

Esta publicación tiene carácter meramente informativo.

TRIBUTACIÓN DE NO RESIDENTES

(Impuesto sobre la Renta de no Residentes)

RENTAS DEVENGADAS HASTA 31-12-2010



Agencia Tributaria
MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA

V.2
16 de mayo de 2011

SUMARIO

1. EL CONTRIBUYENTE Y LA RESIDENCIA	4
A. La residencia de las personas físicas.....	4
B. La residencia de las personas jurídicas.	6
2. RENTAS OBTENIDAS EN ESPAÑA Y EXENCIONES	6
A. Rentas obtenidas en España.	6
B. Exenciones.....	9
3. OTROS ELEMENTOS PERSONALES	11
A. El representante.....	12
B. El responsable solidario.....	12
C. El retenedor.....	12
4. RENTAS OBTENIDAS MEDIANTE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE	14
A. Definición de establecimiento permanente.....	14
B. Base imponible, tipo de gravamen, deducciones, período impositivo, devengo e imposición complementaria.	15
C. Retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados. Declaración.	16
5. RENTAS OBTENIDAS SIN MEDIACIÓN DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE	18
A. Base imponible, tipo de gravamen y deducciones.	18
B. Modalidades de declaración de las rentas obtenidas por no residentes sin mediación de E.P.....	20
C. Tributación de las rentas más comunes obtenidas por contribuyentes no residentes sin mediación de establecimiento permanente:.....	23
▪ Rendimientos del trabajo.....	23
▪ Rendimientos de actividades económicas.....	24
▪ Rendimientos derivados de bienes inmuebles.	24
▪ Rendimientos percibidos en concepto de dividendos o intereses.....	25
▪ Pensiones.....	27
▪ Ganancias derivadas de la venta de inmuebles.....	28
6. RÉGIMENES OPCIONALES.....	31
A. Trabajadores desplazados a territorio español	31
B. Contribuyentes residentes en otros Estados Miembros de la UE.	32
7. GRAVAMEN ESPECIAL SOBRE BIENES INMUEBLES DE ENTIDADES NO RESIDENTES	32

8. PRESENTACIÓN TELEMÁTICA POR INTERNET Y POSIBILIDAD DE DOMICILIACIÓN BANCARIA	34
A. Ámbito de aplicación y restricciones	34
B. Requisitos técnicos	35
C. Procedimiento para la presentación telemática	36
9. CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN	38
10. PROCEDIMIENTO ESPECIAL PARA DETERMINAR LAS RETENCIONES SOBRE LAS RENTAS DE TRABAJO EN CASO DE CAMBIO DE RESIDENCIA	40
A. Trabajadores que se desplazan a territorio español	40
B. Trabajadores que se desplazan al extranjero	41

A N E X O S

Anexo I. Países con Convenio	43
Anexo II. Órdenes de desarrollo de convenios y plazos.	46
Anexo III. Coeficientes de actualización del valor de adquisición.	47
Anexo IV. Tipos de gravamen en los convenios.....	48
Anexo V. Paraísos fiscales	51
Anexo VI. Estados miembros de la Unión Europea.....	53
Anexo VII. Países y territorios con acuerdos sobre intercambio de información en materia tributaria	54
Anexo VIII. Normativa	55

1. EL CONTRIBUYENTE Y LA RESIDENCIA

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

A. La residencia de las personas físicas

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

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

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

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

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

Además, las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia en un paraíso fiscal (Anexo V), seguirán teniendo la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), tanto en el período impositivo en el que efectúen el cambio de residencia como en los cuatro períodos impositivos siguientes. Sin embargo, no se aplicará esta disposición a las personas físicas residentes en Andorra que acrediten su condición de trabajadores asalariados, siempre que cumplan ciertos requisitos.

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

▪ Acreditación de la residencia fiscal

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

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

▪ **Supuestos especiales**

Tienen la consideración de **contribuyentes del 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 vicescónsules 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.

▪ **La residencia en los convenios**

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

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

- 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.

B. La residencia de las personas jurídicas

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

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

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

La Administración tributaria podrá presumir que una entidad radicada en un país o territorio de nula tributación 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.

▪ 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.

2. RENTAS OBTENIDAS EN ESPAÑA Y EXENCIONES

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

A. Rentas obtenidas en España

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

establezca expresamente. A continuación se indican, para cada tipo de renta, los criterios por los que dichas rentas se entienden obtenidas en territorio español.

Rendimientos derivados de actividades económicas

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

Rendimientos de trabajo

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

Pensiones y demás prestaciones similares

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

Retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces o de órganos representativos.

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

Rendimientos de capital mobiliario

- Dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en fondos propios de entidades residentes en España.
- Intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en el mismo o que retribuyen prestaciones de capital utilizadas en territorio español.
- Cánones satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español, o por establecimientos permanentes situados en el mismo, o que se utilicen en territorio español.
- Otros rendimientos de capital mobiliario no mencionados en los apartados anteriores satisfechos por personas físicas que realicen actividades económicas, en el ejercicio de sus actividades, o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en el mismo.

Rendimientos de capital inmobiliario

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

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

- De inmuebles situados en territorio español.

Ganancias patrimoniales

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

Supuesto de excepción aplicable a cualquier tipo de renta:

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

B. Exenciones

Están exentas del IRNR, entre otras, las siguientes rentas obtenidas por no residentes sin mediación de establecimiento permanente (EP):

1. Las rentas que, de acuerdo con la normativa del **IRPF**, estén **exentas** (excepto la contenida en la letra y) del artículo 7 de la Ley IRPF) y sean percibidas por **personas físicas**, como por ejemplo:

- Becas

A partir de 1 de enero de 2004 están exentas las becas públicas y las becas concedidas por las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen especial regulado en el título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, percibidas para cursar estudios reglados, tanto en España como en el extranjero, en todos los niveles y grados del sistema educativo. Asimismo, las becas públicas y las concedidas por las entidades sin fines lucrativos mencionadas anteriormente para investigación en el ámbito descrito por el Real Decreto 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.

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

- Pensiones

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

- Premios de loterías, apuestas y sorteos.

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

2. 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
3. Los **intereses y ganancias patrimoniales** derivadas de bienes **muebles** obtenidos por residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea (**UE**) o

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.

por establecimientos permanentes de dichos residentes situados en otro estado miembro de la UE (Anexo VI) con tres excepciones:

- Cuando los intereses y/o ganancias se obtengan a través de un paraíso fiscal (Anexo V).
 - Cuando se trate de ganancias derivadas de la transmisión de acciones, participaciones u otros derechos en una entidad cuyo activo consista principalmente en bienes inmuebles situados en España.
 - Cuando se trate de ganancias derivadas de la transmisión de acciones, participaciones u otros derechos en una entidad y el contribuyente, en algún momento durante el período de 12 meses precedentes a la transmisión, haya participado directa o indirectamente en al menos el 25 por 100 del capital o patrimonio de dicha entidad.
4. Los rendimientos derivados de la **Deuda Pública**, salvo que se obtengan a través de un paraíso fiscal (Anexo V).
 5. Los rendimientos y ganancias patrimoniales derivadas de **valores emitidos en España** por **no residentes**.
 6. Los rendimientos de **cuentas de no residentes**.

La condición de contribuyente por el IRNR, a los exclusivos efectos de aplicar la excepción a la obligación de retener correspondiente a las cuentas de no residentes, podrá acreditarse ante la entidad que corresponda, bien mediante certificación expedida por las autoridades fiscales del país de residencia o bien con la aportación de una declaración en la que manifiestan ser residentes fiscales en otro Estado. Dicha declaración deberá ajustarse al modelo que figura en el anexo VI de la Orden de 9 de diciembre de 1999 por la que se aprueban los modelos 216 y 296 (BOE de 16 de diciembre).

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

7. Los beneficios distribuidos por las sociedades **filiales** residentes en España a sus sociedades **matrices** residentes en otro Estado miembro de la **UE** o a los EP de éstas últimas situados en otros Estados miembros (Anexo VI), siempre que cumplan determinadas condiciones.

Sociedad matriz es aquella que posea en el capital de otra sociedad una participación directa de al menos el 20 por 100 (Dicho porcentaje será el 15 por ciento a partir de 1 de enero de 2007 y el 10 por ciento a partir de 1 de enero de 2009). La sociedad participada será la sociedad filial. 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 (Anexo V).

8. Las rentas derivadas de las **transmisiones de valores** o el reembolso de participaciones en fondos de inversión realizadas en **mercados secundarios**

oficiales de valores españoles, obtenidas por personas o entidades residentes en un país con el que España tenga suscrito Convenio con cláusula de intercambio de información, salvo que se obtengan a través de un paraíso fiscal (Anexo V).

9. 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.
10. Las rentas procedentes del arrendamiento, cesión o transmisión de contenedores o de buques y aeronaves a casco desnudo, utilizados en la navegación marítima o aérea internacional.

En el caso de aeronaves, con efectos a partir de 1 de enero de 2010, la exención se aplicará también cuando el grado de utilización en trayectos internacionales represente más del 50 por ciento de la distancia total recorrida en los vuelos efectuados por todas las aeronaves utilizadas por la compañía arrendataria.

11. Los **dividendos** y participaciones en beneficios obtenidos por personas físicas residentes en otro Estado miembro de la **Unión Europea** o en países o territorios con los que exista **un efectivo intercambio de información tributaria**, con el límite de 1.500 euros, que será aplicable sobre la totalidad de los rendimientos obtenidos durante el año natural. Esta exención no se aplica si los dividendos se obtienen a través de un paraíso fiscal (con efectos a partir de 1 de enero de 2007).
12. Los dividendos y participaciones en beneficios obtenidos sin mediación de establecimiento permanente por fondos de pensiones equivalentes a los regulados en el Texto Refundido de la Ley de Planes y Fondos de Pensiones, que sean residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o por establecimientos permanentes de dichas instituciones situados en otro Estado miembro de la Unión Europea (Con efectos a partir de 1 de enero de 2010). Se consideran fondos de pensiones equivalentes aquellas instituciones de previsión social que cumplan determinados requisitos.
13. Los dividendos y participaciones en beneficios obtenidos sin mediación de establecimiento permanente por las instituciones de inversión colectiva reguladas por la Directiva 2009/65/CE. No obstante en ningún caso la aplicación de esta exención podrá dar lugar a una tributación inferior a la que hubiera resultado de haberse aplicado a dichas rentas el mismo tipo de gravamen por el que tributan en el Impuesto sobre Sociedades las instituciones de inversión colectiva domiciliadas en territorio español (Con efectos a partir de 1 de enero de 2010)

3. OTROS ELEMENTOS PERSONALES

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

- El representante
- Los responsables solidarios
- El retenedor

A. El representante

El contribuyente no residente tiene obligación de nombrar representante con residencia en España en los siguientes supuestos:

- Cuando opere mediante establecimiento permanente.
- Cuando realice prestaciones de servicios, asistencia técnica, obras de instalación o montaje derivadas de contratos de ingeniería y, en general, de actividades o explotaciones económicas en España sin mediación de establecimiento permanente.
- Cuando así lo requiera la Administración tributaria.
- Cuando se trate de residentes en países o territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria, que sean titulares de bienes situados o de derechos que se cumplan o se ejerciten en territorio español, excluidos los valores negociados en mercados secundarios oficiales.

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

Los representantes de los contribuyentes no residentes que operan en España por medio de establecimiento permanente 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.

B. El responsable solidario

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

- El **pagador** de los rendimientos devengados sin mediación de 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**, 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.

C. El retenedor

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

Sujetos obligados a retener

Están obligados a retener o ingresar a cuenta, respecto de las rentas sujetas al 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.

Rentas sujetas a retención

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

Excepciones a la obligación de retener

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

- Rentas exentas (véase el apartado específico de exenciones).

No obstante lo anterior, sí existirá obligación de practicar retención respecto de las rentas a las que se refieren los puntos 11, 12 y 13 del apartado específico de exenciones.

- Rentas exentas en virtud de Convenio para evitar la doble imposición.
- Rentas abonadas a contribuyentes por el IRNR sin EP, cuando se acredite el pago del impuesto.

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

- Ganancias patrimoniales. No obstante, sí existirá obligación de retener, respecto de:
 - Los premios derivados de la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias.
 - Transmisión de bienes inmuebles situados en territorio español.
 - Rentas derivadas de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de instituciones de

inversión colectiva, **excepto** las procedentes de participaciones 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.

Importe de la retención

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

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

Obligación de declarar

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

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 (p.ej, fondos de inversión) se ingresarán mediante el modelo 117, y se incluirán en la declaración informativa anual 187.

4. RENTAS OBTENIDAS MEDIANTE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

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

A. Definición de establecimiento permanente

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

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

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.

B. Base imponible, tipo de gravamen, deducciones, período impositivo, devengo e imposición complementaria

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.

▪ Base imponible

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 (quince años), 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.
- 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.

▪ Tipo de gravamen

Con carácter general \longrightarrow 35% (32,5% para períodos iniciados a partir de 1 de enero de 2007 y 30% para los iniciados a partir de 1 de enero de 2008)

Actividad de investigación y explotación de hidrocarburos —————▶ 40% (37,5% para períodos iniciados a partir de 1 de enero de 2007 y 35% para los iniciados a partir de 1 de enero de 2008)

- **Deducciones y bonificaciones**

Los EP podrán aplicar a su cuota íntegra, las mismas deducciones y bonificaciones que los contribuyentes por el Impuesto sobre Sociedades (IS).

- **Período impositivo y devengo**

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

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

- **Imposición complementaria**

Cuando los EP de **entidades** no residentes (no personas físicas) transfieran rentas al extranjero, les será exigible una imposición complementaria del 18% (19% a partir de 1 de enero de 2010) 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 VI), salvo que se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal, 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.

El gravamen complementario debe declararse en el modelo 210 y en el plazo de un mes desde la fecha de la transferencia de las rentas al extranjero.

C. Retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados. Declaración

- **Retenciones e ingresos a cuenta**

Los EP están sometidos al mismo régimen de retenciones que las entidades sujetas al IS 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.

- **Modelos:**

- En general, modelo 202

Cuando no deba efectuarse ingreso alguno en concepto de pago fraccionado, no será obligatoria la presentación del modelo 202, salvo que el EP sea Gran Empresa.

- Grandes empresas, modelo 218 (el modelo 218 ha sido suprimido desde el año 2010). Este modelo debe presentarse aunque no deba efectuarse ingreso alguno.

- **Lugar de presentación:**

- Modelo 202

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

- **Declaración**

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.

- **Modelos:**

200 ó 201 (el modelo 201 ha sido suprimido para períodos impositivos iniciados desde el año 2008).

- **Lugar de presentación:**

Declaración general: Modelo 200

El lugar de presentación varía en función de cuál haya sido el resultado de la declaración (ver cuadro).

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

Renuncia a la devolución o cuota cero	En las oficinas de la Agencia Tributaria personalmente o por correo certificado.
---------------------------------------	--

Este modelo deberá presentarse obligatoriamente por vía telemática, por aquellos establecimientos permanentes que tengan la condición de gran empresa.

5. RENTAS OBTENIDAS SIN MEDIACIÓN DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

A. Base imponible, tipo de gravamen, deducciones

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.

- **Base imponible**

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

Con efectos a partir del 1 de enero de 2010, **cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea**, para la determinación de la base imponible correspondiente a los rendimientos que obtengan sin mediación de establecimiento permanente, se podrán deducir 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 indisoluble con la actividad realizada en España.

En los casos de prestaciones de servicio, asistencia técnica, obras de instalación o montaje derivados de contratos de ingeniería y, en general, de actividades o explotaciones económicas realizadas en España sin EP, 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.

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.

La base imponible correspondiente a las ganancias patrimoniales se determinará aplicando, en general, a cada alteración patrimonial, las normas del IRPF.

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, 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.

La base imponible correspondiente a la renta imputada de bienes inmuebles situados en territorio español (en el caso de personas físicas no residentes) se determinará con arreglo a la normativa del IRPF.

▪ **Tipo de gravamen**

- 1) Con carácter general, el 24% (hasta 31 de diciembre de 2006 era el 25%).
- 2) Rendimientos del trabajo percibidos por personas físicas no residentes en territorio español en virtud de un contrato de duración determinada para trabajadores de temporada, de acuerdo con lo establecido en la normativa laboral, el 2 por 100.
- 3) Dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en fondos propios de una entidad. El tipo de gravamen varía según el año de devengo (ver cuadro).

Año de devengo	2003-2006	2007-2009	2010
Tipo impositivo	15%	18%	19%

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

Año de devengo	2003-2006	2007-2009	2010
Tipo impositivo	15%	18%	19%

- 5) Cánones 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, el 10 por 100, siempre que se cumplan determinados requisitos (con efectos a partir de 1 de enero de 2005).
- 6) Las pensiones y demás prestaciones similares percibidas por personas físicas no residentes en territorio español, cualquiera que sea la persona que haya generado el derecho a su percepción serán gravadas de acuerdo con una escala (véase apartado específico relativo a pensiones).
- 7) 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, se gravarán al 8 por 100.
- 8) Rendimientos derivados de operaciones de reaseguro, el 1,5 por 100.
- 9) Las entidades de navegación marítima o aérea residentes en el extranjero, cuyos buques o aeronaves toquen territorio español, el 4 por 100.

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

Año de devengo	2003-2006	2007-2009	2010
Tipo impositivo	15%	18%	19%

- 11) Otras ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de elementos patrimoniales distintas de las incluidas en el número anterior (ver cuadro).

Año de devengo	2007-2009	2010
Tipo impositivo	18%	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.
- Las retenciones que se hubieran practicado sobre las rentas del contribuyente.

B. Modalidades de declaración de las rentas obtenidas por no residentes sin mediación de EP

Los contribuyentes por este impuesto no estarán obligados a presentar la declaración correspondiente a las rentas respecto de las que se hubiese practicado la retención del impuesto, 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.

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

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

- Para solicitar la devolución de un exceso de retención o ingreso a cuenta en relación con la cuota del impuesto.

Declaración ordinaria: Modelo 210

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

▪ Lugar de presentación:

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

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

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

▪ Ingreso o solicitud de devolución:

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

La presentación de la declaración, lleve o no adheridas etiquetas identificativas, y el ingreso se podrán realizar en cualquier entidad colaboradora (banco, caja de ahorros o cooperativa de crédito) en la gestión recaudatoria sita en territorio español.

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

- **Plazo:**

El plazo de presentación de las declaraciones es:

- Declaraciones a ingresar o de cuota cero:
 - En general, será de un mes a partir de la fecha de devengo de la renta declarada.
 - Rentas imputadas de inmuebles urbanos (Ver cuadro).

Año de devengo	Año 2007 y anteriores	Desde 2008
Plazo de presentación	Entre el 1 de enero y 30 de junio siguiente al año de devengo (*)	Año natural siguiente a la fecha de devengo (*)

(*) 31 de diciembre de cada año

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

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

IMPORTANTE:

Como consecuencia de la supresión del gravamen por el Impuesto sobre el Patrimonio, con efectos desde el período impositivo 2008, se deroga el modelo 214.

Para los devengos producidos en el ejercicio 2008 y siguientes se utilizará el modelo 210 para declarar por el otro concepto impositivo subsistente (rentas imputadas de inmuebles urbanos).

- Declaraciones con solicitud de devolución: se podrán presentar, a partir del término del periodo de declaración e ingreso de las retenciones o ingresos a cuenta que motivan la devolución, en los siguientes plazos:
 - a) Si la solicitud deriva de la aplicación de un Convenio para evitar la doble imposición (Anexo I), excepto el supuesto contemplado en la letra b) siguiente:
 - tratándose de rentas devengadas a partir de 1 de enero de 2003, cuatro años, salvo que el Ministro de Hacienda, en el supuesto de falta de reciprocidad, establezca un plazo distinto.
 - tratándose de rentas devengadas hasta 31 de diciembre de 2002, dos años.

- b) Si la solicitud deriva de la aplicación de un Convenio para evitar la doble imposición (Anexo I), tratándose de rentas a las que se refiera una Orden de desarrollo del Convenio (Anexo II), siempre que ésta se encuentre vigente en el momento del devengo, en el plazo previsto en dicha Orden.
- c) En los restantes casos, cuatro años.

Declaración colectiva: Modelo 215

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

Dicha declaración no podrá comprender las siguientes rentas:

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

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

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

- **Lugar de presentación e ingreso:**

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

C. Tributación de las rentas más comunes obtenidas por contribuyentes no residentes sin mediación de EP

Rendimientos del trabajo

Con carácter general, los rendimientos del trabajo, por trabajos realizados en España por no residentes, se someten a tributación por su importe íntegro¹ y al tipo general del 24% (hasta el 31 de diciembre de 2006 era el 25%).

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

¹ Cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, para la determinación de la base imponible correspondiente a los rendimientos que obtengan sin mediación de establecimiento permanente, se podrán deducir 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 indisoluble con la actividad realizada en España. (Con efectos a partir del 1 de enero de 2010)

en el extranjero, cuando no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de Tratados Internacionales en los que España sea parte, tributan al tipo de gravamen del 8 por 100.

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

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

Rendimientos de actividades económicas

En el caso de rendimientos de actividades económicas realizadas en España por no residentes **sin mediación de EP**, la base imponible se determinará por diferencia entre los ingresos íntegros y los siguientes gastos¹:

- Gastos de personal
- Gastos de aprovisionamiento
- Suministros

Sobre la base imponible así hallada se aplicará el tipo de gravamen general, el 24% (hasta el 31 de diciembre de 2006 era el 25%).

Se consideran incluidos entre los rendimientos de actividades económicas los que procedan de prestaciones de servicios, de profesiones liberales y de actividades artísticas o deportivas.

Rendimientos derivados de bienes inmuebles

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

▪ Inmuebles urbanos no arrendados

Los contribuyentes no residentes, titulares de inmuebles urbanos utilizados para su uso propio no afectos a actividades económicas, o vacíos, están sometidos al Impuesto sobre la Renta de no Residentes. A estos efectos deberán computar como

¹ Cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, para la determinación de la base imponible correspondiente a los rendimientos que obtengan sin mediación de establecimiento permanente, se podrán deducir 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 indisoluble con la actividad realizada en España. (Con efectos a partir del 1 de enero de 2010)

renta el 1,1 por 100 del valor catastral del inmueble (2 por 100, si el valor catastral no se hubiera revisado o modificado con efectos a partir del 1 de enero de 1994), siendo el tipo de gravamen, el 24% (hasta el 31 de diciembre de 2006 era el 25%).

▪ **Inmuebles arrendados o subarrendados**

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, sin deducir gastos¹.

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

El tipo impositivo aplicable también es el general, el 24% (hasta el 31 de diciembre de 2006 era el 25%).

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

Rendimientos percibidos en concepto de dividendos o intereses

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

También están exentos los intereses derivados de la Deuda Pública (hasta el 22-4-2008 la exención requería que no se obtuviesen a través de paraísos fiscales), y los rendimientos de las cuentas de no residentes.

Por lo que respecta a los dividendos, están exentos (excepto cuando se obtengan a través de paraísos fiscales):

¹ Cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, para la determinación de la base imponible correspondiente a los rendimientos que obtengan sin mediación de establecimiento permanente, se podrán deducir 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 indisoluble con la actividad realizada en España. (Con efectos a partir del 1 de enero de 2010)

- Los distribuidos por las sociedades filiales residentes en España a sus sociedades matrices residentes en otro Estado miembro de la UE (Anexo VI), siempre que cumplan determinadas condiciones.
- Los obtenidos por personas físicas residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o en países o territorios con los que exista un efectivo intercambio de información tributaria, con el límite de 1.500 euros, que será aplicable sobre la totalidad de los rendimientos obtenidos durante el año natural (con efectos a partir de 1 de enero de 2007).
- Los dividendos y participaciones en beneficios obtenidos sin mediación de establecimiento permanente por fondos de pensiones equivalentes a los regulados en el Texto Refundido de la Ley de Planes y Fondos de Pensiones que sean residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o por establecimientos permanentes de dichas instituciones situados en otro Estado miembro de la Unión Europea (Con efectos a partir de 1 de enero de 2010). Se consideran fondos de pensiones equivalentes aquellas instituciones de previsión social que cumplan determinados requisitos.
- Los dividendos y participaciones en beneficios obtenidos sin mediación de establecimiento permanente por las instituciones de inversión colectiva reguladas por la Directiva 2009/65/CE. No obstante en ningún caso la aplicación de esta exención podrá dar lugar a una tributación inferior a la que hubiera resultado de haberse aplicado a dichas rentas el mismo tipo de gravamen por el que tributan en el Impuesto sobre Sociedades las instituciones de inversión colectiva domiciliadas en territorio español (Con efectos a partir de 1 de enero de 2010).

- **Base imponible:**

Será el importe íntegro¹ de dichos dividendos o intereses.

- **Tipo impositivo:**

El tipo de gravamen varía según el año de devengo (ver cuadro). Para los residentes en un país con Convenio se establecen límites de imposición.

Año de devengo	2003-2006	2007-2009	2010
Tipo impositivo	15%	18%	19%

¹ Cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, para la determinación de la base imponible correspondiente a los rendimientos que obtengan sin mediación de establecimiento permanente, se podrán deducir 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 indisoluble con la actividad realizada en España. (Con efectos a partir del 1 de enero de 2010)

Pensiones

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

(Hasta 31-12-2006) Importe anual pensión --- Hasta euros	Cuota --- euros	Resto pensión --- Hasta euros	Tipo aplicable --- Porcentaje
0,00	0,00	9.616,19	8%
9.616,19	769,30	5.409,11	30%
15.025,30	2.392,03	En adelante	40%

(Desde 1-1-2007) 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%

Ejemplo:

Don J.C.G., residente en Paraguay, durante el año 2010, 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:

- Determinación del importe anual de la pensión para la aplicación de la escala de gravamen.*
 $1.100 \times 12 = 13.200$
- Aplicación de la escala de gravamen.*

Hasta 12.000 al 8%	960
Resto 1.200 (13.200 – 12.000) al 30%	<u>360</u>
Cuota resultante	1.320
- Determinación del tipo medio de gravamen (TMG).*
 $TMG = (1.320/13.200) \times 100 = 10\%$
- Determinación del importe del impuesto correspondiente a la pensión mensual.*
 $1.100 \times 10\% = 110 \text{ euros}$

Ejemplo (Cont.):

Nota: 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.

Ganancias derivadas de la venta de inmuebles

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

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

El **valor de adquisición** estará formado por el importe real por el que se adquirió el inmueble, al que se sumarán el importe de los gastos y tributos inherentes a la adquisición satisfechos por el ahora transmitente. En función del año de adquisición, este valor se corregirá mediante la aplicación de unos coeficientes de actualización que se establecen, de forma anual, en la Ley de Presupuestos Generales del Estado (los coeficientes de actualización a aplicar durante los años 2009 y 2010 se recogen en el anexo III). El importe así determinado se minorará, cuando proceda, en el importe de las amortizaciones reglamentariamente practicadas, computándose, en todo caso, la amortización mínima. A su vez, estas amortizaciones se actualizarán atendiendo al año al que correspondan.

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

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

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

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

1- Si la transmisión se ha efectuado hasta el 29-11-2006: la totalidad de la ganancia se reducirá en un 11,11% por cada año de permanencia en el patrimonio que exceda de dos desde su adquisición hasta el 31-12-1996, redondeado por exceso.

Ejemplo: inmueble adquirido el día 6 de enero de 1991 y se transmite el día 1 de julio de 2006:

- nº de años que median entre la fecha de adquisición y el 31 de diciembre de 1996, redondeados por exceso: 6 años.

- porcentaje de reducción aplicable: $11,11\% \times 4 = 44,44\%$

2- Si la transmisión se ha efectuado desde el 30-11-2006: 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

Para determinar el importe de la reducción, sobre la parte de ganancia que puede ser objeto de reducción, se aplicará el porcentaje de reducción del 11,11% por cada año de permanencia en el patrimonio del contribuyente que exceda de dos desde su adquisición hasta el 31-12-1996, redondeado por exceso.

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.

▪ **Tipo impositivo:**

El tipo de gravamen varía según el año de devengo (ver cuadro).

Año de devengo	2007-2009	2010
Tipo impositivo	18%	19%

▪ **Modelo:**

212

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

▪ **Plazo:**

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

▪ **Lugar:**

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

Retención a cuenta

La persona que adquiere el inmueble, sea o no residente, está **obligada a retener e ingresar en el Tesoro Público para adquisiciones efectuadas desde 1 de enero de 2007, el 3 por 100 de la contraprestación acordada** (para adquisiciones efectuadas hasta 31 de diciembre de 2006 el tipo era el 5 por 100). Esta retención tiene para el vendedor el carácter de pago a cuenta del impuesto que corresponda por la ganancia derivada de la transmisión. Por tanto, el adquirente entregará al vendedor no residente un ejemplar del modelo 211 (con el que se ha ingresado la retención), a fin de que este último pueda deducir la retención de la cuota a ingresar resultante de la declaración de la ganancia. Si la cantidad retenida es superior a la cuota a ingresar, se podrá obtener la devolución del exceso.

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

▪ **Modelo:**

211

Devolución del exceso retenido

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

Ejemplo:

Don G.K., residente en Alemania, adquirió el 1 de enero de 1991, un apartamento en Torremolinos por un importe equivalente a 100.000 euros (1):

El apartamento no ha estado nunca arrendado.

El 1 de enero de 2010 vendió el apartamento por 200.000 euros. Por su parte Don J.M.F., adquirente del inmueble, retuvo la cantidad de 6.000 euros (importe equivalente al 3% del precio de venta).

Tributación de la ganancia patrimonial obtenida.

Solución:

Determinación del importe de la ganancia patrimonial:

- Valor de transmisión 200.000 euros
- Valor de adquisición actualizado (2) $100.000 \times 1,2780 = 127.800$ euros
- Ganancia patrimonial 72.200 euros

Aplicación del régimen transitorio:

- Nº de días transcurridos entre las fechas de compra y de venta 6.940 días
- Nº de días transcurridos entre las fechas de compra y el 19-01-2006. 5.498 días
- Parte de la ganancia patrimonial susceptible de reducción (3) 57.198,21 euros
- Nº de años de permanencia a 31-12-1996. 6 años
- Reducción por coeficientes de abatimiento (4) 25.418,88 euros
- Ganancia patrimonial reducida (5) 46.781,12 euros

(1) En la solución no se han tenido en cuenta gastos y tributos inherentes a la adquisición y a la transmisión que, con carácter general, también forman parte de los respectivos valores de adquisición y transmisión.

(2) Este coeficiente de actualización del valor de adquisición se establece en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010. Ver anexo III.

(3) $(5.498 / 6.940) \times 72.200 = 57.198,21$ euros.

(4) $57.198,21 \times 11,11\% \times 4 = 25.418,88$ euros.

(5) $72.200 - 25.418,88 = 46.781,12$ euros

Tipo de gravamen 19%

Cuota tributaria 8.888,41 euros

Retención 3% 6.000,00

Cuota diferencial (8.888,41 - 6.000,00) 2.888,41 euros

6. REGÍMENES OPCIONALES

A. Trabajadores desplazados a territorio español

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 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:

- Que no hayan sido residentes en España durante los 10 años anteriores a su nuevo desplazamiento a territorio español.
- Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de un contrato de trabajo.
- Que los trabajos se realicen efectivamente en España.
- Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad residente en España o para un establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente en territorio español.
- Que los rendimientos del trabajo que se deriven de dicha relación laboral no estén exentos de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.
- Que las retribuciones previsibles derivadas del contrato de trabajo en cada uno de los períodos impositivos en los que se aplique este régimen especial no supere la cuantía de 600.000 euros anuales (esta condición sólo se aplica a contribuyentes desplazados a territorio español desde 1 de enero de 2010).

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

La característica fundamental de los contribuyentes que se acojan a esta opción es que no tienen la consideración de residentes a efectos de la aplicación de un Convenio de Doble Imposición al estar sujeto a imposición exclusivamente por las rentas que obtiene de fuentes situadas en España o de patrimonio situado en nuestro territorio.

El procedimiento para ejercitar esta opción se desarrolla en el título VIII del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).

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 119.1 del Reglamento del IRPF.

Los contribuyentes que opten por el Régimen especial deben presentar una declaración especial del IRPF, en el **modelo 150**.

La Orden EHA/848/2008 (BOE de 31 de marzo) aprueba el modelo 150 de declaración especial del IRPF y el modelo 149 de comunicación de la opción, renuncia o exclusión al régimen especial.

B. Contribuyentes residentes en otros estados miembros de la Unión Europea (UE)

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

- Sean personas físicas.
- Acrediten ser residentes en otro Estado miembro de la UE (Anexo VI) excepto residentes en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales (Anexo V).
- Acrediten que, al menos, el 75 por 100 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, cuando estas rentas hayan tributado efectivamente por el IRNR.

podrán solicitar la 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 de 12 de julio de 2000 (B.O.E. de 14 de julio) 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 liquidatorio 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.

7. GRAVAMEN ESPECIAL SOBRE BIENES INMUEBLES DE ENTIDADES NO RESIDENTES

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

No obstante, el Gravamen Especial no será exigible a:

- 1) Los Estados e Instituciones públicas extranjeras y los organismos internacionales (en este caso, están exceptuados de presentar declaración por el Gravamen Especial).

- 2) Entidades con derecho a la aplicación de un Convenio para evitar la doble imposición que contenga cláusula de intercambio de información, en los términos y con los requisitos del artículo 42 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.
- 3) Entidades que desarrollan en España, de modo continuado o habitual, explotaciones económicas diferenciables de la simple tenencia o arrendamiento de los inmuebles en los términos del artículo 20.2 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.
- 4) Sociedades que coticen en mercados secundarios de valores oficialmente reconocidos. Este supuesto será asimismo de aplicación cuando la propiedad se tenga de forma indirecta a través de una entidad con derecho a la aplicación de un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información.
- 5) Entidades sin ánimo de lucro de carácter benéfico o cultural, en los términos del artículo 42 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

- **Base imponible del Gravamen Especial:**

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

- **Tipo de gravamen:**

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 de declaración:**

El modelo de declaración a utilizar por las mencionadas entidades es el 213.

- **Plazo:**

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

- **Lugar de presentación:**

Resultado de la declaración	Lugar de presentación
Positiva (resultado a ingresar)	La presentación de la declaración, lleve o no adheridas etiquetas identificativas, y el ingreso se podrán realizar en cualquier Entidad Colaboradora en la gestión recaudatoria (banco, caja de ahorros o cooperativa de crédito) sita en territorio español.

Resultado de la declaración	Lugar de presentación
Cuota cero (negativa)	En estos casos la declaración se presentará en la Administración o Delegación en cuyo ámbito territorial se localizan los inmuebles, mediante entrega personal o por correo certificado.

8. PRESENTACIÓN TELEMÁTICA POR INTERNET Y POSIBILIDAD DE DOMICILIACIÓN BANCARIA

A. Ámbito de aplicación y restricciones

1) La presentación telemática por internet será de aplicación a las siguientes declaraciones:

Modelo	Restricción
Modelo 210 y Modelo 215 , en ambos casos, cuando el resultado sea a ingresar (no comprende las declaraciones con resultado cuota cero o a devolver).	Cuando el apartado de presentador se cumplimente con los datos del representante del contribuyente. Es decir, la presentación telemática por Internet sólo podrá realizarse si en el apartado de presentador se consigna al propio contribuyente o al responsable solidario , sin perjuicio de que la presentación pueda realizarse a través de una persona o entidad autorizada a presentar por vía telemática declaraciones en representación de terceras personas o por apoderados para la presentación telemática.
Modelo 212 , cualquiera que sea su resultado: a ingresar, a devolver o cuota cero.	
Modelo 211 (será siempre a ingresar)	Cuando el número de transmitentes no residentes o de adquirentes sea superior a 12.
Modelo 213 , cualquiera que sea su resultado: a ingresar o cuota cero.	Cuando la relación de inmuebles sea superior a 14.
Modelo 214 (será siempre a ingresar)	Con efectos desde el período impositivo 2008, se excluye del ámbito de aplicación del sistema de presentación telemática. ¹

Documentación: cuando haya que acompañar a las declaraciones documentación adicional requerida en sus normas reguladoras se deberá efectuar su presentación en

¹ Como consecuencia de la supresión del gravamen por el Impuesto sobre el Patrimonio, con efectos desde el período impositivo 2008, se deroga el modelo 214. Para los devengos producidos en el ejercicio 2008 y siguientes se utilizará el modelo 210 para declarar por el otro concepto impositivo subsistente (rentas imputadas de inmuebles urbanos).

forma de documentos electrónicos en el registro telemático general de la Agencia Tributaria.

No obstante, en la presentación telemática del modelo 212 no será preciso adjuntar el ejemplar para el transmitente del modelo 211, debiendo cumplimentarse y transmitirse, en su lugar, los datos identificativos del modelo 211 que aparecerán en la pantalla.

2) La domiciliación bancaria del pago de la deuda tributaria sólo es posible para los modelos 213, 214¹ y 215 ya que sólo estos tienen un plazo prefijado para la presentación de la declaración.

B. Requisitos técnicos

El contribuyente, responsable solidario o adquirente obligado a retener, según corresponda, deberá disponer de Número de Identificación Fiscal (NIF).

En el caso de presentación, por los dos cónyuges, de una única declaración de rentas derivadas de transmisiones de bienes inmuebles, modelo 212, ambos deberán disponer del respectivo NIF.

Deberá tener instalado en el navegador un certificado de usuario expedido por la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre-Real Casa de la Moneda (FNMT) para generar la firma electrónica o cualquier otro certificado electrónico admitido por la Agencia Tributaria.

En el caso de presentación, por los dos cónyuges, de una única declaración de rentas derivadas de transmisiones de bienes inmuebles, modelo 212, ambos deberán haber obtenido el correspondiente certificado de usuario.

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 las declaraciones correspondientes a los modelos 210, 215, 212, 211, 213 y 214¹. Para ello, deberán tener instalado en el navegador su certificado de usuario.

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.

En estos casos (colaboración social o apoderamiento), cuando la declaración sea a ingresar, la cuenta bancaria para efectuar el pago deberá ser la del titular del certificado electrónico con el que se firma la declaración (colaborador social o apoderado). No obstante, la cuenta de cargo podrá ser de titularidad de una persona diferente al ordenante del pago¹.

En caso de optar por la domiciliación de pago, la cuenta bancaria deberá ser la del contribuyente o, en su caso, del responsable solidario.

¹ Ver Resolución de 3 de junio de 2009, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

C. Procedimiento para la presentación telemática

Se deberá conectar con la Agencia Tributaria en la dirección www.agenciatributaria.es y dentro de la oficina virtual cumplimentar y transmitir los datos fiscales de los formularios que aparecerán en la pantalla del ordenador ajustados al contenido de los modelos 210, 212, 211, 213 y 214¹ de declaración, según corresponda.

Para realizar la presentación del modelo 215 se deberá conectar con la Agencia Tributaria en la dirección www.agenciatributaria.es y dentro de la oficina virtual descargar un programa que permitirá cumplimentar y transmitir los datos fiscales de los formularios que aparecerán en la pantalla del ordenador ajustados al contenido de dicho modelo, o bien transmitir con el mismo programa un fichero de las mismas características que el que se genera con la cumplimentación de los citados formularios.

En función del resultado de la declaración y de la domiciliación bancaria o no del pago, deberá procederse de la siguiente forma:

a) Declaraciones a ingresar (modelos 210, 215, 212, 211, 213 y 214²) cuyo pago no se realiza mediante domiciliación bancaria.

Se establecerá comunicación con la Entidad colaboradora por vía telemática, de forma directa o a través de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, o bien acudiendo a sus oficinas, para efectuar el ingreso correspondiente y facilitar los datos relativos a dicho ingreso.

La Entidad colaboradora, una vez contabilizado el importe, asignará un Número de Referencia Completo (NRC) asociado al ingreso efectuado.

Posteriormente, se conectará a través de Internet con la Agencia Tributaria www.agenciatributaria.es y dentro de la oficina virtual procederá a:

1. Seleccionar el tipo de declaración a transmitir y se introducirá el Número de Referencia Completo (NRC) asociado al ingreso que haya sido asignado por la entidad colaboradora.
2. Seleccionar el certificado de usuario para generar la firma electrónica y en el caso de presentación, por los dos cónyuges, de una declaración de rentas derivadas de transmisiones de bienes inmuebles, modelo 212, además, el del cónyuge. Si el presentador es una persona o entidad autorizada para presentar declaraciones en representación de terceras personas, o un apoderado para la presentación telemática, se requerirá una única firma, la correspondiente a su certificado.
3. Transmitir a la Agencia Tributaria la declaración completa con la firma o firmas electrónicas.

¹ Como consecuencia de la supresión del gravamen por el Impuesto sobre el Patrimonio, con efectos desde el período impositivo 2008, se deroga el modelo 214. Para los devengos producidos en el ejercicio 2008 y siguientes se utilizará el modelo 210 para declarar por el otro concepto impositivo subsistente (rentas imputadas de inmuebles urbanos).

Si la declaración es aceptada, la Agencia Tributaria le devolverá en pantalla los datos de la hoja resumen del modelo 215 o la declaración de los modelos 210, 212, 211, 213 ó 214¹, según corresponda, validados con un código electrónico, así como la fecha y hora de presentación. Se deberá imprimir y conservar la declaración aceptada, así como, en su caso, la hoja resumen, debidamente validadas.

En el supuesto de que la declaración fuese rechazada, se mostrarán los errores detectados para que se proceda a su subsanación.

b) Declaraciones a ingresar (modelos 213, 214¹ y 215) cuyo pago se realiza mediante domiciliación bancaria (2)

En estos casos, la transmisión de la declaración no precisará, con carácter previo, la comunicación con la Entidad colaboradora para la realización del ingreso y la obtención del NRC anteriormente mencionado.

La transmisión de la declaración, en la que se recogerá la correspondiente orden de domiciliación, y demás actuaciones posteriores se realizará de acuerdo con lo expuesto en los números 2 y 3 del apartado anterior.

(2) La Orden EHA/3398/2006, de 26 de octubre, establece la posibilidad de domiciliación bancaria, sólo en presentaciones telemáticas efectuadas dentro de plazo, para los modelos 210 (rentas imputadas de inmuebles urbanos), 213, 214 y 215, siempre que su presentación se realice en los siguientes plazos:

Modelo 210, tipo de renta 02 (rentas imputadas de inmuebles urbanos): desde el 1 de enero hasta el 23 de diciembre (para devengos producidos en el ejercicio 2008 y siguientes).

Modelo 213: desde el día 1 hasta el 25 del mes de enero de cada año, por el Gravamen devengado el 31 de diciembre de año inmediato anterior.

Modelo 214: desde el día 1 de enero hasta el 23 de diciembre del año natural inmediato siguiente al que se refiera la declaración (este modelo se elimina para devengos producidos en el ejercicio 2008 y siguientes).

Modelo 215: desde el día 1 hasta el 15 de los meses de abril, julio, octubre y enero, en relación con las rentas devengadas en el trimestre natural anterior.

En estos casos, se puede pagar la deuda tributaria resultante de la declaración mediante domiciliación bancaria en la entidad de crédito que actúe como colaboradora en la gestión recaudatoria (banco, caja de ahorro o cooperativa de crédito), sita en territorio español, en la que se encuentre abierta a nombre del contribuyente, o del responsable solidario presentador, la cuenta en la que se domicilia el pago. La Agencia Tributaria comunicará la orden de domiciliación a la entidad bancaria colaboradora, la cual procederá, el último día de pago en período voluntario, a cargar en cuenta el importe domiciliado.

Las personas o entidades autorizadas a presentar por vía telemática declaraciones en representación de terceras personas, o los apoderados para la presentación telemática, podrán, por esta vía, dar traslado de las órdenes de domiciliación que previamente les hayan comunicado los terceros a los que representan.

¹ Como consecuencia de la supresión del gravamen por el Impuesto sobre el Patrimonio, con efectos desde el período impositivo 2008, se deroga el modelo 214. Para los devengos producidos en el ejercicio 2008 y siguientes se utilizará el modelo 210 para declarar por el otro concepto impositivo subsistente (rentas imputadas de inmuebles urbanos).

c) Declaraciones a devolver (modelo 212), con solicitud de devolución o renuncia a la misma, o cuota cero (modelos 212 y 213)

El procedimiento para la presentación de estas declaraciones es similar al anteriormente comentado para las declaraciones a ingresar, con la salvedad de que no será preciso realizar la fase de comunicación con la Entidad colaboradora para la realización del ingreso y la obtención del NRC asociado al mismo, ni la de domiciliación en Entidad colaboradora del ingreso.

9. CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

La tributación hasta aquí analizada es la establecida, con carácter general, en la legislación española para los diversos tipos de renta. 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 gravan en España o se gravan a un tipo impositivo inferior, 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.

Tipos de rentas

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

Beneficios empresariales:

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

Actividades profesionales:

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

Actividades artísticas y deportivas:

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

Rentas de la propiedad inmueble:

Los Convenios suscritos por España atribuyen potestad para gravar las rentas de los bienes inmuebles al Estado donde están situados los mismos. Por tanto, las rentas

derivadas de bienes inmuebles situados en España son gravadas conforme a la Ley española.

Dividendos, intereses y cánones:

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

Rendimientos del trabajo dependiente:

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

Consejeros:

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

Pensiones:

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

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

Estudiantes:

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

Ganancias patrimoniales:

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

10. 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.

A. Trabajadores que se desplazan a territorio español

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 IRPF, 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.

B. Trabajadores que se desplazan al extranjero

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	05-12-1966	08-04-1968
Austria ⁽¹⁾	20-12-1966	06-01-1968
Bélgica ⁽¹⁰⁾	14-06-1995	04-07-2003
Bulgaria ⁽¹²⁾	06-03-1990	12-07-1991
República Checa ⁽¹¹⁾	08-05-1980	14-07-1981
Dinamarca ⁽⁶⁾ ⁽¹⁵⁾	03-07-1972	28-01-1974
República Eslovaca ⁽¹¹⁾	08-05-1980	14-07-1981
Eslovenia ⁽¹¹⁾	23-05-2001	28-06-2002
Estonia	03-09-2003	03-02-2005
Finlandia ⁽²⁾	15-11-1967	11-12-1968
Francia	10-10-1995	12-06-1997
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	04-09-2003	10-01-2005
Lituania ⁽¹¹⁾	22-07-2003	02-02-2004
Luxemburgo ⁽¹⁶⁾	03-06-1986	04-08-1987
Malta ⁽³⁾	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 ⁽⁴⁾	21-10-1975	18-11-1976
Rumania ⁽¹²⁾	24-05-1979	02-10-1980
Suecia	16-06-1976	22-01-1977

RESTO EUROPA		
País	Fecha	BOE
Croacia ⁽¹³⁾	19-05-2005	23-05-2006
Islandia	22-01-2002	18-10-2002
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
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	21-07-1992	09-09-1994
Bolivia	30-06-1997	10-12-1998
Brasil ⁽⁹⁾	14-11-1974	31-12-1975
Canadá	23-11-1976	06-02-1981
Chile	07-07-2003	02-02-2004
Colombia	31-03-2005	28-10-2008
Cuba ⁽⁸⁾	03-02-1999	10-01-2001
Ecuador	20-05-1991	05-05-1993
Estados Unidos ^{(3) (18)}	22-02-1990	22-12-1990
Jamaica	08-07-2008	12-05-2009
México	24-07-1992	27-10-1994
Salvador, El	07-07-2008	05-06-2009
Trinidad y Tobago	17-02-2009	08-12-2009
Venezuela	08-04-2003	15-06-2004

ASIA		
País	Fecha	BOE
Arabia Saudí	19-06-2007	14-07-2008
China	22-11-1990	25-06-1992
Corea ⁽³⁾	17-01-1994	15-12-1994
Emiratos Árabes	05-03-2006	23-01-2007
Filipinas ⁽³⁾	14-03-1989	15-12-1994
India	08-02-1993	07-02-1995
Indonesia	30-05-1995	14-01-2000
Irán	19-07-2003	02-10-2006
Israel	30-11-1999	10-01-2001
Japón	13-02-1974	02-12-1974
Malasia	24-05-2006	13-02-2008
Tailandia	14-10-1997	09-10-1998
Vietnam ⁽³⁾	07-03-2005	10-01-2006

ÁFRICA		
País	Fecha	BOE
Argelia	07-10-2002	22-07-2005
Egipto ⁽¹³⁾	10-06-2005	11-07-2006
Marruecos	10-07-1978	22-05-1985
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

- (1) Este Convenio está modificado en sus artículos 2, 11 y 24 por el Protocolo firmado el 24-02-1995, publicado en el BOE el 2 de octubre de 1995.
- (2) Modificado mediante canje de notas de 27-4-90 (BOE de 28 de julio de 1992).
- (3) No aplicable al Impuesto sobre el Patrimonio.
- (4) Modificado mediante canje de notas de 13-12-1993 y 17-06-1994 (BOE de 25 de mayo de 1995).
- (5) Aplicable a Ucrania, Bielorrusia, Moldavia (17), Georgia, Armenia, Azerbaiyán, Kazajstán, Turkmenistán, Uzbekistán, Tadjikistán 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	B.O.E.
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

- (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.
- (7) Las disposiciones se aplican a partir de 01-01-2001 y desde esta fecha dejará de aplicarse el convenio firmado el 25-04-1963.
- (8) Modificado mediante Canje de notas de 09-11-1999 y 30-12-1999 (BOE 10-01-2001).
- (9) Ver Resolución de 22-09-2003 (BOE 02-10-2003) sobre interpretación de distintos puntos de dicho Convenio.
- (10) Sus disposiciones se aplican a partir de 01-01-2004 y desde esta fecha dejará de aplicarse el Convenio firmado el 24-09-1970.
- (11) A partir de 1 de mayo de 2004 estos países se incorporan a la Unión Europea (UE).
- (12) Estado miembro de la UE desde 1 de enero de 2007.
- (13) Las disposiciones se aplican a partir de 01-01-2007.
- (14) Este Convenio está modificado por Protocolo de 29 de junio de 2006 (BOE 27-03-2007).
- (15) Este Convenio y su Protocolo modificativo ha sido denunciado por Dinamarca (BOE 19-11-2008). Como consecuencia, el Convenio y su Protocolo modificativo deja de estar en vigor el 1 de enero de 2009.
- (16) Modificado por Protocolo de 10-11-2009 (BOE 31-05-2010).
- (17) Sus disposiciones se aplican a partir de 01-01-2010.
- (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).

Anexo II. ÓRDENES DE DESARROLLO DE CONVENIOS Y PLAZOS

País	Fecha	BOE
Alemania	10-11-1975	04-12-1975
Austria	26-03-1971	29-04-1971
Bélgica (*)	27-02-1973	26-03-1973
Dinamarca(**)	04-12-1978	05-01-1979
Países Bajos	31-01-1975	13-02-1975
Reino Unido	22-09-1977	11-10-1977
Suecia	18-02-1980	01-03-1980

(*) Lo dispuesto en esta Orden se aplica a los tipos de renta referidos en la misma cuyo devengo se haya producido con anterioridad a 01-01-2004, puesto que a partir de la mencionada fecha deja de aplicarse el antiguo Convenio firmado el 24-09-1970 y la Orden de 27-02-1973 que la desarrolla.

(**) El Convenio con Dinamarca y su Protocolo modificativo ha sido denunciado por Dinamarca (BOE 19-11-2008). Como consecuencia, el Convenio y la Orden de desarrollo del mismo deja de estar en vigor el 1 de enero de 2009.

Países	Tipos de renta	Fecha de inicio de plazo	Plazo
Alemania	Dividendos	Tabla general (1)	1 año
	Cánones	<ul style="list-style-type: none"> · Si fecha de devengo entre 01-01 y 30-09 año N: 01-01 año N+1 · Si fecha de devengo entre 01-10 y 31-12 año N: 01-01 año N+2 	
Austria Bélgica	Dividendos	Tabla general (1)	1 año
	Cánones		
Dinamarca(**)	Dividendos	Fecha de devengo + 2 meses	1 año
	Cánones		
Países Bajos Reino Unido	Dividendos	<ul style="list-style-type: none"> · Si fecha de devengo entre 01-01 y 30-09 año N: 01-01 año N+1 · Si fecha de devengo entre 01-10 y 31-12 año N: 01-01 año N+2 	2 años
	Cánones		
Suecia	Dividendos	<ul style="list-style-type: none"> · Si fecha de devengo entre 01-01 y 30-09 año N: 01-01 año N+1 · Si fecha de devengo entre 01-10 y 31-12 año N: 01-01 año N+2 	1 año
	Cánones		

(1) Tabla General:

Mes de devengo	Enero	Feb.	Marzo	Abril	Mayo	Junio	Julio	Agosto	Sep.	Oct.	Nov.	Dic.
Fecha de inicio	21 abril			21 julio			21 octubre			21 enero		

Anexo III. COEFICIENTES DE ACTUALIZACIÓN DEL VALOR DE ADQUISICIÓN

Para los bienes que transmitan durante el **año 2009**, los coeficientes de actualización son los siguientes:

Año de adquisición	Coeficientes
1994(1) y anteriores	1,2653
1995	1,3368
1996	1,2911
1997	1,2653
1998	1,2408
1999	1,2185
2000	1,1950
2001	1,1716
2002	1,1486
2003	1,1261
2004	1,1040
2005	1,0824
2006	1,0612
2007	1,0404
2008	1,0200
2009	1,0000

(1) No obstante, cuando las inversiones se hubieran efectuado el 31 de diciembre de 1994 será de aplicación el coeficiente 1,3368. La aplicación de un coeficiente distinto de la unidad exigirá que la inversión hubiese sido realizada con más de un año de antelación a la fecha de la transmisión del bien inmueble.

Para los bienes que se transmitan durante el **año 2010**, los coeficientes de actualización serán:

Año de adquisición	Coeficientes
1994 (1) y anteriores	1,2780
1995	1,3502
1996	1,3040
1997	1,2780
1998	1,2532
1999	1,2307
2000	1,2070
2001	1,1833
2002	1,1601
2003	1,1374
2004	1,1150
2005	1,0932
2006	1,0718
2007	1,0508
2008	1,0302
2009	1,0100
2010	1,0000

(1) No obstante, cuando las inversiones se hubieran efectuado el 31 de diciembre de 1994 será de aplicación el coeficiente 1,3502. La aplicación de un coeficiente distinto de la unidad exigirá que la inversión hubiese sido realizada con más de un año de antelación a la fecha de la transmisión del bien inmueble.

Anexo IV. TIPOS DE GRAVAMEN EN LOS CONVENIOS

País	Dividendos			Intereses	Cánones
	General	Matriz-filial			
		% Part. Mínima	Tipo		
Alemania	15	25	10	10	5
Arabia Saudí	5	25	0	0/5	8
Argelia	15	10	5	0/5	7/14
Argentina	15	25	10	0/12,5	3/5/10/15
Australia	15	-	-	10	10
Austria	15	50	10	5	5
Bélgica	15	25	0	0/10	5
Bolivia	15	25	10	0/15	15/0
Brasil	15	-	-	10/15	10/15
Bulgaria	15	25	5	0	0
Canadá	15	-	-	15	0/10
República Checa	15	25	5	0	0/5
Chile	10	20	5	5/15	5/10
China	10	-	-	10	10
Colombia	5	20	0	10	10
Corea	15	25	10	10	10
Croacia	15	25	0	8	8
Cuba	15	25	5	10	0/5
Dinamarca ⁽⁶⁾	15	-	0 ⁽¹⁾	10	6
Ecuador	15	-	-	5/10	5/10
Egipto	12	25	9	10	12
Emiratos Árabes	15	10	5	0	⁽³⁾
República Eslovaca	15	25	5	0	0/5
Eslovenia	15	25	5	5	5
Estados Unidos	15	25	10	10	5/8/10

País	Dividendos			Intereses	Cánones
	General	Matriz-filial			
		% Part. Mínima	Tipo		
Estonia	15	25	5	0/10	5/10
Filipinas	15	10	10	10/15	10/15/20
Finlandia	15	25	10	10	5
Francia	15	10	0	10	0/5
Grecia	10	25	5	0/8	6
Hungría	15	25	5	0	0
India	15	-	-	15	10/20
Indonesia	15	25	10	10	10
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	15	25	10	10	10
Letonia	10	25	5	0/10	5/10
Lituania	15	25	5	0/10	5/10
Luxemburgo	15	25	10	10	10
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	15	25	5	10/15	0/10
Moldavia	10	25/50	5/0	0/5	8
Noruega	15	25	10	0/10	5
Nueva Zelanda	15	-	-	10	10
Países Bajos	15	25/50	5/10	10	6

País	Dividendos			Intereses	Cánones
	General	Matriz-filial			
		% Part. Mínima	Tipo		
Polonia	15	25	5	0	0/10
Portugal	15	25	10	15	5
Reino Unido	15	10	10	12	10
Rumania	15	25	10	10	10
Federación Rusa	5/10/15 ⁽²⁾	-	-	5	5
Antigua URSS	18	-	-	0	5
Salvador (El)	12	50	0	0/10	10
Sudáfrica	15	25	5	0/5	5
Suecia	15	50	10	15	10
Suiza	15	25	10/0 ⁽⁴⁾	10/0 ⁽⁴⁾	5/0 ⁽⁵⁾
Tailandia	10	-	-	10/15	5/8/15
Trinidad y Tobago	10	25/50	5/0	0/8	5
Túnez	15	50	5	5/10	10
Turquía	15	25	5	10/15	10
Venezuela	10	25	0	0/4,95/10	5
Vietnam	15	25/50	7/10	10	10

Datos en porcentaje

- (1) Ver artículo 10 del Convenio.
- (2) Ver artículo 10 del Convenio.
- (3) Ver artículo 12 del Convenio.
- (4) La exención para dividendos matriz-filial e intereses resulta aplicable a rentas devengadas desde 01-06-2007.
- (5) La exención para cánones entre empresas asociadas resulta aplicable a rentas devengadas desde 02-07-2011.
- (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.

Anexo V. PARAÍOS FISCALES ⁽¹⁾

1. Principado de Andorra
2. Antillas Neerlandesas **(4) (10)**
3. Aruba **(5)**
4. Emirato del Estado de Bahrein
5. Sultanato de Brunei
6. República de Chipre
7. Emiratos Árabes Unidos **(2)**
8. Gibraltar
9. Hong-Kong
10. Anguilla
11. Antigua y Barbuda
12. Las Bahamas
13. Barbados
14. Bermuda
15. Islas Caimanes
16. Islas Cook
17. República de Dominica
18. Granada
19. Fiji
20. Islas de Guernesey y de Jersey (Islas del Canal)
21. Jamaica **(6) (7)**
22. República de Malta **(3)**
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 **(9)**
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. **(8)**
42. Macao
43. Principado de Mónaco
44. Sultanato de Omán
45. República de Panamá
46. República de San Marino
47. República de Seychelles
48. República de Singapur

(1) Tendrán la consideración de paraíso fiscal los países o territorios que se determinen reglamentariamente.

Dejarán de tener la consideración de paraíso fiscal aquellos países o territorios que firmen con España un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria en el que expresamente se establezca que dejan de tener dicha consideración, desde el momento en que estos convenios o acuerdos se apliquen.

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 (Disposición Adicional Primera Ley 36/2006, de 29 de noviembre de 2006, de medidas para la prevención del fraude fiscal).

En tanto no se determinen reglamentariamente los países o territorios que tienen la consideración de paraíso fiscal, tendrán dicha consideración los países o territorios previstos en el artículo 1 del Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991 (Disposición Transitoria Segunda Ley 36/2006).

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

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

- (4) 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.
- (5) 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.
- (6) El Convenio entre España y Jamaica para evitar la doble imposición entra en vigor el 16-5-2009 (ver anexo I).
- (7) 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.
- (8) Desde 16-07-2010 (fecha de entrada en vigor del Protocolo de modificación del Convenio - BOE 3-05-2010-) deja de tener la consideración de paraíso fiscal.
- (9) El Convenio entre España y Trinidad y Tobago para evitar la doble imposición entra en vigor el 28-10-2009 (ver anexo I).
- (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) se transformaron en Municipalidades especiales del Reino.

Anexo VI. ESTADOS MIEMBROS DE LA UNIÓN EUROPEA

Países	Convenio (*)
Alemania	Sí
Austria	Sí
Bélgica	Sí
Bulgaria ⁽²⁾	Sí
Checa, República ⁽¹⁾	Sí
Chipre ⁽¹⁾	-
Dinamarca ⁽³⁾	NO
Eslovaquia ⁽¹⁾	Sí
Eslovenia ⁽¹⁾	Sí
España	-
Estonia ⁽¹⁾	Sí
Finlandia	Sí
Francia	Sí
Grecia	Sí
Hungría ⁽¹⁾	Sí
Irlanda	Sí
Italia	Sí
Letonia ⁽¹⁾	Sí
Lituania ⁽¹⁾	Sí
Luxemburgo	Sí
Malta ⁽¹⁾	Sí
Países Bajos	Sí
Polonia ⁽¹⁾	Sí
Portugal	Sí
Reino Unido	Sí
Rumania ⁽²⁾	Sí
Suecia	Sí

(*) Se indican con "Sí" los países con los que España tiene suscritos convenios para evitar la doble imposición.

⁽¹⁾ Estados miembros de la Unión Europea a partir de 1 de mayo de 2004.

⁽²⁾ Estados miembros de la Unión Europea a partir de 1 de enero de 2007.

⁽³⁾ En el BOE de 19-11-2008 se ha publicado la denuncia por Dinamarca del Convenio hispano danés. El Convenio dejará de estar en vigor el 1 de enero de 2009.

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

PAÍS O TERRITORIO	FECHA	BOE
Antillas Neerlandesas ⁽¹⁾	10-06-2008	24-11-2009
Aruba	24-11-2008	23-11-2009

⁽¹⁾ 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) se transformaron en Municipalidades especiales del Reino.

Anexo VIII. 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 de 12 de marzo).
- Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre).
- Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (BOE de 30 de noviembre).
- Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (BOE de 5 de agosto).
- Real Decreto 1804/2008, de 3 de noviembre, por el que se desarrolla la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, se modifica el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, aprobado por el Real Decreto 1270/2003, y se modifican y aprueban otras normas tributarias (BOE de 18 de noviembre).
- Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa (BOE de 18 de noviembre).
- Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios considerados como paraísos fiscales (BOE de 13 de julio).
- 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 de 17 de noviembre).
- Orden HAC/3626/2003, de 23 de diciembre, por la que se aprueban los modelos de declaración 210, 215, 212, 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, así como el modelo de declaración 214, declaración simplificada de no residentes de los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre la Renta de no Residentes; se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática por Internet de dichas declaraciones y otras normas referentes a la tributación de no residentes (BOE de 30 de diciembre).
- Orden de 21 de diciembre de 2000 por la que se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática por Internet de las declaraciones correspondientes a los modelos 216 y 296, entre otros (BOE de 28 de diciembre).

- Orden de 12 de julio de 2000 por la que se aprueba el modelo de solicitud del régimen opcional regulado en el artículo 33 de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y Normas Tributarias, para contribuyentes personas físicas residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea y se determinan el lugar, forma y plazo de presentación del mismo (BOE de 14 de julio).
- Orden de 13 de abril de 2000 por la que se establece el procedimiento para hacer efectiva la práctica de retención al tipo que corresponda en cada caso, o la exclusión de retención, sobre los intereses y los dividendos obtenidos sin mediación de establecimiento permanente por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes derivados de la emisión de valores negociables a excepción de los intereses derivados de determinados valores de la Deuda Pública (BOE de 18 de abril).
- Orden EHA/3202/2008, de 31 de octubre, por la que se aprueba el modelo 291 «Impuesto sobre la Renta de no Residentes. No residentes sin establecimiento permanente. Declaración informativa de cuentas de no residentes», así como los diseños físicos y lógicos para su presentación por soporte directamente legible por ordenador, y se establece el procedimiento para su presentación telemática por teleproceso (BOE de 10 de noviembre).
- Orden HAC/117/2003, de 31 de enero, por la que se aprueban los modelos para comunicar a la Administración tributaria el cambio de residencia a los efectos de la práctica de retenciones sobre los rendimientos del trabajo y se regula la forma, lugar y plazo para su presentación (BOE de 1 de febrero).
- Orden EHA/848/2008, de 24 de marzo, por la que se aprueban el modelo 150 de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para contribuyentes del régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español, así como el modelo 149 de comunicación para el ejercicio de la opción por tributar por dicho régimen y se modifican otras disposiciones en relación con la gestión de determinadas autoliquidaciones (BOE de 31 de marzo).