



TEMA 3. L'IMPOST SOBRE LA RENDA DE NO RESIDENTS

1. Normativa aplicable. Fonts. Referència als convenis internacionals

Arts. 2, 3 i 4 TRLIRNR.

- a. Real Decret Legislatiu 5/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el Text Refós de la Llei de l'Impost sobre la Renda de No Residents.
- b. Real Decret 1776/2004, de 30 de juliol, pel qual s'aprova el Reglament de l'Impost sobre la Renda de No Residents.
- c. Els convenis internacionals que siguin de aplicació (Art. 96 de la CE). S'aplicaran per sobre la normativa esmentada.
- d. Espanya té signats convenis de doble imposició en matèria de renda i patrimoni: Alemanya, Argèlia, Argentina, Austràlia, Àustria, Bèlgica, Bolívia, Brasil, Bulgària, Canadà, Corea del Sud, Croàcia, Cuba, Dinamarca, Equador, Egipte, Emirats Àrabs, Eslovàquia, Eslovènia, Estats Units d'Amèrica, Estònia, Filipines, Finlàndia, França, Grècia, Holanda, Hongria, Índia, Indonèsia, Iran, Irlanda, Islàndia, Israel, Itàlia, Japó, Letònia, Lituània, Luxemburg, Macedònia, Malta, Marroc, Mèxic, Noruega, Nova Zelanda, Portugal, Polònia, Regne Unit, Romania, Rússia, Sudàfrica, Suècia, Suïssa, Tailàndia, Tunísia, Turquia, Txèquia, Estats de l'antiga URSS (no aplicable a Rússia), Venezuela, Vietnam, Xile i Xina. Generalment, tots ells respecten el marc del Model de Conveni elaborat per l'OCDE. Es poden consultar a: <http://www.aeat.es>
- e. S'aplica a tot l'Estat espanyol. Sense perjudici d'allò que es disposa en els règims tributaris de Concert i Conveni Econòmic en vigor, respectivament en el País Basc i Navarra. A Canàries, Ceuta i Melilla es tindran en compte les especialitats que resultin aplicables en virtut de la seva norma específica i del que disposa la Llei de l'impost.

2. Abast i característiques de l'impost

2.1. Concepte

És un impost de caràcter directe que grava la renda obtinguda en territori espanyol per les persones físiques i les entitats no residents.

2.2. Abast

S'aplica a tot el territori espanyol, sense perjudici dels règims tributaris forals de concert i conveni amb el País Basc i Navarra.

A Canàries, Ceuta i Melilla, tal com hem dit abans, es tindran en compte les especialitats que resultin aplicables en virtut de norma específica i del que disposa la llei de l'impost.

A la llei no apareix cap definició de subjecte no resident, motiu pel qual es determinarà de conformitat amb la LIRPF.

3. Elements personals. contribuents, responsables i representants

3.1. Contribuents

(Art. 5 TRLIRNR)

Són subjectes passius d'aquest impost:

- La persona física o entitat no resident que obtingui rendes fiscals a Espanya.
- Les entitats en règim d'atribució de rendes constituïdes a l'estranger amb presència en territori espanyol.
- Les persones físiques residents a Espanya per alguna de les circumstàncies previstes a l'article 9.2 LIRPF.

3.2. Responsables

(Art. 9 TRLIRNR)

Són responsables solidaris:

- Els pagadors de rendiments subjectes, sense mediació d'un establiment permanent. En tot cas, s'entén que una persona no satisfà un rendiment quan es limita a efectuar una mediació de pagament, és a dir, per compte i ordre d'un tercer.
- Els dipositaris i gestors de béns o drets no afectes a establiments permanents, per les rendes generades per aquests béns o drets.
- Els representants de contribuents no residents que actuïn mitjançant establiment permanent.

3.3. Representants

(Art. 10 TRLIRNR)

Els contribuents per aquest impost estan obligats a nomenar un representant per a les seves relacions amb l'Administració tributària, així com a comunicar el seu nomenament a aquesta Administració.

- El representant del subjecte passiu ha de ser una persona amb residència a Espanya. Pot ser una persona física o una persona jurídica.
- El contribuent o el seu representant estan obligats a comunicar el nomenament a l'administració o delegació de l'AEAT on cal presentar la declaració de l'impost, disposant a tal efecte d'un termini de 2 mesos des del nomenament. La comunicació ha d'anar acompanyada de l'acceptació del representant. La designació cal que es faci abans de la finalització del termini de presentació de la declaració de la renda obtinguda.
- En el cas de les entitats de l'art. 38 com en el de les activitats amb establiment permanent, davant l'incompliment de l'obligació de designació del representant, l'Administració podrà considerar com a tal a qui aparegui així en el Registre Mercantil o, si no apareix ningú en aquest Registre, a aquells que apareguin amb facultats per a contractar en el seu nom.
- L'incompliment de les obligacions de nomenament i comunicació del representant es considera infracció greu i se sanciona amb una multa fixa de 2.000 € (6.000 € si es tracta de contribuents residents en països o territoris amb els que no existeixi intercanvi d'informació).

3.4. Domicili fiscal

(Art.11 TRLIRNR)

Per tal de complir amb les seves obligacions tributàries, la llei determina als no Residents un domicili fiscal a Espanya.

- Si hi ha establiment permanent a Espanya: en el lloc on estigui la gestió administrativa i la direcció del seus negocis a Espanya. En el seu defecte, on estigui la major càrrega d'immobilitzat.
- Rendes derivades de béns immobles: en el domicili fiscal del seu representant, i en el seu defecte, en el lloc on es troba l'immoble.
- La resta de supòsits: en el domicili fiscal del representant i en el seu defecte en el domicili del responsable solidari.

4. Fet imposable i exempcions

4.1. Fet imposable

(Art.12 TRLIRNR)

Constitueix el fet imposable l'obtenció de rendes dineràries o en espècie pels no residents en el territori espanyol. (Art. 13 TRLIRNR)

La llei no conté una norma general, sinó que fa una enumeració de supòsits, i diferencia en alguns casos, si s'obtenen mitjançant establiment permanent o no. Es pot parlar de rendiments derivats d'activitats econòmiques, del treball, del capital immobiliari, mobiliari, etc.

Es consideren retribuïdes, excepte pacte en contrari, les prestacions o cessions de béns i drets o serveis susceptibles de generar rendes subjectes.

No estaran subjectes a aquest impost les rendes subjectes a l'ISD.

La qualificació dels diversos components de la renda utilitza els mateixos criteris que l'IRPF.

Entre les rendes subjectes, cal fer esment de les següents:

- Els rendiments d'activitats obtinguts mitjançant establiment permanent situat a Espanya.
- Els rendiments d'activitats econòmiques obtinguts a Espanya sense establiment permanent, si l'activitat es realitza a Espanya o es tracta de prestacions de serveis utilitzats a Espanya. Exemple: els estudis, projectes, assistència tècnica, recolzament a la gestió; o deriven de l'actuació personal d'artistes i esportistes.
- Els rendiments del treball personal realitzat a Espanya.
- Els dividendes i participacions d'Entitats residents a Espanya.
- Els rendiments de capital mobiliari satisfets per Entitats residents a Espanya, o per establiments permanents situats en aquest territori o que retribueixin prestacions de capital utilitzades en el mateix.
- Rendiments i rendes immobles situats a Espanya.
- Guanys patrimonials de valors mobiliaris emesos per Entitats espanyoles i d'altres béns mobles situats en territori espanyol o de drets que hagin de complir-se o s'exercitin a Espanya; guanys derivats de béns immobles situats a Espanya o de drets relatius a aquest béns.
- Els rendiments satisfets per persones físiques o entitats residents, o per establiments permanents situats al territori espanyol.

(L'article 13.2 TRLIRNR estableix determinats supòsits de rendiments que no es consideren obtinguts en territori espanyol).

4.2. Exempcions

(Art. 14 TRLIRNR)

- La majoria d'exempcions responen a la necessitat d'atreure capitals d'inversió cap a Espanya.
- Existeix una variada tipologia d'exempcions que afecten especialment a ingressos i guanys de capital d'inversions en valors mobiliaris, títols de deute públic o en comptes de residents.
- Els dividendes pagats per filials espanyoles a les seves matrius comunitàries.
- A més, també podem destacar les següents:
 - a) Les rendes exemptes a l'IRPF, percebudes per persones físiques.
 - b) Interessos i guanys patrimonials derivats de béns mobles obtinguts per residents en altres països de la Unió Europea.
 - c) Interessos i guanys patrimonials derivats del Deute Públic.
 - d) Rendiments i guanys patrimonials derivats de valors emesos a Espanya per persones o entitats no residents, o de valors admesos a cotització a borsa.
 - e) Els rendiments de comptes de no residents.
 - f) Els rendiments de guany de patrimoni obtinguts, sense establiment permanent, per l'arrendament, cessió o transmissió de contenidors, de vaixells o aeronaus, utilitzats a nivell internacional.

5. Modalitats de tributació: anàlisi

5.1. Tributació de no residents amb establiment permanent

(Arts. 16 a 23 TRLIRNR)

5.1.1. Característiques d'aquesta tributació

- Estan subjectes a gravamen totes les rendes que obtinguin, independentment del lloc on provenguin, sempre i quan puguin imputar-se a aquell establiment permanent.
- (art. 13.1.a LIRNR) Es considera establiment permanent qualsevol instal·lació industrial, comercial o professional (un lloc físic en el qual es desenvolupi l'activitat). En tot cas, cal que sigui utilitzada per un període superior a sis mesos. També es consideren establiment permanent les agències o representacions autoritzades per a contractar en nom i per compte del subjecte passiu.

5.1.2. Es consideren rendes imputades als establiments permanents:

- Els rendiments de les activitats econòmiques desenvolupades per ell.
- Els rendiments derivats de la cessió d'elements patrimonials afectes,
- Els guanys i pèrdues patrimonials dels elements afectes,
- Són elements patrimonials afectes als establiments permanents els vinculats funcionament al desenvolupament de la seva activitat.

5.1.3. Diversitat d'establiments permanents:

Estem en presència d'una diversitat d'establiments permanents:

- Quan es disposin de diversos centres d'activitat en territori espanyol que, d'acord amb l'art. 17.1 de la llei de l'impost, constitueixin establiments permanents diferents, haurà d'adoptar per a cadascun d'ells una denominació diferenciada.

- Si es tracta de contribuents persones jurídiques, hauran d'obtenir un diferent número d'identificació fiscal per a cada establiment permanent.

5.1.4. Valoració de les despeses de direcció i generals d'administració imputables a l'establiment permanent (Art. 18 TRLIRNR)

- Els contribuents podran sotmetre propostes per aquesta valoració a l'Administració Tributària.
- Els contribuents, en el moment de presentar la proposta, hauran d'aportar la documentació següent:
 - Descripció de les despeses de direcció i generals d'administració incloses en la proposta.
 - Identificació de les despeses que siguin imputades a l'establiment i criteris i mòduls de repartiment.
 - Existència de propostes estimades o en curs de tramitació davant l'Administració tributària d'altres Estats.

5.1.5. Base imposable: particularitats

- No són deduïbles els pagaments a la matriu o a un altre dels seus establiments permanents a títol de cànon, interessos o comissions en concepte d'assistència per l'ús d'altres béns o drets.
- Els pagaments a la matriu en concepte de despeses de direcció i generals d'administració només són deduïbles per la part que raonablement s'imputi a l'establiment permanent.
- Totes les operacions entre l'establiment permanent i la casa central es valoren segons les normes aplicables a les operacions vinculades.
- Està permès compensar les bases imposables negatives amb les bases imposables positives futures (remissió a l'art. 25 TRLIS).
- No seran deduïbles els pagaments que l'establiment permanent efectuï a la casa central o algun establiment permanent d'ella en concepte d'interessos, comissions, abonaments en contraprestació de serveis d'assistència tècnica o per l'ús o la cessió de béns o drets.
- En els supòsits que l'establiment mercantil no tanqui un període mercantil complet, la base imposable es determina aplicant les normes sobre operacions vinculades als ingressos i les despeses.
- Supòsit d'establiments permanents l'activitat dels quals al territori espanyol consisteixi en obres de construcció, instal·lació o muntatge la durada de les quals excedeixi de 6 mesos, en activitats de temporada o estacionals o en activitats d'exploració de recursos naturals: s'estableix un règim especial de tributació (art. 18.4.a TRLIRNR) si bé poden optar per l'aplicació del règim general dels establiments permanents. En aquest darrer cas, l'opció manifestada pels contribuents per a l'aplicació del règim general tindrà efecte durant el temps que duri la construcció, instal·lació o el muntatge o l'activitat.

5.1.6. Deute tributari (Art. 19 i DA 2ª TRLIRNR)

- A la base imposable determinada de conformitat amb l'art. 18 TRLIRNR, s'aplicarà el tipus de gravamen del 35%, excepte en el cas que es tracti d'una activitat d'investigació i explotació d'hidrocarburs (40%). Pels períodes impositius iniciats a partir de l'1 de gener de 2007 serà del 32,5% i pels períodes impositius iniciats a partir de l'1 de gener de 2008 del 30% (i en el cas de les activitats esmentades relacionades amb hidrocarburs, el 37,5% i el 35%, respectivament) .

- S'aplica, a més del 35%, un 18% a les rendes dels establiments permanents transferides a l'estranger (fins a 31.12.2006, el tipus era del 15%). La imposició complementària no serà aplicable:
 - a les rendes obtingudes en territori espanyol a través d'establiments permanents per entitats que tinguin la seva residència fiscal en un altre Estat de la Unió Europea, llevat que es tracti d'un paradís fiscal.
 - a les rendes obtingudes en territori espanyol a través d'establiments permanents per entitats que tinguin la seva residència fiscal en un Estat amb què Espanya hagi subscrit conveni de doble imposició, en el que no s'estableixi expressament altra cosa, sempre que hi hagi reciprocitat.

Sobre la quota íntegra (Q_i) s'apliquen els conceptes següents:

- a) les deduccions i bonificacions a què es refereixen els articles 30 a 44 del TRLIS.
- b) L'import de les retencions, ingressos a compte i pagaments fraccionats.

Si b) és $>$ a (Q_i – deduccions - bonificacions) → l'Administració ha de procedir a la devolució d'ofici de l'excés.

5.1.7. Període impositiu i meritament (Art. 20 TRLIRNR)

Coincideix amb l'exercici econòmic declarat. L'impost es merita l'últim dia del període, que no pot ser superior a 12 mesos.

5.1.8. Declaració (Art. 21 TRLIRNR)

La declaració, en què el contribuent ha de determinar i ingressar el deute tributari corresponent, s'ha de presentar en el termini dels 25 dies naturals següents als sis mesos posteriors a la conclusió del període impositiu.

5.1.9. Pagaments a compte (Art. 23 TRLIRNR)

Els establiments permanents estaran sotmesos a:

- Règim de retencions o ingressos a compte per les rendes que percebi.
- Cal efectuar pagaments fraccionats a compte de la liquidació de l'IRNR en els mateixos termes que les entitats subjectes a la LIS.

A més, estan obligats a practicar retencions i ingressos a compte en els mateixos termes que les entitats residents en territori espanyol.

5.1.10. Obligacions formals (Art. 22 TRLIRNR)

Els establiments permanents han de dur la comptabilitat separada, referida a les operacions que realitzin i als elements patrimonials afectes; i complir la resta d'obligacions comptables, registrals i formals que són exigibles a les entitats residents en territori espanyol per les normes de l'impost sobre societats.

5.2. Tribució de no residents sense establiment permanent

(Arts. 24 a 33 TRLIRNR)

5.2.1. Concepte

És un impost instantani que s'aplica sobre cada meritació de renda subjectiva sense poder fer compensació entre les diferents rendes.

És un impost instantani i analític perquè en funció del tipus de renda cal modificar la base imposable, el tipus de gravamen i el meritament.

5.2.2. Base imposable

(Art. 24 TRLIRNR)

Amb caràcter general, la base imposable està constituïda pel seu import íntegre dels rendiments obtinguts, determinat de conformitat a les normes de l'IRPF, però sense aplicar els percentatges multiplicadors ni les reduccions establerts en la LIRPF.

En els casos de prestacions de serveis, assistència tècnica, obres d'instal·lació o muntatge derivats de contractes d'enginyeria o d'activitats o explotacions econòmiques realitzades en territori espanyol, la base imposable resulta de la diferència entre les ingressos íntegres i les despeses de personal, aprovisionament de materials incorporats a l'obra o treball i de subministraments (art. 24.2 TRLIRNR). Per tant, per la determinació de la base imposable seran deduïbles dels ingressos íntegres les partides següents:

- a) Sous, salaris, i càrregues socials del personal desplaçat a Espanya o contractat en territori espanyol que treballi directament en el desenvolupament d'activitats econòmiques, sempre i quan es justifiqui i garanteixi degudament l'ingrés de l'impost que s'escaigui o dels pagaments a compte corresponents als rendiments de treballs satisfets.
- b) Aprovisionament de materials per a la seva incorporació definitiva a les obres o treballs realitzats en territori espanyol.
- c) Subministraments consumits en territori espanyol en el desenvolupament d'activitats econòmiques.
- d) Als casos de prestacions de serveis, assistència tècnica, obres d'instal·lació o muntatge,

5.2.3. Obligacions formals

Només en els casos de l'art 24.2 TRLIRNR, la prestació de serveis d'assistència tècnica, obres d'instal·lacions, etc., cal complir les següents obligacions:

- Dur el llibre registre d'ingressos.
- Dur el llibre registre de despeses.
- Conservar numerades i per ordre de dates, les factures emeses i les factures o justificants documentals de les despeses.

5.2.4. Quota tributària

(Art. 25 TRLIRNR)

- Amb caràcter general: el 24% de la base imposable determinada de conformitat a les regles establertes a l'article 24 TRLIRNR.
- Existeixen regles especials.

Rendes	%
Tipus general (1)	24
Treballadors de temporada	2
Pensions i prestacions similars (2)	8, 30, 40
Rendiments treball treballadors missions diplomàtiques (3)	8
Operacions de reassurança (4)	1,5
Interessos i dividendes	18
Cànon (5)	10
Entitats de navegació marítima o aèria (6)	4
Guany patrimonial	18

- (1) Per a tot tipus de rendiments, llevat que correspongui un tipus especial.
- (2) Pensions i prestacions similars percebudes per persones no residents, qualsevol que sigui la persona que ha generat el dret a la seva percepció, tributen en una escala de 3 trams.
- (3) Persones físiques no residents que no siguin contribuents per l'IRPF i prestin serveis a missions diplomàtiques i representacions consulars d'Espanya a l'estranger.
- (4) Es graven els imports de les primes cedides en reassurança al reassegurador no resident. No és aplicable als rendiments de capital, que tributen al tipus del 18%.
- (5) Cànon satisfets entre empreses associades en l'àmbit de la UE.
- (6) Quan resideixin a l'estranger i llurs bucs o aeronaus "toquin" territori espanyol.

5.2.5. Meritament (art. 27 TRLIRNR)

L'impost es merita:

- a) Si són rendiments, a la data d'exigibilitat, o a la data de cobrament si aquesta fos anterior.
- b) Si són guanys patrimonials, en el moment en què es produeixi l'alteració patrimonial.
- c) Si són rendes imputades de béns immobles urbans, el 31 de desembre de cada any.
- d) En la resta de supòsits, quan siguin exigibles les rendes corresponents.
- e) Les rendes presumptes a què es refereix l'art.12.2 TRLIRNR, es meritaren quan siguin exigibles i, en el seu defecte, a 31 de desembre de cada any.
- f) Si mor el contribuent totes les rendes pendents d'imputació s'entendran exigibles a la data de la defunció.

5.2.6. Declaració (Art. 28 TRLIRNR)

- L'han de presentar els contribuents que obtinguin rendes al territori espanyol sense establiment permanent.
- Podran també efectuar la declaració i ingrés del deute tributari els responsables solidaris.
- No se'ls exigeix la presentació de la declaració respecte d'aquelles rendes respecte de les quals s'hagués practicat la retenció o efectuat l'ingrés acompte (art. 28.3 i 31 TRLIRNR).
- Si hi ha conveni, el contribuent ha de determinar en la seva declaració el deute tributari aplicant directament els límits d'imposició o les exempcions previstes en el conveni. En aquest cas hauran d'adjuntar a la declaració un certificat de residència expedat per l'autoritat fiscal o el pertinent formulari previst en les ordres de desenvolupament.

5.2.7. Pagaments a compte. Retencions (Art. 30, 31 i 32 TRLIRNR)

- Obligació de practicar retencions i ingressos a compte.
- Excepcions a l'obligació de retenir i ingressar a compte (art. 31.4).
- Estan obligats a retenir (art. 31.1):
 - Les entitats (incloses les sotmeses al règim d'atribució de rendes) residents en territori espanyol.
 - Les persones físiques residents en territori espanyol que realitzin activitats econòmiques respecte de les rendes que abonin en l'exercici de dites activitats.
 - Els contribuents de l'IRNR, amb o sense establiment permanent; però en aquest darrer cas, només retindran quan satisfacin rendes de l'article 30 TRLIRNR (rendiments del treball i altres rendiments que constitueixin despesa deduïble per a l'obtenció de les rendes del 24.2 TRLIRNR)
 - Les entitats en règim d'atribució de rendes de l'article 38 TRLIRNR
 - Els representants de les entitats asseguradores que operin en règim de lliure prestació de serveis
 - En cap cas no estan obligades a practicar retenció o ingrés a compte les missions diplomàtiques o oficines consulars a Espanya d'Estats estrangers.
- Naixement de l'obligació de retenir o ingressar en compte:
 - Amb caràcter general, naixerà en el moment de la meritació de l'impost. Art. 27 TRLIRNR.
 - En el supòsit de rendiments del capital mobiliari i guanys patrimonials, regeixen les mateixes consideracions que en l'IRPF (arts. 94 i 98 RIRPF)
- Base pel càlcul de l'obligació de retenir i ingressar a compte:
 - Regla general: Cal tenir en compte que el pagador/retenidor ha de retenir no una quantitat a compte de l'impost final del contribuent, sinó una quantitat equivalent a dit impost, per tant, calculada segons les regles de liquidació de l'impost.
 - Regla especial: com a excepció, el retenidor no ha de tenir en compte certs factors determinats de la quantificació del tribut. S'estableixen en la norma de liquidació de cada rendiment (art. 24).
- Cas particular: cal practicar una retenció a compte del 3% (fins a 31.12.2006, era del 5%) de la contraprestació en les adquisicions d'immobles a no residents. Afecta tant a persones físiques com a persones jurídiques. El bé està afecte al pagament de l'impost.
- Cal presentar la declaració de les quantitats retingudes i dels ingressos a compte realitzats. (art. 15RIRNR)

5.3. Entitats en règim d'atribució de rendes (Art. 34 a 39 TRLIRNR)

L'art. 7 TRLIRNR recull el principi (idèntic en l'IRPF) d'atribució als seus membres (socis, hereus, comuners o partícips) de les rendes obtingudes per determinades entitats: societats civils, comunitats de béns, herències jacents i els altres ens a què es refereix l'art. 35.4 LGT.

La regulació en l'IRNR està molt lligada a la de l'IRPF. Així, l'art. 34 remet a la regulació de la LIRPF si bé indica que aquesta s'aplicarà amb les especialitats marcades pel TRLIRNR segons es tracti d'entitats residents a Espanya o a l'estranger.

5.3.1. Entitats en règim d'atribució de rendes constituïdes a Espanya

Regles segons que l'entitat realitzi o no activitat econòmica al territori espanyol:

- si realitza activitat econòmica, els seus membres no residents a Espanya seran contribuents de l'IRNR amb establiment permanent (art 35).
- si no, els seus membres no residents seran contribuents en l'IRNR sense establiment permanent i la part de la renda que els sigui atribuïda es determinarà conforme a les normes de la llei relatives a l'obtenció de rendes sense establiment permanent contingudes al capítol IV TRLIRNR (art. 36).

5.3.2. Entitats en règim d'atribució de rendes constituïdes a l'estranger

Aquelles entitats que hagin estat constituïdes a l'estranger i que tinguin una naturalesa jurídica idèntica o anàloga a les espanyoles.

Es distingeix segons que l'entitat tingui presència o no a Espanya:

- Amb presència
Quan una d'aquestes entitats realitzi una activitat econòmica a Espanya que es desenvolupi en tot o en part, de forma continuada o habitual, en instal·lacions o llocs de treball de qualsevol tipus, o actuï a través d'un agent autoritzat en nom i per compte de l'entitat, haurà de presentar una autoliquidació que s'ajustarà a les regles següents:
 - Base imposable: constituïda per la part de la renda determinada conforme a les regles corresponent de la LIRPF (art. 90) que resulti atribuïble als membres no residents de l'entitat.
 - Quota íntegra: aplicació del 35% a la base imposable
 - Aplicació de bonificacions i deduccions establertes per als no residents amb establiment permanent (art. 19.4 TRLIRNR), i dels pagaments a compte, sempre en la part corresponent als membres no residents.
 - Obligacions:
 - presentació declaració informativa
 - realització dels pagaments a compte
- Sense presència
Obté rendes en territori espanyol sense desenvolupar-hi una activitat econòmica en els termes vistos en l'apartat anterior. El seus membres no residents tributaran com a contribuents de l'IRNR sense establiment. La part de renda que els sigui atribuïble es determina conforme a les regles d'aquest tipus de contribuents (capítol IV TRLIRNR)
Les normes de retenció i pagaments a compte: art. 39.2 i 3.

5.4. Gravamen especial sobre Béns Immobles d'Entitats no Residents

5.4.1. Concepte (Art 40 TRLIRNR)

Les entitats no residents, siguin propietàries o tinguin la possessió a Espanya de béns immobles o drets reals de gaudi sobre ells, estaran subjectes a aquest impost mitjançant un gravamen especial.

5.4.2. Base imposable

(Art. 41TRLIRNR)

- Està constituïda pel valor cadastral del béns immobles.
- Si no hi ha valor cadastral, es tindrà en compte el valor a efectes de l'impost de patrimoni.
- Si el bé immoble és titularitat d'un resident i un no resident, serà exigible l'impost a l'entitat no resident per la part del valor dels béns o drets que correspongui proporcionalment a la seva participació en la titularitat d'aquells.

5.4.3. Exempcions

(Art. 42 TRLIRNR)

Aquest gravamen no és exigible, entre d'altres:

- Als Estats i institucions públiques estrangeres i els organismes internacionals.
- Les entitats que desenvolupin a Espanya, de forma habitual explotacions econòmiques diferencials de la simple tinença o arrendament de l'immoble, d'acord amb el que s'estableixi reglamentàriament.
- Les societats que cotitzen en mercats secundaris de valors oficialment reconeguts.
- Les entitats sense ànim de lucre de caràcter benèfic o cultural reconegudes de conformitat a la legislació d'un Estat que tingui subscript amb Espanya un conveni per evitar la doble imposició amb clàusula d'intercanvi d'informació, sempre que els immobles s'utilitzin en l'exercici de les activitats que constitueixin el seu objecte social.
- Les entitats amb dret d'aplicació d'un conveni per evitar la doble imposició internacional, si el conveni aplicable conté una clàusula d'intercanvi d'informació i sempre que les persones físiques, que posseeixin el capital o patrimoni de l'entitat, siguin residents en el territori espanyol o tinguin dret a l'aplicació d'un conveni per evitar la doble imposició de la meritada clàusula.

5.4.4. Tipus de gravamen

(Art. 43 TRLIRNR)

El tipus de gravamen especial és del 3 per 100.

5.4.5. Despesa deduïble

(Art. 44 TRLIRNR)

La quota del gravamen especial tindrà la consideració de despesa deduïble a efectes de la determinació de la base imposable de l'impost que, en el seu cas, correspongui de conformitat amb els articles del TRLIRNR.

5.4.6. Meritament i declaració

(Art. 45 TRLIRNR)

- Es merita el 31 de desembre de cada any.
- Cal efectuar la declaració i ingrés en el mes de gener següent a la meritació (gener), en els models que a tal efecte prepari el Ministeri d'Economia i Hisenda.
- Cal presentar un declaració per a cadascun dels immobles davant la delegació de l'AEAT de la demarcació on es trobi l'immoble.
- Als efectes d'aquest impost, es considera immoble el que tingui una referència cadastral diferenciada.

- Si hi ha més d'un immoble dins de la mateixa demarcació d'una delegació de l'AEAT cal presentar una única declaració en la que figurin tots el immobles per separat.

5.4.7. Procediment de constrenyiment (Art. 45.2 TRLIRNR)

Si el contribuent no presenta la declaració dins del termini, la Hisenda Pública pot iniciar el procediment de constrenyiment sobre els béns immobles. És suficient per a la seva iniciació la certificació expedida per l'Administració tributària assenyalant el termini voluntari per fer l'ingrés tot determinant la manca d'ingrés fins a aquell moment.

5.5. Opció per als contribuents residents en altres Estats membres de la Unió Europea

5.5.1. Qui pot optar? (Art. 46 TRLIRNR)

- El TRLIRNR estableix la possibilitat que els contribuents residents en d'altres Estats de la Unió Europea puguin optar per tributar en el seu país d'origen o a Espanya.
- Per poder optar, el contribuent ha de complir els requisits següents:
 - Cal que sigui persona física.
 - S'ha de provar que el seu domicili o residència habitual està fixada en un Estat membre de la Unió Europea.
 - Cal acreditar que durant l'exercici ha obtingut a Espanya per rendiments del treball i per rendiments d'activitats econòmiques com a mínim el 75% de la totalitat de la seva renda.
- Si es compleixen aquests requisits el contribuent podrà optar per tributar en qualitat de contribuent per l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques, sempre que aquestes rendes hagin tributat durant el període per l'Impost de la Renda de No Residents.
- No és aplicable a contribuents residents a països o territoris qualificats reglamentàriament com a paradisos fiscals.

5.5.2. Renda gravable (Art. 46.2 TRLIRNR)

- La totalitat de les rendes obtingudes a España pel contribuent que ha optat.
- Les rendes es computen pels imports nets de conformitat a la LIRPF.

5.5.3. Tipus de gravamen (Art. 46.3. TRLIRNR)

- El tipus mig d'aplicar a les normes de la LIRPF a la totalitat de les rendes del contribuent durant el període, tot que reconeixent les seves específiques circumstàncies personals i familiars acreditades.
- El tipus mig s'expressarà amb dos decimals.

5.5.4. La quota tributària (Art. 46.4. TRLIRNR)

Es el resultat d'aplicar el tipus mig de gravamen a la base liquidable (calculada d'acord amb les normes de l'IRPF) corresponent a les rendes obtingudes pel contribuent no resident en territori espanyol durant el període impositiu que es liquida.

5.5.5. Període impositiu i meritament (Art. 46.5 TRLIRNR)

S'aplica la LIRPF com si fos un contribuent més subjecte a l'IRPF (espanyol).

5.5.6. Aplicació del règim opcional (Art. 46.6 i 7 TRLIRNR)

- Els contribuents que optin per aquest règim no perden la seva condició de contribuents per LIRNR.
- Aquest règim opcional no és d'aplicació a aquelles persones que tinguin residència en països o territoris qualificats reglamentàriament com paradisos fiscals.

El desenvolupament d'aquest règim especial es troba als articles 21, 22, 23 i 24 RIRNR.