CDI entre España y Marruecos. El ejemplo muestra el umbral del concepto: lo que separa la mera operación transfronteriza del establecimiento permanente es la implantación física y duradera en el otro Estado.

Los supuestos de establecimiento permanente en la norma interna y en el CDI

El art. 13.1.a) del TRLIRNR considera obtenidas mediante establecimiento permanente las rentas de actividades económicas cuando el no residente disponga en territorio español, por cualquier título y de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo en los que realice toda o parte de su actividad, o cuando actúe en España por medio de un agente autorizado para contratar en su nombre y por cuenta del no residente que ejerza con habitualidad dichos poderes. La ley añade una enumeración orientativa: sedes de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, almacenes, tiendas, minas, pozos de petróleo o de gas, canteras y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses.

Son así tres modalidades:

La primera es el establecimiento permanente por lugar fijo de negocios, supuesto paradigmático, que exige un emplazamiento físico dotado de cierta permanencia espacial y temporal.

La segunda es el establecimiento permanente de obra, ligado a proyectos de construcción, instalación o montaje que superen el umbral temporal de la norma interna o del CDI aplicable; ese umbral, que la ley española fija en seis meses, se eleva a doce meses en numerosos CDIs suscritos por España, de modo que conviene siempre verificar el texto concreto.

La tercera es el establecimiento permanente por agente dependiente, que prescinde de toda instalación física y se construye sobre la actuación de una persona que, sin independencia, concluye habitualmente contratos en nombre del no residente.

La distinción entre agente dependiente y agente independiente es de gran relevancia. El agente independiente que opera en el marco ordinario de su propia actividad, como un comisionista o un corredor, no recibirá la calificación de establecimiento permanente de las empresas a las que sirve. Solo el agente que se integra funcionalmente en la empresa no residente y compromete su voluntad contractual genera un punto de conexión apto para atraer el gravamen al Estado de la fuente.

21. Ejemplo

Una sociedad residente en Portugal fabrica maquinaria que vende a clientes españoles. Para coordinar esas ventas dispone en Badajoz de una oficina con personal propio que negocia y cierra los contratos en nombre de la sociedad portuguesa. La oficina es un lugar fijo de negocios a través del cual la empresa desarrolla parte de su actividad y, además, su personal concluye contratos en su nombre, de manera que concurren dos de los supuestos del art. 13.1.a). El CDI entre España y Portugal, recoge en su art. 5 un concepto de establecimiento permanente coincidente con el del Modelo de la OCDE.

Existiendo establecimiento permanente, el CDI permite a España gravar los beneficios empresariales imputables a esa presencia estable conforme a su art. 7. La tributación deja de producirse renta a renta y pasa a articularse sobre el conjunto de la actividad atribuible al establecimiento, con arreglo al régimen que se examina a continuación. Si la sociedad portuguesa se hubiera limitado a vender a distancia desde Portugal, sin oficina ni agente con poderes en España, no habría establecimiento permanente y los beneficios tributarían exclusivamente en Portugal.

4.2. La tributación del establecimiento permanente: base imponible y tipo de gravamen

Identificado el establecimiento permanente, la dificultad se traslada a la cuantificación de su renta, porque por definición se trata de una actividad dependiente de otra mayor situada en el extranjero.

La técnica que emplea la norma interna consiste en tratar al establecimiento como si fuera una empresa separada de su casa central. Los arts. 16 y siguientes de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes determinan qué rentas se le imputan, cómo se calcula la base imponible y qué tipo se aplica, y lo hacen remitiéndose, en lo esencial, a la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

En un curso introductorio como éste nos limitaremos a enunciar las reglas básicas de determinación de la base imponible del EP.

La idea de fondo es sencilla: la base imponible del establecimiento se determina aplicando las reglas del Impuesto sobre Sociedades, pero computando únicamente los ingresos imputables a la actividad desarrollada en España y permitiendo deducir los gastos necesarios para obtenerla. La aplicación práctica, en cambio, es delicada, precisamente porque el establecimiento no es realmente una empresa autónoma aunque la ley lo trate como tal. Determinada la base imponible conforme al art. 18 y su remisión a la Ley del Impuesto sobre Sociedades, se aplican el tipo de gravamen y los demás elementos del impuesto.

El establecimiento permanente tributa por la totalidad de la renta que le sea imputable, cualquiera que sea el lugar de su obtención. Integran esa renta los rendimientos de las actividades económicas que desarrolle, los derivados de los elementos patrimoniales afectos y las ganancias y pérdidas patrimoniales procedentes de esos mismos elementos. Son elementos afectos los vinculados funcionalmente al desarrollo de la actividad, y conservan esa condición los transmitidos dentro de los tres períodos impositivos siguientes al de su desafectación. Los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad solo se consideran afectos cuando el establecimiento sea una sucursal inscrita en el Registro Mercantil, los activos figuren en sus estados contables y, tratándose de un establecimiento que pueda actuar como sociedad dominante, disponga de una organización de medios materiales y personales para dirigir y gestionar esas participaciones.

La base imponible se determina según el régimen general del Impuesto sobre Sociedades, con aplicación del régimen de compensación de bases imponibles negativas y algunas especialidades relevantes.

Las operaciones del establecimiento con su casa central, con otros establecimientos de la misma casa central o con personas o entidades vinculadas a ellas, estén situadas en España o en el extranjero, se valoran conforme a las reglas de operaciones vinculadas (art. 18 LIS). Con carácter general, no son deducibles los pagos que el establecimiento realice a la casa central en concepto de cánones, intereses, comisiones, servicios de asistencia técnica o por el uso o cesión de bienes o derechos, por tratarse de operaciones internas dentro de una misma persona jurídica. Sí es deducible, en cambio, la parte de los gastos de dirección y generales de administración que la casa central impute al establecimiento, siempre que tengan reflejo en sus estados contables y se imputen de forma continuada y racional; el contribuyente puede someter a la Administración una propuesta de valoración de esos gastos.

Existe, además, una regla de cierre frente a la deslocalización. Se integra en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado y el valor contable de los elementos patrimoniales afectos a un establecimiento situado en España que cesa su actividad, así como de los que, estando previamente afectos, se transfieren al extranjero. Cuando los elementos se transfieren a un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo que haya celebrado un acuerdo con España o con la Unión Europea sobre asistencia mutua en materia de cobro de créditos tributarios, el contribuyente puede optar por fraccionar el pago de la deuda resultante por quintas partes anuales iguales, conforme a la redacción dada al art. 18 TRLIRNR por la Ley 11/2021, de 9 de julio.

- Tipo de gravamen, deducciones y tributación mínima

El establecimiento permanente aplica el tipo de gravamen previsto en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, cuyo tipo general es el 25 %. Puede minorar su cuota íntegra con las mismas deducciones y bonificaciones que los contribuyentes por el Impuesto sobre Sociedades, hasta obtener la cuota líquida, que, para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2022, no puede resultar negativa en ningún caso.

Para esos mismos períodos opera, además, la tributación mínima del art. 30 bis de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, equivalente con carácter general al 15 % de la base imponible, exigible a los establecimientos cuyo importe neto de la cifra de negocios alcance o supere los veinte millones de euros en los doce meses anteriores al inicio del período. En la práctica, la aplicación de deducciones y bonificaciones no puede rebajar la cuota líquida por debajo de ese umbral.

- Período impositivo, devengo y obligaciones formales

El período impositivo coincide con el ejercicio económico declarado por el establecimiento, sin que pueda exceder de doce meses, y el impuesto se devenga el último día de ese período. El establecimiento queda sujeto a las mismas obligaciones contables, registrales y formales que se exigen a las entidades residentes.

- La corrección de la doble imposición

Existiendo establecimiento permanente, los beneficios que le sean imputables pueden quedar gravados tanto en España, como Estado de la fuente, como en el Estado de residencia de la casa central, que normalmente somete a tributación la renta mundial de la empresa. El CDI aplicable es el que articula la corrección de esa doble imposición, ya sea atribuyendo el gravamen en exclusiva a uno de los Estados, ya sea repartiendo la potestad y obligando al Estado de residencia a eliminar el exceso mediante el método de exención o el de imputación.

22. Ejemplo

Una empresa residente en Alemania opera en España a través de una sucursal que es un establecimiento permanente. Esa sucursal tributa en España conforme al régimen de los arts. 16 y siguientes de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, al tipo del 25 %. Alemania, como Estado de residencia de la matriz, pretende gravar también esos mismos beneficios, de modo que, sin corrección, la empresa tributaría dos veces por la misma renta. El CDI entre España y Alemania de 2011 resuelve el conflicto mediante el método de exención: los beneficios imputables al establecimiento permanente español quedan exentos en Alemania. España grava

como Estado de la fuente y Alemania renuncia a hacerlo, de manera que la doble imposición se elimina por reparto de la potestad tributaria y no por deducción del impuesto pagado.

5. El régimen opcional para no residentes en estados de la UE

El régimen general del IRNR para las rentas obtenidas sin establecimiento permanente grava cada renta de forma separada, sobre su importe íntegro y a un tipo proporcional, sin tener en cuenta las circunstancias personales y familiares del contribuyente ni la progresividad propia del IRPF.

Esta configuración, perfectamente razonable cuando el no residente mantiene el centro de su vida y de su renta en otro Estado, se vuelve problemática cuando un no residente obtiene en España la práctica totalidad de sus ingresos: en tal caso, el Estado de residencia carece de base suficiente para reconocerle las deducciones personales y familiares, y el no residente queda en peor situación que un residente en idéntica circunstancia económica.

A este problema responde la citada doctrina *Schumacker* del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. El Tribunal declaró que, cuando un no residente obtiene en el Estado de la fuente lo esencial de su renta, su situación resulta objetivamente comparable a la de un residente, de modo que negarle las ventajas fiscales ligadas a las circunstancias personales y familiares es una discriminación contraria a la libre circulación de trabajadores.

El legislador español transpuso esa doctrina en el art. 46 TRLIRNR, que permite a las personas físicas residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, o del Espacio Económico Europeo con efectivo intercambio de información, optar por tributar en calidad de contribuyentes por el IRPF, manteniendo su condición de no residentes. La opción exige acreditar que, durante el ejercicio, el contribuyente ha obtenido en España al menos el 75 % de la totalidad de su renta, o bien que la renta obtenida en España haya sido inferior al 90 % del mínimo personal y familiar que le habría correspondido de haber sido residente, siempre que esa renta haya tributado efectivamente por el IRNR y que la renta obtenida fuera de España haya sido también inferior a dicho mínimo. Quienes ejercen la opción se gravan con arreglo a la tarifa progresiva del IRPF y pueden aplicar el mínimo personal y familiar, pero el régimen no altera su residencia: siguen siendo no residentes a todos los demás efectos.

23. Ejemplo

Tomás Novák es residente fiscal en Bratislava (Eslovaquia). En 2026 trabaja en España para una empresa española durante buena parte del año, sin llegar a permanecer más de 183 días en territorio español y obtiene aquí 28.000 euros, que representan el 95 %

de su renta total del ejercicio; el 5 % restante procede de un pequeño arrendamiento en Eslovaquia. No adquiere la residencia fiscal en España porque no permanece más de 183 días en territorio español (art. 9.1.a) LIRPF) y su centro de intereses vitales sigue en Eslovaquia, donde mantiene su vivienda familiar.

Régimen general. Como residente comunitario, sus rendimientos del trabajo de fuente española tributan al 19 % sobre el importe íntegro, sin aplicar mínimo personal ni familiar y sin progresividad (arts. 25.1.a) y 24 TRLIRNR).

Opción del art. 46. Dado que obtiene en España más del 75 % de su renta total, Tomás puede optar por tributar como si fuera contribuyente del IRPF. Aplicará la tarifa progresiva estatal y autonómica y podrá computar el mínimo personal y, en su caso, familiar, lo que reduce la carga sobre los primeros tramos de renta. Para un nivel de ingresos moderado, la opción suele resultar más favorable que el tipo fijo del 19 %, precisamente porque incorpora los mínimos exentos.

El art. 46 es un mecanismo interno de equiparación impuesto por el Derecho de la Unión. Su existencia demuestra que la posición del no residente comunitario se construye sobre tres capas sucesivas: el régimen interno del IRNR, los límites de los CDIs y las exigencias de no discriminación derivadas del TFUE, que pueden obligar a tratar al no residente como a un residente cuando sus situaciones son comparables.

6. El gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes

Junto a la imposición sobre la renta, el TRLIRNR contiene un tributo de naturaleza patrimonial: el gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes. Están sujetas a él las entidades residentes en un país o territorio que tenga la consideración de jurisdicción no cooperativa que sean propietarias o posean en España, por cualquier título, bienes inmuebles o derechos reales de goce o disfrute sobre ellos (art. 40 TRLIRNR).

La base imponible es el valor catastral del inmueble y, si este no existe, el valor determinado con arreglo a las disposiciones aplicables a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio (art. 41 TRLIRNR). El tipo de gravamen es el 3 por ciento (art. 43 TRLIRNR). El impuesto se devenga el 31 de diciembre de cada año y debe declararse e ingresarse en el mes de enero siguiente (art. 45 TRLIRNR), mediante el modelo 213. La calificación de un territorio como jurisdicción no cooperativa se rige por la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, en la redacción dada por la Ley 11/2021, de 9 de julio, y la lista vigente figura en la Orden HFP/115/2023, de 9 de febrero.

La finalidad del gravamen no es recaudatoria, sino antielusiva. La interposición de una sociedad domiciliada en una jurisdicción opaca permite ocultar la identidad del titular último de un inmueble situado en España y, con ello, eludir tanto la imposición sobre

la renta que el inmueble genere como la que gravaría su transmisión o su titularidad en sede de las personas físicas que controlan la estructura. El gravamen especial encarece anualmente esa interposición y opera, en la práctica, como un incentivo para deshacerla o para revelar la titularidad real.

Esta lógica explica la evolución del tributo. Hasta el 31 de diciembre de 2012 el gravamen alcanzaba, en principio, a todas las entidades no residentes titulares de inmuebles en España, si bien con una exención muy amplia para las residentes en Estados con convenio de doble imposición con cláusula de intercambio de información. Desde el 1 de enero de 2013, tras la reforma operada por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, la sujeción se limita a las entidades residentes en jurisdicciones no cooperativas, que es donde verdaderamente concurre el riesgo de opacidad. En coherencia con esa finalidad, el art. 42 TRLIRNR exime del gravamen tres supuestos en los que ese riesgo no existe o resulta muy atenuado: 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; y las sociedades que coticen en mercados secundarios de valores oficialmente reconocidos. Conviene añadir que, cuando la entidad sujeta al gravamen obtiene además rentas gravadas por el IRNR, la cuota del gravamen especial tiene la consideración de gasto deducible para determinar la base imponible de ese impuesto (art. 44 TRLIRNR).

24. Ejemplo

Una sociedad residente en una jurisdicción no cooperativa es propietaria de una villa en Marbella cuyo valor catastral asciende a 2.000.000 de euros. El inmueble no está arrendado ni afecto a explotación económica alguna: su único destino es servir de residencia vacacional a los socios de la entidad, cuya identidad no consta a la Administración española.

La entidad reúne los dos elementos del hecho imponible del art. 40 TRLIRNR: reside en una jurisdicción no cooperativa y es propietaria de un inmueble situado en España. No concurre ninguna de las exenciones del art. 42 TRLIRNR, pues no se trata de un Estado ni de un organismo internacional, no desarrolla en España una explotación económica diferenciable de la mera tenencia del inmueble y no cotiza en un mercado secundario oficialmente reconocido.

Consecuencia: devengo el 31 de diciembre (art. 45 TRLIRNR), el 3 por ciento del valor catastral (arts. 41 y 43 TRLIRNR): 60.000 euros anuales, con independencia de que el inmueble genere o no rentas. Obsérvese el contraste con dos variantes. Si la misma villa perteneciera a una sociedad residente en Alemania o en Francia, no habría sujeción al gravamen especial, porque el titular no reside en una jurisdicción no cooperativa, sin perjuicio de la tributación por IRNR de los rendimientos o ganancias

que el inmueble produjera. Y si la sociedad residente en la jurisdicción no cooperativa explotara en España un hotel, y no se limitara a poseer o arrendar el inmueble, resultaría aplicable la exención del art. 42.b) TRLIRNR, precisamente porque la existencia de una actividad económica real y continuada disipa la sospecha de que la estructura sirve solo para ocultar al titular último.

7. Devengo, gestión del impuesto y responsabilidad

El devengo del IRNR responde a dos lógicas distintas según la modalidad de obtención de la renta. Cuando el no residente opera mediante establecimiento permanente, el impuesto es periódico, en coherencia con la remisión al régimen del Impuesto sobre Sociedades, y se devenga el último día del período impositivo (art. 20 TRLIRNR). Cuando la renta se obtiene sin establecimiento permanente, en cambio, no existe período impositivo: cada renta tributa de forma separada y el impuesto se devenga operación por operación (art. 27 TRLIRNR). En concreto, los rendimientos se devengan cuando resultan exigibles o en la fecha del cobro si esta es anterior; las ganancias patrimoniales, cuando tiene lugar la alteración patrimonial; y las rentas imputadas de inmuebles urbanos, el 31 de diciembre de cada año. Esta configuración instantánea del devengo es una manifestación más del carácter analítico o real del impuesto en su modalidad sin establecimiento permanente.

7.1. La retención como forma habitual de gestión

La gestión del IRNR sin establecimiento permanente descansa en gran medida sobre la retención. El pagador residente (o el propio establecimiento permanente pagador) está obligado a retener e ingresar una cantidad equivalente a la que resultaría de aplicar las normas del impuesto (art. 31 TRLIRNR). Como la retención coincide, por regla general, con la cuota, agota la obligación tributaria del no residente: es la llamada retención liberatoria. El contribuyente no está entonces obligado a presentar autoliquidación respecto de las rentas que ya han soportado retención (art. 28.3 TRLIRNR), salvo que le interese hacerlo para solicitar una devolución. Esto último ocurre, señaladamente, cuando la retención practicada conforme a la norma interna excede del límite previsto en el convenio de doble imposición aplicable, o cuando el Derecho de la Unión Europea impone un trato más favorable que el dispensado inicialmente.

7.2. Responsables y representante

La condición de no residente del contribuyente dificulta el control administrativo y, sobre todo, la efectividad del cobro: la Administración española no puede ejecutar con facilidad el patrimonio de quien se encuentra fuera de su territorio.

El TRLIRNR responde a esta dificultad con dos instrumentos. El primero es la responsabilidad solidaria del pagador de los rendimientos devengados sin mediación de establecimiento permanente y del depositario o gestor de los bienes o derechos del no residente no afectos a un establecimiento permanente (art. 9 TRLIRNR), que permite a la Administración dirigirse contra una persona presente en territorio español.

El segundo es la obligación de nombrar un representante con residencia en España (art. 10 TRLIRNR), exigible cuando el contribuyente opera mediante establecimiento permanente, en determinados supuestos legalmente tasados o cuando lo requiera la Administración, y que sirve de punto de contacto estable para las relaciones con el fisco español. Ninguno de los dos mecanismos altera la cuota ni el régimen sustantivo del impuesto, pero ambos son esenciales para comprender cómo se hace efectivo un tributo que recae, por definición, sobre personas y entidades situadas fuera del alcance ordinario de la Administración.