

Esta publicación tiene carácter meramente informativo.

# TRIBUTACIÓN DE NO RESIDENTES

---

(Impuesto sobre la Renta de no Residentes)  
RENTAS DEVENGADAS A PARTIR DE 1 DE ENERO DE 2011



**Agencia Tributaria**  
MINISTERIO DE HACIENDA  
Y FUNCIÓN PÚBLICA

V.11  
22 de enero de 2018

## SUMARIO

<b>1. EL CONTRIBUYENTE Y LA RESIDENCIA.....</b>	<b>4</b>
1.A. La residencia de las personas físicas.....	4
1.B. La residencia de las personas jurídicas.....	6
<b>2. OTROS ELEMENTOS PERSONALES.....</b>	<b>6</b>
2.A. El representante .....	7
2.B. El responsable solidario.....	7
<b>3. TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS MÁS COMUNES OBTENIDAS EN ESPAÑA POR CONTRIBUYENTES NO RESIDENTES.....</b>	<b>8</b>
3.A. Rendimientos derivados de actividades económicas:.....	8
3.A.1. Rendimientos de actividades económicas obtenidos mediante establecimiento permanente .....	8
3.A.2. Rendimientos de actividades económicas obtenidos sin mediación de establecimiento permanente.....	12
3.B. Otros rendimientos .....	14
3.B.1. Rendimientos del trabajo.....	14
3.B.2. Pensiones .....	16
3.B.3. Retribuciones de los administradores .....	17
3.B.4. Rendimientos de capital mobiliario (dividendos, intereses, cánones).....	18
3.B.5. Rendimientos de capital inmobiliario.....	21
3.C. Rentas imputadas de bienes inmuebles urbanos .....	22
3.D. Ganancias patrimoniales .....	24
3.D.1. Ganancias patrimoniales derivadas de la venta de inmuebles.....	24
3.D.2. Otras ganancias patrimoniales .....	28
<b>4. RETENCIONES SOBRE RENTAS OBTENIDAS SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.....</b>	<b>30</b>
4.A. Obligados a retener .....	30
4.B. Rentas sujetas a retención .....	30
4.C. Documentación.....	31
4.D. Importe de la retención .....	32
4.E. Obligación de declarar por parte de los obligados a retener .....	32
<b>5. DECLARACIÓN DE LAS RENTAS OBTENIDAS POR NO RESIDENTES SIN MEDIACIÓN DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.....</b>	<b>32</b>
5.A. Obligación de declarar.....	32
5.B. Modelo y plazo de presentación .....	33
5.C. Documentación.....	34
5.D. Formas de presentación del modelo 210 .....	36
<b>6. GRAVAMEN ESPECIAL SOBRE BIENES INMUEBLES DE ENTIDADES NO RESIDENTES.....</b>	<b>39</b>

<b>7. GRAVAMEN ESPECIAL SOBRE LOS PREMIOS DE DETERMINADAS LOTERÍAS Y APUESTAS.....</b>	<b>40</b>
<b>8. REGÍMENES OPCIONALES .....</b>	<b>42</b>
8.A. Trabajadores desplazados a territorio español.....	42
8.B. Contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea (UE) o en un Estado miembro del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria.....	43
<b>9. PROCEDIMIENTO ESPECIAL PARA DETERMINAR LAS RETENCIONES SOBRE LAS RENTAS DEL TRABAJO EN CASO DE CAMBIO DE RESIDENCIA.....</b>	<b>44</b>
9.A. Trabajadores que se desplazan a territorio español.....	44
9.B. Trabajadores que se desplazan al extranjero.....	45
<b>ANEXOS.....</b>	<b>47</b>
Anexo I. Países con convenio .....	48
Anexo II. Países y territorios con acuerdos sobre intercambio de información en materia tributaria .....	52
Anexo III. Coeficientes de actualización del valor de adquisición .....	53
Anexo IV. Límites de imposición en los convenios .....	55
Anexo V. Paraísos fiscales (1).....	59
Anexo VI. Países UE y EEE con efectivo intercambio de información tributaria .....	61
Anexo VII. Normativa .....	62

# 1. EL CONTRIBUYENTE Y LA RESIDENCIA

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

## 1.A. La residencia de las personas físicas

### NORMATIVA INTERNA

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 humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

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

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

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

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

#### ▪ Supuestos especiales

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

- Miembros de Misiones diplomáticas españolas, comprendiendo tanto al jefe de la misión como a los miembros del personal diplomático, administrativo, técnico o de servicios de la misma.
- Miembros de las Oficinas consulares españolas, comprendiendo tanto al jefe de las mismas como al funcionario o personal de servicios a ellas adscritos con excepción de los vicecónsules honorarios o agentes consulares honorarios y del personal dependiente de las mismas.

- Titulares de cargo o empleo del Estado español como miembros de las delegaciones y representaciones permanentes acreditadas ante organismos internacionales o que formen parte de delegaciones o misiones de observadores en el extranjero.
- Funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular.

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

- a) Las personas relacionadas anteriormente no sean funcionarios públicos en activo o titulares de cargo o empleo oficial y tuvieran su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición de cualquiera de las circunstancias antes mencionadas.
- b) En el caso de los cónyuges no separados legalmente o hijos menores de edad, cuando tuvieran su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición por el cónyuge, el padre o la madre, de las condiciones enumeradas anteriormente.

### **CONVENIO Y DOBLE RESIDENCIA**

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

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

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

### **ACREDITACIÓN DE LA RESIDENCIA FISCAL**

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

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

## 1.B. La residencia de las personas jurídicas

### NORMATIVA INTERNA

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<sup>1</sup>, o calificado como paraíso fiscal, tiene su residencia en territorio español cuando sus activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, o cuando su actividad principal se desarrolle en éste, salvo que se acredite que su dirección y efectiva gestión tienen lugar en aquel país o territorio así como que la constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la simple gestión de valores u otros activos.

### CONVENIO Y DOBLE RESIDENCIA

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

### ACREDITACIÓN DE LA RESIDENCIA FISCAL

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

## 2. OTROS ELEMENTOS PERSONALES

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

- El representante
- Los responsables solidarios

---

1 Existe nula tributación cuando en ese país o territorio no se aplique un impuesto idéntico a análogo al IRPF, al IS o al IRNR, según corresponda. Tendrán la consideración de impuesto idéntico o análogo los tributos que tengan como finalidad la imposición de la renta, siquiera parcialmente, con independencia de que el objeto del mismo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indicativo de esta. En el caso del IRPF, también tendrán dicha consideración las cotizaciones a la Seguridad Social en las condiciones que se determinen reglamentariamente. Se considera que se aplica un impuesto idéntico o análogo cuando el país o territorio tenga suscrito con España un Convenio para evitar la doble imposición internacional que sea de aplicación, con las especialidades previstas en el mismo.

## 2.A. El representante

El contribuyente no residente tiene obligación de nombrar a una persona física o jurídica con residencia en España para que le represente ante la Administración tributaria en los siguientes supuestos:

- Cuando opere mediante establecimiento permanente (EP).
- Cuando se trate de una entidad en régimen de atribución de rentas constituida en el extranjero con “presencia en territorio español”.
- Cuando realice prestaciones de servicios, asistencia técnica, obras de instalación o montaje derivados de contratos de ingeniería y, en general, de actividades o explotaciones económicas en España sin mediación de establecimiento permanente, cuya base imponible es la diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos de personal, de aprovisionamiento de materiales y de suministros.
- Cuando 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.

## 2.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 (anexo V), las actuaciones de la Administración tributaria podrán entenderse directamente con el responsable, sin que sea necesario el acto previo de derivación de responsabilidad.

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

Los representantes de los contribuyentes 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.

### 3. TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS MÁS COMUNES OBTENIDAS EN ESPAÑA POR CONTRIBUYENTES NO RESIDENTES.

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

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

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

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

#### 3.A. Rendimientos derivados de actividades económicas:

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

##### 3.A.1. RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS OBTENIDOS MEDIANTE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

###### NORMATIVA INTERNA

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

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

Sedes de dirección	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	Las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses
Talleres	
Almacenes, tiendas u otros establecimientos	
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.



## CONVENIO

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

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

## TRIBUTACIÓN

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

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

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

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

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

- Aplicación de las normas de vinculación para las operaciones realizadas por el EP con la casa central, o con otro EP de la misma casa central y con otras personas o entidades vinculadas a la casa central o sus establecimientos permanentes, ya estén situados en territorio español o en el extranjero.
- No deducibilidad, con carácter general, de los pagos que el EP efectúe a la casa central en concepto de cánones, intereses, comisiones, servicios de asistencia técnica y por el uso o cesión de bienes o derechos. (Ver apartado “gastos estimados y rendimientos imputados por operaciones internas de un EP”)
- Deducibilidad de la parte de los gastos de dirección y generales de administración imputados por la casa central al EP, siempre que tengan reflejo en los estados contables del EP y se imputen de forma continuada y racional. Para la determinación de estos gastos está previsto que los contribuyentes puedan someter a la Administración tributaria propuestas de valoración de la parte de los gastos de dirección y generales de administración que sean deducibles.
- A partir de 1 de enero de 2015, se integrará en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado y el valor contable de los siguientes elementos patrimoniales:
  - a) Los que estén afectos a un establecimiento permanente situado en territorio español que cesa su actividad.

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

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

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

A partir de 1 de enero de 2015, en los casos en los que, por aplicación de lo dispuesto en un convenio para evitar la doble imposición internacional suscrito por España se permita, a efectos de determinar la renta de un establecimiento permanente situado en territorio español, la deducción de los gastos estimados por operaciones internas realizadas con su casa central o con alguno de sus establecimientos permanentes situados fuera del territorio español, se tendrá en cuenta lo siguiente:

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

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

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

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

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

### **Tipo de gravamen**

Hasta el 31 de diciembre de 2014:

Con carácter general: 30 por 100

Desde 1 de enero de 2015:

Para períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2015 se aplicará el tipo de gravamen que corresponda de entre los previstos en la normativa del Impuesto de Sociedades.

El tipo general de gravamen será el 25%. No obstante, será aplicable el 28% en el período impositivo 2015.

### **Deducciones y bonificaciones**

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

## 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 de personas físicas) transfieran rentas al extranjero, les será exigible una imposición complementaria (ver cuadro) sobre las cuantías transferidas.

Año devengo	2011	2012-2014	2015		2016 y ss
Tipo impositivo	19%	21%	Desde 01-01 hasta 11-07	Desde 12-07 hasta 31-12	19%
			20%	19,50%	

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.

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

## Retenciones e ingresos a cuenta

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

## Pagos fraccionados

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

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

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

## Declaración

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

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

### 3.A.2. RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS OBTENIDOS SIN MEDIACIÓN DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

#### NORMATIVA INTERNA

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

- Cuando las actividades económicas sean realizadas en territorio español.  
  
No obstante, no se considerarán rendimientos obtenidos en territorio español los rendimientos derivados de la instalación o montaje de maquinaria o instalaciones procedentes del extranjero cuando tales operaciones se realicen por el proveedor y su importe no exceda del 20 por 100 del precio de adquisición; ni tampoco, los satisfechos por razón de compraventas internacionales de mercancías, incluidos gastos accesorios y comisiones de mediación.
- Cuando se trate de prestaciones de servicios utilizadas en territorio español. Cuando tales prestaciones de servicios sirvan parcialmente a actividades económicas realizadas en territorio español, se considerarán obtenidas en España sólo por la parte que sirva a la actividad desarrollada en España.
- Cuando deriven, directa o indirectamente, de la actuación personal en territorio español de artistas y deportistas aun cuando se perciban por persona o entidad distinta.

#### CONVENIO

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

- Beneficios empresariales: normalmente, los beneficios empresariales obtenidos sin mediación de establecimiento permanente sólo pueden ser sometidos a imposición en el país de residencia del contribuyente, estando exentos en España en aplicación del Convenio.
- Actividades profesionales: en general, al igual que en el caso anterior, los Convenios sólo atribuyen la potestad tributaria para gravar estos rendimientos, obtenidos sin base fija en territorio español, al país en que resida el contribuyente, estando exentos en España; no obstante, en algunos Convenios se establece potestad tributaria para España bajo ciertas circunstancias (por la duración de la estancia, por el importe de la renta...).
- Actividades artísticas y deportivas: como norma general, los rendimientos por actuaciones realizadas en territorio español se pueden gravar en España con arreglo a su Ley interna. No obstante, existen peculiaridades en los diversos Convenios con respecto a este tipo de rentas.

#### TRIBUTACIÓN

Cuando conforme a la normativa interna y, en su caso, al Convenio, los rendimientos de las actividades económicas realizadas sin mediación de establecimiento permanente puedan someterse a imposición en España tributarán al **tipo de gravamen** general vigente según el año de devengo (ver cuadro).

Año de devengo	2011	2012-2014	2015			2016 y ss
			Residentes UE, Islandia y Noruega		Resto de contribuyentes	
Tipo impositivo	24%	24,75%	Hasta 11-07: 20%	Desde 12-07: 19,50%	24%	Residentes UE, Islandia y Noruega: 19% Resto de contribuyentes: 24%

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

Cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea y, para devengos desde el 1 de enero de 2015, en un Estado del Espacio Económico Europeo en el que exista un efectivo intercambio de información (ver Anexo VI), para la determinación de la base imponible se podrán deducir los siguientes gastos:

a) Si los rendimientos se han devengado hasta el 31 de diciembre de 2014:

De los rendimientos obtenidos desde el 1 de enero de 2010, 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 indisociable con la actividad realizada en España.

b) Si los rendimientos se han devengado desde el 1 de enero de 2015, se podrán deducir:

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

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

La base imponible correspondiente a los rendimientos derivados de **operaciones de reaseguro** estará constituida por los importes de las primas cedidas, en reaseguro, al reasegurador no residente. Estos rendimientos tributan a un tipo especial de gravamen del 1,5 por 100.

**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.

## 3.B. Otros rendimientos

### 3.B.1. RENDIMIENTOS DEL TRABAJO

#### NORMATIVA INTERNA

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

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

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

- Las becas públicas y las becas concedidas por las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen especial regulado en el título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo y, desde el 1 de enero de 2015, las becas concedidas por las fundaciones bancarias reguladas en el Título II de la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias en el desarrollo de su actividad de obra social, percibidas para cursar estudios reglados, tanto en España como en el extranjero, en todos los niveles y grados del sistema educativo. Asimismo, las becas públicas y las concedidas por las entidades sin fines lucrativos y, desde 1 de enero de 2015, fundaciones bancarias mencionadas anteriormente para investigación en el ámbito descrito por el Real Decreto 63/2006, de 27 de enero, por el que se aprueba el Estatuto del personal investigador en formación, así como las otorgadas por aquéllas con fines de investigación a los funcionarios y demás personal al servicio de las Administraciones públicas y al personal docente e investigador de las universidades.
- Las becas y otras cantidades percibidas por personas físicas, satisfechas por las Administraciones Públicas, en virtud de acuerdos y convenios internacionales de cooperación cultural, educativa y científica o en virtud del Plan anual de cooperación internacional aprobado en Consejo de Ministros.

#### CONVENIO

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

#### TRIBUTACIÓN

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

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

No obstante, cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea y, para devengos desde el 1 de enero de 2015, en un Estado del Espacio Económico Europeo en el que exista un efectivo intercambio de información (ver Anexo VI), para la determinación de la base imponible se podrán deducir los siguientes gastos:

c) Si los rendimientos se han devengado hasta el 31 de diciembre de 2014:

De los rendimientos obtenidos desde el 1 de enero de 2010, 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.

d) Si los rendimientos se han devengado desde el 1 de enero de 2015, se podrán deducir:

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

Cuando conforme a la normativa interna y, en su caso, al Convenio, los rendimientos del trabajo se puedan someter a imposición en España, tributarán al **tipo de gravamen** general vigente según el año de devengo (ver cuadro).

Año de devengo	2011	2012-2014	2015		2016 y ss
			Residentes UE, Islandia y Noruega	Resto de contribuyentes	
Tipo impositivo	24%	24,75%	Hasta 11-07: 20%	Desde 12-07: 19,50%	Residentes UE, Islandia y Noruega: 19% Resto de contribuyentes: 24%

Casos particulares:

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



**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.

### 3.B.2. PENSIONES

#### NORMATIVA INTERNA

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

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

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

- 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.<sup>2</sup>
- Las pensiones que estén exentas para los residentes por la Ley del IRPF, como, por ejemplo: Pensiones reconocidas por la Seguridad Social como consecuencia de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez o por clases pasivas como consecuencia de inutilidad o incapacidad permanente.

#### CONVENIO

Si resulta aplicable algún Convenio para evitar la doble imposición, hay que tener en cuenta que las pensiones, entendidas como remuneraciones que tienen su causa en un empleo ejercido con anterioridad, tienen distinto tratamiento 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, en general, el derecho lo tiene el Estado de donde proceden las mismas, salvo en el caso de residentes y nacionales del otro Estado, en cuyo caso el derecho de imposición corresponderá a éste.

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

---

<sup>2</sup> 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.



## TRIBUTACIÓN

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

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

**Deducciones:** de la cuota tributaria sólo podrán deducirse:

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

### Ejemplo:

Don J.C.G., residente en Paraguay (país con el que no existe Convenio), durante el año 2011, percibe una pensión de jubilación satisfecha por la Seguridad Social española cuyo importe íntegro mensual asciende a 1.100 euros. Cobra 12 pagas.

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

### Solución:

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

$$1.100 \times 12 = 13.200$$

2. Aplicación de la escala de gravamen.

$$\text{Hasta 12.000 al 8\%} \dots\dots\dots 960$$

$$\text{Resto 1.200 (13.200 - 12.000) al 30\%} \dots\dots\dots 360$$

$$\text{Cuota resultante} \dots\dots\dots 1.320$$

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

$$\text{TMG} = (1.320 / 13.200) \times 100 = 10\%$$

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

$$1.100 \times 10\% = 110 \text{ euros}$$

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.

## 3.B.3. RETRIBUCIONES DE LOS ADMINISTRADORES

### NORMATIVA INTERNA

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

## CONVENIO

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

## TRIBUTACIÓN

Estas retribuciones tributan al **tipo de gravamen** general vigente según el año de devengo (ver cuadro).

Año de devengo	2011	2012-2014	2015		2016 y ss	
			Residentes UE, Islandia y Noruega	Resto de contribuyentes		
Tipo impositivo	24%	24,75%	Hasta 11-07: 20%	Desde 12-07: 19,50%	24%	Residentes UE, Islandia y Noruega: 19% Resto de contribuyentes: 24%

**Deducciones:** de la cuota tributaria sólo podrán deducirse:

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

### 3.B.4. RENDIMIENTOS DE CAPITAL MOBILIARIO (DIVIDENDOS, INTERESES, CÁNONES)

#### NORMATIVA INTERNA

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

- Dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en fondos propios de entidades residentes en España.
- Intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en el mismo o que retribuyen prestaciones de capital utilizadas en territorio español.
- Cánones<sup>3</sup> satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español, o por establecimientos permanentes situados en el mismo, o que se utilicen en territorio español.

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

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

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

- Los obtenidos por residentes en un país de la Unión Europea, siempre que no se obtengan a través de un paraíso fiscal.
- Los rendimientos derivados de la Deuda Pública.
- 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):

- 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 se aplica exclusivamente respecto de dividendos devengados hasta 31 de diciembre de 2014).**
- Los distribuidos por las sociedades filiales residentes en España a sus sociedades matrices<sup>4</sup> residentes en otro Estado miembro de la UE (Anexo VI) o a los EP de éstas últimas situados en otros Estados miembros, o a matrices residentes en los Estados integrantes del Espacio Económico Europeo o a los EP de estas últimas situados en otros Estados integrantes siempre que tengan un efectivo intercambio de información en materia tributaria (ver anexo VI), y siempre que se cumplan determinadas condiciones. Para la aplicación de esta exención se exige que la sociedad matriz no tenga su residencia, o el EP no esté situado, en un país o territorio calificado como paraíso fiscal (Anexo V).
- Los dividendos y participaciones en beneficios obtenidos por fondos de pensiones equivalentes a los regulados en la Ley de Planes y Fondos de Pensiones, residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o por establecimientos permanentes de dichas instituciones situados en otro Estado miembro de la UE o residentes en los Estados integrantes del Espacio Económico Europeo con los que exista un efectivo intercambio de información tributaria (ver anexo VI).
- Los dividendos y participaciones en beneficios obtenidos por instituciones de inversión colectiva reguladas por la Directiva 2009/65/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo; o residentes en los Estados integrantes del Espacio Económico Europeo con los que exista un efectivo intercambio de información tributaria (ver anexo VI); es una exención parcial, puesto que la tributación no puede ser inferior a la resultante de la aplicación del tipo de gravamen por el que tributan las instituciones de inversión colectiva domiciliadas en territorio español.

En cuanto a los **cánones**, con efectos desde 1 de julio de 2011, estarán **exentos** en el caso particular de cánones entre sociedades asociadas, satisfechos a una sociedad residente en un Estado miembro de la UE o a un establecimiento permanente de dicha sociedad situado en otro Estado miembro de la UE, siempre que se cumplan determinados requisitos.

## CONVENIO

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

---

<sup>4</sup> Sociedad matriz es aquella que posea en el capital de otra sociedad una participación, a partir de 1 de enero de 2011, del 5 por ciento o bien (a partir de 1 de enero de 2015) que el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros. La sociedad participada será la sociedad filial.

## TRIBUTACIÓN

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

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

No obstante, cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea y, para devengos desde el 1 de enero de 2015, en un Estado del Espacio Económico Europeo en el que exista un efectivo intercambio de información (ver Anexo VI), para la determinación de la base imponible se podrán deducir los siguientes gastos:

e) Si los rendimientos se han devengado hasta el 31 de diciembre de 2014:

De los rendimientos obtenidos desde el 1 de enero de 2010, 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 indisociable con la actividad realizada en España.

f) Si los rendimientos se han devengado desde el 1 de enero de 2015, se podrán deducir:

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

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

El **tipo de gravamen** aplicable a los **dividendos** y a los **intereses** es el que corresponda según el año de devengo (ver cuadro).

Año devengo	2011	2012-2014	2015		2016 y ss
Tipo impositivo	19%	21%	Desde 01-01 hasta 11-07	Desde 12-07 hasta 31-12	19%
			20%	19,50%	

El **tipo de gravamen** aplicable a los **cánones** es el general vigente según el año de devengo (ver cuadro).

Año de devengo	2011	2012-2014	2015			2016 y ss
			Residentes UE, Islandia y Noruega		Resto de contribuyentes	
Tipo impositivo	24%	24,75%	Hasta 11-07: 20%	Desde 12-07: 19,50%	24%	Residentes UE, Islandia y Noruega: 19% Resto de contribuyentes: 24%

Caso particular: En el caso de cánones entre sociedades asociadas, satisfechos a una sociedad residente en un Estado miembro de la UE o a un establecimiento permanente de dicha sociedad situado en otro Estado miembro de la UE, hasta el 30 de junio de 2011, el 10 por 100, siempre que se cumplan determinados requisitos (desde 1 de julio de 2011 estarían exentos).

**Deducciones:** de la cuota tributaria sólo podrán deducirse:

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

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

### 3.B.5. RENDIMIENTOS DE CAPITAL INMOBILIARIO

#### NORMATIVA INTERNA

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

#### CONVENIO

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

#### TRIBUTACIÓN

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

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

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

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

No obstante, cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea y, para devengos desde el 1 de enero de 2015, en un Estado del Espacio Económico Europeo en el que exista un efectivo intercambio de información (ver Anexo VI), para la determinación de la base imponible se podrán deducir los siguientes gastos:

g) Si los rendimientos se han devengado hasta el 31 de diciembre de 2014:

De los rendimientos obtenidos desde el 1 de enero de 2010, 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.

h) Si los rendimientos se han devengado desde el 1 de enero de 2015, se podrán deducir:

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

El **tipo de gravamen** aplicable es el general, vigente según el año de devengo (ver cuadro).

Año de devengo	2011	2012-2014	2015		2016 y ss
			Residentes UE, Islandia y Noruega	Resto de contribuyentes	
Tipo impositivo	24%	24,75%	Hasta 11-07: 20%	Desde 12-07: 19,50%	Residentes UE, Islandia y Noruega: 19% Resto de contribuyentes: 24%

**Deducciones:** de la cuota tributaria sólo podrán deducirse:

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

En el caso de que se arrienden inmuebles y se disponga en España para la ordenación de la actividad de, al menos una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, la actividad que se realiza se podrá entender que es de carácter empresarial a través de establecimiento permanente y deberá tributar de acuerdo con las normas previstas en el apartado de "Rendimientos de actividades económicas obtenidas por medio de establecimiento permanente".

### 3.C. Rentas imputadas de bienes inmuebles urbanos

#### NORMATIVA INTERNA

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

#### CONVENIO

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

#### TRIBUTACIÓN

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

### Devengos hasta el 31 de diciembre de 2014

- Inmuebles cuyo valor catastral haya sido revisado o modificado con efectos desde el 1 de enero de 1994 ..... 1,1%
- Restantes inmuebles ..... 2%

### Devengos desde el 1 de enero de 2015

- Inmuebles cuyo valor catastral haya sido revisado o modificado y haya entrado en vigor en el período impositivo o en el plazo de los diez períodos impositivos anteriores ..... 1,1%
- Restantes inmuebles ..... 2%

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

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

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

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

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

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

El **tipo de gravamen** es el general vigente según el año de devengo (ver cuadro).

Año de devengo	2011	2012-2014	2015		2016 y ss
			Residentes UE, Islandia y Noruega	Resto de contribuyentes	
Tipo impositivo	24%	24,75%	19,50%	24%	Residentes UE, Islandia y Noruega: 19% Resto de contribuyentes: 24%

**Deducciones:** de la cuota tributaria sólo podrán deducirse:

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



## 3.D. Ganancias patrimoniales

### 3.D.1. GANANCIAS PATRIMONIALES DERIVADAS DE LA VENTA DE INMUEBLES

#### NORMATIVA INTERNA

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

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

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

**Exención por reinversión en vivienda habitual para contribuyentes de la UE, Islandia y Noruega** (aplicable a ganancias devengadas desde 1 de enero de 2015):

En el caso de contribuyentes residentes en un Estado miembro de la Unión Europea, o del Espacio Económico Europeo con efectivo intercambio de información tributaria (ver anexo VI), podrán excluirse de gravamen las ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de la que haya sido su vivienda habitual en España, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual. Cuando el importe reinvertido sea inferior al total de lo percibido en la transmisión, únicamente se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida.

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

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

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

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



## CONVENIO

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

## TRIBUTACIÓN

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

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

**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, excluidos los intereses, satisfechos por el ahora transmitente. El importe así determinado se minorará, cuando proceda, en el importe de las amortizaciones reglamentariamente practicadas, computándose, en todo caso, la amortización mínima.

**En el caso de transmisiones producidas hasta el 31 de diciembre de 2014**, en función del año de adquisición, este valor se corregía mediante la aplicación de unos coeficientes de actualización que se establecían, de forma anual, en la Ley de Presupuestos Generales del Estado (ver anexo III). A su vez, las amortizaciones se actualizaban atendiendo al año al que correspondían.

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

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

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

### Régimen transitorio:

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**:

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**

a) Ganancias devengadas hasta 31 de diciembre de 2014 (ver ejemplo 1):

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.

b) Ganancias devengadas a partir de 1 de enero de 2015 (ver ejemplo 2):

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

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

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

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

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

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

El **tipo de gravamen** aplicable es el vigente según el año de devengo (ver cuadro).

Año devengo	2011	2012-2014	2015		2016 y ss
Tipo impositivo	19%	21%	Desde 01-01 hasta 11-07	Desde 12-07 hasta 31-12	19%
			20%	19,50%	

**Deducciones:** de la cuota tributaria sólo podrán deducirse:

- Las deducciones por donativos, en los términos previstos en la Ley de IRPF y en la Ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.
- La retención practicada por el adquirente del inmueble.

**Retención a cuenta**

La persona que adquiere el inmueble, sea o no residente, está obligada a retener e ingresar en el Tesoro Público el 3 por 100 de la contraprestación acordada. Esta retención tiene para el vendedor el carácter de pago a cuenta del impuesto que corresponda por la ganancia derivada de la transmisión.

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

**Ejemplo 1:** Transmisión de un inmueble el 31 de diciembre de 2011 por importe de 200.000 euros, adquirido el 1 de enero de 1991, por un importe actualizado (2) equivalente a 120.000 euros (1):

El inmueble nunca ha estado arrendado.

Determinación de la ganancia patrimonial sometida a tributación.

**Solución:**

Determinación del importe de la ganancia patrimonial:

- Valor de transmisión .....200.000 euros
- Valor de adquisición actualizado (2) .....120.000 euros
- Ganancia patrimonial .....80.000 euros

Aplicación del régimen transitorio:

- Nº de días transcurridos entre las fechas de compra y de venta.....7.665 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).....57.382,90 euros
- Nº de años de permanencia a 31-12-1996.....6 años
- Reducción por coeficientes de abatimiento (4).....25.500,97 euros
- Ganancia patrimonial reducida (5) ..... 54.499,03 euros

- (1) En la solución no se han tenido en cuenta los 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) Se calcula aplicando al valor de adquisición el coeficiente de actualización que corresponda, en función de año de adquisición del inmueble, que se establece en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011.
- (3)  $(5.498 / 7.665) \times 80.000 = 57.382,90$  euros.
- (4)  $57.382,90 \times 11,11\% \times 4 = 25.500,97$  euros.
- (5)  $80.000 - 25.500,97 = 54.499,03$  euros

**Ejemplo 2:** Transmisión de un inmueble el 31 de diciembre de 2015 por importe de 300.000 euros, adquirido el 1 de enero de 1991 por importe equivalente a 100.000 euros. El contribuyente transmitió anteriormente, el 1 de febrero 2015 otro elemento patrimonial (cuyo valor de transmisión fue de 200.000 euros), a cuya ganancia se le aplicó el régimen transitorio.

**Determinación de la ganancia sometida a tributación:**

Ganancia patrimonial (Diferencia):  $300.000 - 100.000 = 200.000$

Ganancia generada hasta 19/01/2006: 120.438,11€ (1)

Ganancia susceptible de reducción: 80.292,07€ (2)

Reducción: 35.681,79€ (3)

**Ganancia patrimonial reducida sometida a tributación:** 164.318,20 € (4)

(1)

- Nº días transcurridos entre las fechas de compra y de venta: 9.130
- Nº días transcurridos entre las fechas de compra y el 19/01/2006: 5.498

Cálculo:  $(200.000 \times 5.498) / 9.130 = 120.438,11$

(2)

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

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

Cálculo:  $(120.438,11 \times 200.000) / 300.000 = 80.292,07$

(3)

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

Cálculo:  $(80.292,07 \times 44,44) / 100 = 35.681,79$

(4) Cálculo: Diferencia-Reducción =  $200.000 - 35.681,79 = 164.318,20$

### 3.D.2. OTRAS GANANCIAS PATRIMONIALES

#### NORMATIVA INTERNA

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

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

En la normativa interna se contemplan varios **supuestos de exención**. A título de ejemplo:

- Ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles obtenidos por residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea (excepto que se obtengan a través de un paraíso fiscal, o que se trate de ganancias derivadas de la transmisión de acciones, participaciones u otros derechos en una entidad cuyo activo consista principalmente en bienes inmuebles situados en España, o que se trate de ganancias derivadas de la transmisión de acciones, participaciones u otros derechos en una entidad y el contribuyente, persona física en algún momento durante el período de 12 meses precedentes a la transmisión, haya participado directa o indirectamente en al menos el 25 por 100 del capital o patrimonio de dicha entidad. En el caso de entidades no residentes, que la transmisión no cumpla los requisitos para la aplicación de la exención prevista en el artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades).
- Ganancias patrimoniales derivadas de valores emitidos en España por no residentes.
- Las rentas derivadas de las transmisiones de valores o el reembolso de participaciones en fondos de inversión realizadas en mercados secundarios oficiales de valores españoles, obtenidas por personas o entidades residentes en un país con el que España tenga suscrito Convenio con cláusula de intercambio de información, salvo que se obtengan a través de un paraíso fiscal

## CONVENIO

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

## TRIBUTACIÓN

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

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

En el supuesto de ganancias obtenidas por personas físicas derivadas de elementos patrimoniales adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994 puede ser aplicable un régimen transitorio de reducción del importe de la ganancia con reglas de cálculo diferentes según se trate de ganancias devengadas hasta 31 de diciembre de 2014 o a partir de 1 de enero de 2015.

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.

Si derivan de la transmisión de un elemento patrimonial, el **tipo de gravamen** aplicable es el vigente según el año de devengo (ver cuadro). En otro caso, será el tipo general vigente según el año de devengo (ver cuadro).

Ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales:

Año devengo	2011	2012-2014	2015		2016 y ss
Tipo impositivo	19%	21%	Desde 01-01 hasta 11-07	Desde 12-07 hasta 31-12	19%
			20%	19,50%	

Ganancias patrimoniales distintas de las anteriores:

Año de devengo	2011	2012-2014	2015			2016 y ss
			Residentes UE, Islandia y Noruega		Resto de contribuyentes	
Tipo impositivo	24%	24,75%	Hasta 11-07: 20%	Desde 12-07: 19,50%	24%	Residentes UE, Islandia y Noruega: 19% Resto de contribuyentes: 24%

**Deducciones:** de la cuota tributaria sólo podrán deducirse:

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

## 4. RETENCIONES SOBRE RENTAS OBTENIDAS SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

### 4.A. 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 que constituyan gasto deducible para la obtención de las rentas.
- Las entidades en atribución de rentas constituidas en el extranjero, con presencia en territorio español
- El representante que actúe en nombre de la entidad aseguradora que opere en régimen de libre prestación de servicios

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

### 4.B. 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 conforme a la normativa del IRNR.

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

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

- Ganancias patrimoniales.

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

- Los premios derivados de la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias.
- La transmisión de bienes inmuebles situados en territorio español.
- Rentas derivadas de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de instituciones de inversión colectiva, excepto las procedentes de participaciones o acciones en los fondos y sociedades regulados por el artículo 49 del Reglamento de la Ley 35/2003 de instituciones de inversión colectiva, aprobado por Real Decreto 1309/2005.

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

## 4.C. Documentación

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

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

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

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

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

### Caso particular: Cuentas de no residentes

A los exclusivos efectos de aplicar la excepción a la obligación de retener correspondiente a las cuentas de no residentes, se acreditará ante la entidad que corresponda la condición de contribuyente por el IRNR, bien mediante certificación expedida por las autoridades fiscales del país de residencia o bien con la aportación de una declaración del contribuyente en la que manifieste ser residente fiscal en otro Estado. Dicha declaración deberá ajustarse al modelo que figura en el anexo III de la Orden EHA/3202/2008, de 31 de octubre, por la que se aprueba el modelo 291 (BOE de 10 de noviembre).



## 4.D. Importe de la retención

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

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

## 4.E. Obligación de declarar por parte de los obligados a retener

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

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

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

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

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

## 5. DECLARACIÓN DE LAS RENTAS OBTENIDAS POR NO RESIDENTES SIN MEDIACIÓN DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

### 5.A. Obligación de declarar

Los contribuyentes no estarán obligados a presentar la declaración correspondiente a las rentas respecto de las que se hubiese practicado la retención del impuesto<sup>5</sup>, 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.

<sup>5</sup> Salvo en el caso de ganancias patrimoniales derivadas del reembolso de participaciones en fondos de inversión reguladas en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, cuando la retención practicada haya resultado inferior a la cuota tributaria calculada conforme a la Ley del Impuesto (con efectos a partir de 1 de enero de 2014).



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

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

## 5.B. Modelo y plazo de presentación

**Modelo:** Tratándose de rentas obtenidas a partir de 1 de enero de 2011, se utilizará el **modelo único 210**, tanto para declarar rendimientos, como ganancias patrimoniales o rentas imputadas de inmuebles. Permite declarar una renta de forma separada o una agrupación de rentas.

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

El período de agrupación será trimestral si se trata de autoliquidaciones con resultado a ingresar, o anual, si el resultado es a devolver o cuota cero.

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

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

- Rentas derivadas de transmisiones de bienes inmuebles: en el plazo de tres meses una vez transcurrido el plazo de un mes desde la fecha de la transmisión del bien inmueble.
- Rentas imputadas de bienes inmuebles urbanos: el año natural siguiente a la fecha de devengo (31 de diciembre de cada año). *En caso de presentación telemática, puede domiciliarse el pago de la deuda tributaria desde el 1 de enero al 23 de diciembre.*
- Resto de rentas:
  - Autoliquidaciones con resultado a ingresar: el plazo de presentación e ingreso será los veinte primeros días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, en relación con las rentas cuya fecha de devengo esté comprendida en el trimestre natural anterior. *En caso de presentación telemática, puede domiciliarse el pago de la deuda tributaria desde el 1 al 15 de abril, julio, octubre y enero, respectivamente.*

- Autoliquidaciones de cuota cero: el plazo de presentación será del 1 al 20 de enero del año siguiente al de devengo de las rentas declaradas.
- Autoliquidaciones con resultado a devolver: podrán presentarse a partir del 1 de febrero del año siguiente al de devengo de las rentas declaradas y dentro del plazo de cuatro años contados desde el término del período de declaración e ingreso de la retención. Este plazo resultará aplicable a todas las autoliquidaciones, con independencia de si la devolución deriva de la norma interna o de un Convenio para evitar la doble imposición, incluso en aquellos supuestos en los que una Orden de desarrollo del Convenio fije un plazo inferior. Se entenderá concluido el plazo para la presentación de la autoliquidación en la fecha de su presentación.

## 5.C. Documentación

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

### Certificación de la residencia

- **Exenciones internas**

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

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

- a) En el caso de la exención del artículo 14.1.k), adjuntarán una declaración formulada por el representante del fondo de pensiones en la que se manifieste el cumplimiento de los requisitos legales, ajustada al modelo del anexo VI de la Orden de aprobación del modelo 210.
- b) En el caso de la exención del artículo 14.1.l), adjuntarán un certificado emitido por la autoridad competente del Estado miembro de origen de la institución en el que se manifieste que dicha institución cumple las condiciones establecidas en la Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios (OICVM). La autoridad competente será la designada conforme a lo previsto en el artículo 97 de la citada Directiva.

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

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

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

Cuando se deduzcan gastos para la determinación de la base imponible, por tratarse de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o en un Estado miembro del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria (ver Anexo VI), se adjuntará un certificado de residencia fiscal en el Estado que corresponda expedido por la autoridad fiscal de dicho Estado.

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

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

### **Justificante de retenciones**

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

### **Justificante acreditativo de la cuenta de devolución.**

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

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

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

Si el titular de la cuenta bancaria de devolución fuese una de las personas que realiza la autoliquidación, bien como responsable solidario, bien como retenedor o como representante legal autorizado, la cuenta bancaria ha de estar abierta en España. Sin embargo, si el titular de la cuenta de devolución es el propio contribuyente, la cuenta puede estar abierta en una entidad de crédito en España o, a partir de 1 de marzo de 2012, en el extranjero.

### **Acreditación de la representación**

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

## 5.D. Formas de presentación del modelo 210

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

### PRESENTACIÓN TELEMÁTICA POR INTERNET

La presentación puede hacerse de forma telemática por internet, con un certificado de firma electrónica admitido por la Agencia Tributaria. Para ello, deberá cumplimentar y transmitir unos formularios disponibles en la **sede electrónica** de la Agencia Tributaria.

Si la autoliquidación es con resultado a ingresar deberá, bien domiciliar el ingreso, en los casos en que existe esta opción, o bien, con carácter previo a transmitir la autoliquidación, establecer comunicación con una entidad bancaria colaboradora en la gestión recaudatoria, por vía telemática o acudiendo a sus oficinas, para efectuar el ingreso y obtener un NRC (Número de Referencia Completo), que deberá consignar también al transmitir la autoliquidación.

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

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

**Autoliquidaciones 210 a ingresar, con domiciliación del ingreso en una cuenta bancaria:** Con la excepción de las autoliquidaciones correspondientes a rentas derivadas de transmisiones de bienes inmuebles, en caso de presentación telemática, puede ser domiciliado el pago de las deudas resultantes de las autoliquidaciones 210, en los siguientes plazos:

- En general: desde el día 1 al 15 de abril, julio, octubre o enero
- En el caso de rentas imputadas de inmuebles urbanos, tipo de renta 02: desde el día 1 de enero hasta el 23 de diciembre.

### PRESENTACIÓN EN FORMATO PAPEL

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

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

#### (1) Presentación desde España

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

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

Cuando deba acompañarse documentación, se introducirá ésta en el sobre retorno general o en un sobre ordinario y, una vez hecho constar en el mismo el concepto "IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES" y el número de justificante del documento de

ingreso que figure en la autoliquidación, podrá quedar el sobre depositado en la entidad colaboradora que lo hará llegar a la Agencia Tributaria, o bien presentarlo, personalmente o por correo certificado, en la Delegación de la Agencia Tributaria competente<sup>6</sup>, o Administraciones dependientes de la misma, o en la Delegación Central de Grandes Contribuyentes o en las Unidades de Gestión de Grandes Empresas correspondientes, en cuanto a las realizadas por obligados tributarios adscritos a las mismas.

- **Autoliquidación a devolver o de cuota cero:** La presentación se realizará, personalmente o por correo certificado, en la Delegación de la Agencia Tributaria competente<sup>6</sup>, o Administraciones dependientes de la misma, o en la Delegación Central de Grandes Contribuyentes o en las Unidades de Gestión de Grandes Empresas correspondientes, en cuanto a las realizadas por obligados tributarios adscritos a las mismas.

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

## (2) Presentación desde el extranjero

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

- **Autoliquidaciones modelo 210, a devolver o cuota cero. Forma y lugar de presentación:**

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

---

<sup>6</sup> Tratándose de rendimientos inmobiliarios, rentas imputadas de bienes inmuebles urbanos, o rentas derivadas de la transmisión de bienes inmuebles, la correspondiente al lugar de situación del inmueble.

En los restantes casos:

- a) Si la autoliquidación la realiza un representante, la Delegación correspondiente al domicilio fiscal de éste.
- b) Si la autoliquidación la realiza un responsable solidario, la Delegación correspondiente al domicilio fiscal del mismo.
- c) Si se trata de una autoliquidación con solicitud de devolución realizada por un sujeto obligado a retener, la Delegación correspondiente al domicilio fiscal de éste.
- d) Si la autoliquidación la realiza el propio contribuyente, la Delegación del domicilio fiscal del representante. En ausencia de representante:
  - 1º) Tratándose de rendimientos, la Delegación correspondiente al domicilio fiscal del pagador.
  - 2º) Tratándose de ganancias patrimoniales, si están sometidas a retención, la Delegación correspondiente al domicilio fiscal del obligado a retener y, si no lo están, la que corresponda al domicilio fiscal del depositario o gestor de los bienes o derechos o, en su defecto, la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Madrid.

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

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

- **Procedimiento especial para la presentación, desde el extranjero, de autoliquidaciones 210 con resultado a ingresar, realizadas por el contribuyente, sin certificado electrónico:**

A partir de 1 de marzo de 2011, se podrá presentar la autoliquidación, e ingresar la deuda tributaria resultante mediante una transferencia realizada desde el extranjero, con arreglo al siguiente procedimiento:

En el portal de Internet [www.agenciatributaria.es](http://www.agenciatributaria.es) de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se accederá al **formulario** ajustado al modelo 210, cumplimentándose a continuación el contenido que corresponda y procediéndose a imprimir dicho formulario y su documento de ingreso con su número de justificante.

A continuación, se realizará el pago de la deuda tributaria resultante de la autoliquidación mediante una transferencia bancaria, en euros, por el importe de dicha deuda, desde una entidad financiera en el extranjero.

La **transferencia irá dirigida a la cuenta bancaria abierta en el Banco de España** que se indicará en la dirección electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria al cumplimentar el formulario.

Al realizar la transferencia será requisito imprescindible que se haga constar como "Beneficiario" de la misma el número de justificante del documento de ingreso, obtenido al imprimir la autoliquidación, seguido de la expresión "-AEAT".

(Beneficiario: 250NNNNNNNNNN-AEAT).

Asimismo, en el campo "Concepto" se incluirán los siguientes datos, concatenados sin espacios y por este orden (entre paréntesis se indica la longitud de cada uno de ellos; los numéricos se rellenarán con ceros a la izquierda en caso necesario):

NIF (9), Modelo (3), Ejercicio (2), Anagrama (4), Periodo (2)

Donde NIF son los 9 dígitos del Número de Identificación Fiscal que tenga el contribuyente asignado en España o bien, si no dispusiera del mismo al cumplimentar el formulario, del Código identificativo, que se le expedirá en ese momento y que será válido a los solos efectos del procedimiento de presentación del modelo. El NIF asignado en España o, en su defecto, el Código identificativo asignado, deberá utilizarse en futuras presentaciones. El Modelo será siempre 210. El Ejercicio serán las 2 últimas cifras del ejercicio fiscal. El Anagrama sólo se utilizará para personas físicas, para personas jurídicas se rellenará con la palabra "JURI". En las instrucciones que se obtengan mediante el servicio de impresión se indicará el contenido concreto del campo "Concepto".

(Ejemplo de Concepto: XXXXXXXXX21011JURI0A)

Una vez recibido el ingreso y los datos relativos a la transferencia, mediante el número de justificante se asociará con la autoliquidación correspondiente.

La **documentación** que, en su caso, proceda adjuntar se enviará, **junto** con el **ejemplar para la entidad colaboradora/Administración del documento de ingreso/devolución**, en un **sobre ordinario dirigido a la Oficina Nacional de Gestión Tributaria**. En dicho sobre se hará constar el número de modelo de autoliquidación (modelo 210), así como la



denominación y dirección de dicho órgano (Agencia Tributaria. Departamento de Gestión Tributaria. Oficina Nacional de Gestión Tributaria. IRNR modelo 210; C/ Lérida 32-34 [Registro General] 28020-Madrid)

## 6. GRAVAMEN ESPECIAL SOBRE BIENES INMUEBLES DE ENTIDADES NO RESIDENTES

**Sujeción:**

### a) Gravamen Especial devengado hasta 31 de diciembre de 2012.

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 Impuesto sobre la Renta de no Residentes 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.

### b) Gravamen Especial devengado a partir de 1 de enero de 2013.

Las entidades **residentes en un país o territorio que tenga la consideración de paraíso fiscal (Anexo V)**, que sean propietarias o posean en España, por cualquier título, bienes inmuebles o derechos reales de goce o disfrute sobre éstos, estarán sujetas al impuesto mediante un gravamen especial.

No obstante, el gravamen especial no será exigible a:

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

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

**Tipo de gravamen:** Es el 3 por 100.

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

**Modelo:** Se utilizará el modelo 213.

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

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

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

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

**Lugar de presentación del modelo 213 en soporte papel:**

Resultado de la declaración	Lugar de presentación
A ingresar	La presentación y el ingreso se realizarán en cualquier Entidad Colaboradora en la gestión recaudatoria (Banco, Caja de ahorros o Cooperativa de crédito) sita en territorio español.
Cuota cero	En estos casos la declaración se presentará ante la Delegación de la Agencia Tributaria en cuyo ámbito territorial se localicen los inmuebles, mediante entrega personal o por correo certificado.

## 7. GRAVAMEN ESPECIAL SOBRE LOS PREMIOS DE DETERMINADAS LOTERÍAS Y APUESTAS.

**Sujeción:**

Con efectos desde 1 de enero de 2013, estarán sujetos al Impuesto sobre la Renta de no Residentes mediante un gravamen especial los premios de las loterías del Estado, Comunidades Autónomas, Organización Nacional de Ciegos Españoles y Cruz Roja Española.

No estarán sujetos los premios derivados de juegos celebrados con anterioridad a 1 de enero de 2013.

No obstante, estarán exentos del gravamen especial los premios cuyo importe íntegro sea igual o inferior a 2.500 euros.<sup>7</sup>

Los premios cuyo importe íntegro sea superior a 2.500 euros se someterán a tributación respecto de la parte del mismo que exceda de dicho importe.

En el caso de que la cuantía del décimo, fracción o cupón de lotería, o de la apuesta efectuada, fuera inferior a 0,50 euros, la cuantía máxima exenta se reducirá de forma proporcional.

<sup>7</sup> Estos premios, hasta 31 de diciembre de 2012, estaban exentos en su totalidad por aplicación de la normativa interna.



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

#### **Base imponible:**

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

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

#### **Devengo:**

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

#### **Retención o ingreso a cuenta:**

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

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

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

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

#### **Declaración por el gravamen especial:**

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

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

Cuando se hubieran ingresado en el Tesoro cantidades, o soportado retenciones a cuenta por este gravamen especial, en cuantías superiores a las que se deriven de la aplicación de un convenio para evitar la doble imposición (en la mayor parte de los casos por tributar estos premios de manera exclusiva en el país de residencia), se podrá solicitar dicha aplicación y la devolución consiguiente mediante la presentación del modelo de autoliquidación 210 (subapartado G) en la forma, lugar, plazos y con la documentación establecidos para dicha autoliquidación (ver apartado 5).

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

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

## 8. RÉGIMENES OPCIONALES

### 8.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 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)**, durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes, cuando se cumplan las siguientes condiciones:

#### a) HASTA 31 DE DICIEMBRE DE 2014:

- 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).
- Que el contribuyente no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español.

#### b) DESDE 1 DE ENERO DE 2015:

- a) Que no hayan sido residentes en España durante los diez períodos impositivos anteriores a aquel en el que se produzca su desplazamiento a territorio español.
- b) Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias:

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

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

2.º **Como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador** de una entidad en cuyo capital no participe o, en caso contrario, cuando la participación

en la misma no determine la consideración de entidad vinculada en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

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

Los contribuyentes que se acojan a esta opción no tienen la consideración de residentes a efectos de la aplicación de un Convenio de Doble Imposición al estar sujetos a imposición exclusivamente por las rentas que obtienen de fuentes situadas en España.

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 151**, adaptado al contenido del régimen en su versión vigente desde 1 de enero de 2015.

No obstante, los contribuyentes que se hubieran desplazado a territorio español con anterioridad a 1 de enero de 2015 podrán optar por aplicar el régimen especial en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2014, aplicando los tipos de gravamen previstos en la normativa del Impuesto sobre la Renta de no Residentes en vigor en esta última fecha. Esta opción deberá realizarse en la declaración del impuesto correspondiente al ejercicio 2015 y se mantendrá hasta la finalización de la aplicación del régimen especial. Para manifestar la opción bastará con que los contribuyentes presenten su declaración del Impuesto correspondiente al ejercicio 2015 utilizando el **modelo 150** en lugar del nuevo modelo 151.

Por tanto, para un mismo período impositivo, van a coexistir dos modelos de declaración distintos, el modelo 151, para autoliquidar el impuesto conforme a la normativa vigente desde 1 de enero de 2015, y el modelo 150, que utilizarán los contribuyentes que hayan optado por mantener la aplicación del régimen conforme a la normativa vigente a 31 de diciembre de 2014 hasta la finalización del mismo.

#### **Retenciones e ingresos a cuenta** (nuevo régimen vigente desde 1 de enero de 2015)

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

No obstante, **el porcentaje de retención o ingreso a cuenta sobre rendimientos del trabajo será el 24 por ciento**. Cuando las retribuciones satisfechas por un mismo pagador de rendimientos del trabajo durante el año natural excedan de 600.000 euros, el porcentaje de retención aplicable al exceso será el 45 por ciento (en el período impositivo 2015 será el 47 por ciento).

### **8.B. Contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea (UE) o en un Estado miembro del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria.**

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

- Que sean personas físicas.
- Que acrediten ser residentes en otro Estado miembro de la UE (Anexo VI) excepto residentes en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales

(Anexo V) o, **desde 1 de enero de 2015**, en un Estado miembro del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria (Anexo VI).

- Que 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, o bien, **a partir de 1 de enero de 2015**, que acrediten que la renta obtenida durante el ejercicio en España haya sido inferior al 90 por ciento del mínimo personal y familiar que le hubiese correspondido de acuerdo con sus circunstancias personales y familiares de haber sido residente en España y que la renta obtenida fuera de España haya sido, asimismo, inferior a dicho mínimo.
- Cuando estas rentas hayan tributado efectivamente por el IRNR.

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

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

## **9. PROCEDIMIENTO ESPECIAL PARA DETERMINAR LAS RETENCIONES SOBRE LAS RENTAS DEL TRABAJO EN CASO DE CAMBIO DE RESIDENCIA**

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

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

### **9.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.

## 9.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:		
• Antiguo Convenio	05-12-1966	08-04-1968
• Nuevo Convenio <sup>(21)</sup>	03-02-2011	30-07-2012
Austria <sup>(1)</sup>	20-12-1966	06-01-1968
Bélgica <sup>(10)</sup>	14-06-1995	04-07-2003
Bulgaria <sup>(12)</sup>	06-03-1990	12-07-1991
República Checa <sup>(11)</sup>	08-05-1980	14-07-1981
Chipre	14-02-2013	26-05-2014
Croacia <sup>(13)</sup>	19-05-2005	23-05-2006
Dinamarca <sup>(6) (15)</sup>	03-07-1972	28-01-1974
República Eslovaca <sup>(11)</sup>	08-05-1980	14-07-1981
Eslovenia <sup>(11)</sup>	23-05-2001	28-06-2002
Estonia <sup>(11)</sup>	03-09-2003	03-02-2005
Finlandia <sup>(2)</sup>	15-11-1967	11-12-1968
Francia	10-10-1995	12-06-1997
Grecia	04-12-2000	02-10-2002
Hungría <sup>(11)</sup>	09-07-1984	24-11-1987
Irlanda <sup>(3)</sup>	10-02-1994	27-12-1994
Italia	08-09-1977	22-12-1980
Letonia <sup>(11)</sup>	04-09-2003	10-01-2005
Lituania <sup>(11)</sup>	22-07-2003	02-02-2004
Luxemburgo <sup>(16)</sup>	03-06-1986	04-08-1987
Malta <sup>(3) (11)</sup>	08-11-2005	07-09-2006
Países Bajos	16-06-1971	16-10-1972
Polonia <sup>(11)</sup>	15-11-1979	15-06-1982
Portugal	26-10-1993	07-11-1995
Reino Unido <sup>(4)</sup>		
• Antiguo Convenio	21-10-1975	18-11-1976
• Nuevo Convenio <sup>(24)</sup>	14-03-2013	15-05-2014
Rumania <sup>(12)</sup>	24-05-1979	02-10-1980
Suecia	16-06-1976	22-01-1977

RESTO EUROPA		
País	Fecha	BOE
Albania <sup>(19)</sup>	02-07-2010	15-03-2011
Andorra	08-01-2015	07-12-2015
Bosnia y Herzegovina	05-02-2008	05-11-2010
Georgia <sup>(19)</sup>	07-06-2010	01-06-2011
Islandia	22-01-2002	18-10-2002
Kazajistán	02-07-2009	03-06-2011
Macedonia	20-06-2005	03-01-2006
Moldavia <sup>(17)</sup>	08-10-2007	11-04-2009
Noruega <sup>(7)</sup>	06-10-1999	10-01-2001
Federación Rusa	16-12-1998	06-07-2000
Serbia	09-03-2009	25-01-2010
Suiza <sup>(14)</sup>	26-04-1966	03-03-1967
Turquía	05-07-2002	19-01-2004
Antigua URSS <sup>(5)</sup>	01-03-1985	22-09-1986

AMÉRICA		
País	Fecha	BOE
Argentina:		
• Antiguo Convenio <sup>(22)</sup>	21-07-1992	09-09-1994
• Nuevo Convenio <sup>(23)</sup>	11-03-2013	14-01-2014
Barbados	01-12-2010	14-09-2011
Bolivia	30-06-1997	10-12-1998
Brasil <sup>(9)</sup>	14-11-1974	31-12-1975
Canadá <sup>(25)</sup>	23-11-1976	06-02-1981
Chile	07-07-2003	02-02-2004
Colombia	31-03-2005	28-10-2008
Costa Rica	04-03-2004	01-01-2011
Cuba <sup>(8)</sup>	03-02-1999	10-01-2001
República Dominicana	16-11-2011	02-07-2014
Ecuador	20-05-1991	05-05-1993
Estados Unidos <sup>(3)</sup> <sup>(18)</sup>	22-02-1990	22-12-1990
Jamaica	08-07-2008	12-05-2009
México <sup>(27)</sup>	24-07-1992	27-10-1994
Panamá	07-10-2010	04-07-2011
Salvador, El	07-07-2008	05-06-2009
Trinidad y Tobago	17-02-2009	08-12-2009
Uruguay	09-10-2009	12-04-2011
Venezuela	08-04-2003	15-06-2004

<b>ASIA</b>		
<b>País</b>	<b>Fecha</b>	<b>BOE</b>
Arabia Saudí	19-06-2007	14-07-2008
Armenia	16-12-2010	17-04-2012
Catar	10-09-2015	15-12-2017
China	22-11-1990	25-06-1992
Corea <sup>(3)</sup>	17-01-1994	15-12-1994
Emiratos Árabes	05-03-2006	23-01-2007
Filipinas <sup>(3)</sup>	14-03-1989	15-12-1994
Hong Kong	01-03-2011	14-04-2012
India	08-02-1993	07-02-1995
Indonesia <sup>(20)</sup>	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
Kuwait	26-05-2008	05-06-2013
Malasia	24-05-2006	13-02-2008
Omán	30-04-2014	08-09-2015
Pakistán	02-06-2010	16-05-2011
Singapur	13-04-2011	11-01-2012
Tailandia	14-10-1997	09-10-1998
Uzbekistán	08-07-2013	10-09-2015
Vietnam <sup>(3)</sup>	07-03-2005	10-01-2006

<b>ÁFRICA</b>		
<b>País</b>	<b>Fecha</b>	<b>BOE</b>
Argelia	07-10-2002	22-07-2005
Egipto <sup>(13)</sup>	10-06-2005	11-07-2006
Marruecos <sup>(26)</sup>	10-07-1978	22-05-1985
Nigeria	23-08-2009	13-04-2015
Senegal	05-12-2006	29-12-2014
Sudáfrica	23-06-2006	15-02-2008
Túnez	02-07-1982	03-03-1987

<b>OCEANÍA</b>		
<b>País</b>	<b>Fecha</b>	<b>BOE</b>
Australia <sup>(3)</sup>	24-03-1992	29-12-1992
Nueva Zelanda	28-07-2005	11-10-2006

- (1) Este Convenio está modificado en sus artículos 2, 3, 11 y 24 por el Protocolo firmado el 24-02-1995, publicado en el BOE el 2 de octubre de 1995.
- (2) Modificado mediante canje de notas de 18 y 24 de agosto de 1970 (BOE de 2 de febrero de 1974); de 22 de febrero de 1973 (BOE de 24 de abril de 1974) y de 27-4-90 (BOE de 28 de julio de 1992).
- (3) No aplicable al Impuesto sobre el Patrimonio.
- (4) Modificado mediante canje de notas de 13-12-1993 y 17-06-1994 (BOE de 25 de mayo de 1995).
- (5) Aplicable a Ucrania, Bielorrusia, Moldavia, Georgia, Armenia, Azerbaiyán, Kazajstán, Turkmenistán, Uzbekistán, Tajikistán y Kirguizistán.

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

PAÍS	FECHA	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 (Acta adicional de 22 de junio de 2000 que modifica el Convenio y el protocolo de 14 de junio de 1995) y desde esta fecha dejará de aplicarse el Convenio firmado el 24-09-1970.
- (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. Estado miembro de la UE a partir de 1 de julio de 2013.
- (14) Este Convenio está modificado por Protocolos de 29 de junio de 2006 (BOE 27-03-2007) y de 27 de julio de 2011 (BOE 11-06-2013).
- (15) Este Convenio y su Protocolo modificativo ha sido denunciado por Nota Verbal de 10 de junio de 2008 de la Embajada de Dinamarca (BOE 19-11-2008). Como consecuencia, el Convenio y su Protocolo modificativo deja de estar en vigor el 1 de enero de 2009.
- (16) Modificado por Protocolo de 10-11-2009 (BOE 31-05-2010), entra en vigor el 16-07-2010.
- (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).
- (19) Corrección de errores (BOE 26-05-2011).
- (20) Aplicable a Timor oriental.
- (21) Sus disposiciones se aplican a partir de 01-01-2013.
- (22) Con fecha 29 de junio de 2012 Argentina denunció el Convenio para evitar la doble imposición. En virtud de dicha denuncia y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 29 del Convenio, éste dejará de tener efectos a partir del 1 de enero de 2013.
- (23) Sus disposiciones se aplican a partir de 01-01-2013.
- (24) Sus disposiciones se aplican a partir de 12 de junio de 2014.
- (25) Este convenio está modificado por el Protocolo firmado el 18 de noviembre de 2014 (BOE 08-10-2015).
- (26) Intercambio de cartas interpretativas del Convenio (BOE 15-07-2016).
- (27) Modificado por Protocolo de 17 de diciembre de 2015 (BOE 07-07-2017)

## ANEXO II. PAÍSES Y TERRITORIOS CON ACUERDOS SOBRE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA

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

- (1) Con efecto 10 de noviembre de 2010 las Antillas Neerlandesas dejaron de existir como tales. A partir de esa fecha San Martín y Curaçao tienen el mismo estatus que Aruba (forman parte del Reino de los Países Bajos, pero gozan de independencia), mientras que el resto de islas de las antiguas Antillas Neerlandesas (Saba, San Eustaquio y Bonaire) ha pasado a formar parte de los Países Bajos. A San Martín y Curaçao le es aplicable el AI firmado con Antillas Neerlandesas, mientras que a las otras tres islas les es de aplicación el CDI con Países Bajos. Por ello ninguna de las islas tiene actualmente la consideración de paraíso fiscal.
- (2) A partir del 1 de enero de 2016, las disposiciones de este Acuerdo quedan sustituidas por las disposiciones del Convenio para evitar la doble imposición de 8 de enero de 2015.

## ANEXO III. COEFICIENTES DE ACTUALIZACIÓN DEL VALOR DE ADQUISICIÓN

Para las transmisiones de bienes inmuebles no afectos a actividades económicas que se efectúen durante el año 2013, los coeficientes de actualización del valor de adquisición serán los siguientes:

Año de adquisición	Coficiente
1994 y anteriores	1,3167
1995	1,3911
1996	1,3435
1997	1,3167
1998	1,2912
1999	1,2680
2000	1,2436
2001	1,2192
2002	1,1952
2003	1,1719
2004	1,1489
2005	1,1263
2006	1,1042
2007	1,0826
2008	1,0614
2009	1,0406
2010	1,0303
2011	1,0201
2012	1,0100
2013	1,0000

(1) No obstante, cuando las inversiones se hubieran efectuado el 31 de diciembre de 1994, será de aplicación el coeficiente 1,3911.

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 las transmisiones de bienes inmuebles no afectos a actividades económicas que se efectúen durante el **año 2014**, los coeficientes de actualización del valor de adquisición serán los siguientes:

<b>Año de adquisición</b>	<b>Coeficiente</b>
1994 y anteriores	1,3299
1995	1,4050
1996	1,3569
1997	1,3299
1998	1,3041
1999	1,2807
2000	1,2560
2001	1,2314
2002	1,2072
2003	1,1836
2004	1,1604
2005	1,1376
2006	1,1152
2007	1,0934
2008	1,0720
2009	1,0510
2010	1,0406
2011	1,0303
2012	1,0201
2013	1,0100

(1) No obstante, cuando las inversiones se hubieran efectuado el 31 de diciembre de 1994 será de aplicación el coeficiente 1,4050.

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. LÍMITES DE IMPOSICIÓN EN LOS CONVENIOS

País	Dividendos		Intereses	Cánones	
	General	Matriz-filial			
		% part. mínima			Tipo
Albania	10	75/10	0/5	0/6	0
Alemania:					
• Antiguo Convenio	15	25	10	10	5
• Nuevo Convenio	15	10	5	0	0
Andorra	15	10	5	5	5
Arabia Saudí	5	25	0	0/5	8
Argelia	15	10	5	0/5	7/14
Argentina:					
• Antiguo Convenio	15	25	10	0/12,5	3/5/10/15
• Nuevo Convenio	15	25	10	0/12	3/5/10/15
Armenia	10	25	0	5	5/10
Australia	15	-	-	10	10
Austria	15	50	10	5	5
Barbados	5	25	0	0	0
Bélgica	15	25	0	0/10	5
Bolivia	15	25	10	0/15	15/0
Bosnia y Herzegovina	10	20	5	0/7	7
Brasil	15	-	-	10/15	10/15
Bulgaria	15	25	5	0	0
Canadá	15/0 <sup>(11)</sup>	10 <sup>(11)</sup>	5 <sup>(11)</sup>	15/10/0 <sup>(12)</sup>	0/10
Catar	5/10	10	0	0	0
República Checa	15	25	5	0	0/5
Chipre	5	10	0	0	0
Chile	10	20	5	5/15	5/10
China	10	-	-	10	10
Colombia	5	20	0	10	10
Corea	15	25	10	10	10

País	Dividendos			Intereses	Cánones
	General	Matriz-filial			
		% part. mínima	Tipo		
Costa Rica	12	20	5	0/5/10	10
Croacia	15	25	0	0/8 <sup>(7)</sup>	0/8 <sup>(7)</sup>
Cuba	15	25	5	10	0/5
Dinamarca <sup>(6)</sup>	15	-	0 <sup>(1)</sup>	10	6
República Dominicana	10	75	0	0/10	10
Ecuador	15	-	-	5/10	5/10
Egipto	12	25	9	10	12
Emiratos Árabes	15	10	5	0	<sup>(3)</sup>
República Eslovaca	15	25	5	0	0/5
Eslovenia	15	25	5	5	5
Estados Unidos	15	25	10	10	5/8/10
Estonia	15	25	5	0/10	5/10
Filipinas	15	10	10	10/15	10/15/20
Finlandia	15	25	10	10	0/5
Francia	15	10	0	10	0/5
Georgia	10	10	0	0	0
Grecia	10	25	5	0/8	6
Hong Kong	10	25	0	0/5	5
Hungría	15	25	5	0	0
India	15	-	-	15	10/20
Indonesia	15	25	10	10	10
Irán	10	20	5	7,5	5
Irlanda	15	25	0	0	5/8/10
Islandia	15	25	5	5	5
Israel	10	-	-	5/10	5/7
Italia	15	-	-	12	4/8
Jamaica	10	25	5	0/10	10
Japón	15	25	10	10	10

País	Dividendos			Intereses	Cánones
	General	Matriz-filial			
		% part. mínima	Tipo		
Kazajistán	15	10	5	0/10	10
Kuwait	5	10	0	0	5
Letonia	10	25	5	0/10	5/10
Lituania	15	25	5	0/10	5/10
Luxemburgo	15	25	10	10	10
Macedonia	15	10	5	5	5
Malasia	5	5	0	0/10	5/7
Malta	5	25	0	0	0
Marruecos	15	25	10	10	5/10
México					
• Hasta 26-09-17	15	25	5	10/15	0/10
• Desde 27-09-17	10/0	10	0	4,9/10	0/10
Moldavia	10	25/50	5/0	0/5	8
Nigeria	10	10	7,5	7,5	3,75/7,5
Noruega	15	25	10	0/10	5
Nueva Zelanda	15	-	-	10	10
Omán	10	20	0	5	8
Países Bajos	15	25/50	5/10	10	6
Pakistán	10	25/50	7,5/5	0/10	7,5
Panamá	10	40/80 <sup>(8)</sup>	5/10	0/5	5
Polonia	15	25	5	0	0/10
Portugal	15	25	10	15	5
Reino Unido					
• Antiguo Convenio	15	10	10	12	10
• Nuevo Convenio	10/15/0	10	0	0	0
Rumania	15	25	10	10	10
Federación Rusa	5/10/15 <sup>(2)</sup>	-	-	5	5
Antigua URSS	18	-	-	0	5
Salvador (El)	12	50	0	0/10	10

País	Dividendos			Intereses	Cánones
	General	Matriz-filial			
		% part. mínima	Tipo		
Senegal	10	-	-	0/10	10
Serbia	10	25	5	0/10	5/10
Singapur	5 <sup>(9)</sup>	10	0	0/5	5
Sudáfrica	15	25	5	0/5	5
Suecia	15	50	10	15	10
Suiza	15/0 <sup>(10)</sup>	25/10 <sup>(10)</sup>	10/0 <sup>(4)</sup>	10/0 <sup>(4)</sup>	5/0 <sup>(5)</sup>
Tailandia	10	0 <sup>1)</sup>	-	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
Uruguay	5	75	0	0/10	5/10
Uzbekistán	10	25	5	5	5
Venezuela	10	25	0	0/4,95/10	5
Vietnam	15	25/50	10/7	10	10

Datos en porcentaje

- (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.
- (7) Artículos 11 y 12 ver Protocolo: tras un período de 5 años desde la entrada en vigor del Convenio los tipos serán del 0%.
- (8) Ver artículo 10 del Convenio.
- (9) Ver artículo 10 del Convenio.
- (10) El Protocolo de modificación del Convenio de 27 de junio del 2011 (BOE 11-06-2013) modifica el porcentaje de participación mínima (que pasa a ser el 10 por ciento) e introduce un supuesto de exención (dividendos pagados a un fondo o plan de pensiones reconocido)
- (11) El Protocolo de modificación del Convenio de 23 de noviembre de 1976 (BOE 08-10-2015), aplicable a dividendos devengados desde el 12-12-2015, introduce un supuesto de exención (dividendos pagados a un plan de pensiones o plan de jubilación) y establece un límite de imposición del 5 por 100 para dividendos matriz-filial siempre que el porcentaje de participación mínima se al menos del 10 por 100.
- (12) El Protocolo de modificación del Convenio de 23 de noviembre de 1976 (BOE 08-10-2015), aplicable a intereses devengados desde el 12-12-2015, modifica el límite de imposición (del 15 al 10 por 100) e introduce un supuesto de exención (préstamos efectuados o créditos cedidos por la Agencia de crédito a la exportación canadiense).

## ANEXO V. PARAÍOS FISCALES (1)

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

- (1) **Tendrán la consideración de paraíso fiscal** los países o territorios que se determinen reglamentariamente. En tanto no se determinen, 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).

Desde 2 de febrero de 2003, fecha de entrada en vigor del Real Decreto 116/2003, de 31 de enero, se incorporó al Real Decreto 1080/1991 una disposición según la cual dejarán de tener la consideración de 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.

En base a los párrafos anteriores han salido de la lista original los siguientes territorios: Principado de Andorra, Antillas Neerlandesas<sup>11</sup>, Aruba, República de Chipre, Emiratos Árabes Unidos, Hong-Kong, Las Bahamas, Barbados, Jamaica, República de Malta, República de Trinidad y Tobago, Gran Ducado de Luxemburgo, República de Panamá, República de San Marino y República de Singapur.

En consecuencia, la vigente lista de territorios, con las modificaciones derivadas y que se deriven de lo establecido en el Real Decreto 116/2003, seguirá siendo de aplicación en tanto no se apruebe una nueva relación.

A partir de 1 de enero de 2015 la relación de países y territorios que tienen la consideración de paraísos fiscales se podrá actualizar atendiendo a los siguientes criterios:

a) La existencia con dicho país o territorio de un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa enmendado por el Protocolo 2010, que resulte de aplicación.

b) Que no exista un efectivo intercambio de información tributaria.

c) Los resultados de las evaluaciones inter pares realizadas por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales.

En consecuencia, a partir de la entrada en vigor de esta modificación la actualización de la lista no tendrá carácter automático sino que deberá realizarse de manera expresa y, a esos efectos, se tendrán en cuenta los antedichos criterios.

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

- (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 31-05-2010-) 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 28-12-2009 (ver anexo I).
- (10) Desde 10-02-2011 (fecha de entrada en vigor del Acuerdo sobre intercambio de información en materia tributaria-BOE 23-11-2010-) deja de tener la consideración de paraíso fiscal.
- (11) Desde el 10 de octubre de 2010 (fecha de disolución de las Antillas Neerlandesas) Curaçao y San Martín se convirtieron en Estados autónomos del Reino de los Países Bajos. Las islas restantes (Bonaire, San Eustaquio y Saba) han pasado a formar parte de los Países Bajos. A San Martín y Curaçao les es aplicable el Acuerdo sobre Intercambio de Información firmado con Antillas Holandesas, mientras que a las otras tres islas les es de aplicación el CDI con Países Bajos.
- (12) Desde 02-08-2011 (fecha de entrada en vigor del Acuerdo sobre intercambio de información en materia tributaria-BOE 06-06-2011-) deja de tener la consideración de paraíso fiscal.
- (13) El Convenio entre España y Panamá para evitar la doble imposición entra en vigor el 25-07-2011 (ver anexo I).
- (14) Desde 01-01-2013 (fecha de aplicación del Convenio-BOE 11-01-2012-) deja de tener la consideración de paraíso fiscal.
- (15) Desde 17-08-2011 (fecha de entrada en vigor del Acuerdo sobre intercambio de información en materia tributaria -BOE 15-07-2011-) deja de tener la consideración de paraíso fiscal.
- (16) Desde 14-10-2011 (fecha de entrada en vigor del Convenio para evitar la doble imposición entre España y Barbados-BOE 14-09-2011-) deja de tener la consideración de paraíso fiscal.
- (17) Desde 01-04-2013 (fecha de aplicación del Convenio-BOE 14-04-2012-) deja de tener la consideración de paraíso fiscal.
- (18) Desde 28-05-2014 (fecha de aplicación del Convenio-BOE 26-05-2014-) deja de tener la consideración de paraíso fiscal.
- (19) Desde 19-09-2015 (fecha de aplicación del Convenio-BOE 08-09-2015-) deja de tener la consideración de paraíso fiscal.

## ANEXO VI. PAÍSES UE Y EEE CON EFECTIVO INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA

Países UE	Otros países EEE con efectivo intercambio de información tributaria <sup>(4)</sup>
Alemania	Islandia
Austria	Noruega
Bélgica	
Bulgaria <sup>(2)</sup>	
Checa, República <sup>(1)</sup>	
Chipre <sup>(1)</sup>	
Croacia <sup>(3)</sup>	
Dinamarca	
Eslovaquia <sup>(1)</sup>	
Eslovenia <sup>(1)</sup>	
España	
Estonia <sup>(1)</sup>	
Finlandia	
Francia	
Grecia	
Hungría <sup>(1)</sup>	
Irlanda	
Italia	
Letonia <sup>(1)</sup>	
Lituania <sup>(1)</sup>	
Luxemburgo	
Malta <sup>(1)</sup>	
Países Bajos	
Polonia <sup>(1)</sup>	
Portugal	
Reino Unido	
Rumania <sup>(2)</sup>	
Suecia	

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

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

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

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

Liechtenstein tiene la consideración de paraíso fiscal y, además, España no tiene firmado convenio para evitar la doble imposición internacional ni acuerdo de intercambio de información con Liechtenstein, ni es Estado parte del Convenio de Asistencia Administrativa Mutua, por lo que este país aunque es integrante del EEE queda excluido del listado.



## ANEXO VII. 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 EHA/3316/2010, de 17 de diciembre, por la que se aprueban los modelos de declaración 210, 211 y 213 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que deben utilizarse para declarar las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, la retención practicada en la adquisición de bienes inmuebles a no residentes sin establecimiento permanente y el gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes, y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación y otras normas referentes a la tributación de no residentes (BOE de 23 de diciembre).
- ❑ 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).
- Orden EHA/3062/2010, de 22 de noviembre, por la que se modifican las formas de presentación de las declaraciones informativas y resúmenes anuales de carácter tributario correspondientes a los modelos 038, 156, 159, 170, 171, 180, 181, 182, 183, 184, 187, 188, 189, 190, 192, 193, 194, 195, 196, 198, 199, 291, 296, 299, 340, 345, 346, 347, 349, 611 y 616 y por la que se modifica la Orden EHA/1658/2009, de 12 de junio, por la que se establece el procedimiento y las condiciones para la domiciliación del pago de determinadas deudas cuya gestión tiene atribuida la Agencia Estatal de Administración Tributaria (BOE de 30 de noviembre).
- Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones y declaraciones informativas de naturaleza tributaria (BOE de 26 de noviembre).
- Orden HAP/2369/2013, de 13 de diciembre, por la que se modifica, entre otras normas tributarias, la Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación 210, 211 y 213 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (BOE de 18 de diciembre).
- Orden HAP/2783/2015, de 21 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 151 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 la Orden HAP/1136/2014, de 30 de junio, por la que se regulan determinadas cuestiones relacionadas con las obligaciones de información y diligencia debida establecidas en el acuerdo entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y la aplicación de la ley estadounidense de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras y se aprueba la declaración informativa anual de cuentas financieras de determinadas personas estadounidenses, modelo 290, y otra normativa tributaria (BOE de 23 de diciembre).
- Orden HAP/2474/2015, de 19 de noviembre, por la que se aprueba el modelo de solicitud de devolución por aplicación de la exención por reinversión en vivienda habitual en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y el modelo de solicitud del régimen opcional regulado en el artículo 46 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, y se determina el lugar, forma y plazo de presentación de dichas solicitudes (BOE de 24 de noviembre).
- Orden HFP/1271/2017, de 21 de diciembre, por la que se modifica la Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación 210, 211 y 213 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que deben utilizarse para declarar las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, la retención practicada en la adquisición de bienes inmuebles a no residentes sin establecimiento permanente y el gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes, y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación y otras normas referentes a la tributación de no residentes, y la Orden EHA/3290/2008, de 6 de noviembre, por la que se aprueban el modelo 216 "Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Retenciones e ingresos a cuenta. Declaración-documento de ingreso" y el modelo 296 "Impuesto sobre la Renta de no Residentes. No residentes sin establecimiento permanente. Declaración anual de retenciones e ingresos a cuenta" (BOE de 23 de diciembre).