

Capítulo 15. Impuesto sobre la Renta de no Residentes

Índice

- **Capítulo 15. Impuesto sobre la Renta de no Residentes**
 - **Introducción**
 - **Definición de establecimiento permanente**
 - **Rentas imputables a los establecimientos permanentes**
 - **Base imponible**
 - **Cuantificación de la deuda tributaria**
 - **Período impositivo y devengo**
 - **Presentación de la declaración**
 - **Otras obligaciones de los establecimientos permanentes**
 - **Declaración de otros establecimientos permanentes**
 - **Entidades en atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español**
- **Glosario de abreviaturas**

Capítulo 15. Impuesto sobre la Renta de no Residentes

Introducción

Hasta el 1 de enero de 1999, las leyes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades regulaban dos regímenes de tributación, la **obligación personal** de contribuir para los residentes y la **obligación real** para los no residentes. **A partir de dicha fecha**, con la aparición de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, **se suprime la obligación real** y los no residentes pasan a tributar como contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aunque manteniéndose la distinción entre contribuyentes que obtienen rentas en España mediante establecimiento permanente y sin mediación del mismo.

En la regulación actual de la **tributación de las rentas obtenidas en España por los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes mediante establecimiento permanente**, contenida en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (TRLIRNR), aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, la remisión a la Ley del Impuesto sobre Sociedades es constante, por lo que se ha considerado conveniente que los citados contribuyentes utilicen los **mismos modelos de declaración que los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades**.

Por otra parte, de acuerdo con la vigente regulación del régimen de atribución de rentas, las **entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español**, es decir, las que desarrollen en dicho territorio una actividad económica, tienen el carácter de **contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes**, constituyendo la base imponible la parte de renta obtenida en territorio español que resulte atribuible a los miembros no residentes de la entidad.

Definición de establecimiento permanente

Regulación: Artículo 13.1.a) TRLIRNR y [Convenios para evitar la doble imposición](#)

Se considera que **una persona física o jurídica opera mediante establecimiento permanente en territorio español** cuando por cualquier título disponga, 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.

La característica fundamental del establecimiento permanente es la **ausencia de personalidad jurídica** distinta de la de su casa central.

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.

Si un contribuyente dispone de diversos centros de actividad en territorio español, se considerarán establecimientos permanentes distintos y se gravarán separadamente si realizan actividades claramente diferenciadas y la gestión de las mismas se lleva de modo separado. No será posible la compensación de rentas entre establecimientos permanentes distintos.

Convenio para evitar la doble imposición

Si un contribuyente no residente realiza actividades económicas en territorio español y tiene derecho a invocar la aplicación de un Convenio para evitar la doble imposición firmado entre España y su país de residencia, habrá que acudir al artículo específico del Convenio que defina al establecimiento permanente para determinar si opera mediante esta figura.

En general, los Convenios firmados por España se basan en el modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), que incluye una definición de establecimiento permanente algo más restringida que la de la normativa interna. No obstante, siempre debe consultarse el Convenio concreto.

Asimismo, como norma general, los convenios confirman la potestad de gravamen del Estado de situación del establecimiento permanente, disponiendo que los beneficios empresariales, si se obtienen a través de un establecimiento permanente 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.

Rentas imputables a los establecimientos permanentes

Regulación: Artículo 16 TRLIRNR

Se consideran **rentas de un establecimiento permanente** aquellas que el mismo hubiera podido obtener si fuera una entidad distinta e independiente, teniendo en cuenta las funciones desarrolladas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por la entidad a través del establecimiento permanente.

A estos efectos, se tendrán en cuenta las rentas estimadas por operaciones internas con la propia entidad en aquellos supuestos en que así esté establecido en un convenio para evitar la doble imposición internacional que resulte de aplicación.

Componen la renta imputable al establecimiento permanente:

- a. Los **rendimientos** de las **actividades o explotaciones económicas** desarrolladas por el establecimiento permanente.

- b. Los **rendimientos** derivados de **elementos patrimoniales afectos** al mismo.
- c. Las **ganancias o pérdidas patrimoniales** derivadas de los **elementos patrimoniales afectos**.

Elementos patrimoniales afectos

Son elementos patrimoniales afectos los que están vinculados funcionalmente al desarrollo de la actividad.

Los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad sólo se considerarán elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente cuando éste sea una sucursal registrada en el Registro mercantil y se cumplan los siguientes requisitos:

- Que estos activos se reflejen en los estados contables del establecimiento permanente.
- Que el establecimiento permanente disponga, para dirigir y gestionar estas participaciones, de la correspondiente organización de medios personales y materiales, en el caso de que tales participaciones supongan una posición dominante de acuerdo con lo establecido en el artículo 58 de la LIS.

A estos efectos, se considerarán elementos patrimoniales afectos los transmitidos dentro de los tres períodos impositivos siguientes al de la desafectación.

En los casos de **reexportación de bienes** previamente importados por el mismo contribuyente se considerará:

- a. Que **no ha habido alteración patrimonial** si se trata de elementos de inmovilizado importados temporalmente.
- b. Que **ha habido alteración patrimonial** si se trata de elementos de inmovilizado adquiridos para su utilización en las actividades desarrolladas por un establecimiento permanente.
- c. Que **ha habido rendimiento de una actividad o explotación económica** si se trata de elementos que tengan la consideración de existencias.

Recuerde:

Los contribuyentes que obtengan rentas mediante establecimiento permanente en España tributarán por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento, cualquiera que sea el lugar de su obtención.

Base imponible

Regulación: Artículo 18 TRLIRNR

La **base imponible del establecimiento permanente** se determinará de acuerdo con las disposiciones del régimen general de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, teniendo en cuenta la existencia de peculiaridades en la formación de la base imponible inherentes al Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Al establecimiento permanente se le aplica el régimen de compensación de bases imponibles negativas.

Entre las **especialidades** que los establecimientos permanentes deben tener en cuenta para determinar la base imponible cabe señalar, básicamente, las siguientes:

1. **Integración** en la base imponible de la **diferencia entre el valor normal de mercado y el valor contable** de los elementos patrimoniales afectos a un establecimiento permanente situado en territorio español:
 - a. Que cesa en su actividad.
 - b. Que transfiere los elementos patrimoniales afectos al extranjero.
 - c. Que traslada su actividad al extranjero.

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2021, en los casos previstos en las letras b) y c) de este apartado, en el supuesto de elementos patrimoniales transferidos a un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo que haya celebrado un acuerdo con España o con la Unión Europea sobre asistencia mutua en materia de cobro de créditos tributarios, se sustituye la posibilidad que el contribuyente tenía de aplazar el pago de la imposición de salida, hasta que los elementos patrimoniales afectados no fuesen transmitidos a terceros, por la **posibilidad de fraccionar** dicho pago, también a solicitud del contribuyente, por **quintas partes anuales iguales**.

El **ejercicio de la opción** se realizará exclusivamente en la propia declaración del impuesto correspondiente al período impositivo en el que tenga lugar la transferencia de activos prevista en la letra b) de este apartado, o en la declaración del impuesto correspondiente al período impositivo concluido con ocasión del traslado de actividad, en el supuesto previsto en la letra c) de este apartado, debiéndose efectuar el pago de la primera fracción en el plazo voluntario de declaración correspondiente a dicho período impositivo.

El vencimiento y exigibilidad de cada una de las cuatro fracciones anuales restantes, junto con los intereses de demora devengados por cada una de ellas, se producirá de forma sucesiva, transcurrido un año desde la finalización del plazo voluntario de declaración correspondiente al período impositivo previsto en el párrafo anterior.

En el caso de que el establecimiento permanente opte por fraccionar el pago de la imposición de salida, deberá cumplimentar el modelo 200 de la forma en que se indica en el [Capítulo 6](#) de este Manual práctico.

Por último, se debe tener en cuenta que en los casos de transferencia a España de elementos patrimoniales o del traslado de la actividad que haya sido objeto de una imposición de salida en un Estado miembro de la Unión Europea, el valor determinado por el Estado miembro de salida tendrá la consideración de valor fiscal en España, salvo que no refleje el valor de mercado. No obstante, no se integrará en la base imponible, la diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal de los elementos patrimoniales transferidos, que estén relacionados con la financiación o entrega de garantías o para cumplir requisitos prudenciales de capital o a efectos de gestión de liquidez, siempre que se prevea que deben volver a territorio español para afectarse en el plazo máximo de un año.

2. **Aplicación** de las **normas de vinculación** para las operaciones realizadas por el establecimiento permanente con la casa central, con otros establecimientos permanentes de

la misma casa central o con otras personas o entidades vinculadas a la casa central o sus establecimientos permanentes, ya estén situados en territorio español o en el extranjero.

En relación con la consideración de **operaciones vinculadas** debe tenerse en cuenta, además, lo establecido en el artículo 18.2 de la LIS, así como en el artículo 15.2 del TRLIRNR.

3. **Deducibilidad** de la parte de los **gastos de dirección y generales de administración** imputados por la casa central al establecimiento permanente, siempre que tengan reflejo en los estados contables del establecimiento permanente y se imputen de forma continuada y racional. Para la determinación de estos gastos está previsto que los contribuyentes puedan solicitar a la Administración tributaria que determine la valoración de la parte de los gastos de dirección y generales de administración que resulten deducibles, conforme a lo dispuesto en el artículo 18.9 de la LIS.
4. **No serán imputables** en ningún caso, las cantidades correspondientes al **coste de los capitales propios de la entidad** afectos, directa o indirectamente, al establecimiento permanente.
5. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2020 y que no hayan concluido a 11 de marzo de 2022, la Ley 5/2022, de 9 de marzo, introduce una nueva regulación de las **asimetrías híbridas**.

En consecuencia, **no se consideran deducibles**:

- Los gastos correspondientes a operaciones realizadas con la casa central o con alguno de sus establecimientos permanentes, así como con una persona o entidad vinculada a dicha casa central o alguno de sus establecimientos permanentes, que, como consecuencia de una diferencia fiscal en su atribución entre el establecimiento permanente y su casa central, o entre dos o más establecimientos permanentes no generen un ingreso.
- Los gastos estimados por operaciones internas con la casa central o con alguno de sus establecimientos permanentes o los de una persona o entidad vinculada que, debido a la legislación del país o territorio del beneficiario, no generen un ingreso, en la parte que no se compense con ingresos que generen renta de doble inclusión. El importe de los gastos no deducidos podrá deducirse en los períodos impositivos siguientes que concluyan dentro de los tres años siguientes en la medida en que se compense con ingresos que generen renta de doble inclusión.
- Los gastos correspondientes a operaciones del establecimiento permanente que sean asimismo fiscalmente deducibles en la casa central, en la parte que no se compense con ingresos de dicho establecimiento permanente o entidad vinculada que generen renta de doble inclusión. Los importes no deducidos podrán ser deducidos en los períodos impositivos que concluyan en los tres años siguientes a la conclusión del período impositivo en el que se devengaron tales gastos, en la medida en que se compensen con ingresos del establecimiento permanente o entidad vinculada que generen renta de doble inclusión.
- Los gastos correspondientes a operaciones realizadas con un establecimiento permanente de la casa central o de una persona o entidad vinculada que, como consecuencia de que

no es reconocido fiscalmente por el país o territorio de situación, no generan ingreso.

A efectos de lo dispuesto en este punto, así como en cualquier otro caso de asimetría híbrida regulado en el artículo 15 bis de la LIS que sea de aplicación:

- Se considera que un ingreso genera renta de doble inclusión cuando esté sometido a tributación con arreglo al TRLIRNR y a la legislación del otro país o territorio.
- La referencia a personas o entidades vinculadas comprenderá las dispuestas en los artículos 15.2 y 18.7 del TRLIRNR.

A tener en cuenta:

La Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes establece reglas específicas de determinación de la base imponible para los supuestos en que las operaciones realizadas en España por un establecimiento permanente no cierren un ciclo mercantil (artículo 18.3 del TRLIRNR), o en que la actividad del establecimiento permanente en España consista en obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses (artículo 18.4 del TRLIRNR).

Cuantificación de la deuda tributaria

Regulación: Artículo 19 y disposición adicional décima TRLIRNR

Para los períodos impositivos iniciados dentro del año 2022, el tipo de gravamen aplicable a la base imponible será del **25 por ciento**, excepto en **actividades de investigación y explotación de hidrocarburos** que será del **30 por ciento**.

En la **cuota íntegra** del impuesto podrán aplicarse las **bonificaciones y deducciones** previstas en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, dando lugar a la cuota líquida del impuesto, que, en ningún caso, podrá ser negativa. Las distintas deducciones y bonificaciones se practicarán en función de las circunstancias que concurran en el establecimiento permanente, sin que resulten trasladables las de otros distintos del mismo contribuyente en territorio español.

Sobre la **cuota líquida** se podrá deducir el importe de las **retenciones**, de los **ingresos a cuenta** y de los **pagos fraccionados**. Cuando las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados efectivamente realizados superen la cuota líquida del impuesto, la Administración tributaria procederá a devolver de oficio el exceso, de conformidad con lo establecido en el artículo 127 de la LIS.

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2022, la disposición adicional décima del TRLIRNR establece que para determinar la deuda tributaria a los efectos de lo dispuesto en el artículo 19 de dicho Texto Refundido, resultará de aplicación la **tributación mínima** regulada en el artículo 30 bis de la LIS.

Cuando los establecimientos permanentes de entidades no residentes que no sean personas físicas **transfieran rentas al extranjero**, adicionalmente, será exigible una imposición complementaria del **19 por ciento**, sobre las cuantías transferidas con cargo a las rentas del establecimiento permanente, incluidos los pagos a que hace referencia el artículo 18.1.a) del TRLIRNR, que no hayan sido gastos deducibles a efectos de fijación de la base imponible del

establecimiento permanente. No obstante, **este gravamen no será aplicable** a las rentas obtenidas en territorio español a través de establecimientos permanentes de entidades con su residencia fiscal en otro Estado de la Unión Europea, salvo que se trate de un país o territorio considerado como jurisdicción no cooperativa, ni a las rentas obtenidas en territorio español a través de establecimientos permanentes por entidades que tengan su residencia fiscal 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, en este último caso, un tratamiento recíproco.

Período impositivo y devengo

Regulación: Artículo 20 TRLIRNR

El **período impositivo** coincidirá con el ejercicio económico declarado sin que pueda exceder de doce meses. Salvo que se declare otro, el período impositivo se entenderá referido al año natural.

La **comunicación del período impositivo** deberá formularse en el momento en que deba presentarse la primera declaración por este impuesto, manteniéndose para períodos posteriores en tanto no se modifique expresamente.

Se entenderá **concluido** el período impositivo:

- Cuando el establecimiento permanente **cese en su actividad**.
- Cuando se realice la **desafectación de la inversión** en su día efectuada respecto del establecimiento permanente.
- Cuando el establecimiento permanente **traslade su actividad al extranjero**.
- Cuando se produzca la transmisión del establecimiento permanente a otra persona física o entidad.
- Cuando la casa central **traslade su residencia**.
- Cuando **fallezca el titular** del establecimiento permanente.

El Impuesto sobre la Renta de no Residentes **se devengará** el último día del período impositivo.

Presentación de la declaración

Regulación: Artículo 21 TRLIRNR

Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que obtengan rentas mediante establecimiento permanente, que pueden ser personas físicas o personas jurídicas, están **obligados a presentar declaración** en el plazo de veinticinco días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo.

En los [supuestos de conclusión del período impositivo](#) por las causas reguladas en el artículo

20.2 del TRLIRNR, el plazo de presentación será en los veinte primeros días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, atendiendo al trimestre en que se produzca el hecho recogido en tales supuestos.

Para la presentación de la declaración, los **establecimientos permanentes** utilizarán en todo caso el modelo 200 de declaración, recogido en el Anexo I de este Manual.

Deberán presentar también este modelo 200, las **personas físicas** contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que **obtenzan rentas en España mediante establecimiento permanente**.

No obstante, los contribuyentes cuyo **plazo de declaración se hubiera iniciado con anterioridad** a la entrada en vigor de la Orden HFP/523/2023, de 22 de mayo, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (establecimientos permanentes) para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2022, deberán presentar la declaración dentro de los 25 días naturales siguientes a la entrada en vigor de la citada Orden, salvo que opten por presentar la declaración utilizando los modelos contenidos en la Orden HFP/379/2022, de 28 de abril, que aprobó los modelos de declaración aplicables a los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2021, en cuyo caso el plazo de presentación será el general expuesto en el primer párrafo de este apartado, o de un mes a partir de la fecha en que se produzca la conclusión anticipada del período impositivo por las causas reguladas en el artículo 20.2 del TRLIRNR.

No se utilizará el modelo 200 en los siguientes casos:

- a. En la **declaración del gravamen complementario**, que debe realizarse en el **modelo 210**, aprobado por la Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre (BOE del 23).
- b. En los supuestos de **establecimientos permanentes** cuya **actividad en territorio español** consista en obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses, actividades o explotaciones económicas de temporada o estacionales, o actividades de explotación de recursos naturales, que se utilizará el **modelo 210**. No obstante, si el contribuyente opta por la aplicación del régimen general de los establecimientos permanentes desarrollado en este Capítulo, deberá utilizar el modelo 200 o el modelo mencionado.

Cumplimentación del modelo 200

Dadas las peculiaridades de estos contribuyentes, en la cumplimentación del modelo 200 existen una serie de **especialidades**:

- Existencia de un **espacio reservado** para la **firma del declarante o del representante** de los establecimientos permanentes en la página 1 del modelo 200.
- Utilización de la **casilla [00021] «Establecimiento permanente»** previsto en la página 1 del modelo 200.
- Consignación en el apartado A de la página 2 del modelo 200 de los **datos identificativos** y el domicilio fiscal de la **persona física o jurídica con residencia en España** que ostente la **representación del establecimiento permanente**.
- Utilización del **modelo 206** como documento de ingreso o devolución. Este modelo se recoge

en el Anexo I de este Manual.

Las cuestiones relativas a lugar de presentación de la declaración, documentación anexa, dónde se ingresa, cómo se devuelve y renuncia a la devolución son las comentadas en el [Capítulo 1](#) de este Manual.

- Los establecimientos permanentes deberán acompañar al modelo de declaración, en su caso, la **memoria informativa** a que se refiere el ordinal 2º del artículo 18.1.b) del TRLIRNR, del modo que se indica en el [Capítulo 1](#) de este Manual.

Otras obligaciones de los establecimientos permanentes

Regulación: Artículos 10, 22 y 23 TRLIRNR

Los establecimientos permanentes tienen las siguientes obligaciones:

- Llevar su **contabilidad separada**, y a cumplir el resto de obligaciones de índole contable, registral o formal exigibles a las entidades residentes por las normas del Impuesto sobre Sociedades.
- Están sometidos al mismo régimen de **retenciones** y de **pagos fraccionados** que las entidades residentes en España, cuyo desarrollo se lleva a cabo en los capítulos 6 y 14 de este Manual práctico.

En concordancia con lo anterior, los pagos fraccionados se llevarán a cabo en los mismos modelos que el resto de contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades. Estos modelos son también los aplicables por las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español. Estas entidades deben efectuar pagos fraccionados en los mismos términos que los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente en España, por la cuantía que corresponda a la parte de renta atribuible a los miembros no residentes.

Los establecimientos permanentes tienen también obligación de practicar retención e ingreso a cuenta en los mismos términos que una entidad residente en territorio español.

- Los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen mediante establecimiento permanente están obligados a **nombrar a un representante**, persona física o jurídica con residencia en España, que los represente ante la Administración tributaria. La **comunicación** a la Administración tributaria se llevará a cabo en el plazo de **dos meses desde su nombramiento**, y se realizará a la Delegación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria donde haya de presentar la declaración por este Impuesto, acompañando a dicha comunicación la expresa aceptación del representante. No obstante, no estarán obligados a nombrar representante, los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen mediante establecimiento permanente residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, siempre que en este último caso, exista normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria y de recaudación.

Declaración de otros establecimientos permanentes

Los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes que obtengan rentas en España mediante **más de un establecimiento permanente**, deberán hacer constar en su declaración el **importe neto de la cifra de negocios** del conjunto de establecimientos permanentes de la misma persona física o entidad titular en la **casilla [00988]** «Importe neto cifra de negocios del conjunto de establecimientos permanentes de la misma persona física o entidad titular» del apartado «**No residentes con más de un establecimiento permanente**» de la página 21 del modelo 200 (en este sentido, véase el [Capítulo 2](#) de este Manual).

Cuando el **titular sea una persona física** deberá cumplimentarse, asimismo, en la casilla correspondiente el apartado mencionado en el párrafo anterior, el número de establecimientos permanentes a través de los que opera.

Cuando el **titular sea una entidad**, deberá consignarse el número de identificación fiscal (NIF) de todos los establecimientos permanentes situados en territorio español (excepto el que corresponda al establecimiento al que se refiere la declaración).

Si el número de casillas que aparecen en la página 21 del modelo 200 fueran insuficientes, el formulario Sociedades WEB generará hojas adicionales.

Entidades en atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español

Concepto y tributación

Regulación: Artículos 37 y 38 [TRLIRNR](#) y Resolución de 6 de febrero de 2020, de la Dirección General de Tributos, sobre la consideración como entidades en régimen de atribución de rentas a determinadas entidades constituidas en el extranjero ([BOE de 13 de febrero](#)).

La Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes considera como entidades en régimen de atribución de rentas a las **constituidas en el extranjero** cuya naturaleza jurídica sea idéntica a la de las entidades en atribución de rentas constituidas de acuerdo con las leyes españolas.

Las características básicas que debe reunir una entidad constituida en el extranjero para ser considerada en España como una entidad en atribución de rentas son las siguientes:

- Que la entidad no sea contribuyente de un impuesto personal sobre la renta en el Estado de constitución.
- Que las rentas generadas por la entidad se atribuyan fiscalmente a sus socios o partícipes, de acuerdo con la legislación de su Estado de constitución, siendo los socios o partícipes los que tributen por las mismas en su impuesto personal. Esta atribución deberá producirse por el mero hecho de la obtención de la renta por parte de la entidad, sin que sea relevante a estos

efectos si las rentas han sido o no objeto de distribución efectivamente a los socios o partícipes.

- Que la renta obtenida por la entidad en atribución de rentas y atribuida a los socios o partícipes conserve, de acuerdo con la legislación de su Estado de constitución, la naturaleza de la actividad o fuente de la que procedan para cada socio o partícipe.

Cuando una entidad en régimen de atribución de rentas constituida en el extranjero realice una **actividad económica en territorio español**, y todo o parte de la misma se desarrolle, de forma continuada o habitual, mediante instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, o actúe en él a través de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta de la entidad (denominada «entidad con presencia en territorio español» por el artículo 38 del TRLIRNR), será contribuyente del mencionado impuesto, y ha de presentar una autoliquidación anual, mediante el modelo 200, **referida a la parte de renta obtenida en España atribuible a sus miembros no residentes**.

Los plazos de presentación de dicha autoliquidación serán iguales a los que se indican en este capítulo para la [presentación de la declaración](#) por los establecimientos permanentes. No obstante, cuando se produzca alguno de los hechos determinantes de la [conclusión anticipada del período impositivo](#) de los establecimientos permanentes regulados en el artículo 20.2 del TRLIRNR, la presentación de la declaración deberá realizarse en los veinte primeros días naturales de los meses de abril, julio, octubre o enero, atendiendo al trimestre en el que se produzca alguna de las causas que motiven dicha conclusión anticipada, salvo que el plazo de declaración se hubiera iniciado con anterioridad a la entrada en vigor de la Orden [HFP/523/2023](#), de 22 de mayo, por la que se aprueba el modelo de declaración para los períodos impositivos iniciados entre 1 de enero y 31 de diciembre de 2022.

Estas entidades están obligadas a **nombrar a un representante**, persona física o jurídica con residencia en España, que los represente ante la Administración tributaria. La **comunicación** a la Administración tributaria se llevará a cabo en el plazo de **dos meses desde su nombramiento**, y se realizará a la Delegación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria donde haya de presentar la declaración por este impuesto, acompañando a dicha comunicación la expresa aceptación del representante. No obstante, no estarán obligadas a nombrar representante, las entidades constituidas en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, siempre que en este último caso, exista normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria y de recaudación.

Especialidades aplicables a estas entidades en el modelo 200

Las entidades constituidas en el extranjero con presencia en territorio español:

- Deberán marcar, en primer lugar, la **casilla [00046]** «Entidad en régimen de atribución de rentas constituida en el extranjero con presencia en territorio español» de la página 1 del modelo 200.
- En la página 2, apartado A, se ha de **identificar al representante de la entidad**.
- En las páginas 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10 y 11 se han de incluir el **Balance**, la **Cuenta de Pérdidas y Ganancias** y el **Estado de cambios en el patrimonio neto** correspondientes a las actividades desarrolladas por la entidad en España.

- En las **casillas [00409] y [00410]** «Entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español (art. 38 TRLIRNR)» de la página 13, se deben realizar las **correcciones al resultado contable** que resulten necesarias para determinar la base imponible, que se calculará conforme a las reglas que establece el artículo 38 del TRLIRNR.
- En los períodos impositivos iniciados dentro del año 2022, las entidades constituidas en el extranjero con presencia en territorio español tributan al tipo impositivo del **25 por ciento**. Sobre la cuota íntegra pueden aplicar las mismas **bonificaciones y deducciones** establecidas para establecimientos permanentes de personas físicas o entidades no residentes.
- Estas entidades deben utilizar el **modelo 206** como documento de ingreso o devolución.

Glosario de abreviaturas

1. BOE: Boletín Oficial del Estado
2. EHA: Ministerio de Economía y Hacienda
3. HFP: Ministerio de Hacienda y Función Pública
4. LIS: Ley del Impuesto sobre Sociedades
5. TRLIRNR: Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes

Documento generado con fecha 31/Mayo/2023 en la dirección web
<https://sede.agenciatributaria.gob.es> en la ruta:

Inicio / Ayuda / Manuales, vídeos y folletos / Manuales prácticos /
Manual práctico de Sociedades 2022

