

**BUSCADOR****Resultados**

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA  
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS  
Consultas Vinculantes**

**Documento seleccionado**

<b>Nº de consulta</b>	V0156-25
<b>Órgano</b>	SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
<b>Fecha salida</b>	13/02/2025
<b>Normativa</b>	CDI Kuwait LIRPF, 35/2006, Arts. 7 p), 9. RIRPF, RD 439/2007, Art. 6. TRLIRNR, RD Leg. 5/2004, Artículos 12, 13, 18, 19, 20, 21, 24, 25, 28.
<b>Descripción de hechos</b>	El consultante ejerció actividad económica, encuadrado en el RETA, desde el 18 de febrero hasta el 31 de marzo de 2022. Asimismo, hasta el 30 de abril del año 2022, prestó sus servicios, en régimen general de la Seguridad Social, para una sociedad. El 1 de junio de 2022 se fue a Kuwait, con contrato de trabajo con una empresa de Kuwait, para impartir clases de pádel. Por este contrato con la empresa de Kuwait recibirá un salario anual superior a 60.100 euros. Durante el año 2023, continúa en Kuwait, donde sus rendimientos, derivados de dicho contrato, superarán los 60.100 euros anuales.
<b>Cuestión planteada</b>	1.- Residencia fiscal del consultante en el período impositivo 2022. 2.- En caso de ser residente fiscal en España, ¿debe incluir los rendimientos del trabajo obtenidos en Kuwait en su declaración por el IRPF? 3.- En caso de ser no residente fiscal en España, ¿debe presentar declaración por el IRNR?. En caso afirmativo, en qué plazo y qué rendimientos debe incluir.
<b>Contestación completa</b>	El artículo 1 del Convenio entre el Reino de España y el Estado de Kuwait para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho en Kuwait el 26 de mayo de 2008 (BOE de 5 de junio de 2013), en adelante el Convenio, dispone lo siguiente: “El presente Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes.” El artículo 4 del Convenio establece lo siguiente: “1. A los efectos de este Convenio, la expresión «residente de un Estado contratante» significa: a) en el caso de Kuwait: toda persona física domiciliada en Kuwait y que tenga nacionalidad kuwaití; y toda sociedad constituida en Kuwait; b) en el caso de España: toda persona que, en virtud de su legislación, esté sujeta a imposición por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales. Esta expresión no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en España exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en España, o por el patrimonio allí situado. (...)”. Así pues, para ser considerado residente fiscal a efectos del Convenio en Kuwait se requiere como persona física estar domiciliado en Kuwait y ser nacional en dicho país. De los datos aportados en el escrito de consulta se desprende que el consultante no es nacional de Kuwait y, por lo tanto, no adquirirá la residencia fiscal en Kuwait a efectos del Convenio.

Para ser considerado residente fiscal a efectos de Convenio en España habrá que estar a la normativa específica interna.

En la legislación interna española la residencia fiscal de las personas físicas se determina en virtud de lo dispuesto en el artículo 9 de la 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), en adelante LIRPF, el cual, en su apartado 1, establece lo siguiente:

“1. Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.

Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, 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.

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

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél”.

Según el mencionado precepto, una persona física será considerada residente fiscal en España, en un determinado período impositivo, en la medida en que concurra alguno de los criterios anteriormente expuestos, es decir, sobre la base de:

- la permanencia más de 183 días, durante el año natural, en territorio español, computándose, a tal efecto, las ausencias esporádicas, salvo que se acredite la residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.

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

Asimismo, la LIRPF establece una presunción, que admite prueba en contrario, de que el contribuyente tiene su residencia fiscal en España cuando, de conformidad con los criterios anteriores, resida habitualmente en España su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

En la medida en que se dé cualquiera de las circunstancias previstas en el artículo 9.1 de la LIRPF, el consultante será considerado contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y tributará en este impuesto por su renta mundial, con independencia del lugar donde se hayan producido las rentas y cualquiera que sea la residencia del pagador de las mismas, según se deriva del artículo 2 de la LIRPF, sin perjuicio de las particularidades que, para cada tipo de renta, se establezcan en los Convenios para evitar la doble imposición que, en su caso, sean aplicables.

La residencia fiscal en España se determinará, con arreglo a lo expuesto, en cada período impositivo, el cual, según el artículo 12 de la LIRPF, coincide con el año natural (salvo el caso de fallecimiento al que se refiere el artículo 13 de la LIRPF).

Conforme lo señalado anteriormente, para determinar la permanencia más de 183 días, durante el año natural, en territorio español se computan las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país.

En relación con la noción de ausencia esporádica contenida en el artículo 9.1.a) de la LIRPF, el Tribunal Supremo, en sus sentencias de 28 de noviembre de 2017 (sentencias números 1.829/2017, 1.850/2017, 1.860/2017 y 1.834/2017, resolviendo, respectivamente, recursos de casación contencioso-administrativos números 815/2017, 812/2017, 807/2017 y 809/2017) ha fijado la siguiente interpretación:

“1º) La permanencia fuera del territorio nacional durante más de 183 días a lo largo del año natural como consecuencia del disfrute de una beca de estudios, no puede considerarse como una ausencia esporádica a los efectos del artículo 9.1.a) de Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, esto es, a fin de determinar la permanencia en España por tiempo superior a 183 días durante el año natural y, con ello, su residencia habitual en España.

2º) El concepto de ausencias esporádicas debe atender exclusivamente al dato objetivo de la duración o intensidad de la permanencia fuera del territorio español, sin que para su concurrencia

pueda ser vinculado a la presencia de un elemento volitivo o intencional que otorgue prioridad a la voluntad del contribuyente de establecerse de manera ocasional fuera del territorio español, con clara intención de retorno al lugar de partida.”

Conforme a ello, si el consultante, quien, según su escrito, desde el 1 de junio de 2022, reside y trabaja en Kuwait, permaneciera físicamente fuera de España durante un período continuado de más de 183 días dentro del año 2022, dicha ausencia del territorio español, al no poderse reputar esporádica (según señala el propio Tribunal en sus sentencias: “no cabe reputar ocasional o esporádica una ausencia de suyo prolongada, duradera, por período superior a 183 días”), no computaría a efectos de determinar el período de permanencia del consultante en España durante dicho año, por lo que el consultante no cumpliría el citado criterio de permanencia.

No obstante, como puede apreciarse de la lectura del precepto citado, la residencia fiscal de una persona física no sólo se determina en función del mencionado criterio de permanencia, sino que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 9.1 b) de la LIRPF, el consultante podrá ser considerado residente fiscal en España si tiene en este país, de forma directa o indirecta, el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos.

La determinación de si el núcleo principal o la base de las actividades o intereses económicos del consultante se encuentran en España es una circunstancia de hecho cuya valoración no corresponde a este Centro Directivo sino a los órganos de gestión e inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Si se cumplen los requisitos descritos, el consultante será residente fiscal en España. En caso contrario, tendrá la consideración de no residente fiscal en España.

2.- En relación con la segunda cuestión, relativa a los rendimientos del trabajo obtenidos en Kuwait, si el consultante es residente fiscal en España, en la medida en que obtiene rendimientos del trabajo procedentes de Kuwait, podrá resultar de aplicación el Convenio. En este sentido, el artículo 14 del Convenio, dispone lo siguiente:

“1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 15, 17, 18, 19 y 20, los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo sólo pueden someterse a imposición en ese Estado contratante a no ser que el empleo se realice en el otro Estado contratante. Si el empleo se realiza de esa forma, las remuneraciones derivadas del mismo pueden someterse a imposición en ese otro Estado contratante.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo ejercido en el otro Estado contratante pueden someterse a imposición exclusivamente en el Estado contratante mencionado en primer lugar si:

a) el percceptor permanece en el otro Estado contratante durante un período o períodos cuya duración no exceda en conjunto de 183 días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año fiscal considerado, y

b) las remuneraciones se pagan por un empleador que no sea residente del otro Estado contratante, o en su nombre, y

c) las remuneraciones no las soporta un establecimiento permanente que el empleador tenga en el otro Estado contratante.

3. No obstante las disposiciones precedentes de este artículo, las remuneraciones obtenidas por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave explotado en tráfico internacional, pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.”

De la regla general de tributación contemplada en el apartado 1 del artículo 14 del Convenio, se deriva que los salarios percibidos por el consultante sólo podrán ser sometidos a tributación en España, a no ser que el empleo se ejerza en Kuwait, en cuyo caso también pueden someterse a imposición en dicho país, siempre y cuando no se cumplan las condiciones establecidas en el apartado 2.

Puesto que el trabajo se realiza en Kuwait y, del escrito de consulta se entiende que no se cumplen los requisitos del apartado 2 anterior, tanto España, como estado de Residencia, como Kuwait, como estado donde se realizan los trabajos, tendrán potestad tributaria para gravar estos rendimientos. En este caso España, como estado de residencia, deberá evitar la doble imposición de acuerdo con lo previsto en el artículo 23.2 del Convenio, el cual establece, a los efectos oportunos, que:

“2. En el caso de España, la doble imposición se evitará bien de conformidad con las disposiciones de su legislación interna o de acuerdo con las siguientes disposiciones, de conformidad con la legislación interna española:

a) Cuando un residente de España obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, con arreglo a las disposiciones del presente Convenio, puedan someterse a imposición en Kuwait, España permitirá:

(1) la deducción del impuesto sobre la renta de ese residente por un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en Kuwait;

(...)

Sin embargo, dicha deducción no podrá exceder de la parte del impuesto sobre la renta o del impuesto sobre el patrimonio, calculados antes de la deducción, correspondiente a la renta o a los elementos patrimoniales que puedan someterse a imposición en Kuwait.

b) Cuando con arreglo a cualquier disposición del presente Convenio las rentas obtenidas por un residente de España, o el patrimonio que posea, estén exentos de impuestos en España, España podrá, no obstante, tomar en consideración las rentas o el patrimonio exentos para calcular el impuesto sobre el resto de las rentas o del patrimonio de ese residente.

c) España únicamente eliminará la doble imposición del Zakat pagado por un residente en España cuando pueda probarse documentalmente su pago efectivo a la «Kuwait Zakat House» o a las autoridades fiscales kuwaitíes. A estos efectos, la doble imposición se eliminará en consecuencia tras la presentación de un certificado que pruebe lo antedicho, emitido por el Ministerio de Hacienda de Kuwait.”

El consultante, en la declaración del IRPF, deberá incluir la totalidad de sus rentas, excepto los rendimientos del trabajo que estuvieran exentos de tributación por aplicación de la exención regulada en el artículo 7 p) de la LIRPF.

El artículo 7 p) de la LIRPF establece que estarán exentos:

“p) Los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, con los siguientes requisitos:

1.º Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero en las condiciones que reglamentariamente se establezcan. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, deberán cumplirse los requisitos previstos en el apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

2.º Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

La exención se aplicará a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero, con el límite máximo de 60.100 euros anuales. Reglamentariamente podrá establecerse el procedimiento para calcular el importe diario exento.

Esta exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el reglamento de este impuesto, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención”.

Por su parte, el artículo 6 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), en adelante RIRPF, dispone lo siguiente:

“1. Estarán exentos del Impuesto, de acuerdo con lo previsto en el artículo 7. p) de la Ley del Impuesto, los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, cuando concurren los siguientes requisitos:

1.º Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, se entenderán que los trabajos se han realizado para la entidad no residente cuando de acuerdo con lo previsto en el apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades pueda considerarse que se ha prestado un servicio intragrupo a la entidad no residente porque el citado servicio produzca o pueda producir una ventaja o utilidad a la entidad destinataria.

2.º Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este Impuesto y no se trate de un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

2. La exención tendrá un límite máximo de 60.100 euros anuales. Para el cálculo de la retribución correspondiente a los trabajos realizados en el extranjero, deberán tomarse en consideración los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado en el extranjero, así como las retribuciones específicas correspondientes a los servicios prestados en el extranjero.

Para el cálculo del importe de los rendimientos devengados cada día por los trabajos realizados en el extranjero, al margen de las retribuciones específicas correspondientes a los citados trabajos, se aplicará un criterio de reparto proporcional teniendo en cuenta el número total de días del año.

3. Esta exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el artículo 9.A.3.b) de este Reglamento, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención”.

La norma exige, para aplicar la exención, que se trate de un rendimiento derivado de un trabajo realizado para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero.

Para entender que el trabajo se haya prestado de manera efectiva en el extranjero, se requiere tanto un desplazamiento del trabajador fuera del territorio español, como que el centro de trabajo se ubique, al menos de forma temporal, fuera de España.

Al mismo tiempo, es preciso que el trabajo se preste para una empresa o entidad no residente, o un establecimiento permanente radicado en el extranjero.

Respecto de si es necesario que los rendimientos del trabajo hayan tributado en el extranjero, debe señalarse que el precepto únicamente exige que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este Impuesto y no se trate de un país o territorio que haya sido calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, no que sean gravados de manera efectiva en el mismo, considerándose cumplido en particular este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información; circunstancia que se cumple en el caso de Kuwait.

En consecuencia, habida cuenta de que, en este supuesto, se cumplirían las condiciones exigidas en el artículo 7 p) de la LIRPF, cabe concluir que las retribuciones percibidas por el consultante correspondientes a los trabajos realizados en el extranjero estarían exentas en el IRPF con el límite de 60.100 euros anuales.

3.- En relación con la tercera cuestión, en caso de ser considerado no residente fiscal en España, como ya se ha dicho anteriormente, en la medida en que el consultante no es nacional kuwaití, este no adquirirá la residencia fiscal en Kuwait a efectos del Convenio. Por tanto, de acuerdo con lo previsto en el artículo 1 del Convenio, este no resultaría de aplicación al consultante, al no tener la condición de residente fiscal, a efectos del Convenio, en ninguno de los dos Estados contratantes.

En este caso, el consultante será considerado contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, en adelante, IRNR, y tributará por este impuesto, sólo por las rentas de fuente española que pudiera obtener.

En este sentido, habrá que tener en cuenta lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 12 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, en adelante TRLIRNR, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, (BOE del 12 de marzo de 2004), que señala:

“Constituye el hecho imponible la obtención de rentas, dinerarias o en especie, en territorio español por los contribuyentes por este impuesto, conforme a lo establecido en el artículo siguiente.”.

En relación con las rentas del trabajo, el artículo 13, apartado 1, letra c), 1º del citado TRLIRNR dispone lo siguiente:

“1. Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes:

(...)

c) Los rendimientos del trabajo:

1º. Cuando deriven, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en territorio español.”.

En consecuencia, en el caso de que el consultante sea no residente en España, sólo cuando las retribuciones percibidas por esta persona deriven directa o indirectamente de una actividad personal desarrollada en territorio español, dichos rendimientos pueden tributar en España.

Por lo tanto, respecto de los rendimientos del trabajo obtenidos en Kuwait, en la medida en que el trabajo no se va a desarrollar en territorio español, sino que se va a desarrollar en Kuwait, dicha renta no se consideraría obtenida en territorio español, y por tanto sería una renta no sujeta al IRNR.

Por otro lado, respecto de los rendimientos del trabajo percibidos de la empresa española hasta el 30 de abril de 2022, si el trabajo se ha desarrollado en territorio español, serían rentas sujetas al IRNR.

En relación con las rentas de las actividades económicas, se desconoce si estas se han obtenido con o sin mediación de establecimiento permanente, por lo que se contestará a la consulta teniendo en cuenta ambas posibilidades.

El artículo 13, apartado 1, letras a) y b) del TRLIRNR dispone lo siguiente:

“1. Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes:

a) Las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas mediante establecimiento permanente situado en territorio español.

Se entenderá que una persona física o entidad opera mediante establecimiento permanente en territorio español cuando por cualquier título disponga en éste, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes.

En particular, se entenderá que constituyen establecimiento permanente las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses.

b) Las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas sin mediación de establecimiento permanente situado en territorio español, cuando no resulte de aplicación otro párrafo de este artículo, en los siguientes casos:

1.º Cuando las actividades económicas sean realizadas en territorio español. No se considerarán 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 de la maquinaria o instalaciones, y su importe no exceda del 20 por ciento del precio de adquisición de dichos elementos.

2.º Cuando se trate de prestaciones de servicios utilizadas en territorio español, en particular las referidas a la realización de estudios, proyectos, asistencia técnica o apoyo a la gestión. Se entenderán utilizadas en territorio español aquellas que sirvan a actividades económicas realizadas en territorio español o se refieran a bienes situados en éste. Cuando tales prestaciones 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.

3.º Cuando deriven, directa o indirectamente, de la actuación personal en territorio español de artistas y deportistas, o de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, aun cuando se perciban por persona o entidad distinta del artista o deportista.”

En la medida en que las rentas de actividad económica percibidas por el consultante reúnan alguno de los requisitos previstos en los apartados anteriores, los rendimientos obtenidos se considerarán rentas obtenidas en territorio español y estarán sujetas al IRNR.

En caso de que las rentas se hubieran percibido sin mediación de establecimiento permanente, la base imponible se determinará de acuerdo con lo previsto en el artículo 24 del TRLIRNR. En cuanto al tipo impositivo, este será del 24%, conforme se dispone en el artículo 25 del TRLIRNR.

En cuanto a la obligación de declaración en el IRNR se establece en el apartado 1 del artículo 28 del TRLIRNR que dispone lo siguiente:

“Los contribuyentes que obtengan rentas en territorio español sin mediación de establecimiento permanente estarán obligados a presentar declaración, determinando e ingresando la deuda tributaria correspondiente, por este impuesto en la forma, lugar y plazos que se establezcan.”

En relación con el modelo de la declaración del IRNR por las rentas obtenidas en España sin mediación de establecimiento permanente, que debe presentar el consultante, éste es el modelo 210 tal como se regula en 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 23 de diciembre).

No obstante lo anterior, habrá que tener en cuenta lo establecido a este respecto en el apartado 3 del artículo 28 del TRLIRNR, que dispone lo siguiente:

“3. No se exigirá a los contribuyentes por este impuesto la presentación de la declaración correspondiente a las rentas respecto de las que se hubiese practicado la retención o efectuado el ingreso a cuenta, a que se refiere el artículo 31, salvo en el caso de ganancias patrimoniales derivadas del reembolso de participaciones en fondos de inversión regulados 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 lo previsto en los artículos 24 y 25 de esta Ley”.

En cuanto a los plazos de presentación de las autoliquidaciones del IRNR por las rentas obtenidas en España sin mediación de establecimiento permanente, el artículo 5 de la Orden EHA/3316/2010 establece:

“El plazo de presentación y, en su caso, de ingreso, en función del tipo de renta declarada, será:

(...)

c) Resto de rentas:

1.º 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.

2.º 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.

3.º 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.”

En caso de que se considerase que las rentas de la actividad económica se han obtenido mediante establecimiento permanente, la base imponible se determinará de acuerdo con el artículo 18 del TRLIRNR. En cuanto al tipo impositivo, este será el previsto en la normativa del Impuesto de Sociedades, conforme se dispone en el artículo 19 del TRLIRNR.

En cuanto a la obligación de declarar las rentas obtenidas mediante establecimiento permanente se encontraría regulada en el artículo 21 del TRLIRNR, que dispone:

“1. Los establecimientos permanentes estarán obligados a presentar declaración, determinando e ingresando la deuda tributaria correspondiente, en la forma, lugar y con la documentación que determine el Ministro de Hacienda.

La declaración se presentará en el plazo de 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo.

2. Cuando se produzcan los supuestos del artículo 20.2, el plazo de presentación será el previsto con carácter general para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente a partir de la fecha en que se produzca el supuesto, sin que pueda autorizarse su baja en el Índice de Entidades en tanto no haya sido presentada tal declaración.”

Por su parte, el artículo 20 del TRLIRNR (período impositivo y devengo) establece lo siguiente en sus apartados 2 y 3:

“2. Se entenderá concluido el período impositivo cuando el establecimiento permanente cese en su actividad o, de otro modo, se realice la desafectación de la inversión en su día efectuada respecto del establecimiento permanente, así como en los supuestos en que se produzca la transmisión del establecimiento permanente a otra persona física o entidad, aquéllos en que la casa central traslade su residencia, y cuando fallezca su titular.

3. El impuesto se devengará el último día del período impositivo.”.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.