Manual de Tributación de No Residentes (octubre 2026)



Índice

- Numero de identificación de la publicación (NIPO)
- Capítulo 1. El contribuyente y la residencia
  - La residencia de las personas físicas
  - La residencia de las personas jurídicas
- Capítulo 2. Otros elementos personales
  - El representante
  - El responsable solidario
- Capítulo 3. Tributación de las rentas más comunes obtenidas en España por contribuyentes no residentes
  - Rendimientos derivados de actividades económicas
  - Otros rendimientos
  - Rentas imputadas de bienes inmuebles urbanos
  - Ganancias patrimoniales
- Capítulo 4. Retenciones sobre rentas obtenidas sin establecimiento permanente
  - Obligados a retener
  - Rentas sujetas a retención
  - Documentación
  - Importe de la retención
  - Obligación de declarar por parte de los obligados a retener
- Capítulo 5. Declaración de las rentas obtenidas por no residentes sin mediación de establecimiento permanente
  - Obligación de declarar
  - Modelo y plazo de presentación

    - **Documentación**
    - **Formas de presentación del modelo 210**
- **Capítulo 6. Gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes**
- **Capítulo 7. Gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas**
- **Capítulo 8. Regímenes opcionales**
    - **Régimen especial impatriados art. 93 Ley IRPF**
    - **Contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la UE o del EEE con los que exista normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria**
- **Capítulo 9. Procedimiento especial para determinar las retenciones sobre las rentas del trabajo en caso de cambio de residencia**
    - **Trabajadores que se desplazan a territorio español**
    - **Trabajadores que se desplazan al extranjero**
- **Anexos**
    - **Anexo I. Países con convenio**
    - **Anexo II. Países y territorios con acuerdos sobre intercambio de información en materia tributaria**
    - **Anexo III. Límites de imposición en los convenios**
    - **Anexo IV. Jurisdicciones no cooperativas**
    - **Anexo V. Países UE y EEE con los que existe normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria**
- **Normativa**
- **Glosario de abreviaturas**

Numero de identificación de la publicación (NIPO)

Catálogo de Publicaciones de la Administración General del Estado:
https://cpage.mpr.gob.es.

Aquí podrá consultar todo el catálogo.

NIPO: 226-26-007-9

Código perteneciente a la versión en castellano, gallego, catalán, valenciano e inglés.

Capítulo 1. El contribuyente y la residencia

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

La residencia de las personas físicas

Normativa interna

Normativa: Artículo 6 Ley IRNR

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

- Que permanezca en España más de 183 días durante el año natural. Para determinar este período de permanencia se computan sus ausencias esporádicas, salvo que acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios calificados como paraíso fiscal(1), la Administración tributaria puede exigir que pruebe la permanencia en dicho paraíso fiscal durante 183 días en el año natural.

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

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

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

Además, las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia en un paraíso fiscal(1), seguirán teniendo la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tanto en el período impositivo en el que efectúen el cambio de residencia como en los cuatro períodos impositivos siguientes.

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

> **Nota(1)**: Con efectos desde el 11 de julio de 2021, las referencias efectuadas a paraísos fiscales se entienden efectuadas a la definición de jurisdicción no cooperativa (Anexo IV) **(Volver paraíso fiscal) (Volver nueva residencia)**

Supuestos especiales

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

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

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

a. Las personas relacionadas anteriormente no sean funcionarios públicos en activo o titulares de cargo o empleo oficial y tuvieran su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición de cualquiera de las circunstancias antes mencionadas.

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

Convenio y doble residencia

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

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

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

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

Acreditación de la residencia fiscal

La residencia fiscal se acredita mediante certificado expedido por la Autoridad Fiscal competente del país de que se trate. El plazo de validez de dichos certificados se extiende a un año.

Una persona puede tener permiso de residencia o residencia administrativa en un Estado y no ser considerada residente fiscal en el mismo.

La residencia de las personas jurídicas

Normativa interna

Normativa: Artículo 6 Ley IRNR

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

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

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

La Administración tributaria podrá presumir que una entidad radicada en un país o territorio de nula tributación, o calificado como paraíso fiscal (con efectos desde el 11 de julio de 2021, las referencias efectuadas a paraísos fiscales o países o territorios de nula o baja tributación se entienden efectuadas a la definición de jurisdicción no cooperativa. Ver Anexo IV), tiene su residencia en territorio español cuando sus activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, o cuando su actividad principal se desarrolle en éste, salvo que se acredite que su dirección y

efectiva gestión tienen lugar en aquel país o territorio así como que la constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la simple gestión de valores u otros activos.

Convenio y doble residencia

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

Acreditación de la residencia fiscal

Una persona jurídica acreditará su residencia fiscal en un determinado país mediante certificado emitido por la Autoridad Fiscal. El plazo de validez de dichos certificados se extiende a un año. La validez será indefinida cuando el contribuyente sea un Estado extranjero, alguna de sus subdivisiones políticas o administrativas o sus entidades locales.

Capítulo 2. Otros elementos personales

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

El representante

Normativa: artículo 10 Ley IRNR (redacción dada por artículo segundo Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas para la prevención y lucha contra el fraude fiscal, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2021)

Los contribuyentes **residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea (UE) o del Espacio Económico Europeo (EEE) que no sea Estado miembro de la UE,** en este último caso cuando exista normativa sobre asistencia mutua en materias de intercambio de información tributaria y recaudación, (ver Anexo V) no tienen obligación de nombrar representante con residencia en España y actuarán ante la Administración tributaria por medio de las personas que ostenten su representación de acuerdo con las normas generales de representación legal y voluntaria.

En cambio, los contribuyentes **residentes en terceros países** (no residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea ni del Espacio Económico Europeo que no sea Estado miembro de la UE cuando exista normativa sobre asistencia mutua en materias de intercambio de información) estarán obligados a nombrar, antes del fin del plazo de declaración de la renta obtenida en España, una persona física o jurídica con residencia en España, para que les represente ante la Administración Tributaria en relación con sus obligaciones por este Impuesto en los siguientes supuestos:

- Cuando opere mediante establecimiento permanente (EP).
- Cuando realicen prestaciones de servicios, asistencia técnica, obras de instalación o montaje derivados de contratos de ingeniería y, en general, de actividades o explotaciones económicas en España sin mediación de establecimiento permanente, cuya base imponible es la diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos de personal, de aprovisionamiento de materiales y de suministros.
- Cuando se trate de una entidad en régimen de atribución de rentas constituida en el extranjero con “presencia en territorio español”.
- Cuando, debido a la cuantía y características de la renta obtenida o a la posesión de un bien inmueble en territorio español, así lo requiera la Administración Tributaria.

- Cuando se trate de residentes en países o territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria (con efectos desde el 11 de julio de 2021, las referencias efectuadas a países o territorios con los que no exista efectivo intercambio de información se entienden efectuadas a la definición de jurisdicción no cooperativa. Ver Anexo IV), que sean titulares de bienes situados o de derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, excluidos los valores negociados en mercados secundarios oficiales.

El responsable solidario

Normativa: artículo 9 Ley IRNR

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

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

En el caso de pagadores de rendimientos, así como cuando se trate del depositario o gestor de bienes o derechos pertenecientes a residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales (con efectos desde el 11 de julio de 2021, las referencias efectuadas a paraísos fiscales se entienden efectuadas a la definición de jurisdicción no cooperativa. Ver Anexo IV), las actuaciones de la Administración tributaria podrán entenderse directamente con el responsable, sin que sea necesario el acto previo de derivación de responsabilidad.

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

Los representantes de los contribuyentes del IRNR y, para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2021, que no sean residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea (UE) ni del Espacio Económico Europeo que no sea Estado miembro de la UE cuando exista normativa sobre asistencia mutua en materias de intercambio de información (ver Anexo V), que operan en España por medio de establecimiento permanente y de las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con “presencia en territorio español” responderán solidariamente del ingreso de las deudas tributarias correspondientes a los mismos.

Capítulo 3. Tributación de las rentas más comunes obtenidas en España por contribuyentes no residentes

Las personas físicas y las entidades no residentes tendrán la consideración de contribuyentes del IRNR en la medida que obtengan rentas en territorio español, tal como se define en dicho impuesto.

En el caso de que el contribuyente sea residente en un país con el que España tenga suscrito convenio para evitar la doble imposición, habrá que estar a lo que se disponga en él, ya que, en algunos casos, la tributación es inferior, y, en otros, las rentas, si concurren determinadas circunstancias, no pueden someterse a imposición en España.

En estos casos en que las rentas no se pueden gravar en España (exentas por convenio) o se gravan con un límite de imposición, el contribuyente no residente deberá justificar que es residente en el país con el que España tiene suscrito el Convenio, mediante el correspondiente certificado de residencia emitido por las autoridades fiscales de su país, en el que deberá constar expresamente que el contribuyente es residente en el sentido del Convenio.

A continuación, se indican para los tipos de renta más significativos, los criterios por los que dichas rentas se entienden obtenidas en territorio español y la tributación conforme a la normativa interna española y los convenios para evitar la doble imposición.

Rendimientos derivados de actividades económicas

Este tipo de rendimientos puede obtenerse mediante un establecimiento permanente en territorio español o sin mediación del mismo.

Rendimientos de actividades económicas obtenidos mediante establecimiento permanente

Normativa interna

Normativa: artículo 13.1.a) Ley IRNR

Conforme a la normativa interna, se entienden obtenidos en territorio español los rendimientos de las actividades económicas realizadas mediante establecimiento permanente (EP) situado en territorio español.

De acuerdo con la normativa interna española, se considera que una persona física o entidad opera mediante EP cuando disponga en territorio español de:

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

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

Convenio

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

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

Tributación

Normativa: capítulo III Ley IRNR, capítulo I Reglamento IRNR y Disposición adicional décima Ley IRNR

Conforme a la normativa interna, los no residentes que obtengan rentas mediante EP en España tributarán por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento, cualquiera que sea el lugar de su obtención.

Componen la renta imputable los rendimientos de las actividades o explotaciones económicas desarrolladas por dicho EP, los derivados de elementos afectos al EP y las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos afectos.

Son elementos patrimoniales afectos los vinculados funcionalmente al desarrollo de la actividad que constituye su objeto. Se considerarán elementos patrimoniales afectos los transmitidos dentro de los tres períodos impositivos siguientes al de la desafectación.

Los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad sólo se considerarán elementos patrimoniales afectos cuando el EP sea una sucursal registrada en el Registro Mercantil, dichos activos se reflejen en los estados contables del EP y, tratándose de EP que puedan considerarse sociedades dominantes, dicho EP disponga, para dirigir y gestionar esas participaciones, de la correspondiente organización de medios materiales y personales.

La **base imponible** del EP se determinará de acuerdo con las disposiciones del régimen general del Impuesto sobre Sociedades, siendo aplicable el régimen de compensación de bases imponibles negativas, con las siguientes especialidades:

- Aplicación de las normas de vinculación para las operaciones realizadas por el EP con la casa central, o con otro EP de la misma casa central y con otras personas o entidades vinculadas a la casa central o sus establecimientos permanentes, ya estén situados en territorio español o en el extranjero.

- No deducibilidad, con carácter general, de los pagos que el EP efectúe a la casa central en concepto de cánones, intereses, comisiones, servicios de asistencia técnica y por el uso o cesión de bienes o derechos. (Ver apartado “gastos estimados y rendimientos imputados por operaciones internas de un EP“).

- Deducibilidad de la parte de los gastos de dirección y generales de administración imputados por la casa central al EP, siempre que tengan reflejo en los estados contables del EP y se imputen de forma continuada y racional. Para la determinación de estos gastos está previsto que los contribuyentes puedan someter a la Administración tributaria propuestas de valoración de la parte de los gastos de dirección y generales de administración que sean deducibles.

- Se integrará en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado y el valor contable de los siguientes elementos patrimoniales:

  a. Los que estén afectos a un establecimiento permanente situado en territorio español que cesa su actividad.

  b. Los que estando previamente afectos a un establecimiento permanente situado en territorio español son transferidos al extranjero.

     El pago de la deuda tributaria resultante de la aplicación de la letra b) anterior, en el supuesto de elementos patrimoniales transferidos a un Estado miembro de la Unión Europea, o del Espacio Económico Europeo con el que exista efectivo intercambio de información tributaria, será aplazado por la Administración Tributaria a solicitud del contribuyente hasta la fecha de la transmisión a terceros de los elementos patrimoniales afectados.

Gastos estimados y rendimientos imputados por operaciones internas de un establecimiento permanente

En los casos en los que, por aplicación de lo dispuesto en un convenio para evitar la doble imposición internacional suscrito por España se permita, a efectos de determinar la renta de un establecimiento permanente situado en territorio español, la deducción de los gastos estimados por operaciones internas realizadas con su casa central o con alguno de sus establecimientos permanentes situados fuera del territorio español, se tendrá en cuenta lo siguiente:

1. No será aplicable la no deducibilidad, con carácter general, de los pagos que el EP efectúe a la casa central en concepto de cánones, intereses, comisiones, servicios de asistencia técnica y por el uso o cesión de bienes o derechos.

2. Los rendimientos imputados a la casa central o a alguno de los establecimientos permanentes situados fuera del territorio español que se correspondan con los citados gastos estimados se considerarán rentas obtenidas en territorio español, sin mediación de establecimiento permanente.

3. El impuesto correspondiente a los rendimientos imputados se devengará el 31 de diciembre de cada año.

4. El establecimiento permanente situado en territorio español estará obligado a practicar retención e ingreso a cuenta por los rendimientos imputados.

5. A las operaciones internas realizadas por un establecimiento permanente situado en territorio español con su casa central o con alguno de sus establecimientos permanentes situados fuera del territorio español, a los que resulte de aplicación esta disposición adicional, les será de aplicación lo previsto en el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Tipo de gravamen

Se aplicará el tipo de gravamen que corresponda de entre los previstos en la normativa del Impuesto de Sociedades.

El tipo general de gravamen es el 25%.

Deducciones y bonificaciones

Los EP podrán aplicar a su cuota íntegra, las mismas deducciones y bonificaciones que los contribuyentes por el Impuesto sobre Sociedades dando lugar a la **cuota líquida** del impuesto, que, para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2022, en ningún caso, podrá ser negativa.

Para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2022 para determinar la deuda tributaria del impuesto, resultará de aplicación la **tributación mínima** establecida en el artículo 30 bis de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (con carácter general, del 15% de la base imponible) para aquellos EP con un importe neto de la cifra de negocios igual o superior a veinte millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo. Esto supone que, con carácter general, como resultado de la aplicación de las deducciones y bonificaciones, no se podrá rebajar la cuota líquida por debajo de dicho importe.

Período impositivo y devengo

Normativa: artículo 20 Ley IRNR

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

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

Imposición complementaria

Normativa: artículo 19.2 Ley IRNR

Cuando los EP de **entidades** no residentes (no de personas físicas) transfieran rentas al extranjero, les será exigible una imposición complementaria del 19% sobre las cuantías transferidas.

No obstante, este gravamen **no será aplicable** a aquellos EP cuya casa central tenga su residencia fiscal en otro Estado de la UE (Anexo V), salvo que se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal, (con efectos desde el 11 de julio de 2021, las referencias efectuadas a paraísos fiscales se entienden efectuadas a la definición de jurisdicción no cooperativa. Ver Anexo IV) o en un Estado que haya suscrito con España un Convenio para evitar la doble imposición, en el que no se establezca expresamente otra cosa, siempre que exista un tratamiento recíproco.

La imposición complementaria se ingresa mediante el modelo 210, en los veinte primeros días de los meses de abril, julio, octubre o enero, según que la fecha de transferencia al extranjero de las rentas esté comprendida en el trimestre natural anterior.

Retenciones e ingresos a cuenta

Normativa: artículo 23 Ley IRNR

Los EP están sometidos al mismo régimen de retenciones que las entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades por las rentas que perciban.

Pagos fraccionados

Los EP están obligados a efectuar pagos fraccionados a cuenta del impuesto en los mismos términos que las entidades sujetas al IS. Las obligaciones formales relativas a los pagos fraccionados son:

- **Plazos:** 20 primeros días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre.
- **Modelo**: 202

  Cuando no deba efectuarse ingreso alguno en concepto de pago fraccionado, no será obligatoria la presentación del modelo 202, salvo para aquellos EP que tengan la consideración de Gran Empresa, que deberán presentar el modelo, aún cuando no deba

efectuar ingreso alguno, lo que originará la existencia de autoliquidaciones negativas.

Declaración

Normativa: artículo 21 Ley IRNR

Los EP deberán presentar declaración por el impuesto en los mismos modelos y en los mismos plazos que las entidades residentes sujetas al Impuesto sobre Sociedades.

- **Plazo:** 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo.
- **Modelo**: 200

Rendimientos de actividades económicas obtenidos sin mediación de establecimiento permanente

Normativa interna

Normativa: artículo 13.1.b) Ley IRNR

Conforme a la normativa interna se entienden obtenidos en territorio español los rendimientos de las actividades económicas realizadas sin mediación de establecimiento permanente situado en territorio español, en los siguientes casos:

- Cuando las actividades económicas sean realizadas en territorio español.

  No obstante, no se considerarán rendimientos obtenidos en territorio español los rendimientos derivados de la instalación o montaje de maquinaria o instalaciones procedentes del extranjero cuando tales operaciones se realicen por el proveedor y su importe no exceda del 20% del precio de adquisición; ni tampoco, los satisfechos por razón de compraventas internacionales de mercancías, incluidos gastos accesorios y comisiones de mediación.

- Cuando se trate de prestaciones de servicios utilizadas en territorio español. Cuando tales prestaciones de servicios sirvan parcialmente a actividades económicas realizadas en territorio español, se considerarán obtenidas en España sólo por la parte que sirva a la actividad desarrollada en España.

- Cuando deriven, directa o indirectamente, de la actuación personal en territorio español de artistas y deportistas aun cuando se perciban por persona o entidad distinta.

Convenio

Cuando resulte aplicable un convenio para evitar la doble imposición, como norma general y, sin perjuicio de las peculiaridades que se contienen en los distintos convenios, el tratamiento que la mayoría de los mismos dan a los rendimientos de las actividades o explotaciones económicas obtenidos sin mediación de establecimiento permanente es el siguiente:

- Beneficios empresariales: normalmente, los beneficios empresariales obtenidos sin mediación de establecimiento permanente sólo pueden ser sometidos a imposición en el país de residencia del contribuyente, estando exentos en España en aplicación del Convenio.

- Actividades profesionales: en general, al igual que en el caso anterior, los Convenios sólo atribuyen la potestad tributaria para gravar estos rendimientos, obtenidos sin base fija en territorio español, al país en que resida el contribuyente, estando exentos en España; no obstante, en algunos Convenios se establece potestad tributaria para España bajo ciertas circunstancias (por la duración de la estancia, por el importe de la renta…).

- Actividades artísticas y deportivas: como norma general, los rendimientos por actuaciones realizadas en territorio español se pueden gravar en España con arreglo a su Ley interna. No obstante, existen peculiaridades en los diversos Convenios con respecto a este tipo de rentas.

Tributación

Normativa: artículos 24, 25 y 26 Ley IRNR y artículos 5 y 6 del Reglamento IRNR

Cuando conforme a la normativa interna y, en su caso, al Convenio, los rendimientos de las actividades económicas realizadas sin mediación de establecimiento permanente puedan someterse a imposición en España tributarán al **tipo de gravamen** general vigente:

- Residentes UE, Islandia, Noruega y, desde 11-07-2021, Liechtenstein: 19%
- Resto de contribuyentes: 24%

En general, la **base imponible** será la diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos de personal, de aprovisionamiento de materiales incorporados a las obras o trabajos y de suministros.

Cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o en un Estado del Espacio Económico Europeo en el que exista un efectivo intercambio de información (con efectos desde el 11 de julio de 2021, las referencias normativas efectuadas a Estados con los que exista un efectivo intercambio de información tributaria se entienden efectuadas a Estados con los que exista normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria en los términos previstos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que sea de aplicación. Ver Anexo V), para la determinación de la base imponible se podrán deducir los siguientes gastos:

a. En caso de personas físicas, los gastos previstos en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisociable con la actividad realizada en España.

b. En caso de entidades, los gastos deducibles de acuerdo con lo previsto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisociable con la actividad realizada en España.

La base imponible correspondiente a los rendimientos derivados de **operaciones de reaseguro** estará constituida por los importes de las primas cedidas, en reaseguro, al reasegurador no residente. Estos rendimientos tributan a un tipo especial de gravamen del 1,5%.

Deducciones: de la cuota tributaria sólo podrán deducirse:

- Las deducciones por donativos, en los términos previstos en la Ley de IRPF y en la Ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.
- Las retenciones que se hubieran practicado sobre las rentas del contribuyente.

Otros rendimientos

Rendimientos del trabajo

Normativa interna

Normativa: artículo 13.1.c) Ley IRNR

Conforme a la normativa interna, los rendimientos del trabajo se entienden obtenidos en territorio español en los siguientes casos:

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

Asimismo, según la normativa interna, determinados rendimientos están **exentos**:

Normativa: artículo 14.1 letras a) y b) Ley IRNR

- Las becas públicas y las becas concedidas por las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen especial regulado en el título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo y, desde el 1 de enero de 2015, las becas concedidas por las fundaciones bancarias reguladas en el Título II de la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias en el desarrollo de su actividad de obra social, percibidas para cursar estudios reglados, tanto en España como en el extranjero, en todos los niveles y grados del sistema educativo. Asimismo, las becas públicas y las concedidas por las entidades sin fines lucrativos y, desde 1 de enero de 2015,

fundaciones bancarias mencionadas anteriormente para investigación en el ámbito descrito por el Real Decreto 63/2006, de 27 de enero, por el que se aprueba el Estatuto del personal investigador en formación, así como las otorgadas por aquéllas con fines de investigación a los funcionarios y demás personal al servicio de las Administraciones públicas y al personal docente e investigador de las universidades.

- Las becas y otras cantidades percibidas por personas físicas, satisfechas por las Administraciones Públicas, en virtud de acuerdos y convenios internacionales de cooperación cultural, educativa y científica o en virtud del Plan anual de cooperación internacional aprobado en Consejo de Ministros.
- Los rendimientos de trabajo en especie del artículo 42.3 de la Ley del IRPF:
  - Las entregas a empleados de productos a precios rebajados que se realicen en cantinas o comedores de empresa o economatos de carácter social
  - La utilización de los bienes destinados a los servicios sociales y culturales del personal empleado
  - Las primas o cuotas satisfechas a entidades aseguradoras para la cobertura de enfermedad
  - La prestación del servicio de educación preescolar, infantil, primaria, secundaria obligatoria, bachillerato y formación profesional por centros educativos autorizados, a los hijos de sus empleados, con carácter gratuito o por precio inferior al normal de mercado
  - Las cantidades satisfechas a las entidades encargadas de prestar el servicio público de transporte colectivo de viajeros con la finalidad de favorecer el desplazamiento de los empleados entre su lugar de residencia y el centro de trabajo,
  - La entrega a los trabajadores en activo, de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, de acciones o participaciones de la propia empresa o de otras empresas del grupo de sociedades

Convenio

En el caso de residentes en países con los que España haya suscrito un Convenio para evitar la doble imposición, generalmente los rendimientos percibidos por un empleo ejercido en España se pueden gravar por el Estado español, excepto si se dan conjuntamente tres circunstancias: que el no residente no permanezca en España más de 183 días durante el año fiscal considerado, que las remuneraciones se paguen por un empleador no residente y que estas remuneraciones no se soporten por un EP o una base fija que el empleador tenga en España.

Tributación

Normativa: artículos 24, 25 y 26 Ley IRNR

Las rentas obtenidas sin mediación de EP deben tributar de forma separada por cada devengo total o parcial de la renta sometida a gravamen.

Con carácter general, la **base imponible** estará constituida por el importe íntegro, es decir, sin deducción de gasto alguno.

No obstante, cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o en un Estado del Espacio Económico Europeo en el que exista un efectivo intercambio de información (con efectos desde el 11 de julio de 2021, las referencias normativas efectuadas a Estados con los que exista un efectivo intercambio de información tributaria se entienden efectuadas a Estados con los que exista normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria en los términos previstos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que sea de aplicación. Ver Anexo V), para la determinación de la base imponible se podrán deducir los siguientes gastos:

a. En caso de personas físicas, los gastos previstos en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisociable con la actividad realizada en España.

b. En caso de entidades, los gastos deducibles de acuerdo con lo previsto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisociable con la actividad realizada en España.

Cuando conforme a la normativa interna y, en su caso, al Convenio, los rendimientos del trabajo se puedan someter a imposición en España, tributarán al **tipo de gravamen** general vigente:

- Residentes UE, Islandia, Noruega y, desde 11-07-2021, Liechtenstein: 19%
- Resto de contribuyentes: 24%

Casos particulares:

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

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

Deducciones: de la cuota tributaria sólo podrán deducirse:

- Las deducciones por donativos, en los términos previstos en la Ley de IRPF y en la Ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

- Las retenciones que se hubieran practicado sobre las rentas.

Pensiones

Normativa interna

Normativa: artículo 13.1.d) Ley IRNR

Conforme a la normativa interna, las pensiones y demás prestaciones similares se entienden obtenidas en territorio español en los siguientes casos:

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

Además, en la norma interna se contemplan algunos supuestos de pensiones **exentas**:

(Normativa: artículo 14.1.a) Ley IRNR)

- Pensiones asistenciales por ancianidad reconocidas al amparo del Real Decreto 728/1993, de 14 de mayo, por el que se establecen pensiones asistenciales por ancianidad a favor de los emigrantes españoles.(1)
- Las pensiones que estén exentas para los residentes por la Ley del IRPF, como, por ejemplo: Pensiones reconocidas por la Seguridad Social como consecuencia de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez o por clases pasivas como consecuencia de inutilidad o incapacidad permanente.

(1) La regulación actual de las pensiones asistenciales por ancianidad actualmente está contenida en el Real decreto 8/2008, de 11 de enero, por el que se regula la prestación por razón de necesidad a favor de españoles residentes en el exterior y retornados, que deroga el Real Decreto 728/1993, de 14 de mayo por el que se establecen pensiones asistenciales por ancianidad a favor de emigrantes españoles.(Volver)

Convenio

Si resulta aplicable algún Convenio para evitar la doble imposición, hay que tener en cuenta que las pensiones, entendidas como remuneraciones que tienen su causa en un empleo ejercido con anterioridad, tienen distinto tratamiento si es percibida por razón de un empleo público anterior; es decir, aquélla que se recibe por razón de servicios prestados a un Estado, a una de sus subdivisiones políticas o a una entidad local, o si es percibida por razón de un empleo privado anterior, en contraposición a lo que se ha identificado como empleo público.

- En las pensiones percibidas por razón de un empleo privado anterior, la mayor parte de los Convenios establecen el derecho de imposición exclusivo a favor del Estado de residencia del contribuyente. En algunos Convenios (por ejemplo, los suscritos con Alemania y Finlandia) se prevé tributación compartida entre el Estado de procedencia de la pensión y el Estado de residencia del contribuyente y se establecen límites de imposición en el Estado de procedencia (por ejemplo, el suscrito con Alemania).

- En las pensiones percibidas por razón de un empleo público anterior, en general, el derecho lo tiene el Estado de donde proceden las mismas, salvo en el caso de residentes y nacionales del otro Estado, en cuyo caso el derecho de imposición corresponderá a éste.

No obstante, por las particularidades existentes, debe consultarse cada Convenio concreto.

Tributación

Normativa: artículos 24, 25 y 26 Ley IRNR

Cuando conforme a la normativa interna y, en su caso, al Convenio aplicable, la pensión esté sometida al impuesto español, tributará de acuerdo con la siguiente **escala de gravamen**:

Importe anual pensión Hasta euros	Cuota euros	Resto pensión Hasta euros	Tipo Aplicable Porcentaje
0	0	12.000	8 %
12.000	960	6.700	30 %
18.700	2.970	en adelante	40 %

Deducciones: de la cuota tributaria sólo podrán deducirse:

- Las deducciones por donativos, en los términos previstos en la Ley de IRPF y en la Ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.
- Las retenciones que se hubieran practicado sobre las rentas.

Ejemplo:

Don J.C.G., residente en Paraguay (país con el que no existe Convenio), durante el año 2019, percibe una pensión de jubilación satisfecha por la Seguridad Social española cuyo importe íntegro mensual asciende a 1.100 euros. Cobra 12 pagas.

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

Solución:

1. Determinación del importe anual de la pensión para la aplicación de la escala de gravamen.

   1.100 x 12 = 13.200

2. Aplicación de la escala de gravamen.

Hasta 12.000 al 8%: 960

Resto 1.200 (13.200 – 12.000) al 30%: 360

Cuota resultante: 1.320

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

   TMG = (1.320/13.200) x 100 = 10%

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

   1.100 x 10% = 110 euros

Nota al ejemplo: Al tratarse de una renta sujeta y no exenta al IRNR, la entidad que satisface la pensión (Seguridad Social) como entidad retenedora, deberá practicar retención por un importe equivalente al impuesto del contribuyente. Es decir, sobre el importe íntegro de la pensión (1.100 euros) aplicará un porcentaje de retención del 10% (110 euros) resultando un importe neto a percibir por el contribuyente, una vez descontado el impuesto, de 990 euros.

Retribuciones de los administradores

Normativa interna

Normativa: artículo 13.1.e) Ley IRNR

Conforme a la normativa interna, las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces o de órganos representativos de una entidad, se entienden obtenidas en territorio español cuando se satisfagan por una entidad residente en territorio español.

Convenio

En general, en los Convenios para evitar la doble imposición se dispone que las participaciones, dietas de asistencia y otras retribuciones similares que el contribuyente obtenga como consecuencia de ser miembro de un Consejo de Administración de una sociedad residente en España, se puedan someter a imposición por el Estado español.

Tributación

Normativa: artículos 24, 25 y 26 Ley IRNR

Estas retribuciones tributan al **tipo de gravamen** general vigente:

- Residentes UE, Islandia, Noruega y, desde 11-07-2021, Liechtenstein: 19%
- Resto de contribuyentes: 24%

Deducciones: de la cuota tributaria sólo podrán deducirse:

- Las deducciones por donativos, en los términos previstos en la Ley de IRPF y en la Ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al

mecenazgo.
- Las retenciones que se hubieran practicado sobre las rentas.

Rendimientos de capital mobiliario (dividendos, intereses, cánones)

Normativa interna

Normativa: artículo 13.1.f) Ley IRNR

Conforme a la normativa interna, se entienden obtenidos en territorio español los siguientes rendimientos:

- Dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en fondos propios de entidades residentes en España.
- Intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en el mismo o que retribuyen prestaciones de capital utilizadas en territorio español.
- Cánones (1) satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español, o por establecimientos permanentes situados en el mismo, o que se utilicen en territorio español.

(1) Por cánones se entiende las cantidades pagadas por el uso o, o la concesión de uso, de derechos sobre obras literarias, artísticas, científicas, películas cinematográficas, patentes, marcas, dibujos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, programas informáticos, informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, derechos personales susceptibles de cesión como el derecho de imagen, equipos industriales, comerciales o científicos, y cualquier otro derecho similar.(Volver)

En relación con este tipo de rendimientos la normativa interna contempla múltiples **supuestos de exención**.

A título de ejemplo, en el caso de los **intereses**, están **exentos**:

(Normativa: artículo 14.1. letras c); d) y f) Ley IRNR)

- Los obtenidos por residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o, con efectos desde 1 de enero de 2021, en otro Estado integrante del Espacio Económico Europeo que no sea Estado miembro de la Unión Europea siempre que exista un efectivo intercambio de información en materia tributaria (con efectos desde el 11 de julio de 2021, las referencias normativas efectuadas a Estados con los que exista un efectivo intercambio de información tributaria se entienden efectuadas a Estados con los que exista normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria en los términos previstos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que sea de aplicación. Ver Anexo V) o por establecimientos permanentes de dichos residentes situados en otro Estado miembro de la Unión Europea o, con efectos desde 1 de enero de 2021, en otro Estado integrante del Espacio Económico Europeo,

siempre que no se obtengan a través de un paraíso fiscal (con efectos desde el 11 de julio de 2021, las referencias efectuadas a paraísos fiscales se entienden efectuadas a la definición de jurisdicción no cooperativa. Ver Anexo IV)

- Los rendimientos derivados de la Deuda Pública.
- Los rendimientos de las cuentas de no residentes.

Por lo que respecta a los **dividendos**, están **exentos**:

(Normativa: artículo 14.1. letras h); k) y l) Ley IRNR)

- Los distribuidos por las sociedades filiales residentes en España a sus sociedades matrices (2) residentes en otro Estado miembro de la UE (Anexo V) o a los EP de éstas últimas situados en otros Estados miembros, o a matrices residentes en los Estados integrantes del Espacio Económico Europeo o a los EP de estas últimas situados en otros Estados integrantes siempre que tengan un efectivo intercambio de información en materia tributaria (con efectos desde el 11 de julio de 2021, las referencias normativas efectuadas a Estados con los que exista un efectivo intercambio de información tributaria se entienden efectuadas a Estados con los que exista normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria en los términos previstos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que sea de aplicación. Ver Anexo V), y siempre que se cumplan determinadas condiciones. Para la aplicación de esta exención se exige que la sociedad matriz no tenga su residencia, o el EP no esté situado, en un país o territorio calificado como paraíso fiscal (con efectos desde el 11 de julio de 2021, las referencias efectuadas a paraísos fiscales se entienden efectuadas a la definición de jurisdicción no cooperativa. Ver Anexo IV).
- Los dividendos y participaciones en beneficios obtenidos por fondos de pensiones equivalentes a los regulados en la Ley de Planes y Fondos de Pensiones, residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o por establecimientos permanentes de dichas instituciones situados en otro Estado miembro de la UE o residentes en los Estados integrantes del Espacio Económico Europeo con los que exista un efectivo intercambio de información tributaria (con efectos desde el 11 de julio de 2021, las referencias normativas efectuadas a Estados con los que exista un efectivo intercambio de información tributaria se entienden efectuadas a Estados con los que exista normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria en los términos previstos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que sea de aplicación. Ver Anexo V).
- Los dividendos y participaciones en beneficios obtenidos por instituciones de inversión colectiva reguladas por la Directiva 2009/65/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo; o residentes en los Estados integrantes del Espacio Económico Europeo con los que exista un efectivo intercambio de información tributaria (con efectos desde el 11 de julio de 2021, las referencias normativas efectuadas a Estados con los que exista un efectivo intercambio de información tributaria se entienden efectuadas a Estados con los que exista normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria en los términos previstos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que sea de aplicación. Ver Anexo V); es una exención parcial, puesto que la tributación no puede ser inferior a la resultante de la aplicación del tipo de gravamen por el que tributan las instituciones de inversión colectiva domiciliadas en territorio español.

(2) Hasta 31 de diciembre de 2020, Sociedad matriz es aquella que posea en el capital de otra sociedad una participación (a partir de 1 de enero de 2011) del 5% o bien (a partir de 1 de enero de 2015) que el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros. La sociedad participada será la sociedad filial.

A partir de 1 de enero de 2021, Sociedad matriz es aquella que posea en el capital de otra sociedad una participación del 5%.

Régimen transitorio: la exención a la que se refiere el artículo 14.1.h) será de aplicación durante los años 2021, 2022, 2023, 2024 y 2025 a las participaciones adquiridas antes del 1 de enero de 2021 cuyo valor de adquisición sea superior a 20 millones de euros sin que sea necesario que la participación alcance el 5% en el capital y siempre que se cumplan los restantes requisitos establecidos en dicho artículo.(Volver)

En cuanto a los **cánones**, estarán **exentos e**n el caso particular de cánones entre sociedades asociadas, satisfechos a una sociedad residente en un Estado miembro de la UE o a un establecimiento permanente de dicha sociedad situado en otro Estado miembro de la UE, siempre que se cumplan determinados requisitos (**Normativa: artículo 14.1. m) Ley IRNR**).

Convenio

Cuando resulte aplicable un Convenio, en relación con los dividendos, intereses y cánones, habrá que consultarlo específicamente. En general, se sigue el régimen de tributación compartida entre España y el Estado donde reside el contribuyente; en ese caso, España tendría derecho de imposición sobre estos rendimientos, pero con un **límite de imposición** señalado en el respectivo Convenio (Anexo III).

Tributación

Normativa: artículos 24, 25 y 26 Ley IRNR

Las rentas obtenidas sin mediación de EP deben tributar de forma separada por cada devengo total o parcial de la renta sometida a gravamen.

Con carácter general, la **base imponible** estará constituida por el importe íntegro, es decir, sin deducción de gasto alguno.

No obstante, cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o en un Estado del Espacio Económico Europeo en el que exista un efectivo intercambio de información (con efectos desde el 11 de julio de 2021, las referencias normativas efectuadas a Estados con los que exista un efectivo intercambio de información tributaria se entienden efectuadas a Estados con los que exista normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria en los términos previstos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que sea de aplicación. Ver Anexo V), para la determinación de la base imponible se podrán deducir los siguientes gastos:

a. En caso de personas físicas, los gastos previstos en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisociable con la actividad realizada en España.

b. En caso de entidades, los gastos deducibles de acuerdo con lo previsto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisociable con la actividad realizada en España.

El **tipo de gravamen** aplicable a los **dividendos** y a los **intereses** es el 19%.

El **tipo de gravamen** aplicable a los **cánones** es el general vigente:

- Residentes UE, Islandia, Noruega y, desde 11-07-2021, Liechtenstein: 19%
- Resto de contribuyentes 24%

Deducciones: de la cuota tributaria sólo podrán deducirse:

- Las deducciones por donativos, en los términos previstos en la Ley de IRPF y en la Ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

- Las retenciones que se hubieran practicado sobre las rentas.

Reducción por convenio: si resulta aplicable un Convenio que fije para los dividendos, intereses o cánones un límite de imposición, el contribuyente podrá tener en cuenta ese límite practicando una reducción en la cuota.

Rendimientos de capital inmobiliario

Normativa interna

Normativa: artículo 13.1.g) Ley IRNR

Conforme a la normativa interna, se consideran renta obtenida en territorio español los rendimientos derivados, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a los mismos.

Convenio

Los Convenios suscritos por España atribuyen potestad para gravar las rentas de los bienes inmuebles al Estado donde están situados los mismos. De acuerdo con los Convenios, las rentas de bienes inmuebles pueden someterse a imposición en el Estado de situación de los mismos, tanto si derivan de la utilización o disfrute directo como del arrendamiento o cualquier otra forma de explotación de los mismos. Por tanto, las rentas derivadas de bienes inmuebles situados en España pueden ser gravadas conforme a la Ley española.

Tributación

Normativa: artículos 24, 25 y 26 Ley IRNR

Las rentas obtenidas sin mediación de EP deben tributar de forma separada por cada devengo total o parcial de la renta sometida a gravamen.

Con carácter general, la **base imponible** estará constituida por el importe íntegro, es decir, sin deducción de gasto alguno.

En el caso de inmuebles arrendados se deberá computar como ingreso el importe íntegro que, por todos los conceptos, reciba del arrendatario, incluido, en su caso, el correspondiente a todos aquellos bienes cedidos con el inmueble y excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido.

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

No obstante, cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o en un Estado del Espacio Económico Europeo en el que exista un efectivo intercambio de información (con efectos desde el 11 de julio de 2021, las referencias normativas efectuadas a Estados con los que exista un efectivo intercambio de información tributaria se entienden efectuadas a Estados con los que exista normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria en los términos previstos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que sea de aplicación. Ver Anexo V), para la determinación de la base imponible se podrán deducir los siguientes gastos:

a. En caso de personas físicas, los gastos previstos en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisociable con la actividad realizada en España.

b. En caso de entidades, los gastos deducibles de acuerdo con lo previsto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisociable con la actividad realizada en España.

El **tipo de gravamen** aplicable es el general vigente:

- Residentes UE, Islandia, Noruega y, desde 11-07-2021, Liechtenstein: 19%
- Resto de contribuyentes: 24%

Deducciones: de la cuota tributaria sólo podrán deducirse:

- Las deducciones por donativos, en los términos previstos en la Ley de IRPF y en la Ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

- Las retenciones que se hubieran practicado sobre las rentas.

En el caso de que se arrienden inmuebles y se disponga en España para la ordenación de la actividad de, al menos una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, la actividad que se realiza se podrá entender que es de carácter empresarial

a través de establecimiento permanente y deberá tributar de acuerdo con las normas previstas en el apartado de “Rendimientos de actividades económicas obtenidas por medio de establecimiento permanente”.

Rentas imputadas de bienes inmuebles urbanos

Normativa interna

Normativa: artículo 13.1.h) Ley IRNR

Conforme a la normativa interna, los contribuyentes no residentes que sean **personas físicas**, titulares de inmuebles urbanos situados en territorio español, utilizados para su uso propio no afectos a actividades económicas, o vacíos, están sometidos al Impuesto sobre la Renta de no Residentes por la renta imputada correspondiente a esos inmuebles.

Convenio

De acuerdo con los Convenios para evitar la doble imposición, las rentas obtenidas de bienes inmuebles pueden someterse a imposición en el Estado de situación de los inmuebles, tanto si derivan de la utilización o disfrute directo como del arrendamiento o cualquier otra forma de explotación de los mismos.

Tributación

Normativa: artículos 24, 25 y 26 Ley IRNR y disposición adicional quincuagésima quinta Ley IRPF

La **base imponible** correspondiente a la renta imputada de bienes inmuebles urbanos situados en territorio español se determinará con arreglo a la normativa del IRPF. A estos efectos, se deberá computar como renta la cantidad resultante de aplicar el porcentaje que corresponda al valor catastral del inmueble, que figura en el recibo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI):

- Inmuebles localizados en municipios en los que los valores catastrales hayan sido revisados, modificados o determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, de conformidad con la normativa catastral, y hayan entrado en vigor en el período impositivo o en el plazo de los diez períodos impositivos anteriores: 1,1% (el año de valoración colectiva de carácter general de un Municipio se puede consultar en el apartado Ponencias de Valores del Portal de la Dirección General del Catastro, https://www.catastro.meh.es). **Durante los años 2023, 2024 y 2025**, el porcentaje de imputación del 1,1 por ciento resultará de aplicación en el caso de inmuebles localizados en municipios en los que los valores catastrales hayan sido revisados, modificados o determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, de conformidad con la normativa catastral, siempre que hubieran entrado en vigor a partir de 1 de enero de 2012.

- Restantes inmuebles: 2%

Se tributa por la base imponible antes citada, sin deducir ningún tipo de gasto.

El importe resultante se entiende referido a todo el año natural. Se reducirá proporcionalmente al número de días, cuando no haya tenido la titularidad durante todo el año, o cuando durante parte del mismo haya estado arrendado.

Si a la fecha de devengo del impuesto (31 de diciembre) los inmuebles carecieran de valor catastral o éste no hubiera sido notificado al titular, se tomará como base de imputación de los mismos el 50% del mayor de los siguientes valores: el precio, contraprestación o valor de adquisición del inmueble, o el valor del inmueble comprobado por la Administración a efectos de otros tributos. En estos casos, el porcentaje será del 1,1%.

Cuando se trate de inmuebles en construcción y en los supuestos en que, por razones urbanísticas, el inmueble no sea susceptible de uso, no se estimará renta alguna.

En los supuestos de derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles, la imputación se efectuará al titular del derecho real, prorrateando el valor catastral en función de la duración anual del período de aprovechamiento. Si a la fecha de devengo del impuesto los inmuebles carecieran de valor catastral, o éste no hubiera sido notificado al titular, se tomará como base de imputación el precio de adquisición del derecho de aprovechamiento. No procederá la imputación de renta inmobiliaria a los titulares de derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles cuando su duración no exceda de dos semanas por año.

En los supuestos en que la titularidad corresponda a varias personas, la renta correspondiente al bien inmueble o derecho real de disfrute de que se trate, se considerará obtenida por cada una de ellas en proporción a su participación en dicha titularidad.

El **tipo de gravamen** es el general vigente:

- Residentes UE, Islandia, Noruega y, desde 11-07-2021, Liechtenstein: 19%
- Resto de contribuyentes: 24%

Deducciones: de la cuota tributaria sólo podrán deducirse:

Las deducciones por donativos, en los términos previstos en la Ley de IRPF y en la Ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Ganancias patrimoniales

Ganancias patrimoniales derivadas de la venta de inmuebles

Normativa interna

Normativa: artículo 13.1.i) Ley IRNR

Conforme a la normativa interna, se consideran rentas obtenidas en territorio español las ganancias patrimoniales cuando procedan de bienes inmuebles situados en territorio español.

Exención parcial:

Normativa: Disposición adicional cuarta Ley IRNR

Están exentas en un 50% las ganancias patrimoniales derivadas de la venta de inmuebles urbanos situados en territorio español que hubiesen sido adquiridos a partir del 12 de mayo de 2012 y hasta el 31 de diciembre de 2012. Esta exención parcial no resulta aplicable:

- En el caso de personas físicas, cuando el inmueble se hubiera adquirido o transmitido a su cónyuge, a cualquier persona unida al contribuyente por parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado incluido, a una entidad respecto de la que se produzca, con el contribuyente o con cualquiera de las personas anteriormente citadas, alguna de las circunstancias establecidas en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

- En el caso de entidades, cuando el inmueble se hubiera adquirido o transmitido a una persona o entidad respecto de la que se produzca alguna de las circunstancias establecidas en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, o al cónyuge de la persona anteriormente indicada o a cualquier persona unida a esta por parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado incluido.

Exención por reinversión en vivienda habitual para contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la UE, Islandia, Noruega y, desde 11-07-2021, Liechtenstein:

Normativa: Disposición adicional séptima Ley IRNR

En el caso de contribuyentes residentes en un Estado miembro de la Unión Europea, o del Espacio Económico Europeo con efectivo intercambio de información tributaria (con efectos desde el 11 de julio de 2021, las referencias normativas efectuadas a Estados con los que exista un efectivo intercambio de información tributaria se entienden efectuadas a Estados con los que exista normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria en los términos previstos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que sea de aplicación. Ver Anexo V), podrán excluirse de gravamen las ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de la que haya sido su vivienda habitual en España, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual. Cuando el importe reinvertido sea inferior al total de lo percibido en la transmisión, únicamente se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida.

Cuando la reinversión se haya producido con anterioridad a la fecha en que se deba presentar la declaración, la reinversión, total o parcial, podrá tenerse en cuenta para determinar la deuda tributaria correspondiente.

No obstante lo anterior, resultarán de aplicación la obligación de retención por parte del adquirente del inmueble (a través del modelo 211) así como la de presentación de la declaración (modelo 210 subapartado H) e ingreso de la deuda tributaria correspondiente.

En el modelo de autoliquidación 210 se indicará como tipo de renta el código 33, si la reinversión se ha producido antes de la transmisión, o el código 34, cuando la reinversión se produce después de la transmisión.

Si la reinversión se ha producido con posterioridad a la fecha en que se debe presentar la declaración, podrá solicitarse la devolución total o parcial de la deuda tributaria ingresada correspondiente a la ganancia patrimonial obtenida mediante la presentación del modelo de solicitud aprobado en la Orden HAP/2474/2015, de 19 de noviembre (BOE de 24 de noviembre).

Convenio

De acuerdo con los Convenios suscritos por España, las ganancias derivadas de la enajenación de bienes inmuebles situados en territorio español pueden someterse a imposición en España.

Tributación

Normativa: artículos 24, 25 y 26 Ley IRNR

Las rentas obtenidas sin mediación de EP deben tributar de forma separada por cada devengo total o parcial de la renta sometida a gravamen.

La **base imponible** correspondiente a las ganancias patrimoniales se determinará aplicando, en general, a cada alteración patrimonial, las normas del IRPF. Las ganancias se calcularán por diferencia entre los valores de transmisión y de adquisición.

En las transmisiones onerosas, el valor de adquisición estará formado por el importe real por el que se adquirió el inmueble, más el coste de las inversiones y mejoras (1) , en su caso, efectuadas (sin que se computen, a estos efectos, los gastos de conservación y reparación) al que se sumarán el importe de los gastos (comisiones, Fedatario público, Registro, etc.) y tributos inherentes a la adquisición (Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, IVA o Impuesto sobre Sucesiones o Donaciones si la adquisición se realizó a título gratuito), excluidos los intereses, satisfechos por el ahora transmitente. El importe así determinado se minorará, cuando proceda, en el importe de las amortizaciones reglamentariamente practicadas, computándose, en todo caso, la amortización mínima (2)

(1) Tratándose de elementos patrimoniales sobre los que se hayan realizado mejoras en un año distinto al de su adquisición, será preciso distinguir la parte del valor de transmisión que corresponda al elemento patrimonial y a la mejora o mejoras realizadas, con objeto de determinar, de forma separada e independiente, tanto las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de uno y otras, como la reducción que, en su caso, resulte aplicable. A estos efectos, se tomarán como valores y fechas de adquisición los que correspondan, respectivamente, al elemento patrimonial y a cada una de las mejoras realizadas. (Volver)

(2) Las amortizaciones "fiscalmente deducibles" corresponden a los inmuebles afectos a actividades económicas, a los inmuebles arrendados o subarrendados y a derechos reales de uso y disfrute sobre bienes inmuebles. En estos casos, la amortización mínima se computará, con independencia de su efectiva consideración como gasto.

Para inmuebles arrendados, el importe de la amortización mínima se determina aplicando el porcentaje del 3%, sobre el mayor de los siguientes valores: coste de adquisición satisfecho o el valor catastral, excluido el valor del suelo. Cuando no se conozca el valor del suelo, éste se calculará prorrateando el coste de adquisición satisfecho entre los valores catastrales del suelo y de la construcción de cada año. En el caso de bienes inmuebles adquiridos a título lucrativo el coste de adquisición es el valor del bien en aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o su valor comprobado en estos gravámenes, sin incluir el valor del suelo, y el importe de los tributos satisfechos más los gastos inherentes a la adquisición y, en su caso, la totalidad de las inversiones y mejoras efectuadas. (Criterio interpretativo fijado por el Tribunal Supremo en sentencia número 1130/2021, de 15 de septiembre). (Volver)

En el caso de transmisiones producidas desde el 1 de enero de 2015 se han suprimido los coeficientes de actualización.

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

Cuando la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo o gratuito (herencia, legado o donación) se aplicarán las reglas anteriores, tomando por importe real de los valores respectivos aquellos que resulten de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que pueda exceder del valor de mercado.

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

Régimen transitorio:

Normativa: Disposición transitoria única Ley IRNR

No obstante, en el caso de **personas físicas**, si el inmueble fue **adquirido con anterioridadal 31 de diciembre de 1994**, la ganancia previamente hallada puede ser reducida al resultar aplicable un **régimen transitorio.**

En estos casos habrá que tener en cuenta las siguientes **reglas**:

Sólo la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad al 20 de enero de 2006 sería susceptible de reducción.

- **Regla 1. Cálculo de la parte de la ganancia patrimonial generada antes de 20-01-2006**

Se determina la parte de la ganancia patrimonial susceptible de reducción en función de la proporción que representan los días transcurridos desde la fecha de adquisición hasta el 19 de enero de 2006 con respecto a los días totales transcurridos desde la fecha de adquisición hasta la de transmisión.

- **Regla 2. Cálculo de la reducción (ver ejemplo)**

  La parte de la ganancia generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 se reducirá, en su caso, de la siguiente manera:

  a. Se calculará el número de años que medie entre la fecha de adquisición del elemento y el 31 de diciembre de 1996, redondeado por exceso.

  b. Se calculará el valor de transmisión de todos los elementos patrimoniales a cuya ganancia patrimonial le hubiera resultado de aplicación este mismo régimen transitorio, transmitidos desde 1 de enero de 2015 hasta la fecha de transmisión del elemento patrimonial. (**Cuando este resultado sea superior a 400.000 euros, no se practicará reducción alguna**).

  c. Cuando sea inferior a 400.000 euros la suma del valor de transmisión del elemento patrimonial y la cuantía a que se refiere la letra b) anterior, la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 se reducirá en el importe resultante de aplicar el 11,11% por cada año de permanencia de los señalados en la letra a) anterior que exceda de dos.

  d. Cuando sea superior a 400.000 euros la suma del valor de transmisión del elemento patrimonial y la cuantía a que se refiere la letra b) anterior, pero el resultado de lo dispuesto en la letra b) anterior sea inferior a 400.000 euros, se practicará la reducción a la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 que proporcionalmente corresponda a la parte del valor de transmisión que sumado a la cuantía de la letra b) anterior no supere 400.000 euros.

  Si el contribuyente ha adquirido el inmueble en dos fechas distintas o el inmueble ha sido objeto de mejora, habrá que efectuar los cálculos como si se tratara de dos ganancias patrimoniales, con períodos de permanencia distintos en la aplicación de los coeficientes de reducción y diferentes coeficientes de actualización.

El **tipo de gravamen** aplicable es el 19%

Deducciones: de la cuota tributaria sólo podrán deducirse:

- Las deducciones por donativos, en los términos previstos en la Ley de IRPF y en la Ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

- La retención practicada por el adquirente del inmueble.

Retención a cuenta

Normativa: artículo 25.2 Ley IRNR; artículo 14 Reglamento IRNR y artículo 8 Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación 210, 211 y 213 del IRNR.

La persona que adquiere el inmueble, sea o no residente, está obligada a retener e ingresar en el Tesoro Público el 3% de la contraprestación acordada. Esta retención tiene para el vendedor el carácter de pago a cuenta del impuesto que corresponda por la ganancia derivada de la transmisión.

El adquirente ingresará la retención mediante el modelo 211, en el plazo de un mes a partir de la fecha de transmisión, y entregará al vendedor no residente un ejemplar del modelo 211, a fin de que este último pueda deducir la retención de la cuota tributaria resultante de la declaración de la ganancia. Si la retención es superior a la cuota tributaria, se podrá obtener la devolución del exceso.

Ejemplo: Transmisión de un inmueble el 31 de diciembre de 2019 por importe de 300.000 euros, adquirido el 1 de enero de 1991 por importe equivalente a 100.000 euros. El contribuyente transmitió anteriormente, el 1 de febrero 2015 otro elemento patrimonial (cuyo valor de transmisión fue de 200.000 euros), a cuya ganancia se le aplicó el régimen transitorio.

Determinación de la ganancia sometida a tributación:

- Ganancia patrimonial (Diferencia): 300.000-100.000 = 200.000
- Ganancia generada hasta 19/01/2006: 103.824 € (1)
- Ganancia susceptible de reducción: 69.216 € (2)
- Reducción: 30.759,6 € (3)

Ganancia patrimonial reducida sometida a tributación:169.240,4 € (4)

Notas al ejemplo:

(1)

- Nº días transcurridos entre las fechas de compra y de venta: 10.591
- Nº días transcurridos entre las fechas de compra y el 19/01/2006: 5.498

Cálculo: (200.000x5.498) /10.591 =103.824 (Volver)

(2)

- Límite de valores de transmisión: 400.000 €
- Suma acumulada de valores de transmisión de otros bienes transmitidos desde 1 de enero de 2015 hasta la fecha de la actual transmisión: 200.000 €
- Aunque el valor de la transmisión actual es de 300.000€, como del límite de 400.000 € ya se utilizaron en la anterior transmisión 200.000€, sólo restan 200.000 € para utilizar en la actual transmisión.

Es susceptible de reducción la parte de la ganancia generada hasta el 19/01/2006 que corresponda proporcionalmente a un valor de transmisión de 200.000€.

Cálculo: (103.824 x200.000) / 300.000 = 69.216 (Volver)

(3)

- Período permanencia en el patrimonio anterior a 31-12-1996 (entre fecha de adquisición y 31/12/1996, redondeado por exceso): 6
- Nº Años que exceden de 2: 6-2 = 4
- Porcentaje de reducción: 4x11,11% = 44,44%

Cálculo: (69.216x44,44) / 100 = 30.759,6 (Volver)

(4) Cálculo: Diferencia-Reducción=200.000-30.759,6 =169.240,4 € (Volver)

(volver ganancias)

Otras ganancias patrimoniales

Normativa interna

Normativa: artículo 13.1.i) Ley IRNR

Conforme a la normativa interna, se consideran obtenidas en territorio español las ganancias patrimoniales, en los siguientes casos:

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

En la normativa interna se contemplan varios **supuestos de exención**.

(Normativa: artículo 14.1. letras c), e) e i). Ley IRNR)

A título de ejemplo:

- Ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles obtenidos por residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o, con efectos desde 1 de enero de 2021, en otro Estado integrante del Espacio Económico Europeo que no sea Estado miembro de la Unión Europeas siempre que exista un efectivo intercambio de información en materia tributaria (con efectos desde el 11 de julio de 2021, las referencias normativas efectuadas a Estados con los que exista un efectivo intercambio de información tributaria se entienden efectuadas a Estados con los que exista normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria en los términos previstos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que sea de aplicación. Ver Anexo V) o por establecimientos permanentes de dichos residentes situados en otro Estado miembro de la Unión Europea o, con efectos desde 1 de enero de 2021, en otro Estado integrante del Espacio Económico Europeo (excepto que se obtengan a través de un paraíso

fiscal (con efectos desde el 11 de julio de 2021, las referencias efectuadas a paraísos fiscales se entienden efectuadas a la definición de jurisdicción no cooperativa. Ver Anexo IV), o que se trate de ganancias derivadas de la transmisión de acciones, participaciones u otros derechos en una entidad cuyo activo consista principalmente en bienes inmuebles situados en España, o que se trate de ganancias derivadas de la transmisión de acciones, participaciones u otros derechos en una entidad y el contribuyente, persona física en algún momento durante el período de 12 meses precedentes a la transmisión, haya participado directa o indirectamente en al menos el 25% del capital o patrimonio de dicha entidad. En el caso de entidades no residentes, que la transmisión no cumpla los requisitos para la aplicación de la exención prevista en el artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades).

- Ganancias patrimoniales derivadas de valores emitidos en España por no residentes.
- Las rentas derivadas de las transmisiones de valores o el reembolso de participaciones en fondos de inversión realizadas en mercados secundarios oficiales de valores españoles, obtenidas por personas o entidades residentes en un país con el que España tenga suscrito Convenio con cláusula de intercambio de información, salvo que se obtengan a través de un paraíso fiscal (con efectos desde el 11 de julio de 2021, las referencias efectuadas a paraísos fiscales se entienden efectuadas a la definición de jurisdicción no cooperativa. Ver Anexo IV).

Convenio

De acuerdo con los Convenios, normalmente, la potestad tributaria sobre estas ganancias corresponde exclusivamente al Estado de residencia, quedando exentas en España. No obstante, existen excepciones en muchos Convenios cuando derivan de acciones o participaciones en entidades con sustrato inmobiliario, que permiten el gravamen en el Estado de situación de los inmuebles. Habrá que consultar cada Convenio.

Tributación

Normativa: artículos 24, 25, 26 y Disposición transitoria única Ley IRNR

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

La **base imponible** correspondiente a las ganancias patrimoniales se determinará aplicando, en general, a cada alteración patrimonial, las normas del IRPF. Las ganancias se calcularán por diferencia entre los valores de transmisión y de adquisición.

En el supuesto de ganancias obtenidas por personas físicas derivadas de elementos patrimoniales adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994 puede ser aplicable un régimen transitorio de reducción del importe de la ganancia.

Tratándose de ganancias patrimoniales (derivadas de derechos o participaciones en una entidad cuyo activo esté constituido principalmente por bienes inmuebles situados en territorio español o que atribuyan a su titular el derecho de disfrute sobre bienes inmuebles situados en territorio español), las procedentes de la transmisión de derechos o

participaciones en entidades residentes en países o territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria (con efectos desde el 11 de julio de 2021, las referencias efectuadas a países o territorios con los que no exista efectivo intercambio de información se entienden efectuadas a la definición de jurisdicción no cooperativa. Ver Anexo IV), el valor de transmisión se determinará atendiendo proporcionalmente al valor de mercado, en el momento de la transmisión, de los bienes inmuebles situados en territorio español, o de los derechos de disfrute sobre dichos bienes. Los bienes inmuebles situados en territorio español quedarán afectos al pago del impuesto.

Si derivan de la transmisión de un elemento patrimonial, el **tipo de gravamen** aplicable es el 19%.

En otro caso, será el tipo general vigente:

- Residentes UE, Islandia, Noruega y, desde 11-07-2021, Liechtenstein: 19%
- Resto de contribuyentes: 24%

Deducciones: de la cuota tributaria sólo podrán deducirse:

- Las deducciones por donativos, en los términos previstos en la Ley de IRPF y en la Ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

- Las retenciones que se hubieran practicado sobre las rentas.

Capítulo 4. Retenciones sobre rentas obtenidas sin establecimiento permanente

Obligados a retener

Normativa: artículos 30 y 31 Ley IRNR y artículo 11 Reglamento IRNR

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

- Las entidades residentes en España (también las entidades en régimen de atribución).
- Las personas físicas residentes en España que realicen actividades económicas.
- Los contribuyentes del IRNR con EP.
- Los contribuyentes del IRNR sin EP, respecto de los rendimientos del trabajo que satisfagan que constituyan gasto deducible para la obtención de las rentas.
- Las entidades en atribución de rentas constituidas en el extranjero, con presencia en territorio español.
- El representante que actúe en nombre de la entidad aseguradora que opere en régimen de libre prestación de servicios.

También están obligados a retener aquéllos que establecen las normas sobre retención relativas a activos financieros y otros valores mobiliarios.

Rentas sujetas a retención

Normativa: artículo 31 Ley IRNR y artículo 9 Reglamento IRNR

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

Excepciones a la obligación de retener:

Normativa: artículo 31.4 Ley IRNR y artículo 10 Reglamento IRNR

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

- Rentas exentas conforme a la normativa del IRNR.

  No obstante, sí existirá obligación de practicar retención respecto de ciertas rentas exentas: la exención relativa a dividendos obtenidos por fondos de pensiones equivalentes y la exención relativa a dividendos obtenidos por instituciones de inversión colectiva.

  Rentas exentas en virtud de un Convenio para evitar la doble imposición.

- Rentas abonadas a contribuyentes, cuando se acredite el pago del impuesto.

- Ganancias patrimoniales.

  No obstante, sí existirá obligación de retener, respecto de:

  - Los premios derivados de la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias.

  - La transmisión de bienes inmuebles situados en territorio español.

  - Rentas derivadas de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de instituciones de inversión colectiva, excepto las procedentes de participaciones o acciones en los fondos y sociedades regulados por el artículo 49 del Reglamento de la Ley 35/2003 de instituciones de inversión colectiva, aprobado por Real Decreto 1309/2005.

La exoneración de la retención no es automática, sino que requiere que se acredite ante el obligado a retener el cumplimiento de las circunstancias que motivan su aplicación, sin perjuicio de la obligación de declarar por parte del retenedor.

Documentación

Normativa: artículo 17 Orden EHA/3290/2008, de 6 de noviembre, por la que se aprueban los modelos 216 y 296.

Los obligados a retener **conservarán** a disposición de la Administración tributaria, durante el período de prescripción, la documentación que justifique las retenciones practicadas.

A estos efectos, cuando no se practique la retención por aplicación de las **exenciones de la normativa interna** española, por razón de la residencia del contribuyente, se justificará con un certificado de residencia, expedido por las autoridades fiscales del país de residencia.

Cuando no se practique la retención por aplicación de las **exenciones de un Convenio** o se practique con los **límites de imposición** fijados en el mismo, se justificará con un certificado de residencia fiscal expedido por la autoridad fiscal correspondiente, en el que deberá constar expresamente que el contribuyente es residente en el sentido definido en el Convenio. No obstante, cuando se practique la retención aplicando un límite de imposición fijado en un Convenio desarrollado mediante una Orden en la que se establezca la utilización de un formulario específico, se justificará con el mismo en lugar del certificado.

Los certificados de residencia a que se refieren los párrafos anteriores, tendrán un plazo de validez de un año a partir de la fecha de su expedición. No obstante, los certificados de residencia tendrán una validez indefinida cuando el contribuyente sea un Estado extranjero, alguna de sus subdivisiones políticas o administrativas o sus entidades locales.

Cuando no se practique retención por haberse efectuado el **pago del impuesto**, se acreditará mediante la declaración del impuesto correspondiente a dicha renta presentada por el contribuyente o su representante.

Caso particular: Cuentas de no residentes

Normativa: Disposición adicional primera de la Orden EHA/3202/2008, de 31 de octubre, por la que se aprueba el modelo 291.

A los exclusivos efectos de aplicar la excepción a la obligación de retener correspondiente a las cuentas de no residentes se acreditará ante la entidad que corresponda la condición de contribuyente por el IRNR mediante la aportación de una declaración del contribuyente en la que manifieste ser residente fiscal en otro Estado. Dicha declaración deberá ajustarse al modelo que figura en el anexo III de la Orden EHA/3202/2008, de 31 de octubre, por la que se aprueba el modelo 291.

Asimismo, serán igualmente válidas tanto la declaración realizada utilizando los formularios de residencia fiscal publicados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) en su portal de internet, como la formulada utilizando otros modelos elaborados por las propias instituciones financieras, adaptados a la normativa interna española.

Sin perjuicio de lo anterior, la condición de contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes podrá acreditarse mediante certificación expedida por las autoridades fiscales del país de residencia.

Importe de la retención

Normativa: artículo 31.2 Ley IRNR

La retención debe ser una cantidad equivalente a la deuda tributaria que se derive de las disposiciones del propio Impuesto o de las establecidas en un Convenio.

No obstante, el retenedor no deberá tener en cuenta los siguientes gastos o deducciones (que sí son aplicables al calcular el impuesto): los gastos deducibles, la cuota del gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes y la deducción por donativos.

Obligación de declarar por parte de los obligados a retener

Normativa: artículo 31.5 Ley IRNR; artículo 15 Reglamento IRNR; artículos 2, 8 y Disposición adicional única Orden EHA/3290/2008, de 6 de noviembre, por la que se aprueban los modelos 216 y 296

Con carácter general, el retenedor deberá presentar declaración y efectuar, en su caso, el ingreso correspondiente a través del modelo 216.

En los casos exceptuados de la obligación de retener, el retenedor, salvo excepciones, estará obligado a presentar declaración negativa a través del modelo 216.

Asimismo, está obligado a presentar un resumen anual, modelo 296.

No obstante, las retenciones correspondientes a las rentas derivadas de transmisiones y reembolsos de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de instituciones de inversión colectiva (por ejemplo, fondos de inversión) se ingresarán mediante el modelo 117, y se incluirán en la declaración informativa anual 187.

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

Capítulo 5. Declaración de las rentas obtenidas por no residentes sin mediación de establecimiento permanente

Obligación de declarar

Normativa: artículo 28 Ley IRNR; artículo 7 Reglamento IRNR y artículo 4 Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación 210, 211 y 213 del IRNR.

Los contribuyentes no estarán obligados a presentar la declaración correspondiente a las rentas respecto de las que se hubiese practicado la retención del impuesto (1) , ni respecto de aquellas rentas sujetas a retención pero exentas en virtud de lo dispuesto en la Ley del impuesto o en un Convenio de doble imposición que resulte aplicable.

(1) Salvo en el caso de ganancias patrimoniales derivadas del reembolso de participaciones en fondos de inversión reguladas en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, cuando la retención practicada haya resultado inferior a la cuota tributaria calculada conforme a la Ley del Impuesto (con efectos a partir de 1 de enero de 2014). (Volver)

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

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

Modelo y plazo de presentación

Normativa: artículos 1 y 5 Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación 210, 211 y 213 del IRNR.

Modelo: Se utilizará el modelo único 210, tanto para declarar rendimientos, como ganancias patrimoniales o rentas imputadas de inmuebles. Permite declarar una renta de forma separada o una agrupación de rentas.

Agrupación de rentas: Salvo en los casos de rentas imputadas de inmuebles y de rentas derivadas de transmisiones de inmuebles, en los demás casos podrán agruparse rentas obtenidas por **un mismo contribuyente** en un período determinado, siempre que correspondan al mismo tipo de renta, procedan del mismo pagador, sea aplicable el mismo tipo de gravamen y, si provienen de un bien o derecho, procedan del mismo bien o derecho. No obstante, tratándose de rendimientos de inmuebles arrendados o subarrendados no sujetos a retención, devengados a partir de 1 de enero de 2018, podrán agruparse con esos mismos requisitos excepto el relativo a rentas que procedan del mismo pagador.

El período de agrupación será trimestral si se trata de autoliquidaciones con resultado a ingresar excepto rentas, devengadas desde 2024, de arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles; o anual, si el resultado es a devolver, cuota cero o a ingresar, en el caso de rentas, devengadas desde 2024, de arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles.

Caso particular: En el caso de transmisiones de bienes inmuebles, cuando el inmueble objeto de transmisión sea de titularidad compartida por un matrimonio en el que ambos cónyuges sean no residentes, se podrá realizar una única declaración.

Plazo de presentación del modelo 210: en función de los tipos de renta, serán los siguientes:

- Rentas derivadas de transmisiones de bienes inmuebles con independencia del resultado de la autoliquidación: en el plazo de tres meses una vez transcurrido el plazo de un mes desde la fecha de la transmisión del bien inmueble.
- Rentas imputadas de bienes inmuebles urbanos:
  - Correspondientes al año 2025 y anteriores: el año natural siguiente a la fecha de devengo (31 de diciembre de cada año). En caso de presentación telemática, puede domiciliarse el pago de la deuda tributaria desde el 1 de enero al 23 de diciembre.
  - Correspondientes al año 2026 y siguientes: del 1 de abril al 31 de diciembre del año natural siguiente a la fecha de devengo (31 de diciembre de cada año). En caso de presentación telemática se podrá domiciliar el pago desde el día 1 de abril hasta el 23 de diciembre del año natural siguiente a la fecha de devengo. **El nuevo plazo de presentación comienza a aplicarse respecto de las rentas imputadas de los bienes inmuebles correspondientes al año 2026 cuyo plazo de presentación se iniciará, por tanto, el 1 de abril de 2027**.

- Rendimientos de inmuebles arrendados o subarrendados con resultado a ingresar:
  - Si se opta por agrupar anualmente las rentas devengadas durante el año natural:

    Años 2024 y 2025: del 1 al 20 de enero del año siguiente al de devengo. *En caso de presentación telemática, puede domiciliarse el pago de la deuda tributaria desde el 1 al 15 de enero del año siguiente al de devengo*.

    Año 2026 y siguientes: del 1 al 20 de abril del año siguiente al de devengo. *En caso de presentación telemática, puede domiciliarse el pago de la deuda tributaria desde el 1 al 15 de abril del año siguiente al de devengo*.

    Se recuerda que, para devengos desde 2024 y en relación con las rentas derivadas del arrendamiento de bienes inmuebles, el período de agrupación ha **pasado de ser TRIMESTRAL a ANUAL**.
  - En el caso de que se opte por declarar los rendimientos de forma separada:

    Rendimientos devengados hasta septiembre de 2026 (inclusive): veinte primeros días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, en relación con los rendimientos cuya fecha de devengo esté comprendida en el trimestre natural anterior. *En caso de presentación telemática, puede domiciliarse el pago de la deuda tributaria desde el 1 al 15 de abril, julio, octubre y enero, respectivamente*.

    Rendimientos devengados desde octubre de 2026: del 1 al 20 de abril del año siguiente al de devengo. *En caso de presentación telemática, puede domiciliarse el pago de la deuda tributaria desde el 1 al 15 de abril del año siguiente al de devengo*.

    Ejemplo: Ciudadano residente en Noruega alquila su chalet en Alicante desde el mes de julio del año 2026, optando por tributar por cada renta de forma separada.

    El importe de los meses de julio, agosto y septiembre de 2026 se declara a través de los correspondientes modelos 210 durante los 20 primeros días naturales de octubre de 2026. Por el contrario, el importe de los meses de octubre, noviembre y diciembre de 2026 se declara ya a través de los correspondientes modelos 210 en el nuevo plazo del 1 al 20 de abril de 2027.
- Resto de rentas:
  - Autoliquidaciones con resultado a ingresar: el plazo de presentación e ingreso será los veinte primeros días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, en relación con las rentas cuya fecha de devengo esté comprendida en el trimestre natural anterior. *En caso de presentación telemática, puede domiciliarse el pago de la deuda tributaria desde el 1 al 15 de abril, julio, octubre y enero, respectivamente.*
  - Autoliquidaciones de cuota cero: el plazo de presentación será del 1 al 20 de enero del año siguiente al de devengo de las rentas declaradas.
  - Autoliquidaciones con resultado a devolver: podrán presentarse a partir del 1 de febrero del año siguiente al de devengo de las rentas declaradas y dentro del plazo de cuatro años contados desde el término del período de declaración e ingreso de la

retención. Este plazo resultará aplicable a todas las autoliquidaciones, con independencia de si la devolución deriva de la norma interna o de un Convenio para evitar la doble imposición, incluso en aquellos supuestos en los que una Orden de desarrollo del Convenio fije un plazo inferior. Se entenderá concluido el plazo para la presentación de la autoliquidación en la fecha de su presentación.

Documentación

Normativa: artículo 7 y Disposición adicional tercera y cuarta Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación 210, 211 y 213 del IRNR.

Al presentar la autoliquidación, en los casos que se indica, deberá adjuntarse la siguiente documentación:

Certificación de la residencia

- **Exenciones internas**

  Si se aplican exenciones de la normativa interna española, por razón de la residencia del contribuyente, se adjuntará un certificado de residencia, expedido por las autoridades fiscales del país de residencia, que justifique esos derechos.

  No obstante, cuando las entidades a que se refiere el apartado 1 de la disposición adicional tercera del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (Fondos de pensiones e Instituciones de Inversión Colectiva residentes en la Unión Europea), apliquen la exención prevista en el artículo 14.1.c) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (relativa a intereses y ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles), la acreditación de residencia podrá efectuarse conforme a lo dispuesto en dicha disposición adicional (en unos casos, mediante certificados emitidos por las autoridades de supervisión o registro del Estado de establecimiento y, en otros, mediante declaraciones de representantes de las entidades afectadas).

  Asimismo, cuando se apliquen las exenciones previstas en el artículo 14.1.k) y 14.1.l) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, los fondos de pensiones o instituciones de inversión colectiva sometidos a un régimen específico de supervisión o registro administrativo, justificarán el derecho a la exención, en lugar de con el certificado de residencia, de la siguiente forma:

  a. En el caso de la exención del artículo 14.1.k), adjuntarán una declaración formulada por el representante del fondo de pensiones en la que se manifieste el cumplimiento de los requisitos legales, ajustada al modelo del anexo VI de la Orden de aprobación del modelo 210.

     No obstante, tratándose de una institución de previsión social regulada por la Directiva 2016/2341 del Parlamento Europeo y del Consejo de 14 de diciembre de 2016, relativa a las actividades y la supervisión de los fondos de pensiones de empleo, podrán adjuntar un certificado emitido por la autoridad competente del Estado en que la

institución se encuentre establecida, en los mismos términos y con igual validez indefinida que el previsto en el apartado 2.a), segundo párrafo de la disposición adicional tercera del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

b. En el caso de la exención del artículo 14.1.l), adjuntarán un certificado emitido por la autoridad competente del Estado miembro de origen de la institución en el que se manifieste que dicha institución cumple las condiciones establecidas en la Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios (OICVM). La autoridad competente será la designada conforme a lo previsto en el artículo 97 de la citada Directiva.

- **Exenciones o límite de imposición por Convenio**

  Si se aplican las exenciones o la reducción de la cuota por un límite de imposición de un Convenio, se adjuntará un certificado de residencia fiscal expedido por la autoridad fiscal correspondiente que justifique esos derechos, en el que deberá constar expresamente que el contribuyente es residente en el sentido definido en el Convenio. No obstante, si se aplica la reducción de la cuota por un límite de imposición fijado en un Convenio desarrollado mediante una Orden en la que se establezca la utilización de un formulario específico, deberá aportarse el mismo en lugar del certificado.

- **Gastos deducibles por contribuyentes de la Unión Europea o de un Estado miembro del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria.**

  Cuando se deduzcan gastos para la determinación de la base imponible, por tratarse de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o en un Estado miembro del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria (con efectos desde el 11 de julio de 2021, las referencias normativas efectuadas a Estados con los que exista un efectivo intercambio de información tributaria se entienden efectuadas a Estados con los que exista normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria en los términos previstos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que sea de aplicación. Ver Anexo V), se adjuntará un certificado de residencia fiscal en el Estado que corresponda expedido por la autoridad fiscal de dicho Estado.

Los certificados de residencia y la declaración antes citada tendrán un plazo de validez de un año a partir de la fecha de su expedición. No obstante, los certificados de residencia tendrán una validez indefinida cuando el contribuyente sea un Estado extranjero, alguna de sus subdivisiones políticas o administrativas o sus entidades locales.

Los certificados de residencia y las declaraciones ajustadas a los modelos de los anexos VI y VII de la Orden de aprobación del modelo 2010 antes citada tendrán un plazo de validez de un año a partir de la fecha de su expedición. No obstante, los certificados de residencia tendrán una validez indefinida cuando el contribuyente sea un Estado extranjero, alguna de sus subdivisiones políticas o administrativas o sus entidades locales. Asimismo, tendrá validez indefinida el certificado emitido por la autoridad competente del Estado miembro de origen de la institución de inversión colectiva a que se refiere la letra b) del apartado anterior,

así como los certificados emitidos por las autoridades competentes previstos en la Disposición adicional tercera del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, en tanto no se modifiquen los datos contenidos en los mismos.

En el supuesto de autoliquidaciones realizadas por responsables solidarios que sean depositarios de valores bastará con que los mismos conserven a disposición de la Administración Tributaria los certificados de residencia, formularios o declaraciones a que se refieren los apartados anteriores, durante el período de prescripción.

Justificante de retenciones

Cuando se deduzcan de la cuota retenciones o ingresos a cuenta, se adjuntarán los documentos justificativos de los mismos.

Procedimiento especial: En el caso de que la renta declarada sea dividendos o intereses derivados de valores negociables, cuyo pago se realiza a través de una cadena de intermediarios financieros situados en España y en el extranjero, la Administración Tributaria podrá solicitar la acreditación de la trazabilidad de la cadena de pago en el extranjero.

Para devengos desde 2024, se podrá acreditar la trazabilidad cuando conforme a lo dispuesto en los artículos 8 y 11 de la Orden EHA/3290/2008, de 6 de noviembre, por la que se aprueban el modelo 216 "Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Retenciones e ingresos a cuenta. Declaración-documento de ingreso" y el modelo 296 "Impuesto sobre la Renta de no Residentes. No residentes sin establecimiento permanente. Declaración anual de retenciones e ingresos a cuenta", se presenten los Anexos al tipo de registro 2 del modelo 296 denominados “Valores negociables. Relación de pago a contribuyentes” y “Valores negociables. Relación de certificados de pago”, consignando en ellos el número de justificante de la autoliquidación modelo 210 con solicitud de devolución relativa al valor negociable, fecha de devengo y contribuyente.

Los Anexos al registro de tipo 2 del modelo 296, denominados “Valores negociables. Relación de pago a contribuyentes” y “Valores negociables. Relación de certificados de pago” se utilizarán por mediadores en España que realicen los pagos de rentas de valores a intermediarios en el extranjero cuando soliciten la devolución de retenciones para los contribuyentes mediante el modelo de autoliquidación 210. Cuando la solicitud de devolución de retenciones se realice por contribuyentes o sus representantes, los mediadores en España que realicen los pagos de rentas de valores a intermediarios en el extranjero podrán incluir en los Anexos los registros de estos contribuyentes cuyos modelos 210 se hayan presentado.

Cuando, conforme a lo dispuesto en el artículo 8 de la citada Orden EHA/3290/2008, exista obligación de presentar los Anexos al tipo de registro 2 del modelo 296 denominados “Valores negociables. Relación de pago a contribuyentes” y “Valores negociables. Relación de certificados de pago”, las entidades obligadas deberán presentar dichos Anexos en el plazo previsto en el artículo 11 de dicha Orden, consignando en ellos el número de justificante de la autoliquidación modelo 210 con solicitud de devolución relativa al valor negociable, fecha de devengo y contribuyente, pudiéndose entender con ello acreditada la trazabilidad de la cadena de pago en el extranjero.

Justificante acreditativo de la cuenta de devolución

Normativa: artículo 3 Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación 210, 211 y 213 del IRNR.

Si se solicita devolución, se adjuntará un justificante acreditativo de la identificación y titularidad de la cuenta.

Las devoluciones se efectuarán mediante transferencia a la cuenta bancaria que se indique en el documento de ingreso/devolución y cuya titularidad puede ser una de las siguientes:

- La de la persona que realiza la autoliquidación. No obstante, en el supuesto de que se realice la autoliquidación por el representante del contribuyente sólo podrá ser titular de la cuenta bancaria de devolución si se trata del representante legal autorizado del contribuyente.
- La del propio contribuyente.

Si el titular de la cuenta bancaria de devolución fuese una de las personas que realiza la autoliquidación, bien como responsable solidario, bien como retenedor o como representante legal autorizado, la cuenta bancaria ha de estar abierta en España. Sin embargo, si el titular de la cuenta de devolución es el propio contribuyente, la cuenta puede estar abierta en una entidad de crédito en España o en el extranjero.

Acreditación de la representación

Cuando la **devolución** se solicite en una cuenta cuyo titular sea el representante legal del contribuyente, será preciso adjuntar el documento que acredite la representación, en el que deberá constar una cláusula que faculte al citado representante legal para recibir la devolución a su nombre por cuenta del contribuyente.

Formas de presentación del modelo 210

Normativa: artículo 10 Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación 210, 211 y 213 del IRNR.

La presentación puede hacerse de forma telemática por internet, o en formato papel**.**

Presentación telemática por internet

Normativa: artículos 12 y 13 Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación 210, 211 y 213 del IRNR.

La presentación del modelo, así como de la documentación que proceda, puede hacerse de forma telemática por internet, con un certificado de firma electrónica admitido por la Agencia Tributaria y, en el caso de personas físicas, también se podrá realizar la presentación mediante el sistema Cl@ve. Para ello, deberá cumplimentar y transmitir unos formularios

disponibles en la sede electrónica de la Agencia Tributaria (https://sede.agenciatributaria.gob.es). La ruta es: Inicio/ Todas las gestiones/Impuestos y tasas/Impuesto sobre la Renta de no Residentes/Modelo 210/ Presentaciones

Colaboración social: las personas o entidades autorizadas a presentar por vía telemática declaraciones en representación de terceras personas, podrán hacer uso de dicha facultad respecto de los modelos 210. Se requerirá el certificado electrónico del colaborador social.

Apoderamiento: mediante la entrega por el poderdante de un poder en las oficinas de la Agencia Tributaria, se puede apoderar a una persona o entidad para la presentación telemática de los modelos de declaración a que se refiere este apartado. Dicha presentación requerirá el uso del certificado electrónico del apoderado.

Autoliquidación con resultado a ingresar

La presentación e ingreso se puede realizar mediante ingreso en una entidad bancaria colaboradora sita en España; mediante domiciliación del ingreso en una cuenta bancaria o mediante transferencia bancaria desde el extranjero.

1. **Ingreso en una entidad bancaria colaboradora sita en España**

   Con carácter previo a transmitir la autoliquidación, deberá establecer comunicación con una entidad bancaria colaboradora en la gestión recaudatoria, por vía telemática o acudiendo a sus oficinas, para efectuar el ingreso y obtener un NRC (Número de Referencia Completo), que deberá consignar también al presentar la autoliquidación.

   La Sede Electrónica ofrece la posibilidad de obtener un NRC a través de su pasarela de pago mediante cargo en cuenta, pago con tarjeta o Bizum. Se deberá utilizar el botón "Realizar pago (Obtener NRC)" habilitado en el formulario para la presentación de la declaración al seleccionar la forma de pago “A ingresar”.

2. **Domiciliación del ingreso en una cuenta bancaria**

   Con la excepción de las autoliquidaciones correspondientes a rentas derivadas de transmisiones de bienes inmuebles, en caso de presentación telemática, puede ser domiciliado el pago de las deudas resultantes de las autoliquidaciones 210, en los siguientes plazos:

   a. En general: desde el día 1 al 15 de abril, julio, octubre o enero

   b. En el caso de rentas imputadas de inmuebles urbanos, tipo de renta 02: desde el día 1 de enero hasta el 23 de diciembre.

   c. En el caso de agrupación anual de rentas derivadas del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles, tipos de renta 01 o 35, devengadas desde 1 de enero de 2024, desde el 1 al 15 de enero del año siguiente al de devengo.

   Desde el día 30 de noviembre de 2021 se permite un desdoblamiento en la cuenta de domiciliación. En todo caso, incluso cuando transmita la autoliquidación un colaborador social, la cuenta designada para el adeudo de la domiciliación ha de ser necesariamente de titularidad de la persona que realiza la autoliquidación (en cualquiera de sus figuras:

contribuyente, representante o responsable solidario) o del contribuyente.

Se puede ordenar domiciliaciones en cuentas abiertas en entidades bancarias colaboradoras en la gestión recaudatoria en España y, desde el 1 de febrero de 2024, en cuentas abiertas en entidades no colaboradoras de la Zona SEPA (la Zona SEPA es la formada por los treinta y seis países siguientes: los veintisiete Estados miembros de la Unión Europea, Islandia, Liechtenstein, Noruega, Andorra, Mónaco, San Marino, Suiza, Reino Unido y Estado Ciudad del Vaticano).

3. **Transferencia bancaria desde el extranjero**

   Normativa: Resolución de 18 de enero de 2021, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se definen el procedimiento y las condiciones para el pago de deudas mediante transferencias a través de entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria encomendada a la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

   Siempre que el devengo corresponda al ejercicio 2019 o posterior, se podrá presentar la autoliquidación, e ingresar la deuda tributaria resultante mediante una transferencia realizada desde el extranjero.

   Con carácter previo, se debe realizar la presentación telemática de la autoliquidación eligiendo la forma de pago «Reconocimiento de deuda y pago mediante transferencia».

   La AEAT recupera los datos de la presentación telemática previa de la autoliquidación salvo el referente al IBAN/código (o, en su caso, BIC/SWIFT) de la cuenta desde la que se va a efectuar la transferencia que deberá ser cumplimentado por el interesado.

   El sistema indicará el IBAN de la cuenta de destino y generará un **Identificador del Pago** (con un plazo de validez de 30 días naturales).

   En la transferencia desde la cuenta origen a la cuenta destino, se incluirá en el campo “Concepto Transferencia” el Identificador del Pago.

   Las transferencias, que deberán efectuarse obligatoriamente en euros, se efectúan a una cuenta “Cuenta de transferencias de la AEAT” que abrirán las entidades colaboradoras que se adhieran a este procedimiento,teniendo en cuenta que la cuenta origen no puede ser una cuenta abierta en entidad colaboradora.

   Las entidades colaboradoras deben contrastar la información de la AEAT con las transferencias recibidas e incorporar a sus sistemas los datos de la operación para posterior envío a la AEAT. Además, una vez identificado el ingreso recibido, deben ingresar su importe en la cuenta restringida correspondiente.

   Si no es posible identificar los datos de la transferencia recibida, o si el Identificador del Pago no consta en el campo “Concepto transferencia” o es incompleto o inexacto o ha caducado su plazo de validez, o si el pago se realiza en moneda distinta al euro, la transferencia será devuelta al emisor, corriendo a cargo del ordenante los gastos y comisiones que pudieran producirse.

A efectos recaudatorios, se considera que el ingreso en el Tesoro Público se produce en la fecha del abono en una de las cuentas restringidas siempre que se hayan validado correctamente los datos de la transferencia recibida.

Justificante de pago: Puede obtenerse un justificante de pago en la Sede electrónica de la Agencia Tributaria cuando la entidad colaboradora haya confirmado a la AEAT la recepción de la transferencia y el importe se haya abonado a la cuenta restringida correspondiente. Para ello, el obligado al pago debe identificarse correctamente e indicar el Identificador del Pago.

Presentación en formato papel (predeclaración)

Normativa: artículos 6 y 11 Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación 210, 211 y 213 del IRNR.

Se puede presentar la autoliquidación en formato **papel,** generado al imprimir el formulario previamente cumplimentado en el portal de internet de la Agencia Tributaria (https://sede.agenciatributaria.gob.es).

La ruta es: Inicio/ Todas las gestiones/Impuestos y tasas/Impuesto sobre la Renta de no Residentes/Modelo 210/ Predeclaración

Si la persona que realiza la autoliquidación es el contribuyente y no dispone de Número de Identificación Fiscal (NIF), junto al campo "NIF" del formulario de predeclaración se ha habilitado un botón para obtener un código de identificación que enlaza con un procedimiento que permite la autoasignación de un código de identificación que se cargará en el campo "NIF".

Se obtendrá un ejemplar del modelo de autoliquidación, que no será preciso presentar, así como los ejemplares del documento de ingreso/devolución. Será el **ejemplar para la entidad colaboradora/Administración del documento de ingreso/devolución** el que se utilice para llevar a cabo la presentación, junto con la **documentación** correspondiente.

1. **Presentación desde España**

   En función del resultado de la autoliquidación, el **documento de ingreso/devolución y la documentación** que proceda adjuntar, se presentarán en los siguientes lugares:

   - **Autoliquidación con resultado a ingresar**: La presentación e ingreso se realizarán en cualquier Entidad Colaboradora en la gestión recaudatoria (Banco, Caja de ahorros o Cooperativa de crédito) sita en territorio español.

     Cuando deba acompañarse documentación se hará constar en la misma el concepto IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES y el número de justificante del documento de ingreso que figure en la autoliquidación y podrá presentarse en el registro presencial de la Oficina de la Agencia Tributaria competente o Administraciones dependientes de la misma o de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes o de las Unidades de Gestión de Grandes Empresas correspondientes, en cuanto a las autoliquidaciones realizadas por obligados

tributarios adscritos a las mismas, o en las formas previstas en el artículo 16.4 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

- **Autoliquidación a devolver o de cuota cero**: La presentación se realizará, personalmente o por correo certificado, en la Delegación de la Agencia Tributaria competente (1) , o Administraciones dependientes de la misma, o en la Delegación Central de Grandes Contribuyentes o en las Unidades de Gestión de Grandes Empresas correspondientes, en cuanto a las realizadas por obligados tributarios adscritos a las mismas.

  Si realiza la autoliquidación el contribuyente y para ello se le hubiese asignado un código identificativo al cumplimentar el formulario en el portal de internet de la Agencia Tributaria y, además, no conste en la autoliquidación un representante o un domicilio a efectos de notificaciones en territorio español, se presentará, personalmente o por correo certificado, en la Oficina Nacional de Gestión Tributaria (Agencia Tributaria. Departamento de Gestión Tributaria. Oficina Nacional de Gestión Tributaria. IRNR modelo 210. C/ Lérida 32-34 [Registro General]; 28020-Madrid).

2. **Presentación desde el extranjero**

Dependiendo del resultado de la autoliquidación, podrá efectuarse la presentación desde el extranjero tal como se indica a continuación:

- **Autoliquidaciones a devolver o cuota cero:**

  La presentaciónse podrá realizar mediante el **envío por correo** certificado del **documento de ingreso/devolución** generado al cumplimentar el formulario en el portal de internet de la Agencia Tributaria, **así como de la documentación** que proceda, en un sobre ordinario, en el que consten los datos de formato de sobre aprobado oficialmente, dirigido a la Delegación o Unidad competente (1) .

  Si se trata de una autoliquidación realizada por un contribuyente al que se le hubiese asignado un código identificativo al cumplimentar el formulario y, además, no conste en la autoliquidación un representante o un domicilio a efectos de notificaciones en territorio español, el sobre se dirigirá a la Oficina Nacional de Gestión Tributaria (Agencia Tributaria. Departamento de Gestión Tributaria. Oficina Nacional de Gestión Tributaria. IRNR modelo 210; C/ Lérida 32-34 [Registro General] 28020-Madrid).

- **Autoliquidaciones con resultado a ingresar:**

  Normativa: artículo 14 Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación 210, 211 y 213 del IRNR.

  Se podrá presentar la autoliquidación, e ingresar la deuda tributaria resultante mediante una transferencia realizada desde el extranjero, con arreglo al siguiente procedimiento:

  Para autoliquidaciones presentadas desde 1 de junio de 2022 se establece un nuevo procedimiento. Como novedades más destacadas en relación con el anterior procedimiento se enumeran las siguientes:

- las transferencias se efectúan a una cuenta de titularidad de la AEAT que abrirán las entidades colaboradoras que se adhieran a este procedimiento. No se admite el pago por transferencia desde cuentas abiertas en entidades colaboradoras de la AEAT.

- el contribuyente puede obtener un justificante de pago.

El nuevo procedimiento consiste en lo siguiente:

En Sede electrónica de la AEAT se cumplimenta el formulario de predeclaración del modelo 210.

Al cumplimentar el formulario, se deberán tener en cuenta los siguientes extremos:

a. Deberá figurar el contribuyente como persona que realiza la autoliquidación.

b. Será necesario consignar el NIF del contribuyente. En caso de no disponer del mismo, deberá obtener un Código Identificativo a través de la opción que para ello se facilite dentro del propio formulario.

c. En el tipo de declaración se deberá elegir "A ingresar mediante transferencia bancaria desde el extranjero".

Al generarse la predeclaración el sistema facilita al contribuyente los datos identificativos de la cuenta de titularidad de la AEAT abierta en una entidad colaboradora a la que debe realizar la transferencia y un identificador de pago que debe utilizarse en el campo “concepto” de la transferencia. La validez del identificador del pago caducará en el plazo de treinta días naturales, contados desde la fecha de su obtención.

Una vez validado el formulario se genera un documento ajustado al modelo 210.

La entidad colaboradora debe contrastar los datos proporcionados por la AEAT con la información que figure en la transferencia recibida.

La fecha de pago será la del abono en la cuenta de titularidad de la AEAT que corresponda siempre que se hayan validado los datos de pago.

Cumplidos los anteriores requisitos, el contribuyente podrá obtener un justificante de pago en Sede electrónica.

La **documentación** que, en su caso, proceda adjuntar se enviará, **junto** con el **ejemplar para la entidad colaboradora/Administración del documento de ingreso/devolución**, en un **sobre ordinario dirigido a la Oficina Nacional de Gestión Tributaria**. En dicho sobre se hará constar el número de modelo de autoliquidación (modelo 210), así como la denominación y dirección de dicho órgano (Agencia Tributaria. Departamento de Gestión Tributaria. Oficina Nacional de Gestión Tributaria. IRNR modelo 210; C/ Lérida 32-34 [Registro General] 28020-Madrid).

(1) Tratándose de rendimientos inmobiliarios, rentas imputadas de bienes inmuebles urbanos, o rentas derivadas de la transmisión de bienes inmuebles, la correspondiente al lugar de situación del inmueble.

En los restantes casos:

1. Si la autoliquidación la realiza un representante, la Delegación correspondiente al domicilio fiscal de éste.

2. Si la autoliquidación la realiza un responsable solidario, la Delegación correspondiente al domicilio fiscal del mismo.

3. Si se trata de una autoliquidación con solicitud de devolución realizada por un sujeto obligado a retener, la Delegación correspondiente al domicilio fiscal de éste.

4. Si la autoliquidación la realiza el propio contribuyente, la Delegación del domicilio fiscal del representante. En ausencia de representante:

   1º) Tratándose de rendimientos, la Delegación correspondiente al domicilio fiscal del pagador.

   2º) Tratándose de ganancias patrimoniales, si están sometidas a retención, la Delegación correspondiente al domicilio fiscal del obligado a retener y, si no lo están, la que corresponda al domicilio fiscal del depositario o gestor de los bienes o derechos o, en su defecto, la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Madrid.

No obstante, se presentarán ante la Delegación Central de Grandes Contribuyentes y las Unidades de Gestión de Grandes Empresas cuando se trate de autoliquidaciones realizadas por obligados tributarios adscritos a las mismas o cuando se trate de autoliquidaciones realizadas por contribuyentes y, en aplicación de lo dispuesto en apartados anteriores, el representante, el responsable solidario o el retenedor que determina la competencia sea un obligado tributario adscrito a esa Delegación o Unidades. (volver ingresar) (volver devolver) (volver 210)

Capítulo 6. Gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes

Normativa: Capítulo VI Ley IRNR; capítulo IV Reglamento IRNR y artículo 9 Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación 210, 211 y 213 del IRNR.

Sujeción

Las entidades **residentes en un país o territorio que tenga la consideración de paraíso fiscal** (con efectos desde el 11 de julio de 2021, las referencias efectuadas a paraísos fiscales se entienden efectuadas a la definición de jurisdicción no cooperativa. Ver Anexo IV), que sean propietarias o posean en España, por cualquier título, bienes inmuebles o derechos reales de goce o disfrute sobre éstos, estarán sujetas al impuesto mediante un gravamen especial.

No obstante, el Gravamen Especial no será exigible a:

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

Base imponible: La base imponible será, normalmente, el valor catastral de los bienes inmuebles.

Tipo de gravamen: Es el 3%.

Deducibilidad del gravamen: La cuota del Gravamen Especial tendrá la consideración de gasto deducible a efectos de la determinación de la base imponible del IRNR.

Modelo: Se utilizará el modelo 213.

Plazo: El plazo de presentación es el mes de enero siguiente a la fecha de devengo del Gravamen Especial, que es el 31 de diciembre de cada año.

En caso de presentación telemática por internet de una autoliquidación a ingresar, se podrá **domiciliar el pago** de la deuda tributaria desde el día 1 al 25 del mes de enero.

Formas de presentación: la presentación puede hacerse de forma **telemática** por internet, con certificado de firma electrónica admitido por la Agencia Tributaria, o en soporte **papel** generado al imprimir el formulario previamente cumplimentado en el portal de internet de la Agencia tributaria.

La autoliquidación en formato **papel,** se obtiene al imprimir el formulario previamente cumplimentado en el portal de internet de la Agencia Tributaria. Será el **ejemplar para la entidad colaboradora/Administración del documento de ingreso/devolución** el que se utilice para llevar a cabo la presentación, junto con la **documentación** correspondiente.

Lugar de presentación del modelo 213 en soporte papel

Según el resultado de la declaración:

- A ingresar:

  La presentación y el ingreso se realizarán en cualquier Entidad Colaboradora en la gestión recaudatoria (Banco, Caja de ahorros o Cooperativa de crédito) sita en territorio español.

- Cuota cero:

  En estos casos la declaración se presentará ante la Delegación de la Agencia Tributaria en cuyo ámbito territorial se localicen los inmuebles, mediante entrega personal o por correo certificado.

Capítulo 7. Gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas

Normativa: Disposición adicional quinta Ley IRNR

Sujeción

Estarán sujetos al Impuesto sobre la Renta de no Residentes mediante un gravamen especial los premios de las loterías del Estado, Comunidades Autónomas, Organización Nacional de Ciegos Españoles y Cruz Roja Española.

Están exentas del gravamen las siguientes cuantías de premios:

- Para los premios derivados de juegos celebrados antes del 5 de julio de 2018 la cuantía exenta será de 2.500 euros.
- A partir del 5 de julio de 2018, incluido, la cuantía exenta será de 10.000 euros; de 20.000 euros para los premios derivados de juegos que se celebren en 2019: y para los premios que se celebren a partir de 1 de enero de 2020 la cuantía exenta será de 40.000 euros.

Los premios superiores a estas cuantías tributan respecto de la parte que exceda de las mismas.

Base imponible

La base imponible estará formada por el importe del premio que exceda de la cuantía exenta.

En el supuesto de que el premio fuera de titularidad compartida, la base imponible se prorrateará entre los cotitulares en función de la cuota que les corresponda.

Devengo

El gravamen se devenga en el momento en que se satisfaga o abone el premio.

Retención o ingreso a cuenta

Los premios sujetos al gravamen especial, aunque estén exentos en virtud de lo dispuesto en un convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable, estarán sometidos a retención o ingreso a cuenta.

La base de retención vendrá determinada por el importe de la base imponible del gravamen especial.

El porcentaje de retención o ingreso a cuenta será el 20%.

Las retenciones se ingresarán mediante el modelo 230, y se incluirán en la declaración informativa anual modelo 270.

Declaración por el gravamen especial

Los contribuyentes por este impuesto que hubieran obtenido premios sujetos al gravamen especial estarán obligados a presentar una declaración (modelo 136) por este gravamen especial.

No obstante, **no existirá obligación de presentar la citada declaración** cuando el premio obtenido hubiera sido de cuantía inferior al importe exento o se hubiera practicado en relación con el mismo la retención o el ingreso a cuenta previsto en el apartado anterior.

Cuando se hubieran ingresado en el Tesoro cantidades, o soportado retenciones a cuenta por este gravamen especial, en cuantías superiores a las que se deriven de la aplicación de un convenio para evitar la doble imposición (en la mayor parte de los casos por tributar estos premios de manera exclusiva en el país de residencia), se podrá solicitar dicha aplicación y la devolución consiguiente mediante la presentación del modelo de autoliquidación 210 (subapartado G) en la forma, lugar, plazos y con la documentación establecidos para dicha autoliquidación (ver Capítulo 5. Declaración de las rentas obtenidas por no residentes sin mediación de establecimiento permanente).

En el modelo de autoliquidación 210 se indicará como tipo de renta el código 31.

En el ámbito del Impuesto sobre la Renta de no Residentes los premios obtenidos por contribuyentes sin mediación de establecimiento permanente, solo podrán ser gravados por este gravamen especial.

Capítulo 8. Regímenes opcionales

Régimen especial impatriados art. 93 Ley IRPF

Normativa: artículo 93 y Disposición transitoria 17 Ley IRPF; artículos 113 a 120 Reglamento IRPF; Orden HAP/2783/2015, de 21 de diciembre, que aprueban los modelos 151 y 149 y Orden HFP/1338/2023, de 13 de diciembre, por la que se aprueban los nuevos modelos 151 y 149.

(**Con efectos desde 1 de enero de 2023, el artículo 93 de la Ley del IRPF que regula el régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español, ha sido objeto de modificación por la Disposición Final tercera de la Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes (BOE del 22 de diciembre).** La citada modificación reduce a cinco años del período previo de no residencia en España y amplía la posibilidad de opción por el régimen especial a nuevos colectivos de personas, teletrabajadores, emprendedores y profesionales, así como a las personas de su núcleo familiar, bajo ciertas condiciones. En consecuencia, en la nueva regulación del régimen especial van a poder existir dos figuras, un contribuyente principal y otros contribuyentes asociados a él, procedentes de su núcleo familiar, vinculados al principal en cuanto a los períodos de aplicación del régimen).

Las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español, podrán optar por **tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, manteniendo la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas** (IRPF), durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes, cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- **Hasta 31 de diciembre de 2022:**

  a. Que no hayan sido residentes en España durante los diez períodos impositivos anteriores a aquel en el que se produzca su desplazamiento a territorio español.

  b. Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias:

     1. Como consecuencia de un contrato de trabajo, **con excepción de la relación laboral especial de los deportistas profesionales regulada por el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio.**

Se entenderá cumplida esta condición cuando se inicie una relación laboral, ordinaria o especial distinta de la anteriormente indicada, o estatutaria con un empleador en España, o cuando el desplazamiento sea ordenado por el empleador y exista una carta de desplazamiento de este.

2. **Como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador** de una entidad en cuyo capital no participe o, en caso contrario, cuando la participación en la misma no determine la consideración de entidad vinculada en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

c. Que no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un EP situado en territorio español.

- **Desde 1 de enero de 2023** (la nueva regulación del régimen se aplica a los contribuyentes que adquieran su residencia fiscal en España desde el año 2023 e incluye a los contribuyentes que adquieran su residencia fiscal en España en el año 2023 como consecuencia de un desplazamiento realizado a territorio español en el segundo semestre de 2022):

  a. Que no hayan sido residentes en España durante los cinco períodos impositivos anteriores a aquél en el que se produzca su desplazamiento a territorio español.

  b. Que el desplazamiento a territorio español se produzca, ya sea en el primer año de aplicación del régimen o en el año anterior, como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias:

  1. Como consecuencia de un contrato de trabajo, con excepción de la relación laboral especial de los deportistas profesionales regulada por el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales.

     Se entenderá cumplida esta condición cuando se inicie una relación laboral, ordinaria o especial distinta de la anteriormente indicada, o estatutaria con un empleador en España. Igualmente, se entenderá cumplida esta condición cuando el desplazamiento sea ordenado por el empleador y exista una carta de desplazamiento de este o cuando, sin ser ordenado por el empleador, la actividad laboral se preste a distancia, mediante el uso exclusivo de medios y sistemas informáticos, telemáticos y de telecomunicación. En particular, se entenderá cumplida esta circunstancia en el caso de trabajadores por cuenta ajena que cuenten con el visado para teletrabajo de carácter internacional previsto en la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización.

  2. Como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador de una entidad. En caso de que la entidad tenga la consideración de entidad patrimonial en los términos previstos en el artículo 5, apartado 2, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, el administrador no podrá tener una participación en dicha entidad que determine su consideración como entidad vinculada en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

3. Como consecuencia de la **realización en España de una actividad económica calificada como actividad emprendedora**, de acuerdo con el procedimiento descrito en el artículo 70 de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre.

4. Como consecuencia de la **realización en España de una actividad económica por parte de un profesional altamente cualificado que preste servicios a empresas emergentes** en el sentido del artículo 3 de la Ley 28/2022, de 21 de diciembre,de fomento del ecosistema de empresas emergentes**, o que lleve a cabo actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación,** percibiendo por ello una remuneración que represente en conjunto más del 40 % de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal.

c. Que no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español, salvo en el supuesto previsto en la letra b).3.º y 4.º de este apartado.

También podrán optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, manteniendo la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el cónyuge del contribuyente a que se refiere el apartado anterior y sus hijos, menores de veinticinco años o cualquiera que sea su edad en caso de discapacidad, o en el supuesto de inexistencia de vínculo matrimonial, el progenitor de estos, siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

1. Que se desplacen a territorio español con el contribuyente a que se refiere el apartado anterior o en un momento posterior, siempre que no hubiera finalizado el primer período impositivo en el que a este le resulte de aplicación el régimen especial.

2. Que adquieran su residencia fiscal en España.

3. Que cumplan las condiciones a que se refieren las letras a) y c) del apartado anterior.

4. Que la suma de las bases liquidables de los contribuyentes en cada uno de los períodos impositivos en los que les resulte de aplicación este régimen especial, sea inferior a la base liquidable del contribuyente a que se refiere el apartado anterior.

   El régimen especial resultará de aplicación durante los sucesivos períodos impositivos en los que, cumpliéndose tales condiciones, el mismo resulte también de aplicación al contribuyente previsto en el apartado anterior.

Los contribuyentes que se acojan a esta opción no tienen la consideración de residentes a efectos de la aplicación de un Convenio de Doble Imposición al estar sujetos a imposición exclusivamente por las rentas que obtienen de fuentes situadas en España. Sin perjuicio de lo anterior, la totalidad de los rendimientos de actividades económicas calificadas como una actividad emprendedora o de los rendimientos del trabajo obtenidos por el contribuyente durante la aplicación del régimen especial se entenderán obtenidos en territorio español y se

permite aplicar una deducción por doble imposición internacional. No obstante, no se entenderán obtenidos durante la aplicación del régimen especial los rendimientos que deriven de una actividad desarrollada con anterioridad a la fecha de desplazamiento a territorio español o con posterioridad a la fecha de la comunicación del fin del desplazamiento mediante el modelo 149, sin perjuicio de su tributación cuando los citados rendimientos se entiendan obtenidos en territorio español.

La **opción**, renuncia o exclusión al régimen especial se realiza mediante el **modelo 149**. A la comunicación de la opción deberá adjuntarse la documentación prevista en el artículo 119 del Reglamento del IRPF.

Desde el 16 de diciembre de 2023, fecha de entrada en vigor de la Orden HFP/1338/2023, de 13 de diciembre, el nuevo modelo 149, aprobado en la mencionada Orden sustituye al anterior aprobado en la Orden HAP/2783/2015, de 21 de diciembre.

Los contribuyentes que opten por el Régimen especial deben presentar una **declaración especial del IRPF** en el **modelo 151**, adaptado al contenido del régimen.

El nuevo modelo 151 de «Declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Régimen especial aplicable a los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español» aprobado en la Orden HPF/1338/2023, de 13 de diciembre, se utilizará por primera vez para la presentación de la declaración correspondiente al período impositivo 2023 a presentar en 2024. Las declaraciones correspondientes a los períodos impositivos anteriores a 2023 continuarán utilizando el modelo 151 aprobado en la Orden HAP/2783/2015, de 21 de diciembre.

Retenciones e ingresos a cuenta

Las retenciones e ingresos a cuenta en concepto de pagos a cuenta del IRPF se practicarán de acuerdo con la normativa del Impuesto de la Renta de no Residentes.

No obstante, **el porcentaje de retención o ingreso a cuenta sobre rendimientos del trabajo será el 24%.** Cuando las retribuciones satisfechas por un mismo pagador de rendimientos del trabajo durante el año natural excedan de 600.000 euros, el porcentaje de retención aplicable al exceso será el vigente según el año de devengo (ver tabla).

Porcentaje de retención aplicable al exceso de 600.000 euros

Año de devengo	2015	2016 a 2020	2021 y siguientes
Porcentaje de retención	47	45	47

Contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la UE o del EEE con los que exista normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria

Normativa: artículo 46 Ley IRNR; artículos 21 a 24 Reglamento IRNR

Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR):

- Que sean personas físicas.
- Que acrediten ser residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea (UE) (Anexo V) excepto residentes en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales (con efectos desde el 11 de julio de 2021, las referencias efectuadas a paraísos fiscales se entienden efectuadas a la definición de jurisdicción no cooperativa. Ver Anexo IV) o en un Estado miembro del Espacio Económico Europeo (EEE) con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria (con efectos desde el 11 de julio de 2021, las referencias normativas efectuadas a Estados con los que exista un efectivo intercambio de información tributaria se entienden efectuadas a Estados con los que exista normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria en los términos previstos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que sea de aplicación. Ver Anexo V).
- Que acrediten que, al menos, el 75% de la totalidad de su renta en el período impositivo esté constituida por la suma de los rendimientos del trabajo y de actividades económicas obtenidos durante el mismo en territorio español, o bien, que acrediten que la renta obtenida durante el ejercicio en España haya sido inferior al 90% del mínimo personal y familiar que le hubiese correspondido de acuerdo con sus circunstancias personales y familiares de haber sido residente en España y que la renta obtenida fuera de España haya sido, asimismo, inferior a dicho mínimo.
- Cuando estas rentas hayan tributado efectivamente por el IRNR.

Podrán solicitarla aplicación de este régimen opcional, cuya finalidad es que la tributación efectiva en España se calcule en función de las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), pero **sin perder por ello su condición de contribuyentes por el IRNR.**

La Orden HAP/2274/2015, de 19 de noviembre (BOE de 24 de noviembre) aprueba el modelo de solicitud de aplicación del régimen opcional y determina el lugar, forma y plazo de presentación del mismo.

Formulada la solicitud y acreditado el cumplimiento de las condiciones que determinan su aplicación, la Administración tributaria, teniendo en cuenta la totalidad de las rentas obtenidas por el contribuyente en el período impositivo y sus circunstancias personales y familiares, y siguiendo el esquema liquidatario del IRPF, determinará el tipo medio de gravamen

correspondiente.

El tipo medio de gravamen resultante se aplicará sobre la parte de base liquidable correspondiente a las rentas obtenidas en territorio español.

Si el resultado anterior arroja una cuantía inferior a las cantidades satisfechas durante el período impositivo por el contribuyente no residente en concepto de IRNR sobre las rentas obtenidas en territorio español, procederá devolver el exceso.

Capítulo 9. Procedimiento especial para determinar las retenciones sobre las rentas del trabajo en caso de cambio de residencia

Se trata de un procedimiento voluntario que puede ser utilizado por los trabajadores por cuenta ajena, cuya finalidad es anticipar en las retenciones sobre los rendimientos del trabajo los efectos del cambio de residencia.

Los pagadores han de ser residentes o con establecimiento permanente en España.

Trabajadores que se desplazan a territorio español

Normativa: artículo 99.8.2º Ley IRPF; artículo 89.B) Reglamento IRPF y Orden HAC/117/2003, de 31 de enero por la que se aprueba el modelo 147.

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

La Agencia Tributaria expedirá a los trabajadores un documento acreditativo para su entrega al pagador de los rendimientos del trabajo, con el fin de que éste les practique las retenciones conforme a la normativa del ILRPF, a partir de la fecha que se indique en el mismo.

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

Para ello, se adjuntará al modelo de comunicación un **documento justificativo del pagador de los rendimientos del trabajo que exprese** el reconocimiento de la relación laboral con el trabajador, la fecha de comienzo de la prestación del trabajo en territorio español, el centro de trabajo y dirección del mismo, la duración del contrato y la intención del pagador de que el trabajador preste su trabajo en territorio español, como mínimo, durante un período superior a 183 días durante el año natural en el que está comprendida la fecha de comienzo de la prestación del trabajo en territorio español, o, en su defecto, que ese período mínimo de permanencia se producirá en el año natural siguiente.

Lugar de presentación: En la Administración o Delegación en cuyo ámbito territorial esté situado su domicilio en territorio español en el momento de la presentación. Si éste no pudiera determinarse, se atenderá al lugar de situación del centro de trabajo. En defecto de este último criterio, se atenderá al domicilio fiscal del pagador de los rendimientos.

Plazo de presentación: Desde los 30 días anteriores a la fecha de entrada en territorio español que se haya comunicado y hasta los 183 días siguientes al momento del desplazamiento, o hasta el 30 de junio del año siguiente, cuando el período mínimo de permanencia exigido deba producirse en este año.

Trabajadores que se desplazan al extranjero

Normativa: artículo 32 Ley IRNR; artículo 17 Reglamento IRNR y Orden HAC/117/2003, de 31 de enero por la que se aprueba el modelo 247.

Los trabajadores por cuenta ajena que, no siendo contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, vayan a adquirir dicha condición como consecuencia de su desplazamiento al extranjero por su empleador, podrán comunicarlo a la Agencia Tributaria, mediante el **modelo de comunicación 247**.

La Agencia Tributaria expedirá a los trabajadores un documento para su entrega al empleador, al objeto de que éste practique las retenciones por el IRNR, a partir de la fecha que se indique en el mismo.

El documento extenderá sus efectos, respecto a la práctica de retenciones conforme al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, como máximo, a dos años naturales, el del desplazamiento y el siguiente, o si no cabe computar el del desplazamiento, los dos inmediatos siguientes.

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

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

La acreditación se efectuará mediante un **documento justificativo del pagador de los rendimientos del trabajo que exprese** el reconocimiento de la relación laboral con el trabajador, el país o territorio de desplazamiento, la duración del contrato, la fecha de comienzo de la prestación del trabajo en otro país, y la duración del desplazamiento, con indicación de la fecha previsible de finalización del mismo.

Lugar de presentación: En la Administración o Delegación correspondiente a su domicilio fiscal previo al desplazamiento.

Plazo de presentación: Desde los 30 días anteriores a la fecha de salida del territorio español que se haya comunicado y, como máximo, hasta el fin del plazo en que está previsto que se extiendan los efectos de los documentos expedidos por la Agencia Tributaria.

Anexos

Anexo I. Países con convenio

UNIÓN EUROPEA

País	Fecha	BOE
Alemania: Antiguo Convenio Nuevo Convenio (21)	 05-12-1966 03-02-2011	 08-04-1968 30-07-2012
Austria (1)	20-12-1966	06-01-1968
Bélgica (10) (28)	14-06-1995	04-07-2003
Bulgaria (12)	06-03-1990	12-07-1991
República Checa (11)	08-05-1980	14-07-1981
Chipre	14-02-2013	26-05-2014
Croacia (13)	19-05-2005	23-05-2006
Dinamarca (6) (15)	03-07-1972	28-01-1974
Eslovaquia (11)	08-05-1980	14-07-1981
Eslovenia (11)	23-05-2001	28-06-2002
Estonia (11)	03-09-2003	03-02-2005
Finlandia: Antiguo Convenio (2) Nuevo Convenio (29)	 15-11-1967 15-12-2015	 11-12-1968 29-05-2018
Francia	10-10-1995	12-06-1997

País	Fecha	BOE
Grecia	04-12-2000	02-10-2002
Hungría (11)	09-07-1984	24-11-1987
Irlanda (3)	10-02-1994	27-12-1994
Italia	08-09-1977	22-12-1980
Letonia (11)	04-09-2003	10-01-2005
Lituania 11)	22-07-2003	02-02-2004
Luxemburgo (16)	03-06-1986	04-08-1987
Malta (3) (11)	08-11-2005	07-09-2006
Países Bajos	16-06-1971	16-10-1972
Polonia (11)	15-11-1979	15-06-1982
Portugal	26-10-1993	07-11-1995
Reino Unido: Antiguo Convenio (4) Nuevo Convenio (24)	 21-10-1975 14-03-2013	 18-11-1976 15-05-2014
Rumanía: Antiguo Convenio: (12) Nuevo Convenio: (34)	 24-05-1979 18-10-2017	 02-10-1980 03-12-2020
Suecia	16-06-1976	22-01-1977

RESTO EUROPA

País	Fecha	BOE
Albania (19)	02-07-2010	15-03-2011
Andorra	08-01-2015	07-12-2015

País	Fecha	BOE
Bielorrusia (36)	14-06-2017	02-03-2021
Bosnia y Herzegovina	05-02-2008	05-11-2010
Georgia (19)	07-06-2010	01-06-2011
Islandia	22-01-2002	18-10-2002
Kazajistán	02-07-2009	03-06-2011
Macedonia	20-06-2005	03-01-2006
Moldavia (17)	08-10-2007	11-04-2009
Noruega (7)	06-10-1999	10-01-2001
Federación Rusa	16-12-1998	06-07-2000
Serbia	09-03-2009	25-01-2010
Suiza (14)	26-04-1966	03-03-1967
Turquía	05-07-2002	19-01-2004
Antigua URSS (5)	01-03-1985	22-09-1986

AMÉRICA

País	Fecha	BOE
Argentina: Antiguo Convenio (22) Nuevo Convenio (23)	 21-07-1992 11-03-2013	 09-09-1994 14-01-2014
Barbados	01-12-2010	14-09-2011
Bolivia	30-06-1997	10-12-1998
Brasil (9)	14-11-1974	31-12-1975

País	Fecha	BOE
Canadá (25)	23-11-1976	06-02-1981
Chile	07-07-2003	02-02-2004
Colombia	31-03-2005	28-10-2008
Costa Rica	04-03-2004	01-01-2011
Cuba (8)	03-02-1999	10-01-2001
República Dominicana	16-11-2011	02-07-2014
Ecuador	20-05-1991	05-05-1993
Estados Unidos (3) (18) (30)	22-02-1990	22-12-1990
Jamaica	08-07-2008	12-05-2009
México (27)	24-07-1992	27-10-1994
Panamá	07-10-2010	04-07-2011
Paraguay	25-03-2023	29-07-2024
Salvador, El	07-07-2008	05-06-2009
Trinidad y Tobago	17-02-2009	08-12-2009
Uruguay	09-10-2009	12-04-2011
Venezuela	08-04-2003	15-06-2004

ASIA

País	Fecha	BOE
Arabia Saudí	19-06-2007	14-07-2008
Armenia	16-12-2010	17-04-2012

País	Fecha	BOE
Azerbaiyán (32)	23-04-2014	06-11-2020
Catar	10-09-2015	15-12-2017
China: Antiguo Convenio Nuevo Convenio (37)	 22-11-1990 28-11-2018	 25-06-1992 30-03-2021
Corea (3)	17-01-1994	15-12-1994
Emiratos Árabes	05-03-2006	23-01-2007
Filipinas (3)	14-03-1989	15-12-1994
Hong Kong	01-03-2011	14-04-2012
India (31)	08-02-1993	07-02-1995
Indonesia (20)	30-05-1995	14-01-2000
Irán	19-07-2003	02-10-2006
Israel	30-11-1999	10-01-2001
Japón: Antiguo Convenio Nuevo Convenio (35)	 13-02-1974 16-10-2018	 02-12-1974 26-02-2021
Kuwait	26-05-2008	05-06-2013
Malasia	24-05-2006	13-02-2008
Omán	30-04-2014	08-09-2015
Pakistán	02-06-2010	16-05-2011
Singapur	13-04-2011	11-01-2012
Tailandia	14-10-1997	09-10-1998

País	Fecha	BOE
Uzbekistán	08-07-2013	10-09-2015
Vietnam (3)	07-03-2005	10-01-2006

ÁFRICA

País	Fecha	BOE
Argelia	07-10-2002	22-07-2005
República de Cabo Verde (33)	05-06-2017	02-12-2020
Egipto (13)	10-06-2005	11-07-2006
Marruecos (26)	10-07-1978	22-05-1985
Nigeria	23-08-2009	13-04-2015
Senegal	05-12-2006	29-12-2014
Sudáfrica	23-06-2006	15-02-2008
Túnez	02-07-1982	03-03-1987

OCEANÍA

País	Fecha	BOE
Australia(3)	24-03-1992	29-12-1992
Nueva Zelanda	28-07-2005	11-10-2006

Notas a las tablas:

(1) Este Convenio está modificado en sus artículos 2, 3, 11 y 24 por el Protocolo firmado el 24-02-1995, publicado en el BOE el 2 de octubre de 1995. (Volver)

(2) Modificado mediante canje de notas de 18 y 24 de agosto de 1970 (BOE de 2 de febrero de 1974); de 22 de febrero de 1973 (BOE de 24 de abril de 1974) y de 27-4-90 (BOE de 28 de julio de 1992). (Volver)

(3) No aplicable al Impuesto sobre el Patrimonio. (volver-Irlanda) (volver-Malta) (volver-EEUU) (volver-Corea) (volver-Filipinas) (volver-Vietnam) (volver-Australia)

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

(5) Inicialmente aplicable a Ucrania, Bielorrusia, Moldavia, Georgia, Armenia, Azerbaiyán, Kazajstán, Turkmenistán, Uzbekistán, Tajikistán y Kirguizistán.

Por Canje de Notas entre España y los países que se indican a continuación, el Convenio para evitar la doble imposición entre España y la URSS, de 1 de marzo de 1985 deja de estar en vigor desde las fechas que se indican a continuación:

PAÍS	FECHA	BOE
Armenia	10-10-2007	23-06-2010
Azerbaiyán	28-01-2008	23-06-2010
Georgia	10-10-2007	23-06-2010
Moldavia	01-10-2007	23-06-2010
Kazajstán	08-07-2008	23-06-2010
Uzbekistán	21-07-2010	11-10-2010

Por Convenio para evitar la doble imposición entre España y Bielorrusia de 14 de junio de 2017, desde el 9 de mayo de 2021 deja de aplicarse a Bielorrusia el Convenio para evitar la doble imposición entre España y la URSS.

Por Nota verbal de 9 de febrero de 1999 (BOE 10-08-2021) Turkmenistán informaba de la denuncia del Convenio para evitar la doble imposición entre España y la URSS indicando que perdería su vigencia el 1 de enero del año 2000.(Volver)

Por Nota verbal de 1 de septiembre de 2021 (BOE 02-07-2024) Kirguistán informaba de la denuncia del Convenio para evitar la doble imposición entre España y la URSS indicando que perdería su vigencia el 1 de enero del año 2023.(Volver)

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

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

(8) Modificado mediante Canje de notas de 09-11-1999 y 30-12-1999 (BOE 10-01-2001). (Volver)

(9) Ver Resolución de 22-09-2003 (BOE 02-10-2003) sobre interpretación de distintos puntos de dicho Convenio. (Volver)

(10) Sus disposiciones se aplican a partir de 01-01-2004 (Acta adicional de 22 de junio de 2000 que modifica el Convenio y el protocolo de 14 de junio de 1995) y desde esta fecha dejará de aplicarse el Convenio firmado el 24-09-1970. (Volver)

(11)A partir de 1 de mayo de 2004 estos países se incorporan a la Unión Europea (UE). (volver-República-Checa) (volver-Eslovaquia) (volver-Eslovenia) (volver-Estonia) (volver-Hungría) (volver-Letonia) (volver-Lituania) (volver-Malta) (volver-Polonia)

(12) Estado miembro de la UE desde 1 de enero de 2007. (volver-Bulgaria) (volver-Rumanía)

(13) Las disposiciones se aplican a partir de 01-01-2007. Estado miembro de la UE a partir de 1 de julio de 2013. (volver-Croacia) (volver-Egipto)

(14) Este Convenio está modificado por Protocolos de 29 de junio de 2006 (BOE 27-03-2007) y de 27 de julio de 2011 (BOE 11-06-2013). (Volver)

(15) Este Convenio y su Protocolo modificativo ha sido denunciado por Nota Verbal de 10 de junio de 2008 de la Embajada de Dinamarca (BOE 19-11-2008). Como consecuencia, el Convenio y su Protocolo modificativo deja de esta en vigor el 1 de enero de 2009. (Volver)

(16) Modificado por Protocolo de 10-11-2009 (BOE 31-05-2010), entra en vigor el 16-07-2010. (Volver)

(17) Sus disposiciones se aplican a partir de 01-01-2010. (Volver)

(18) Ver Acuerdo Amistoso relativo al tratamiento de las sociedades de responsabilidad limitada (LLC), las Sociedades Anónimas estadounidenses tipo S (S Corporations) y otras entidades mercantiles consideradas sociedades de personas (partnerships) o entidades no sujetas al impuesto sobre sociedades estadounidense (BOE 13-08-2009). (Volver)

(19) Corrección de errores (BOE 26-05-2011). (volver-Albania) (volver-Georgia)

(20) Aplicable a Timor oriental. (Volver)

(21) Sus disposiciones se aplican a partir de 01-01-2013. (Volver)

(22) Con fecha 29 de junio de 2012 Argentina denunció el Convenio para evitar la doble imposición. En virtud de dicha denuncia y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 29 del Convenio, éste dejará de tener efectos a partir del 1 de enero de 2013. (Volver)

(23) Sus disposiciones se aplican a partir de 01-01-2013. (Volver)

(24) Sus disposiciones se aplican a partir de 12 de junio de 2014. (Volver)

(25) Este convenio está modificado por el Protocolo firmado el 18 de noviembre de 2014 (BOE 08-10-2015). (Volver)

(26) Intercambio de cartas interpretativas del Convenio (BOE 15-07-2016). (Volver)

(27) Modificado por Protocolo de 17 de diciembre de 2015 (BOE 07-07-2017). (Volver)

(28) Modificado por Protocolos de 2 de diciembre de 2009 (BOE 23-05-2018) y de 15 de abril de 2014 (BOE 02-08-2018). (Volver)

(29) Sus disposiciones se aplican a partir de 1 de enero de 2019. (Volver)

(30) Modificado por Protocolo de 14 de enero de 2013 (BOE 23-10-2019). (Volver)

(31) Modificado por Protocolo de 26 de octubre de 2012 (BOE 09-07-2020). (Volver)

(32) Sus disposiciones se aplican a partir de 2022. (Volver)

(33) Sus disposiciones se aplican a partir de 7 de enero de 2021. (Volver)

(34) Sus disposiciones se aplican a partir de 2022. (Volver)

(35) Sus disposiciones se aplican a partir del 1 de enero de 2022. (Volver)

(36) Sus disposiciones se aplican a partir del 9 de mayo de 2021. (Volver)

(37) Sus disposiciones se aplican a partir del 2 de mayo de 2021. (Volver)

Anexo II. Países y territorios con acuerdos sobre intercambio de información en materia tributaria

País o territorio	Fecha	BOE
Curaçao (Acuerdo antiguas Antillas Holandesas)(1)	10-06-2008	24-11-2009
Países Bajos, parte caribeña (Bonaire, San Eustaquio y Saba) (CDI Países Bajos)(1)	16-06-1971	16-10-1972
San Martín (Acuerdo antiguas Antillas Holandesas)(1)	10-06-2008	24-11-2009
Aruba	24-11-2008	23-11-2009
Andorra(2)	14-01-2010	23-11-2010
San Marino	06-09-2010	06-06-2011
Las Bahamas	11-03-2010	15-07-2011

Notas a la tabla:

(1) Con efecto 10 de noviembre de 2010 las Antillas Neerlandesas dejaron de existir como tales. A partir de esa fecha San Martín y Curaçao tienen el mismo estatus que Aruba (forman parte del Reino de los Países Bajos, pero gozan de independencia), mientras que el resto de islas de las antiguas Antillas Neerlandesas (Saba, San Eustaquio y Bonaire) ha pasado a formar parte de los Países Bajos. A San Martín y Curaçao le es aplicable el Acuerdo sobre Intercambio de Información (All) firmado con Antillas Neerlandesas, mientras que a las otras tres islas les es de aplicación el CDI con Países Bajos. Por ello ninguna de las islas tiene actualmente la consideración de paraíso fiscal. (volver-Curaçao) (volver-Países-Bajos) (volver-San-Martin)

(2) A partir del 1 de enero de 2016, las disposiciones de este Acuerdo quedan sustituidas por las disposiciones del Convenio para evitar la doble imposición de 8 de enero de 2015.(Volver)

Anexo III. Límites de imposición en los convenios

País	Dividendos			Intereses	Cánones
	General	Matriz-filial			
		% part. mínima	Tipo		
Albania	10	75/10	0/5	0/6	0
Alemania: Antiguo Convenio Nuevo Convenio	 15 15	 25 10	 10 5	 10 0	 5 0
Andorra	15	10	5	5	5
Arabia Saudí	5	25	0	0/5	8
Argelia	15	10	5	0/5	7/14
Argentina: Antiguo Convenio Nuevo Convenio	 15 15	 25 25	 10 10	 0/12,5 0/12	 3/5/10/15 3/5/10/15
Armenia	10	25	0	5	5/10
Australia	15	-	-	10	10
Austria	15	50	10	5	5
Azerbaiyán	10	25 e inversión >250.000€	5	0/8	5/10
Barbados	5	25	0	0	0
Bélgica	15	25	0	0/10	5
Bielorrusia	10	10	5/0 si inversión ≥ 1 millón €	0/5	5

País	Dividendos			Intereses	Cánones
	General	Matriz-filial			
		% part. mínima	Tipo		
Bolivia	15	25	10	0/15	15/0
Bosnia y Herzegovina	10	20	5	0/7	7
Brasil	15	-	-	10/15	10/15
Bulgaria	15	25	5	0	0
República de Cabo Verde	10	25	0	0/5	5
Canadá	15/0 (11)	10 (11)	5 (11)	15/10/0 (12)	0/10
Catar	5	1/5/10 (13)	0	0	0
República Checa	15	25	5	0	0/5
Chipre	5	10	0	0	0
Chile	10	20	5	5/15	5/10
China: Antiguo Convenio Nuevo Convenio	10 10/0	- 25	- 5	10 10/0	10 10
Colombia	5	20	0	10	10
Corea	15	25	10	10	10
Costa Rica	12	20	5	0/5/10	10
Croacia	15	25	0	0/8 (7)	0/8 (7)

País	Dividendos			Intereses	Cánones
	General	Matriz-filial			
		% part. mínima	Tipo		
Cuba	15	25	5	10	0/5
Dinamarca (6)	15	-	0 (1)	10	6
República Dominicana	10	75	0	0/10	10
Ecuador	15	-	-	5/10	5/10
Egipto	12	25	9	10	12
Emiratos Árabes	15	10	5	0	ver nota(3)
Eslovaquia	15	25	5	0	0/5
Eslovenia	15	25	5	5	5
Estados Unidos: Hasta 26-11-19 Desde 27-11-19	 15 0/15	 25 10/80	 10 5/0	 10 0/10	 5/8/10 0
Estonia	15	25	5	0/10	5/10
Filipinas	15	10	10	10/15	10/15/20
Finlandia: Antiguo Convenio Nuevo Convenio	 15 15/0	 25 10	 10 5	 10 0	 0/5 0
Francia	15	10	0	10	0/5
Georgia	10	10	0	0	0

País	Dividendos			Intereses	Cánones
	General	Matriz-filial			
		% part. mínima	Tipo		
Grecia	10	25	5	0/8	6
Hong Kong	10	25	0	0/5	5
Hungría	15	25	5	0	0
India	15	-	-	15	10/20
Indonesia	15	25	10	10	10
Irán	10	20	5	7,5	5
Irlanda	15	25	0	0	5/8/10
Islandia	15	25	5	5	5
Israel	10	-	-	5/10	5/7
Italia	15	-	-	12	4/8
Jamaica	10	25	5	0/10	10
Japón: Antiguo Convenio Nuevo Convenio	 15 0(14)/5/10	 25 10	 10 0(14)/10	 10 0(14)/10	 10 0(14)
Kazajistán	15	10	5	0/10	10
Kuwait	5	10	0	0	5
Letonia	10	25	5	0/10	5/10
Lituania	15	25	5	0/10	5/10
Luxemburgo	15	25	10	10	10

País	Dividendos			Intereses	Cánones
	General	Matriz-filial			
		% part. mínima	Tipo		
Macedonia	15	10	5	5	5
Malasia	5	5	0	0/10	5/7
Malta	5	25	0	0	0
Marruecos	15	25	10	10	5/10
México: Hasta 26-09-17 Desde 27-09-17	 15 10/0	 25 10	 5 0	 10/15 4,9/10	 0/10 0/10
Moldavia	10	25/50	5/0	0/5	8
Nigeria	10	10	7,5	7,5	3,75/7,5
Noruega	15	25	10	0/10	5
Nueva Zelanda	15	-	-	10	10
Omán	10	20	0	5	8
Países Bajos	15	25/50	5/10	10	6
Pakistán	10	25/50	7,5/5	0/10	7,5
Panamá	10	40/80 (8)	5/10	0/5	5
Paraguay	0/10	50	5	0/5	5
Polonia	15	25	5	0	0/10
Portugal	15	25	10	15	5
Reino Unido:					

País	Dividendos			Intereses	Cánones
	General	Matriz-filial			
		% part. mínima	Tipo		
Antiguo Convenio Nuevo Convenio	15 10/15/0	10 10	10 0	12 0	10 0
Rumanía: Antiguo Convenio Nuevo Convenio	15 0/5	25 10	10 0	10 0/3	10 3
Federación Rusa	5/10/15 (2)	-	-	5	5
Antigua URSS	18	-	-	0	5
Salvador (El)	12	50	0	0/10	10
Senegal	10	-	-	0/10	10
Serbia	10	25	5	0/10	5/10
Singapur	5 (9)	10	0	0/5	5
Sudáfrica	15	25	5	0/5	5
Suecia	15	50	10	15	10
Suiza	15/0 (10)	25/10 (10)	10/0 (4)	10/0 (4)	5/0 (1)
Tailandia	10	0	-	10/15	5/8/15
Trinidad y Tobago	10	25/50	5/0	0/8	5
Túnez	15	50	5	5/10	10

País	Dividendos			Intereses	Cánones
	General	Matriz-filial			
		% part. mínima	Tipo		
Turquía	15	25	5	10/15	10
Uruguay	5	75	0	0/10	5/10
Uzbekistán	10	25	5	5	5
Venezuela	10	25	0	0/4,95/10	5
Vietnam	15	25/50	10/7	10	10

Datos en porcentaje

Notas a la tabla:

(1) Ver artículo 10 del Convenio. (Volver)

(2) Ver artículo 10 del Convenio. (Volver)

(3) Ver artículo 12 del Convenio. (Volver)

(4) La exención para dividendos matriz-filial e intereses resulta aplicable a rentas devengadas desde 01-06-2007. (Volver)

(5) La exención para cánones entre empresas asociadas resulta aplicable a rentas devengadas desde 02-07-2011. (Volver)

(6) El Convenio hispano danés y su Protocolo ha sido denunciado por Dinamarca (BOE 19-11-2008). Como consecuencia, el Convenio y su Protocolo deja de estar en vigor el 1 de enero de 2009. (Volver)

(7) Artículos 11 y 12 ver Protocolo: tras un período de 5 años desde la entrada en vigor del Convenio los tipos serán del 0%. (Volver)

(8) Ver artículo 10 del Convenio. (Volver)

(9) Ver artículo 10 del Convenio. (Volver)

(10) El Protocolo de modificación del Convenio de 27 de junio del 2011 (BOE 11-06-2013) modifica el porcentaje de participación mínima (que pasa a ser el 10%) e introduce un supuesto de exención (dividendos pagados a un fondo o plan de pensiones reconocido) (Volver)

(11) El Protocolo de modificación del Convenio de 23 de noviembre de 1976 (BOE 08-10-2015), aplicable a dividendos devengados desde el 12-12-2015, introduce un supuesto de exención (dividendos pagados a un plan de pensiones o plan de jubilación) y establece un límite de imposición del 5% para dividendos matriz-filial siempre que el porcentaje de participación mínima sea al menos del 10%. (Volver)

(12) El Protocolo de modificación del Convenio de 23 de noviembre de 1976 (BOE 08-10-2015), aplicable a intereses devengados desde el 12-12-2015, modifica el límite de imposición (del 15% al 10%) e introduce un supuesto de exención (préstamos efectuados o créditos cedidos por la Agencia de crédito a la exportación canadiense). (Volver)

(13) Ver artículo 10 del Convenio. (Volver)

(14) Ver artículo 28 del Convenio. (Volver)

Anexo IV. Jurisdicciones no cooperativas

Normativa: **Disposición adicional primera y décima y disposición transitoria segunda de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (en redacción dada por Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, con efectos desde el 11 de julio de 2021**)

Orden HFP/115/2023, de 9 de febrero, por la que se determinan los países y territorios, así como los regímenes fiscales perjudiciales, que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas.

En línea con los nuevos parámetros internacionales, se adecúa el término de paraísos fiscales al de **jurisdicciones no cooperativas**. Las referencias efectuadas en la normativa a paraísos fiscales, a países o territorios con los que no exista efectivo intercambio de información, o de nula o baja tributación se entenderán efectuadas a la definición de jurisdicción no cooperativa y las referencias normativas efectuadas a Estados con los que exista un efectivo intercambio de información tributaria o en materia tributaria, se entenderán efectuadas a Estados con los que exista normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria en los términos previstos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que sea de aplicación.

A los efectos de la Ley 58/2003 General Tributaria, **se entenderá por asistencia mutua** el conjunto de acciones de asistencia, colaboración, cooperación y otras de naturaleza análoga que el Estado español preste, reciba o desarrolle con la Unión Europea y otras entidades internacionales o supranacionales, y con otros Estados en virtud de la normativa sobre asistencia mutua entre los Estados miembros de la Unión Europea o en el marco de los convenios para evitar la doble imposición o de otros convenios internacionales.

Tendrán la consideración de jurisdicciones no cooperativas los países y territorios, así como los regímenes fiscales perjudiciales, que se determinen mediante Orden Ministerial conforme a unos criterios preestablecidos.

La relación de países y territorios que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas se podrá actualizar atendiendo a los siguientes criterios:

a. En materia de transparencia fiscal:
    1. La existencia con dicho país o territorio de normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria en los términos previstos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que sea de aplicación

    2. El cumplimiento de un efectivo intercambio de información tributaria con España.

3. El resultado de las evaluaciones "inter pares" realizadas por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales.

4. El efectivo intercambio de información relativa al titular real, definido en los términos de la normativa española en materia de prevención de blanqueo de capitales y financiación del terrorismo.

A los efectos de esta letra a) se entiende por efectivo intercambio de información, la aplicación de la normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria atendiendo a los términos de referencia aprobados por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales.

b. Que faciliten la celebración o existencia de instrumentos o de sociedades extraterritoriales, dirigidos a la atracción de beneficios que no reflejen una actividad económica real en dichos países o territorios.

c. La existencia de baja o nula tributación.

Existe baja tributación cuando en el país o territorio de que se trate se aplique un nivel impositivo efectivo considerablemente inferior, incluido el tipo cero, al exigido en España en un impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Existe nula tributación cuando en el país o territorio de que se trate no se aplique un impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, según corresponda.

Tendrán la consideración de impuesto idéntico o análogo los tributos que tengan como finalidad la imposición de la renta, siquiera parcialmente, con independencia de que el objeto del mismo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de esta.

La relación de **regímenes fiscales perjudiciales** que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas se podrá actualizar atendiendo a los criterios del Código de Conducta en materia de Fiscalidad Empresarial de la Unión Europea o del Foro de Regímenes Fiscales Perjudiciales de la OCDE.

La normativa de cada tributo podrá establecer especialidades en la aplicación de estas normas.

Respecto de aquellos países o territorios que tengan la consideración de jurisdicciones no cooperativas con los que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición que se encuentre vigente, la normativa tributaria relacionada con las jurisdicciones no cooperativas resultará también de aplicación, en la medida en que no sea contraria a las disposiciones del citado convenio.

En tanto no se determinen por Orden Ministerial los países o territorios que tienen la consideración de jurisdicción no cooperativa, tendrán dicha consideración los países o territorios previstos en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio.

Desde 2 de febrero de 2003, fecha de entrada en vigor del Real Decreto 116/2003, de 31 de enero, se incorporó al Real Decreto 1080/1991 una disposición según la cual dejarán de tener la consideración de jurisdicción no cooperativa aquellos países o territorios que firmen con España un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria en el que expresamente se establezca que dejan de tener dicha consideración, desde el momento en que estos convenios o acuerdos se apliquen.

Los países o territorios a los que se refiere el párrafo anterior volverán a tener la consideración de paraíso fiscal a partir del momento en que tales convenios o acuerdos dejen de aplicarse

En base a los párrafos anteriores han salido de la lista original los siguientes territorios: Principado de Andorra, Antillas Neerlandesas, Aruba, República de Chipre, Emiratos Árabes Unidos, Hong-Kong, Las Bahamas, Barbados, Jamaica, República de Malta, República de Trinidad y Tobago, Gran Ducado de Luxemburgo, Sultanato de Omán, República de Panamá, República de San Marino y República de Singapur.

En consecuencia, la lista de territorios del Real Decreto 1080/1991, con las modificaciones derivadas y que se deriven de lo establecido en el Real Decreto 116/2003, seguirá siendo de aplicación en tanto no se apruebe mediante Orden Ministerial una nueva relación de países y territorios con la consideración de jurisdicción no cooperativa.

La Orden HFP/115/2023, de 9 de febrero, aprueba una nueva relación de países y territorios que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas.

La Orden entra en vigor el 11 de febrero de 2023 y será de aplicación a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento.

No obstante, para los países o territorios incluidos en la nueva lista que no estuvieran incluidos en la antigua lista del Real Decreto 1080/1991 (ver tabla comparativa entre ambas listas) la Orden entrará en vigor el 11 de agosto de 2023 y será de aplicación a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor, y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento.

La Orden HAC/649/2026, de 21 de junio (BOE de 27 de junio), ha modificado la Orden HFP/115/2023, de 9 de febrero, por la que se determinan los países y territorios, así como los regímenes fiscales perjudiciales, que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas:

- Suprime de la relación de jurisdicciones consideradas no cooperativas los siguientes países y territorios, así como los siguientes regímenes fiscales perjudiciales:

    3. Barbados;
    5. Dominica;
    7. Gibraltar;
    20. Samoa, por lo que respecta al régimen fiscal perjudicial (offshore business);
    22. Seychelles;
    23. Trinidad y Tobago;

- Añade a la relación de jurisdicciones que tienen la consideración de no cooperativas, con el número 25, a la Federación de Rusia, por lo que respecta al régimen fiscal perjudicial (internacional holding companies).

- En relación con los tributos cuyo período impositivo no hubiera concluido en la fecha de la entrada en vigor de la orden (28 de junio), los países o territorios, así como regímenes fiscales perjudiciales, que tienen la consideración de jurisdicción no cooperativa en dicho período impositivo serán los países o territorios, así como los regímenes fiscales perjudiciales, previstos en la Orden HFP/115/2023, de 9 de febrero, en su redacción vigente hasta la entrada en vigor de la Orden HAC/649/2026 (28 de junio).

- La Orden entra en vigor el 28 de junio y será de aplicación a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento. No obstante, respecto al régimen perjudicial (internacional holding companies), la Orden entra en vigor a los seis meses desde el 28 de junio y será de aplicación a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor, y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento.

Antigua lista de países y territorios que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas en el Real Decreto 1080/1991 con las modificaciones derivadas de lo establecido en el Real Decreto 116/2003:

1. Principado de Andorra(9)
2. Antillas Neerlandesas(3) (10)
3. Aruba(4)
4. Emirato del Estado de Bahrein
5. Sultanato de Brunei
6. República de Chipre(17)
7. Emiratos Árabes Unidos(1)
8. Gibraltar
9. Hong-Kong(16)
10. Anguilla
11. Antigua y Barbuda
12. Las Bahamas(14)
13. Barbados(15)
14. Bermuda
15. Islas Caimanes
16. Islas Cook
17. República de Dominica
18. Granada
19. Fiji
20. Islas de Guernesey y de Jersey (Islas del Canal)
21. Jamaica(5) (6)
22. República de Malta(2)
23. Islas Malvinas
24. Isla de Man
25. Islas Marianas
26. Mauricio
27. Montserrat

28. República de Naurú
29. Islas Salomón
30. San Vicente y las Granadinas
31. Santa Lucía
32. República de Trinidad y Tobago(8)
33. Islas Turks y Caicos
34. República de Vanuatu
35. Islas Vírgenes Británicas
36. Islas Vírgenes de Estados Unidos de América
37. Reino Hachemita de Jordania
38. República Libanesa
39. República de Liberia
40. Principado de Liechtenstein
41. Gran Ducado de Luxemburgo, por lo que respecta a las rentas percibidas por las Sociedades a que se refiere el párrafo 1 del Protocolo anexo al Convenio, para evitar la doble imposición, de 3 de junio de 1986(7)
42. Macao
43. Principado de Mónaco
44. Sultanato de Omán(18)
45. República de Panamá(12)
46. República de San Marino(11)
47. República de Seychelles
48. República de Singapur(13)

Notas a la lista:

(1) El Convenio entre España y los Emiratos Árabes Unidos para evitar la doble imposición entra en vigor el 2/04/2007 (ver anexo I). **(Volver)**

(2) El Convenio entre España y Malta para evitar la doble imposición entra en vigor el 12/09/2006 (ver anexo I). **(Volver)**

(3) Desde 27-01-2010 (fecha de entrada en vigor del Acuerdo sobre intercambio de información en materia tributaria – BOE 24-11-2009 -) deja de tener la consideración de paraíso fiscal. **(Volver)**

(4) Desde 27-01-2010 (fecha de entrada en vigor del Acuerdo sobre intercambio de información en materia tributaria – BOE 23-11-2009 -) deja de tener la consideración de paraíso fiscal. **(Volver)**

(5) El Convenio entre España y Jamaica para evitar la doble imposición entra en vigor el 16-5-2009 (ver anexo I). **(Volver)**

(6) Las sociedades mencionadas en el párrafo A del apartado V del Protocolo del Convenio están excluidas del mismo y de los efectos de la aplicación de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006 de medidas para la prevención del fraude fiscal. **(Volver)**

(7) Desde 16-07-2010 (fecha de entrada en vigor del Protocolo de modificación del Convenio -BOE 31-05-2010-) deja de tener la consideración de paraíso fiscal. **(Volver)**

(8) El Convenio entre España y Trinidad y Tobago para evitar la doble imposición entra en vigor el 28-12-2009 (ver anexo I). **(Volver)**

(9) Desde 10-02-2011 (fecha de entrada en vigor del Acuerdo sobre intercambio de información en materia tributaria- BOE 23-11-2010-) deja de tener la consideración de paraíso fiscal. **(Volver)**

(10) Desde el 10 de octubre de 2010 (fecha de disolución de las Antillas Neerlandesas) Curaçao y San Martín se convirtieron en Estados autónomos del Reino de los Países Bajos. Las islas restantes (Bonaire, San Eustaquio y Saba) han pasado a formar parte de los Países Bajos. A San Martín y Curaçao les es aplicable el Acuerdo sobre Intercambio de Información firmado con Antillas Holandesas, mientras que a las otras tres islas les es de aplicación el CDI con Países Bajos. (Volver)

(11) Desde 02-08-2011 (fecha de entrada en vigor del Acuerdo sobre intercambio de información en materia tributaria-BOE 06-06-2011-) deja de tener la consideración de paraíso fiscal. (Volver)

(12) El Convenio entre España y Panamá para evitar la doble imposición entra en vigor el 25-07-2011 (ver anexo I). (Volver)

(13) Desde 01-01-2013 (fecha de aplicación del Convenio-BOE 11-01-2012-) deja de tener la consideración de paraíso fiscal. (Volver)

(14) Desde 17-08-2011 (fecha de entrada en vigor del Acuerdo sobre intercambio de información en materia tributaria -BOE 15-07-2011-) deja de tener la consideración de paraíso fiscal. (Volver)

(15) Desde 14-10-2011 (fecha de entrada en vigor del Convenio para evitar la doble imposición entre España y Barbados-BOE 14-09-2011-) deja de tener la consideración de paraíso fiscal. (Volver)

(16) Desde 01-04-2013 (fecha de aplicación del Convenio-BOE 14-04-2012-) deja de tener la consideración de paraíso fiscal. (Volver)

(17) Desde 28-05-2014 (fecha de aplicación del Convenio-BOE 26-05-2014-) deja de tener la consideración de paraíso fiscal. (Volver)

(18) Desde 19-09-2015 (fecha de aplicación del Convenio-BOE 08-09-2015-) deja de tener la consideración de paraíso fiscal. (Volver)

Nueva lista de países y territorios que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas de la Orden HFP/115/2023

1. Anguila
2. Emirato del Estado de Bahréin
3. Barbados(1)
4. Bermuda
5. Dominica(1)
6. Fiji
7. Gibraltar(1)
8. Guam
9. Guernsey
10. Isla de Man
11. Islas Caimán
12. Islas Malvinas
13. Islas Marianas
14. Islas Salomón
15. Islas Turcas y Caicos
16. Islas Vírgenes Británicas
17. Islas Vírgenes de Estados Unidos de América
18. Jersey
19. Palaos
20. Samoa, por lo que respecta al régimen fiscal perjudicial (offshore business)(1)
21. Samoa Americana
22. Seychelles(1)

23. Trinidad y Tobago(1)
24. Vanuatu
25. Federación Rusa por lo que respecta al régimen fiscal perjudicial (internacional holding companies)(2)

Notas a la lista:

(1) Sale de la lista (Orden HAC/649/2026, de 21 de junio), con efectos, en el caso de tributos sin período impositivo, para devengos producidos a partir del 28 de junio de 2026 y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento. (Volver Barbados) (Volver Dominica) (Volver Gibraltar) (Volver Trinidad y Tobago) (Volver Samoa) (Volver Seychelles)

(2) Entra en la lista (Orden HAC/659/2026, de 21 de junio), con efectos, en el caso de tributos sin período impositivo, para devengos producidos a partir de los seis meses contados desde el 28 de junio de 2026 y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento. (Volver)

Cuadro comparativo con la antigua lista del Real Decreto 1080/1991:

Países y territorios que entran (países no incluidos en la antigua lista del Real Decreto 1080/1991 y que figuran incluidos en la nueva lista)	Países y territorios que salen (países incluidos en la antigua lista del Real Decreto 1080/1991 y no figuran incluidos en la nueva lista)	Países y territorios que permanecen (países que figuran en ambas listas)
Barbados (con CDI)(1)	Antigua y Barbuda	Anguila
Guam	Brunei	Bahréin
Palaos	Cook, Islas	Bermudas
Samoa, reg. fiscal perjudicial (offshore business)(1)	Granada	Dominica(1)
Samoa Americana	Jordania	Fiji
Trinidad y Tobago (con CDI)(1)	Líbano	Gibraltar(1)
Federación Rusa por lo que respecta al régimen fiscal perjudicial (internacional holding companies)(2)	Liberia	Guernesey
-	Liechtenstein	Isla de Man
-	Macao	Islas Caimán
-	Mauricio	Islas Malvinas

Países y territorios que entran (países no incluidos en la antigua lista del Real Decreto 1080/1991 y que figuran incluidos en la nueva lista)	Países y territorios que salen (países incluidos en la antigua lista del Real Decreto 1080/1991 y no figuran incluidos en la nueva lista)	Países y territorios que permanecen (países que figuran en ambas listas)
-	Mónaco	Islas Marianas
-	Monserrat	Islas Salomón
-	Mónaco	Islas Turcas y Caicos
-	Monserrat	Islas Vírgenes Británicas
-	Nauru	Islas Vírgenes de Estados Unidos de América
-	San Vicente y las Granadinas	Jersey
-	Santa Lucía	Seychelles(1)
-	-	Vanuatu

Notas al cuadro:

(1) Sale de la lista (Orden HAC/649/2026, de 21 de junio), con efectos, en el caso de tributos sin período impositivo, para devengos producidos a partir del 28 de junio de 2026 y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento. (Volver Barbados) (Volver Samoa) (Volver Dominica) (Volver Trinidad y Tobago) (Volver Gibraltar) (Volver Seychelles)

(2) Entra en la lista (Orden HAC/659/2026, de 21 de junio), con efectos, en el caso de tributos sin período impositivo, para devengos producidos a partir de los seis meses contados desde el 28 de junio de 2026 y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento. (Volver)

Anexo V. Países UE y EEE con los que existe normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria

Países de la Unión Europea (UE):

- Alemania
- Austria

- Bélgica
- Bulgaria (2)
- Checa, República (1)
- Chipre (1)
- Croacia (3)
- Dinamarca
- Eslovaquia (1)
- Eslovenia (1)
- España
- Estonia (1)
- Finlandia
- Francia
- Grecia
- Hungría (1)
- Irlanda
- Italia
- Letonia (1)
- Lituania (1)
- Luxemburgo
- Malta (1)
- Países Bajos
- Polonia (1)
- Portugal
- Reino Unido (5)
- Rumania (2)
- Suecia

Otros países del Espacio Económico Europeo (EEE) con los que existe normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria (4).

- Islandia
- Noruega
- Liechtenstein (con efectos a partir de 11 de julio de 2021, fecha de entrada en vigor de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal)

Notas:

(1) Estados miembros de la Unión Europea a partir de 1 de mayo de 2004. (volver-Checa) (volver-Chipre) (volver-Eslovaquia) (volver-Eslovenia) (volver-Estonia) (volver-Hungría) (volver-Letonia) (volver-Lituania) (volver-Malta) (volver-Polonia)

(2) Estados miembros de la Unión Europea a partir de 1 de enero de 2007. (volver-Bulgaria) (volver-Rumanía)

(3) Estado miembro de la Unión Europea a partir de 1 de julio de 2013. (Volver)

(4) El Espacio Económico Europeo (EEE) está integrado por los miembros de la Unión Europea más Islandia, Noruega y Liechtenstein.

Hasta el 10 de julio de 2021, las referencias normativas se efectuaban a otros países integrantes del EEE con los que exista efectivo intercambio de información tributaria.

En la normativa vigente hasta el 10 de julio de 2021 (apartado 4 de la Disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, en redacción anterior a la modificación introducida por Ley 11/2021, de 9 de julio,de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal) se incluía una definición de efectivo intercambio de información tributaria:

Existe efectivo intercambio de información tributaria con aquellos países o territorios que **no tengan la consideración de paraísos fiscales**, a los que resulte de aplicación:

1. Un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, siempre que en dicho convenio no se establezca expresamente que el nivel de intercambio de información tributaria es insuficiente a los efectos de esta disposición.
2. Un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria,
3. El Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa enmendado por el Protocolo 2010.

Liechtenstein aunque es integrante del EEE quedaba excluido del listado de “Otros países EEE con efectivo intercambio de información tributaria” porque al tener la consideración de paraíso fiscal quedaba fuera de la definición de “efectivo intercambio de información tributaria”.

Con efectos desde el 11 de julio de 2021 (fecha de entrada en vigor de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal) se modifica la redacción de la Disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, que pasa a denominarse “definición de jurisdicción no cooperativa” y desaparece la definición de “efectivo intercambio de información tributaria” que figuraba en el apartado 4 de la anterior redacción y se añade una Disposición adicional décima que establece que “*las referencias normativas efectuadas a Estados con los que exista un efectivo intercambio de información tributaria o en materia tributaria, se entenderán efectuadas a* ***Estados con los que exista normativa sobre asistencia mutua en*** **materia de intercambio de información tributaria en los términos** ***previstos en la Ley 58/2003,*** *de 17 de diciembre,* ***General Tributaria****, que sea de aplicación.”*

A los efectos de la Ley 58/2003 General Tributaria, **se entenderá por asistencia mutua** el conjunto de acciones de asistencia, colaboración, cooperación y otras de naturaleza análoga que el Estado español preste, reciba o desarrolle con la Unión Europea y otras entidades internacionales o supranacionales, y con otros Estados en virtud de la normativa sobre asistencia mutua entre los Estados miembros de la Unión Europea o en el marco de los convenios para evitar la doble imposición o de otros convenios internacionales.

En relación con Liechtenstein, en materia de intercambio de información tributaria, existe la siguiente normativa en vigor:

- La Decisión (UE) 2015/2453 del Consejo, de 8 de diciembre de 2015, relativa a la celebración, en nombre de la Unión Europea, del Protocolo modificativo del Acuerdo entre la Comunidad Europea y el Principado de Liechtenstein relativo al establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE del Consejo en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses.

  En virtud del Acuerdo, Liechtenstein y los Estados miembros de la UE intercambiarán automáticamente información sobre las cuentas financieras de sus respectivos residentes a partir de 2017. De igual forma, el artículo 5 del Acuerdo prevé el intercambio de información previa petición.

- Liechtenstein firmó el 21 de noviembre de 2013 el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE, el 22 de agosto de 2016 depositó el instrumento de ratificación y entró en vigor el 1 de diciembre de 2016. El Convenio prevé los tres tipos de intercambio de información: previa petición, automática y espontánea.

Por lo que puede concluirse que con Liechtenstein, a pesar de continuar siendo un paraíso fiscal (jurisdicción no cooperativa) de acuerdo con la relación de paraísos fiscales prevista en el RD 1080/1991, existe normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria en los términos previstos en la Ley General Tributaria y cumple los requisitos para ser considerado, de acuerdo con la nueva terminología (ya no es requisito no tener la consideración de paraíso fiscal) un Estado con el que existe normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria. (Volver)

(5) Estado Miembro de la UE hasta el 31 de diciembre de 2020. (Volver)

Normativa

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. (BOE, 12-marzo-2004)

Real Decreto 1776/2004,
de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. (BOE, 05-agosto-2004)

Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre,
por la que se aprueban los modelos de autoliquidación 210, 211 y 213 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que deben utilizarse para declarar las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, la retención practicada en la adquisición de bienes inmuebles a no residentes sin establecimiento permanente y el gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes, y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación y otras normas referentes a la tributación de no residentes. (BOE, 23-diciembre-2010)

Orden EHA/3290/2008, de 6 de noviembre,
por la que se aprueban el modelo 216 «Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Retenciones e ingresos a cuenta. Declaración-documento de ingreso» y el modelo 296 «Impuesto sobre la Renta de no Residentes. No residentes sin establecimiento permanente. Declaración anual de retenciones e ingresos a cuenta». (BOE, 17-noviembre-2008)

Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre,
por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria. (BOE, 26-noviembre-2013)

Ley 36/2006, de 29 de noviembre,
de medidas para la prevención del fraude fiscal. (BOE, 30-noviembre-2006)

Convenios de doble Imposición firmados por España

Acuerdos de intercambio de información

Glosario de abreviaturas

1. BOE: Boletín Oficial del Estado
2. CDI: Convenio de Doble Imposición Internacional
3. CE,: Comunidad Europea
4. EHA: Ministerio de Economía y Hacienda
5. EP: establecimiento permanente
6. HAC: Ministerio de Hacienda
7. HAP: Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas
8. HFP: Ministerio de Hacienda y Función Pública
9. IRNR: Impuesto sobre la Renta de no Residentes
10. IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
11. IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido
12. LLC: Empresa de Responsabilidad Limitada
13. OCDE: Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico
14. RD: Real Decreto
15. UE: Unión Europea
16. URSS: Unión de Repúblicas Socialistas Soviéticas

Documento generado con fecha 02/Octubre/2026 en la dirección web
https://sede.agenciatributaria.gob.es en la ruta:

Inicio / Ayuda / Manuales, vídeos y folletos / Manuales prácticos

