

PRINCIPALES NOVEDADES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES Y OTRAS NORMAS FISCALES RELATIVAS A LOS NO RESIDENTES APROBADAS DURANTE EL AÑO 2008. ESPECIAL REFERENCIA A LOS PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS

DIEGO MARTÍN-ABRIL Y CALVO

FELIPE RUBIO CUADRADO

Inspectores de Hacienda del Estado

Extracto:

EN el presente artículo se comentan y analizan las diferentes normas que se han aprobado a lo largo del ejercicio 2008 relativas al Impuesto sobre la Renta de No Residentes y a los no residentes (convenios para evitar la doble imposición, Impuesto sobre el Patrimonio por obligación real, procedimientos amistosos). El trabajo se estructura en dos partes. En la primera, sin duda de gran trascendencia en el ámbito de la fiscalidad internacional, se analiza el régimen de los procedimientos amistosos y en la segunda se contemplan medidas de muy diversa índole, ligadas, lógicamente, a la tributación de los no residentes y, en mayor medida, al IRNR (exención total de la Deuda Pública, supresión del Impuesto sobre el Patrimonio, convenios para evitar la doble imposición, el ajuste secundario y la retención en el IRNR, nuevas normas de declaración...).

Palabras clave: IRNR, procedimientos amistosos, Impuesto sobre el Patrimonio por obligación real y convenios para evitar la doble imposición.

Sumario

- I. Los procedimientos amistosos.
 - I.1. Cuestiones generales.
 - I.2. Iniciativas internacionales para mejorar el funcionamiento del procedimiento.
 - I.3. Desarrollo reglamentario de la disposición adicional primera.

- II. Novedades en el IRNR y otros impuestos de los no residentes.
 - II.1. Exención de la deuda pública a los paraísos fiscales.
 - II.2. Supresión del Impuesto sobre el Patrimonio.
 - II.3. CDI suscritos por España: novedades.
 - II.4. Nula tributación y efectivo intercambio de información tributaria: regulación reglamentaria.
 - II.5. Régimen fiscal Copa del América.
 - II.6. Base de la retención en el ajuste secundario.
 - II.7. Normas de declaración.

El año 2008, al igual que el 2007, ha sido especialmente parco en novedades normativas en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR), no siendo además, la mayoría de ellas, de una gran trascendencia material. Ante esta parquedad de normas específicas que afecten al IRNR, se ha optado en este documento por comentar en el mismo otras normas que tienen una especial relación con los no residentes, como las relativas a los Convenios para evitar la Doble Imposición (CDI), las del Impuesto sobre el Patrimonio por obligación real o, por supuesto, las novedades en el ámbito de los procedimientos amistosos, máxime, cuando la regulación legal de estos últimos se contiene en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes (TRLIRNR). Desde esta perspectiva, la normativa a comentar empieza a ser mucho más jugosa, siendo más numerosa y, eso sí, algo dispersa (al margen de los Convenios, tenemos un Real Decreto Ley, una Ley, tres Reales Decretos y tres Órdenes Ministeriales).

En consecuencia, a lo largo del presente documento se comentan y analizan las diferentes normas que se han aprobado a lo largo del ejercicio 2008, de acuerdo con el guión que a continuación se resume.

En una primera parte, sin duda de gran trascendencia en el ámbito de la fiscalidad internacional, se analiza el régimen de los procedimientos amistosos, con especial referencia al desarrollo reglamentario realizado en el ejercicio de 2008, pudiéndose resaltar las siguientes cuestiones.

- Qué es el procedimiento amistoso: naturaleza y características.
- Iniciativas internacionales para mejorar el procedimiento.
- El procedimiento reglamentario: elementos comunes.
- El procedimiento regulado en los CDI.

- El procedimiento regulado en el Convenio de Arbitraje CEE/90/436.
- La suspensión del ingreso.

En la segunda, se contemplan medidas de muy diversa índole, ligadas, lógicamente, a la tributación de los no residentes y, en mayor medida, al IRNR, en concreto:

- Exención total de la deuda pública.
- Supresión del Impuesto sobre el Patrimonio.
- Novedades en el ámbito de los CDI suscritos por España.
- Regulación reglamentaria de determinadas cuestiones ligadas al régimen de los países con nula tributación y con los que tenemos un efectivo intercambio de información.
- Régimen fiscal de la Copa del América.
- El ajuste secundario y la retención en el IRNR.
- Nuevas normas de declaración, en especial, de las retenciones del IRNR.

I. LOS PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS

Entre las novedades introducidas por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, desde el punto de vista de la fiscalidad internacional, es destacable la disposición adicional primera del TRLIRNR, que ha traído al ordenamiento interno español la institución del procedimiento amistoso cuya vida transcurría hasta ahora en el mundo de los CDI y el Convenio 90/436/CEE relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas, de 23 de julio de 1990 (Convenio de Arbitraje) sin que en la legislación tributaria española hubiera mención significativa al mismo.

La norma reglamentaria española está claramente inspirada por los últimos trabajos en esta materia realizados tanto en el ámbito de la Unión Europea como de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).

Junto al Convenio de Arbitraje mencionado, cabe destacar en el ámbito de la Unión Europea el Código de Conducta, de 31 de marzo de 2005, sobre la aplicación de dicho convenio, fruto de los trabajos del Foro Conjunto de la Unión Europea sobre los precios de transferencia. Este Código de Conducta, que no tiene valor jurídico, pero sí que implica un compromiso político para los Estados, ha establecido una serie de recomendaciones sobre cómo deben aplicar los Estados el Convenio de Arbitraje. Muchas de estas recomendaciones se han plasmado en el desarrollo reglamentario que se ha hecho de la previsión legal con el Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa.

La norma reglamentaria también ha tenido como elementos inspiradores los recientes trabajos de la OCDE sobre los procedimientos amistosos, que se han traducido en la inclusión de un nuevo apartado 5 en el artículo 25 del Modelo de Convenio de la OCDE, que ha incorporado a este artículo la posibilidad del arbitraje. Consecuencia de este nuevo apartado ha sido la redacción de unos nuevos comentarios al artículo 25 (párrafos 63 a 85). Con carácter previo a la modificación del artículo 25, la OCDE había publicado el Manual para la efectividad de los procedimientos amistosos (*Manual on effective Mutual Agreement Procedures*, MEMAP), cuya finalidad es mejorar el funcionamiento de los procedimientos amistosos, dando una guía tanto a las autoridades competentes como a los contribuyentes sobre cómo deben actuar para conseguir un mejor funcionamiento de estos procedimientos.

El reglamento desarrolla los aspectos internos del procedimiento amistoso dando entrada en el ordenamiento tributario a un nuevo procedimiento administrativo, en el que se regula la relación de la Administración tributaria española con el contribuyente en el desarrollo del procedimiento amistoso.

Antes de analizar detalladamente el contenido del Real Decreto 1794/2008 es conveniente realizar un examen de qué es el procedimiento amistoso y las iniciativas internacionales más recientes para mejorar el funcionamiento del mismo.

1.1. Cuestiones generales.

1.1.1. ¿Qué es el procedimiento amistoso?

Si lo contemplamos a luz de lo dispuesto en el artículo 25 de los CDI y del artículo 1 del Convenio de Arbitraje, el procedimiento amistoso no es sino un mecanismo para la solución de los conflictos que pueden surgir entre dos Estados en la aplicación de un convenio.

Por su propia naturaleza, los CDI tratan de evitar la doble imposición jurídica, pero con el procedimiento amistoso se va más allá, al incluir la posibilidad de eliminar la doble imposición económica en los supuestos de ajustes por operaciones entre entidades vinculadas del artículo 9 del Modelo de Convenio, cuando los convenios contengan el apartado segundo de dicho artículo:

«Cuando un Estado contratante incluya en las utilidades de una empresa de ese Estado –y, en consecuencia, grave– las de una empresa del otro Estado que ya han sido gravadas por este segundo Estado, y estas utilidades así incluidas son las que habrían sido realizadas por la empresa del Estado mencionado en primer lugar si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido las acordadas entre empresas independientes, ese otro Estado practicará el ajuste correspondiente de la cuantía del impuesto que ha percibido sobre esas utilidades. Para determinar dicho ajuste se tendrán en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio y las autoridades competentes de los Estados contratantes se consultarán en caso necesario.»

En aquellos convenios, generalmente los anteriores a 1977, en que no se encuentra el apartado 2, se ha planteado si es posible acudir al procedimiento amistoso para solucionar los supuestos de doble imposición vinculados a ajustes por precios de transferencia. La solución no es pacífica, basculando entre quienes consideran que de aplicarlo estaríamos ante un supuesto claro de violación del contenido de los convenios y que la postura que se defiende en los comentarios va más allá de una aclaración interpretativa.

No obstante, la mayoría de los autores, y la práctica de la mayoría de los Estados, sigue la interpretación de los comentarios: «En consecuencia, la mayor parte de los países miembros considera que la doble imposición económica resultante de los ajustes realizados en los beneficios como consecuencia de precios de transferencia no es acorde con, al menos, el espíritu de los convenios y, en consecuencia, entra dentro del ámbito previsto en el artículo 25»¹. Esta interpretación dinámica puede verse reforzada en España por la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 11 de junio de 2008 que, si bien en relación con otro artículo del Convenio Hispano-Holandés, amplía el marco y la justificación de la interpretación de los convenios más allá de lo que incluso lo más arduos defensores de la misma habían mantenido.

1.1.2. Naturaleza jurídica.

No es tarea fácil determinar cuál es la naturaleza jurídica de los acuerdos que puedan resultar de un procedimiento amistoso, y más cuando se trata de ver su posición en el derecho interno español y su relación con el acto administrativo, con las resoluciones de los tribunales económico-administrativos y con las sentencias de los tribunales de justicia.

La primera afirmación que se puede hacer, y respecto de la cual hay un consenso doctrinal, es que en la parte esencial del procedimiento, en lo que supone de relación entre los Estados, no estamos ante un procedimiento administrativo en sentido estricto, sino que es un procedimiento especial incluido en los convenios para resolver los conflictos que se produzcan en la aplicación de los mismos.

El ámbito jurídico propio de los procedimientos amistosos, en cuanto que implican una relación entre países cuya finalidad es terminar con un acuerdo entre los mismos, es el del derecho internacional público.

Son diversas las aproximaciones que se han hecho a la naturaleza jurídica del procedimiento amistoso.

En primer lugar, se debe descartar la consideración sobre la naturaleza judicial del procedimiento amistoso ya que según el artículo 117 de la Constitución Española, «el ejercicio de la potestad jurisdiccional en todo tipo de procesos (...) corresponde exclusivamente a los Juzgados y Tribunales (...)». El articulado del Título Preliminar de la Ley 6/1985 del Poder Judicial desarrolla este principio constitucional desprendiéndose del mismo que la función jurisdiccional, y, por tanto, la capacidad de revisar los pronunciamientos de los tribunales corresponde exclusivamente al Poder Judicial.

¹ Párrafo 11 comentarios artículo 25 del Modelo de Convenio.

Los dos posicionamientos que han gozado de mayor soporte han sido considerar al procedimiento amistoso como un arbitraje o bien como una interpretación auténtica de los convenios.

Quienes defienden la naturaleza arbitral ² destacan como elementos coincidentes:

- En ambas instituciones la decisión se fundamenta en la voluntad de las partes de someter el conflicto al procedimiento.
- La influencia de la equidad.
- La flexibilidad y la libertad del procedimiento.

No obstante las similitudes, son también importantes las diferencias que existen entre ambas instituciones, resaltando que el arbitraje se caracteriza por someter el caso a la decisión de un tercero, mientras que lo que caracteriza al procedimiento amistoso es que son las propias partes, los Estados contratantes quienes tratan de encontrar una solución ³.

Por otro lado, no se debe olvidar que tanto en el Convenio de Arbitraje como, a partir de julio de 2008, en el Modelo de Convenio de la OCDE se incluyen junto al procedimiento amistoso otro procedimiento para evitar la doble imposición consistente en el sometimiento del caso a una comisión arbitral.

Es mayoritaria la doctrina ⁴ que ha relacionado los acuerdos derivados de los procedimientos con la regulación que sobre la interpretación de los tratados internacionales hace el artículo 31.3 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, bien sea con el artículo 31.3 a) referido a los acuerdos ulteriores acerca de la interpretación de un tratado, o al artículo 31.3 b) como una práctica ulterior sobre la aplicación de un tratado realizada con acuerdo de las partes:

Artículo 31. Regla general de interpretación.

(...)

3. Juntamente con el contexto, habrá de tenerse en cuenta:

- a) Todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones.
- b) Toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado.

² PALAO TABOADA, C. «El procedimiento amistoso en los Convenios internacionales para evitar la doble imposición». *Hacienda Pública Española* n.º 16, 1972.

³ SERRANO ANTÓN, F. «La cláusula de procedimiento amistoso de los Convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el derecho comparado» Instituto de Estudios Fiscales Doc n.º 26/04.

⁴ AVERY JONES, J.F. «The legal nature of the mutual agreement under the OECD Model Convention». *British Tax Review*; VOGEL K. «Informe General Congreso IFA de 1993»; RIBES RIBES, A. «La Resolución de los conflictos hermenéuticos en los Convenios para evitar la doble imposición internacional». *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 235, octubre 2002.

I.1.3. Características del procedimiento amistoso.

Son características definitorias del procedimiento amistoso:

- Su flexibilidad.
- La ignorancia de los plazos internos.
- La compatibilidad con los recursos internos.
- La no obligación de eliminar la imposición contraria al convenio o la doble imposición.

a) Flexibilidad.

El procedimiento amistoso, en cuanto que su desarrollo e impulso depende de la voluntad de los Estados contratantes, es un procedimiento de resolución de conflictos extremadamente flexible no sometido a formalismos previos. Son los propios Estados los que determinan la forma de comunicarse, el momento en que se celebrarán las reuniones entre las autoridades competentes, el formato y contenido que tendrá el acuerdo, etc.

Los comentarios al Modelo de 2008 ⁵, recomiendan a las autoridades competentes establecer una comunicación flexible por escrito, por teléfono, mediante discusiones personales o de grupo y haciendo uso de las disposiciones del artículo 26 para el intercambio de información.

La flexibilidad de este procedimiento llega, en especial en el procedimiento del Modelo de Convenio, a que las partes puedan en cualquier momento finalizar la negociación sin necesidad de eliminar la doble imposición o la imposición contraria al convenio.

Por otro lado, un abuso excesivo por los Estados de su posición en el procedimiento, que ha llevado en la práctica a que se prolonguen más tiempo de lo que sería aconsejable para satisfacer la pretensión de los contribuyentes de que se elimine la doble imposición, ha llevado a la aprobación por la OCDE y el Consejo de la Unión Europea, siguiendo una tendencia ampliamente difundida actualmente en el campo del derecho tributario internacional de no emitir normas de carácter imperativo, sino de lo que se ha dado en denominar *soft law* sin valor coercitivo para los Estados, pero asumidos como compromisos políticos, de recomendaciones o guías de buenas prácticas para mejorar el proceso de tramitación de los procedimientos amistosos, estas recomendaciones se han recogido en el MEMAP de la OCDE y el Código de Conducta para la aplicación efectiva del Convenio de Arbitraje.

En lo relativo al plazo, el MEMAP recomienda que en el plazo de dos años desde la presentación de la solicitud se haya alcanzado el acuerdo entre las autoridades competentes y que en el plazo de tres meses se haya ejecutado el acuerdo al que se llegue. Este plazo es coincidente con el que establece el Convenio de Arbitraje para dar entrada al arbitraje si no se ha llegado a un acuerdo.

⁵ Párrafo 40 comentarios artículo 25 del Modelo de Convenio.

b) Ignorancia de los plazos internos.

Uno de los elementos caracterizadores del procedimiento amistoso es que en el mismo no se tienen en cuenta los plazos internos de prescripción, tanto en el artículo 25.2 del Modelo de Convenio, como el artículo 6.2 han incluido menciones semejantes:

«El acuerdo será aplicable independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados contratantes.»

Con esta declaración se trata de favorecer el acceso a los procedimientos amistosos en los países cuyo derecho interno establece plazos en materia de rectificaciones y devoluciones tributarias.

No obstante, España se ha separado del Modelo de Convenio habiendo realizado, junto a otros países, una reserva al apartado 2 del artículo 25 en el sentido de poder hacer valer los plazos internos. Esta reserva, frente a la decisión de retirarla de otros Estados, se ha mantenido en el Modelo de 2008.

«España, Grecia, Italia, México, Polonia, Portugal, la República Eslovaca y Suiza formulan una reserva a la segunda frase del apartado

2. Estos países consideran que la ejecución material de desgravaciones o devoluciones impositivas en virtud de un acuerdo amistoso debería estar vinculada al plazo previsto en su respectiva legislación interna».

Recordemos que el artículo 16 del Reglamento del IRNR, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, establece un plazo de cuatro años para devolver las cantidades ingresadas en cuantías superiores a las que deriven de los convenios.

Esta limitación es mayor para determinados convenios (Alemania, Francia, Reino Unido, Suecia...) de gran importancia, que para determinados tipos de renta, normalmente dividendos, intereses y cánones tienen regulado el sistema de devolución mediante órdenes ministeriales que todavía no han sido formalmente derogadas. En estas órdenes se suele establecer un plazo de uno o dos años para poder acceder a la devolución en el caso de que haya habido un exceso de retención a los no residentes por las rentas satisfechas.

España no ha aplicado la reserva a todos los convenios que ha firmado, por lo que se deberá estar a lo que establece el artículo 25 o equivalente de cada uno de los convenios para ver la incidencia de los plazos internos. Sí es constatable una tendencia en los últimos convenios a renunciar a la aplicación de la reserva. (v.gr. los publicados en el BOE en 2008, Colombia, Arabia Saudí, República de Sudáfrica y Malasia).

Los plazos internos de prescripción pueden afectar tanto en el momento de iniciarse el procedimiento, como en el momento de ejecutarse el acuerdo.

Con carácter general, los convenios establecen un plazo de tres años para iniciar el procedimiento desde que se produce el acto que da lugar a la doble imposición.

Teniendo en cuenta que los plazos de prescripción difieren entre los Estados, podría darse el caso de que si el procedimiento se inicia en un Estado signatario distinto de España, por un acto de ese Estado, cuando el Estado español se deba pronunciar sobre la solicitud de inicio, haya prescrito el derecho del contribuyente a obtener una posible devolución porque hayan pasado los cuatro años a que se refiere el artículo 66 de la Ley General Tributaria. En este supuesto, y en aquellos convenios en los que sea aplicable la reserva española el contribuyente no tendría derecho a la devolución.

También la prescripción puede afectar en el momento de la ejecución del acuerdo, si en el momento en que se llegue al acuerdo entre las autoridades competentes han transcurrido más de cuatro años desde que se presentó la autoliquidación o que se practicó una liquidación por la Administración.

Una cuestión vinculada con esta reserva es la de la interrupción de la prescripción. ¿Interrumpe la solicitud del procedimiento amistoso la prescripción?

La solicitud del procedimiento amistoso no se encuentra entre los supuestos que recoge el artículo 68 de la Ley General Tributaria como susceptible de interrumpir la prescripción. Se trataría de averiguar si la solicitud, y admisión del procedimiento, se puede subsumir en alguno de los otros supuestos recogidos, en especial en el concepto de «interposición, tramitación o resolución de recursos o reclamaciones de cualquier clase».

Una interpretación estricta del concepto reclamación o recursos, en el sentido de que está vinculado a la impugnación de un acto administrativo, nos llevaría a considerar que no se interrumpe la prescripción ya que la solicitud de inicio de un procedimiento amistoso no goza de esa naturaleza.

No obstante, si se hace una interpretación amplia de los términos recursos o reclamaciones, en el sentido de abarcar cualquier acto del contribuyente por el que se actúa contra un acto administrativo para que la Administración pueda proceder a revisar su actuación, o el contribuyente manifiesta ante la Administración el cumplimiento de la obligación tributaria en virtud de la presentación de la declaración y solicitando una devolución, deberíamos concluir que la solicitud interrumpe la prescripción.

El artículo 68 considera como causa de interrupción de la prescripción «cualquier actuación fehaciente del obligado tributario por la que pretenda la devolución, el reembolso o la rectificación de su autoliquidación». Al igual que en el supuesto anterior, la solicitud de la devolución debería entenderse en sentido amplio considerando que la solicitud interrumpe la prescripción.

El procedimiento amistoso puede haberse iniciado en un Estado distinto de España, ¿la solicitud presentada en el otro Estado interrumpe la prescripción? La respuesta debería ser similar a la anterior, si consideramos los mismos fundamentos de hacer una interpretación amplia de «la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase» y de cualquier actuación fehaciente del obligado tributario que pretenda la devolución.

Si tenemos en cuenta que el procedimiento amistoso es uno, debe ser indiferente dónde se plantee la solicitud a la hora de considerar sus efectos interruptivos, máxime cuando el contribuyente, en principio, solo está facultado para presentar la solicitud ante su Estado de residencia.

Respecto a si la solicitud del inicio del procedimiento amistoso interrumpe la prescripción, no ha habido pronunciamientos jurisprudenciales, y tampoco han sido muchas las opiniones doctrinales que se hayan pronunciado sobre esta cuestión ⁶.

Todos los razonamientos anteriores carecen de importancia cuando el procedimiento amistoso se dilucida en el marco del Convenio de Arbitraje ya que no hay nada parecido a la reserva española y, por tanto, en ningún caso se tendrán en cuenta los plazos internos.

c) Compatibilidad con los recursos internos.

Además de poder ignorar, aunque sea de forma matizada en el caso español, los plazos internos de prescripción, el procedimiento amistoso convive con los recursos internos, el contribuyente puede simultanear las reclamaciones económico-administrativas y los recursos jurisdiccionales con el procedimiento amistoso.

Tanto el artículo 25.1 del Modelo de Convenio como el artículo 6.1 del Convenio de Arbitraje declaran la compatibilidad del procedimiento amistoso con el sistema interno de recursos. Esta compatibilidad aporta ciertamente grandes ventajas al contribuyente ya que puede esperar a ver cuál de las dos soluciones le es más favorable para retirar la otra. Si, por ejemplo, obtiene una resolución favorable a sus pretensiones en el ámbito económico-administrativo, inmediatamente desistirá del procedimiento amistoso, y en el caso de que la resolución del procedimiento amistoso sea previo y satisfaga sus pretensiones, lógicamente procederá a retirar el recurso interno.

Estando clara la prevalencia del resultado del procedimiento amistoso sobre las resoluciones administrativas, la cuestión clave es la relación entre el acuerdo alcanzado en el procedimiento amistoso y una sentencia judicial sobre el mismo supuesto y con soluciones diferentes.

¿Qué ocurre si la cuestión litigiosa ha sido resuelta previamente por un tribunal jurisdiccional del Estado de residencia del contribuyente? La solución a este supuesto va a depender de la legislación de los distintos Estados. Hay Estados en los que la autoridad competente puede llegar a una solución satisfactoria distinta de la judicial (Finlandia, Suecia, Reino Unido). No obstante, en la mayoría de los Estados la autoridad competente está vinculada por la decisión judicial, en estos casos la OCDE recomienda presentar el caso a la autoridad del otro Estado contratante solicitando que este adopte las medidas necesarias para evitar la doble imposición ⁷.

En España, si bien ha habido algún autor que se ha manifestado a favor de que el acuerdo alcanzado en un acuerdo amistoso pueda dejar sin efecto una resolución judicial interna en contrario ⁸, teniendo en cuenta la configuración que hace la Constitución Española de la potestad jurisdiccional, y del sistema de revisión de las sentencias dictadas por los órganos jurisdiccionales, se hace difícil

⁶ SERRANO ANTÓN, F. *op. cit.* nota 3; BUSTOS BUIZA, J.A. y DEL CAMPO ASPIAZU, C. «Análisis de los sistemas de eliminación de la doble imposición mediante acuerdos entre administraciones», *Tribuna Fiscal*.

⁷ Párrafo 35 comentarios artículo 25 del Modelo de Convenio.

⁸ PALAO TABOADA C. *op. cit.* nota 2.

concebir que la autoridad competente española pudiera mediante el procedimiento amistoso adoptar una solución diferente a la de una sentencia firme y además intentar imponer dicho acuerdo.

Caso distinto es el de la relación entre el procedimiento amistoso y las resoluciones de los tribunales económico-administrativos; el carácter administrativo de estos órganos nos permite afirmar que nada se opone a que mediante un acuerdo amistoso la autoridad competente pueda acordar una solución diferente a la de la resolución y dejar sin efecto la misma.

Son, por tanto, varias las alternativas que pueden producirse. Si la resolución del recurso interno es anterior a la del procedimiento amistoso debemos tener en cuenta cuál es el órgano que dictó la resolución:

1. Si la reclamación se interpuso ante el tribunal económico-administrativo como primera instancia, si esta ha sido favorable al contribuyente lo normal es que este renuncie al procedimiento amistoso.

Si no le ha sido favorable y ha recurrido ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), para que pudiera aplicarse el acuerdo del procedimiento amistoso debería renunciar a continuar con el recurso interno.

Por último, si no ha recurrido ante el TEAC el procedimiento amistoso debería considerarse plenamente aplicable desvirtuando la resolución económico-administrativa por aplicación directa del artículo 25 de los convenios.

2. Si se ha reclamado ante el TEAC como segunda instancia o única instancia, y no ha recaído resolución, se le solicitaría al contribuyente como paso previo a la aplicación del acuerdo su renuncia a continuar con la reclamación, y el acuerdo se aplicaría por encima de la resolución del tribunal económico-administrativo.

Si ha resuelto el TEAC y el acuerdo es favorable al contribuyente se aplicaría directamente el acuerdo, aun en contra de la resolución del TEAC por aplicación directa del convenio.

3. La última situación es que se haya recurrido en la vía judicial.

Si no hay sentencia, y se alcanza un acuerdo en el procedimiento amistoso, se debe solicitar al contribuyente su renuncia a continuar con el proceso judicial para aplicar el acuerdo.

Más problemático resulta considerar que el acuerdo podría ir en contra de una sentencia judicial.

Algunos autores⁹, manteniendo la superioridad de las sentencias sobre el acuerdo, han planteado que, aun en el supuesto de que existiera una sentencia, el procedimiento amistoso debería continuar y en el caso de que se llegara a un acuerdo contrario al contenido de una sentencia el contribuyente podría solicitar la revisión de la sentencia amparándose en el artículo 102 de la Ley 29/1989 de la jurisdicción contencioso - administrativa para la revisión de las sentencias firmes.

⁹ BUSTOS BUIZA, J.A y DEL CAMPO ASPIAZU, C., *op cit.*, nota 6.

Quizá lo más adecuado cuando se esté en un procedimiento amistoso y se haya dictado una sentencia, sea finalizar el procedimiento sin llegar a un acuerdo con el otro Estado salvo que este otro Estado se comprometa a ser él quien adopte las medidas para eliminar la doble imposición.

d) No obligación de eliminar la doble imposición, salvo Convenio de Arbitraje.

Como última característica definitoria de los procedimientos amistosos, es que los Estados no están obligados a eliminar la doble imposición o imposición contraria al convenio, característica esta que se predica también del procedimiento amistoso del Convenio de Arbitraje si bien con consecuencias distintas en caso de no alcanzarse el acuerdo.

El apartado 2 del artículo 25 del Modelo de Convenio solo compele a las autoridades competentes a que hagan todo lo posible para alcanzar una solución satisfactoria, pero no a alcanzar un acuerdo, no articulando, hasta el nuevo Modelo de Convenio de 2008, otro procedimiento alternativo para satisfacer la pretensión de los interesados; si bien, el nuevo procedimiento de arbitraje internacional está sujeto a la voluntad de los Estados de incluirlo en sus convenios.

Aunque el procedimiento amistoso ha proporcionado un medio razonablemente efectivo para resolver los conflictos surgidos en el marco de aplicación de los convenios, lo que ha supuesto un importante incremento de los casos sometidos a la consideración de las autoridades competentes, algunas de las características anteriormente señaladas han mostrado algunas de las deficiencias del sistema, recogiendo en opinión de Fernando SERRANO ANTÓN¹⁰ las principales debilidades del procedimiento amistoso:

- No existe para los Estados obligación de alcanzar un acuerdo que resuelva la doble imposición o la imposición contraria al convenio.
- No se garantiza la eliminación de la doble imposición.
- Excesiva duración de los procedimientos al no haber límite temporal fijado para alcanzar el acuerdo, este condicionante no existe en el procedimiento del Convenio de Arbitraje al establecerse un plazo de dos años para acceder a la Comisión Consultiva.
- Limitada participación del contribuyente en el procedimiento.

I.2. Iniciativas internacionales para mejorar el funcionamiento del procedimiento.

En el seno de la OCDE y en el Foro Conjunto de la Unión Europea sobre precios de transferencia se ha sido consciente de las limitaciones que afectaban al procedimiento amistoso, y, en los últimos años, se han desarrollado una serie de trabajos que han culminado en el Código de Conducta sobre la aplicación del Convenio de Arbitraje del año 2005 en el ámbito de la Unión Europea y en la elaboración del Manual de los procedimientos amistosos, la inclusión de un nuevo apartado quinto en el artículo 25 del Modelo de Convenio y unos nuevos comentarios.

¹⁰ SERRANO ANTÓN, F., *op. cit.* en nota 3.

Sin ánimo de extendernos vamos a exponer algunas de las recomendaciones adoptadas por la OCDE.

El Manual tiene como objetivo facilitar la gestión de los procedimientos amistosos y mejorar la rapidez y efectividad de los mismos, se configura como una suerte de directrices sobre buenas prácticas para los países miembros de la OCDE. En ningún momento se pretende con él modificar, restringir o ampliar los derechos y obligaciones contenidos en los tratados.

En el Manual se abordan temas tales como la información que se debe aportar en la solicitud del procedimiento, aconsejar los plazos en que deben tramitarse las diversas fases o la forma en que deben desarrollarse las relaciones entre las autoridades competentes.

La OCDE propone el siguiente esquema temporal de tramitación de los procedimientos amistosos:

1. Iniciación mediante la solicitud del contribuyente en el plazo de tres años (o el que marque el convenio) desde que se produjo la imposición contraria al convenio.
2. Plazo de un mes para que la Administración ante la que se ha presentado el procedimiento lo comunique a la otra autoridad, haga un examen preliminar de la propuesta y pida si es necesario información adicional.

En el plazo de otro mes la autoridad competente debe decidir si acepta el procedimiento, notificarlo al contribuyente e iniciar las relaciones con la otra autoridad.

3. Recibida la solicitud por la otra autoridad competente, en el plazo de un mes debe confirmar la recepción y comunicar si va a acceder al inicio del procedimiento amistoso.
4. En un plazo de cuatro a seis meses debe emitirse por la autoridad que realizó el ajuste un documento reflejando cuál es su posición.
5. En el plazo de otros seis meses la otra autoridad competente debe elaborar su posición y remitírsela a la otra autoridad.
6. Plazo de seis meses para la negociación entre los Estados.

La OCDE recomienda un plazo de dos años para llegar al acuerdo. Alcanzado el acuerdo se debe comunicar al contribuyente para que en el plazo de un mes responda si acepta o no el acuerdo.

La ejecución del acuerdo debe hacerse en tres meses.

1.2.1. La inclusión del arbitraje en el artículo 25 del Modelo OCDE.

Sin duda el paso más importante que ha dado la OCDE en esta materia ha sido incluir un nuevo apartado 5 en el artículo 25 del Modelo de Convenio de 2008 que da entrada en los convenios negociados según el Modelo OCDE al arbitraje.

«5. Cuando,

- a) en virtud del apartado 1 una persona haya sometido su caso a la autoridad competente de un Estado contratante alegando que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes implican para ella una imposición no conforme con las disposiciones del presente Convenio, y
- b) las autoridades competentes no puedan ponerse de acuerdo para resolver la cuestión conforme a lo dispuesto en el apartado 2, en el plazo de dos años desde la presentación del caso a la autoridad competente del otro Estado contratante,
a instancia del contribuyente, se someterá a arbitraje toda cuestión irresoluta relacionada con ese caso. Sin embargo, este sometimiento no podrá realizarse cuando un tribunal u organismo administrativo de cualquiera de los Estados contratantes se haya pronunciado previamente sobre dichas cuestiones irresolutas. A menos que una persona a la que concierna directamente el caso rechace el acuerdo amistoso que dé vigencia al laudo arbitral, dicho laudo será vinculante para ambos Estados y aplicable independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados contratantes. Las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán de mutuo acuerdo el modo de aplicación de este apartado».

En los comentarios se trata de delimitar el contenido de esta nueva forma de solventar las controversias internacionales ¹¹.

La eficacia de esta modificación del artículo requerirá la revisión de los convenios a los que se quiera incorporar, y, por tanto, una nueva negociación entre los Estados contratantes.

Una vez incorporado el arbitraje al convenio la posibilidad de que el contribuyente acuda al mismo una vez transcurridos dos años desde la presentación del caso no va a depender de una autorización previa de las autoridades competentes, sino que podrá acudir directamente en cuanto se cumplan los requisitos necesarios.

En los comentarios se deja claro que el arbitraje no es un sistema alternativo o adicional a los procedimientos amistosos, sino que si existe un acuerdo entre los países contratantes el caso no se considerará como no resuelto a los efectos del convenio aunque el contribuyente no esté conforme con el acuerdo alcanzado. El arbitraje se entiende como una extensión del procedimiento amistoso, como un medio para forzar a los Estados a encontrar una solución correcta, incluso es posible que algunas cuestiones del supuesto se resuelvan en el seno del procedimiento amistoso, y otras mediante el arbitraje.

Con ánimo didáctico en el artículo 25 se ha incluido un Anexo con un ejemplo de acuerdo amistoso sobre el procedimiento arbitral.

• Inicio.

Las peticiones para el inicio del procedimiento arbitral deben hacerse por escrito y enviada a una de las autoridades competentes identificando el caso en cuestión.

¹¹ Párrafos 63 y ss comentarios artículo 25 del Modelo de Convenio.

La solicitud solo puede plantearse cuando haya transcurrido más de dos años desde que el caso presentado ante una autoridad competente se ha comunicado a la otra autoridad competente.

En el plazo de tres meses desde que la solicitud ha sido recibida por ambas autoridades, estas deben llegar a un acuerdo sobre las cuestiones que deben resolverse mediante arbitraje, los denominados «términos de referencia». Una de las características del arbitraje del Modelo de Convenio es que versa únicamente sobre aquellos elementos del caso controvertido sobre el que no hayan alcanzado un acuerdo previo las autoridades competentes en el seno del procedimiento amistoso.

• Selección de árbitros.

La selección de árbitros se hace por las autoridades competentes, eligiendo un árbitro cada una de ellas, y los árbitros elegirán a un tercero que hará de presidente. En principio es elegible como árbitro cualquier persona, incluido representantes de la Administración de cualquiera de los Estados contratantes, siempre que esa persona no haya participado previamente en ninguno de los Estados del caso anteriores al proceso de arbitraje.

Con el objeto de tener cobertura en los que respecta a la posibilidad de intercambiar información y a los requerimientos de confidencialidad, cada árbitro debe ser designado como representante de la autoridad competente por el Estado que le ha elegido.

• Procedimiento.

Los árbitros deben adoptar las normas procedimentales que entiendan convenientes para solucionar las cuestiones planteadas, y deberán tener acceso a la información necesaria para resolver, incluida aquella de carácter confidencial.

La persona que ha solicitado el arbitraje puede bien directamente o a través de representante presentar su posición por escrito. Así mismo, y con autorización de los árbitros, el interesado podrá presentar de forma oral su posición durante el proceso arbitral.

• Decisión arbitral.

El arbitraje regulado por la OCDE es un arbitraje de derecho, los árbitros para resolver deberán tener en cuenta el tratado firmado por los Estados contratantes y la legislación interna de ambos Estados. Las cuestiones relativas a la interpretación de los tratados se harán a la luz de los principios de los artículos 31 a 34 del Convenio de Viena sobre el Derecho de los Tratados. También se deberán tener en cuenta los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE y cuando se trate de un supuesto de aplicación del principio de libre concurrencia (*arm's length principle*) las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia. La decisión arbitral se adoptará por mayoría simple, se presentará por escrito y en la misma se identificarán las normas que han servido de base para la resolución.

La OCDE recomienda un plazo de seis meses para que los árbitros adopten su decisión, comenzando a contarse el plazo desde que los árbitros comuniquen a la autoridad competente y a la persona que ha promovido el arbitraje que disponen de toda la información necesaria. La decisión que adopten los árbitros pondrá fin al procedimiento amistoso salvo que dicha decisión no pueda ser ejecutada por la decisión de un tribunal de uno de los Estados Contratantes. En este caso el proceso arbitral no se considerará iniciado.

- **Ejecución.**

Una vez adoptada la decisión, la autoridad competente deberá proceder a ejecutarla en el plazo de seis meses desde que se le comunique.

No obstante lo anterior e incluso ya iniciado el procedimiento arbitral, y antes de que se haya resuelto el caso por los árbitros, las autoridades competentes pueden comunicar por escrito a los árbitros y a las personas que hayan promovido el arbitraje que han alcanzado un acuerdo que resuelve todas las cuestiones en conflicto. En este supuesto, el caso se considerará resuelto bajo el procedimiento amistoso y no habrá decisión arbitral.

I.3. Desarrollo reglamentario de la disposición adicional primera.

Hasta la aprobación del Real Decreto 1794/2008, en España la tramitación del procedimiento amistoso se había desarrollado mediante la aplicación exclusiva de las normas recogidas en los instrumentos internacionales, y aplicando algunas de las recomendaciones realizadas por la Unión Europea o por la OCDE.

En esta situación existía plena libertad para la autoridad competente española de configurar su relación con los obligados tributarios. El obligado tributario vivía en una suerte de limbo jurídico en el que no se sabía cuáles eran sus derechos u obligaciones en relación con el procedimiento, habida cuenta el carácter no administrativo del mismo, y al que no se podían aplicar principios esenciales que rigen el procedimiento administrativo español.

Si bien no existe una estadística pública sobre el número de procedimientos amistosos en que ha intervenido España, ni sobre las materias objeto de controversia, sí se puede afirmar que los casos han versado básicamente sobre los mismos supuestos que en otros Estados:

- Precios de transferencia.
- Doble residencia.
- Calificación en materia de cánones o asistencia técnica.
- Determinación de la existencia de un establecimiento permanente.

Quizá, frente al importante uso de este instrumento jurídico que han hecho los contribuyentes de otros países, el contribuyente español no ha sido muy proclive a esta vía para eliminar la doble imposición, viniendo esta situación justificada, quizá, por el hecho de no existir un procedimiento interno que regulara la materia, lo que podría provocar un desconocimiento del mismo, y, por otro lado, y teniendo en cuenta su importancia tanto por el número de casos, como por la importancia de las deudas en juego, el que la regulación española de los precios de transferencia hasta la reforma de 2006 no favoreciera la realización de ajustes por la Administración española.

Es de suponer que ambos hechos, la regulación del procedimiento y la nueva normativa sobre operaciones vinculadas, supongan un incremento significativo en el número de solicitudes a las que va a tener que hacer frente la Dirección General de Tributos (DGT).

El desarrollo reglamentario de la escueta disposición adicional primera de la Ley del IRNR se ha realizado mediante el Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa.

Con esta norma se ha dado cumplimiento tanto a las recomendaciones de la OCDE como a las críticas de la mayoría de los autores que echaban de menos un desarrollo normativo interno del procedimiento amistoso.

Como no podía ser de otro modo, ya que gran parte del procedimiento amistoso tiene carácter de relación internacional, en la que ninguna de las partes puede imponer a la otra obligaciones, y que en los convenios se fijan las características principales del procedimiento, la mayoría de los artículos del reglamento tienen un carácter informativo o didáctico, limitándose a reproducir preceptos que ya estaban en las normas internacionales o a incluir algunas recomendaciones de la OCDE o del Código de Conducta.

Si hubiera que destacar los dos elementos más importantes en la regulación interna, sin duda serían, por un lado, el fijar cómo deben ejecutarse los procedimientos, e, indudablemente, la suspensión del ingreso de la deuda.

El desarrollo reglamentario no se ha extendido a todos los posibles procedimientos amistosos, sino que se ha limitado a aquellos que tienen más incidencia para los contribuyentes, esto es, los que resuelven casos particulares:

- a) El procedimiento amistoso previsto en los CDI firmados por España cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o ambos Estados implican o pueden implicar una imposición que no esté de acuerdo con el convenio. Es el procedimiento amistoso regulado en el apartado primero del Modelo de Convenio de la OCDE.
- b) El procedimiento previsto en el Convenio 90/436/CEE, de 23 de julio de 1990, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas.

1.3.1. Elementos comunes.

El reglamento dedica sus primeros artículos a algunos elementos comunes a los dos procedimientos amistosos que regula.

a) Autoridad competente.

El reglamento mantiene como autoridad competente a la DGT.

Tanto los CDI como el Convenio de Arbitraje designan como autoridad competente al Ministro de Economía y Hacienda o su representante autorizado. La designación de la DGT como representante autorizado se hizo por la Orden de 9 de febrero de 1988 en cuyo apartado 3 del artículo 2 se establece que «asimismo, el Director General de Tributos tendrá la condición de representante autorizado del Ministro de Economía y Hacienda como autoridad competente para la interpretación y aplicación, unilateral o de común acuerdo con las autoridades competentes de otros Estados, de las normas contenidas en los Convenios para evitar la doble imposición o de otros Convenios relativos a materias fiscales para la interpretación de la normativa tributaria interna en el ámbito de los mismos, así como para la resolución de las controversias que la aplicación de dichos Convenios pueda originar.»

Tomando como base este artículo, la DGT ha sido la encargada de la tramitación y negociación de los procedimientos amistosos como representante de la autoridad competente española.

Conforme al Real Decreto 1552/2004 por el que se desarrolla la estructura del Ministerio de Economía y Hacienda, corresponderá a la DGT, en concreto a la Subdirección General de Tributación de No Residentes, la tramitación e impulso del procedimiento administrativo regulado en el real decreto y la relación y, en su caso, suscripción del acuerdo con las autoridades competentes del otro Estado.

Siguiendo el razonamiento mantenido por algunos autores¹² el título por el que intervienen las autoridades competentes en las relaciones internacionales al margen de los canales diplomáticos, lo determinan los propios CDI al permitir la comunicación directa entre las Administraciones tributarias de los dos países. Las autoridades competentes no representan a la Administración tributaria sino que representan al Estado en sus relaciones internacionales.

b) Posición del obligado tributario.

El reglamento continúa en su parte general con la fijación de la posición del obligado tributario. Frente a la importante presencia del obligado tributario en los procedimientos tributarios ordinarios, la limitada intervención del obligado en el procedimiento amistoso deriva de la naturaleza

¹² PALAO TABOADA, C., *op. cit.* nota 2; RIBES RIBES A., *op. cit.* nota 4.

jurídica del mismo, que no olvidemos es un procedimiento que se desarrolla entre Estados y en el que el contribuyente no es parte.

El reglamento ha traído al ordenamiento español las recomendaciones del Código de Conducta y del MEMAP de la OCDE, como el derecho del obligado a ser informado, el derecho a que se le comunique el inicio del procedimiento o la obligación de suministrar toda la información necesaria.

El artículo 3 establece a cargo del obligado tributario el facilitar a las Administraciones tributarias cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes sean necesarios para solucionar el caso. Además, la información debe ser completa y exacta. Teniendo en cuenta que el procedimiento va dirigido a eliminar la doble imposición, el contribuyente es el primer interesado en que la tramitación se haga con la mayor agilidad posible y el desarrollo del procedimiento y la fijación de la posición de los Estados depende en gran medida de la información que aporte el contribuyente. Es más, en muchas ocasiones el contribuyente estará interesado en aportar información o documentación que no haya sido aportada en un procedimiento inspector.

Si como hemos dicho en el procedimiento amistoso el contribuyente no es parte del mismo, el reglamento limita sus derechos a la posibilidad de solicitar su inicio, a ser informados del estado de tramitación y a ser oídos para exponer su caso.

No se configura como derecho del contribuyente ni la participación junto a su Estado de residencia en la negociación del otro Estado, ni el derecho a que sea eliminada la doble imposición.

1.3.2. Desarrollo del procedimiento amistoso regulado en los CDI.

El primer tipo de procedimiento amistoso que desarrolla el reglamento es el de los CDI.

El reglamento distingue cuatro posibles situaciones en que se puede iniciar el procedimiento:

- Procedimiento iniciado ante las autoridades competentes españolas por actos de la Administración española.
- Procedimiento iniciado ante las autoridades competentes de otro Estado por actos de la Administración española.
- Procedimiento iniciado ante las autoridades competentes de otro Estado por actos de la Administración de otro Estado.
- Procedimiento iniciado ante las autoridades competentes españolas por actos de la Administración de otro Estado.

A lo largo de la regulación que se hace de estos procedimientos se puede ver claramente que el Estado español ha adoptado las recomendación del apartado 3.4 del Código de Conducta en el

sentido de que se aplique lo dispuesto en el mismo también a los procedimientos amistosos que los Estados miembros inicien en el ámbito de los CDI, si bien y con toda lógica el reglamento hace extensiva su aplicación a todos los procedimientos amistosos, y no solamente a los relativos a precios de transferencia.

El reglamento hace una regulación separada de cada una de las variantes mediante una remisión a las normas comunes aplicables. Con el ánimo de no ser excesivamente reiterativos, haremos una exposición común a todas las fases del procedimiento con referencia a las especialidades de cada una de las variantes.

El procedimiento se divide en tres fases, inicio, tramitación y ejecución.

a) Inicio del procedimiento.

Igual que en otros preceptos se han traído al ámbito de la norma interna algunas recomendaciones de los organismos internacionales.

Legitimación.

El inicio del procedimiento se solicitará por los residentes de cada uno de los Estados ante sus propias autoridades competentes.

La legitimación regulada en este apartado no puede considerarse como legitimación para iniciar el procedimiento amistoso, ya que teniendo presente su naturaleza solo puede solicitar el inicio alguno de los Estados signatarios del convenio.

Plazo.

El plazo para solicitar el inicio es el marcado en cada convenio. El plazo general establecido en el Modelo de Convenio es de tres años, y es el que, con carácter general, recogen los firmados por España. No obstante, hay convenios que fijan un plazo de dos años como los firmados con Canadá, Italia, Filipinas o Indonesia, otros que no establecen plazo como los firmados con Alemania o Brasil, o el firmado con los Estados Unidos que establece un plazo de cinco años.

En el reglamento se fija como momento de inicio del cómputo del plazo el día siguiente al de la notificación del acto de liquidación o equivalente que ocasione o pueda ocasionar una imposición no conforme con las disposiciones del convenio.

El reglamento ha optado por la interpretación más estricta recomendada en los comentarios¹³ del Modelo de Convenio por ser la más favorable a los contribuyentes, al establecer como fecha para

¹³ Párrafo 21 comentarios artículo 25 del Modelo de Convenio.

inicio del cómputo la de la notificación del acto de liquidación o equivalente que ocasione la doble imposición.

Inmediatamente surge la pregunta de qué es una medida equivalente.

Los nuevos comentarios ¹⁴ al artículo 25 pueden dar una pauta interpretativa. Así, en el caso de las autoliquidaciones, los comentarios se inclinan por comenzar en el momento en que hay una comunicación al contribuyente confirmando su autoliquidación, denegando una devolución o comunicando una deuda tributaria, mejor que tomar como período de inicio el momento en el que el contribuyente presentó la autoliquidación.

Si la imposición se produce mediante retención en la fuente, el tiempo comenzará a correr en el momento en que se paga el rendimiento, salvo que el contribuyente pueda probar que tuvo conocimiento de la retención en un momento posterior. Los comentarios a su vez establecen que si en un Estado se produce una imposición contraria al convenio, pero el otro Estado permite una deducción en el impuesto interno de esas cantidades, el contribuyente no tendrá que iniciar el procedimiento amistoso porque no habrá doble imposición, pero si este Estado deniega la deducción, entonces la doble imposición surge de nuevo y comenzará a contar el plazo de tres años desde la notificación que no permite la deducción.

Respecto de los plazos de los convenios para solicitar por el contribuyente el inicio del procedimiento, se deben distinguir dos supuestos:

- El momento en que empieza a contar el plazo que tiene el contribuyente para presentar la solicitud, plazo que debemos entender como de caducidad y que de acuerdo con los comentarios ¹⁵ no se interrumpiría por la interposición de los recursos internos. Este es el plazo al que acabamos de referirnos.
- El momento a partir del cual el contribuyente puede presentar la solicitud de inicio del procedimiento. Según los convenios, cuando considere que las medidas adoptadas por alguno de los Estados contratantes puede suponer una imposición no conforme al convenio.

¿Cuándo se produce una probabilidad de que una actuación de un Estado pueda provocar una imposición contraria al convenio?

Los comentarios ¹⁶ de 2008 han tratado de clarificar algunas situaciones en que se puede entender que hay una medida que puede suponer un riesgo de doble imposición:

- Un cambio legislativo en uno de los Estados contratantes puede determinar que una persona sea gravada de una forma contraria al convenio. Esta persona puede solicitar el procedi-

¹⁴ Párrafos 23 y 24 comentarios artículo 25 del Modelo de Convenio.

¹⁵ Párrafo 25 comentarios artículo 25 del Modelo de Convenio.

¹⁶ Párrafo 14 comentarios artículo 25 del Modelo de Convenio.

miento amistoso tan pronto como la norma entre en vigor y esa persona obtenga el ingreso imponible o sea probable que lo obtenga.

- También puede ocurrir en supuestos de autoliquidaciones o cuando se esté realizando una inspección, la posición conocida de ese Estado en una materia determinada pueda generar la posibilidad de una imposición no acorde con el convenio.
- Otro supuesto puede ser cuando la norma sobre precios de transferencia de un Estado implique que el contribuyente tiene que declarar una cantidad mayor que la que resulta de los precios que utiliza el contribuyente en sus operaciones con entidades vinculadas, para cumplir con el principio de libre concurrencia, y existen dudas razonables de que la entidad vinculada vaya a obtener el correspondiente ajuste en el otro Estado sin acudir al procedimiento amistoso.

El reglamento no se ha pronunciado sobre cuándo debe considerar la autoridad competente que se ha producido una actuación que puede provocar doble imposición.

Desde el punto de vista del sistema legal español, pueden ser trasladables algunas de las recomendaciones de la OCDE, así:

- Si estamos ante una autoliquidación, el plazo podría comenzar a contar desde que finaliza el plazo de la Administración para hacer la revisión o proceder a la devolución del impuesto en concreto, por ejemplo el plazo de seis meses para devolver el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).
- En el supuesto de actuaciones inspectoras se puede presentar una doble posibilidad, esperar a la notificación de la liquidación para entender que existe una imposición contraria al convenio, o bien considerar que la posibilidad se produce en el momento del acta. Teniendo en cuenta el espíritu de los comentarios, quizá sea más adecuado fijar este momento para que el contribuyente pueda solicitar el inicio del procedimiento amistoso, aunque su plazo máximo de tres años empiece a contar desde la notificación de la liquidación.

En el ejercicio del derecho a solicitar el procedimiento hay que tener presente el juego de la prescripción sobre la que ya se han hecho algunas reflexiones en apartados anteriores.

Solicitud.

Cuando la solicitud se presente ante la autoridad competente española, debe tener un contenido mínimo que le permita adoptar la decisión sobre la procedencia o no del inicio del procedimiento, fundamentalmente si se trata de un supuesto de vulneración del convenio y si se ha producido la doble imposición. Una vez más, el reglamento es claramente tributario tanto del Código de Conducta como del MEMAP.

La información que debe aportarse es:

- a) Nombre completo, domicilio y número de identificación fiscal, de la persona que presenta la solicitud y de las demás partes implicadas en las transacciones objeto de examen.
- b) Identificación de la Administración tributaria extranjera competente.
- c) El artículo del convenio que el obligado tributario considera que no se ha aplicado correctamente y la interpretación que el propio obligado tributario da a ese artículo.
- d) Identificación de los períodos impositivos o de liquidación afectados.
- e) Descripción detallada de los hechos y circunstancias relevantes relativos al caso. Se deberán incluir las cuantías en cuestión, así como los datos correspondientes a las relaciones, situaciones o estructura de las operaciones entre las personas afectadas.
- f) Identificación de los recursos administrativos o judiciales interpuestos por el solicitante o por las demás partes implicadas, así como cualquier resolución que hubiera recaído sobre la misma cuestión.
- g) Indicación de si el obligado tributario ha presentado una solicitud con anterioridad ante cualquiera de las autoridades competentes implicadas sobre la misma cuestión u otra similar.
- h) Declaración en la que se haga constar si la solicitud incluye alguna cuestión que pueda considerarse que forma parte de un procedimiento de acuerdo previo de valoración o de algún procedimiento similar.
- i) Compromiso por parte de la persona que solicita el inicio a responder lo más completa y rápidamente posible a todos los requerimientos hechos por la Administración tributaria y a tener a disposición de la Administración tributaria la documentación relativa al caso.
- j) Fecha y firma de la persona que solicita el inicio o de su representante.

Junto a la solicitud se deberá acompañar determinada documentación:

- a) En los casos relativos a ajustes por operaciones vinculadas, la documentación exigida en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio.
- b) En el caso de que existan copias del acto de liquidación, de su notificación y de los informes de los órganos de inspección o equivalentes en relación con el caso.
- c) Copia de cualquier resolución o acuerdo emitido por la Administración del otro Estado que afecte a este procedimiento.
- d) La acreditación de la representación, en caso de que se actúe por medio de representante.

La finalidad de acompañar esta documentación no es otra que agilizar el inicio del procedimiento.

Recibida la solicitud y la documentación, el órgano competente dispone de un plazo de dos meses para solicitar al contribuyente la subsanación de los errores o completar la documentación aportada. Recibida la solicitud, el contribuyente tiene un plazo de un mes para responder adecuadamente o, en caso contrario, se tendrá por no presentada la solicitud. En estos plazos se ha seguido una vez más las recomendaciones del Código de Conducta.

Admisión de inicio.

Son causas que pueden determinar la denegación del inicio del procedimiento amistoso:

- a) Cuando no exista un convenio aplicable con artículo relativo al procedimiento amistoso.
- b) Cuando la solicitud se haya presentado fuera del plazo regulado en el convenio o se presente por persona no legitimada.
- c) Cuando no proceda iniciar un procedimiento amistoso por ser una cuestión de derecho interno y no una divergencia o discrepancia en la aplicación del convenio.
- d) Cuando se adviertan indicios suficientes de que la actuación del obligado tributario trataba de evitar una imposición ajustada a derecho en uno de los Estados afectados.
- e) Cuando la solicitud se refiera a la apertura de un nuevo procedimiento sobre una cuestión que ya hubiera sido objeto de otro procedimiento amistoso planteado con anterioridad por el mismo obligado tributario y sobre el cual se hubiese alcanzado un acuerdo entre ambas autoridades competentes o sobre el que hubiera desistido el obligado tributario.
- f) Cuando el requerimiento de subsanación y de completar la información haya sido contestado en plazo pero no se entiendan subsanados los defectos o aportada la documentación requerida.

El reglamento se limita a afirmar, como no podía ser de otro modo, que la decisión deberá ser motivada, pero no dice nada sobre la posibilidad de recurso contra la inadmisión.

El hecho de que la resolución deba ser motivada puede llevarnos a la conclusión de que el acto de denegación puede ser objeto de control jurisdiccional, pero sobre esta cuestión no hay un posicionamiento claro ni de la doctrina ni de la jurisprudencia que no ha tenido ocasión de pronunciarse sobre el supuesto. Las sentencias del Tribunal Supremo de 30 de junio de 2000 y de 15 de abril de 2003 parecen ser favorables a la posibilidad de recurso, siendo exigible para la autoridad competente española la apertura del procedimiento cuando se ha adoptado una medida contraria al convenio o que produce doble imposición y no puede encontrar por sí misma una solución satisfactoria¹⁷.

Siguiendo el razonamiento del profesor PALAO TABOADA, aun admitiendo la posibilidad de que la denegación de la solicitud de inicio pudiera ser objeto de recurso, lo único que cabría esperarse

¹⁷ PALACÍN SOTILLOS R., *Manual de Fiscalidad Internacional* (IEF).

sería una sentencia con escaso sentido obligando al Estado a negociar cuando puede inmediatamente decidir no continuar negociando.

El reglamento traslada a la norma interna la regulación de los convenios sobre las dos posibilidades de solventar la doble imposición:

- Que la autoridad competente española considere fundada la pretensión del contribuyente y pueda encontrar por sí misma la solución. De la literalidad de este artículo se desprende que si la DGT analiza la petición del contribuyente puede decidir por sí misma y de forma unilateral que se ha vulnerado el convenio. En este supuesto la DGT no tiene que entrar en relación con el otro Estado para solventar la doble imposición.

La cuestión que surge inmediatamente es ¿puede la DGT al margen del sistema de recursos y unilateralmente revisar una liquidación dictada por la Agencia Tributaria o de los órganos competentes de otras Administraciones tributarias españolas incluso de ejercicios prescritos? La DGT tendría una capacidad de revisión mayor que los órganos jurisdiccionales que no pueden actuar cuando hay prescripción.

¿Se convierte la DGT en un nuevo órgano revisor distinto de los tribunales económico-administrativos?

No hay que perder de vista que el acuerdo que pudiera adoptar la DGT no sería revisable en ninguna otra vía, además se adoptaría al margen de cualquier limitación procedimental y sin que tuvieran participación ni el contribuyente ni la Administración que haya dictado el acto.

- La segunda posibilidad, que la autoridad competente no pueda encontrar por sí misma la solución, es la que desencadena el procedimiento amistoso articulado como una relación entre dos Estados para aliviar al contribuyente de la doble imposición.

Surge entonces la obligación de la autoridad competente española de comunicar a la autoridad del otro Estado que se ha admitido el inicio del procedimiento y que la petición se ha presentado en el plazo fijado por el convenio. Se dará traslado junto a la solicitud la documentación recibida.

b) Desarrollo de las actuaciones.

Remitida la aceptación de la solicitud de inicio a la autoridad del otro Estado, comienza el procedimiento amistoso propiamente dicho en su aspecto de relación entre Estados. Lógicamente, el reglamento no ha podido entrar a regular esta parte que constituye realmente el procedimiento amistoso porque el Estado español no puede imponer unilateralmente obligaciones, plazos o forma de actuar al otro Estado parte del procedimiento.

El reglamento se limita a regular la parte del procedimiento en lo que afecta a la relación entre la autoridad competente española y sus contribuyentes, básicamente cómo debe actuar en la tramitación del procedimiento y cómo debe impulsar sus actuaciones.

Se puede afirmar que en este aspecto del procedimiento el Estado español ha realizado una autolimitación de sus propias facultades en cuanto que se ha establecido unos plazos y una forma de actuar a los que no estaba obligado.

La instrucción del procedimiento y la fijación de la posición española corresponden a la DGT y a la Agencia Estatal de Administración Tributaria de manera conjunta, para lo que esta última deberá designar a un representante.

Aunque la DGT es la autoridad competente para relacionarse con el otro Estado, no cabe duda de que la realización material de la instrucción corresponderá a la Agencia Tributaria que es la que dispone de los medios para analizar la documentación del contribuyente y relacionarse con el mismo, con el fin de que aporte la información necesaria y realice las aclaraciones que sean precisas.

La primera actuación que deberá realizar la autoridad española es elaborar la posición inicial española, lo que en el argot se denomina *position paper*, que no es otra cosa que el documento en que se refleja la primera conclusión de la autoridad española y que sirve de base para comenzar a negociar con la autoridad competente del otro Estado.

El reglamento ha establecido plazos distintos para emitir la posición inicial española; si el procedimiento es abierto en España, el plazo para emitir la respuesta inicial es de cuatro meses; si el procedimiento se inicia en el otro Estado, el plazo que tiene la autoridad competente para remitir su *position paper* es de seis meses. Este mayor plazo tiene su lógica en que en este supuesto normalmente las actuaciones inspectoras se habrán llevado en el otro país, y la Administración española deberá dirigirse a su contribuyente para comenzar desde el principio a obtener del mismo toda la información para poder evaluar el caso y formar su primera opinión. Los plazos de cuatro y seis meses son recomendados tanto por el Código de Conducta como por el MEMAP.

Sobre cuál debe ser el contenido del *position paper* podemos encontrar algunos indicios en el apartado 3.3 del Código de Conducta:

- Identificación del caso presentado por la persona que efectúa la solicitud.
- Su punto de vista sobre la justificación del caso, es decir, si piensa que se ha producido una doble imposición.
- El modo en que puede resolverse el caso con el fin de eliminar la doble imposición, junto con una exposición completa de su proposición.
- Los fundamentos del acto de liquidación o del ajuste e irá acompañado de la documentación esencial que avale la posición de la autoridad competente y de una lista de todos los demás documentos utilizados para efectuar el ajuste.

Como no podía ser de otra forma, y quizá suponga una mención superficial, se prevé que las autoridades competentes se intercambien tantas propuestas como sean necesarias para llegar a un

acuerdo. Esta mención no debería formar parte del desarrollo reglamentario del procedimiento español, sino que es parte de la relación entre los Estados el fijar cómo se comunicarán entre sí y cómo intercambiarán sus posiciones. El Código de Conducta recomienda valorar la celebración de una reunión anual para tratar varios casos al mismo tiempo.

Continúa el reglamento con otra mención superficial sobre la Comisión Consultiva. La posibilidad de que exista la Comisión Consultiva y el derecho del contribuyente a solicitarla deriva directamente del CDI sin que el reglamento pueda entrar a desarrollar nada sobre ella, ya que su creación y funcionamiento depende del acuerdo entre los Estados.

La naturaleza y funcionamiento de la Comisión Consultiva se ha comentado en apartados anteriores.

c) Terminación del procedimiento.

La última fase del procedimiento corresponde a su terminación. El procedimiento puede finalizar de alguna de las siguientes formas:

- Por desistimiento del interesado.
- Por acuerdo de la autoridad española cuando por sí misma considere que puede alcanzar una solución.
- Por acuerdo de las autoridades competentes, bien decidiendo que no pueden eliminar la doble imposición o la imposición contraria al convenio, o eliminado la doble imposición o la imposición contraria al convenio.

El desistimiento del interesado debe realizarse mediante escrito dirigido a la autoridad competente dándose por finalizado el procedimiento y archivándose las actuaciones. El desistimiento deberá comunicarse al otro Estado.

La segunda posibilidad de terminación es que las autoridades de los dos Estados no alcancen un acuerdo, decisión que podrá fundamentarse en alguna de las siguientes causas:

- Que no se puedan modificar los actos objeto del procedimiento porque se haya producido la prescripción conforme a la normativa y al convenio aplicable.
- Que las autoridades competentes mantengan distintas interpretaciones del convenio por divergencias en la legislación interna de cada uno de los Estados.
- Cuando no haya colaboración del obligado tributario no facilitando la información y la documentación necesaria para solucionar el caso.
- Cuando el obligado tributario no acepte el acuerdo alcanzado por las autoridades competentes.

El carácter de esta enunciación de posibles causas de no acuerdo solo puede tener un carácter explicativo, ya que el reglamento no puede imponer al otro Estado cuáles son las causas por las que se puede finalizar el procedimiento sin eliminar la doble imposición; el otro Estado puede decidir simplemente en el ejercicio de sus potestades no continuar con el procedimiento ya que, como hemos comentado, los convenios únicamente imponen la obligación de iniciar el procedimiento, pero no de llegar a un acuerdo.

Termina el artículo 13 con otra norma de carácter didáctico o explicativo cuando afirma que en caso de acuerdo de no eliminar la doble imposición el acuerdo se formalizará mediante un intercambio de cartas entre las autoridades competentes con la descripción de las razones de la decisión adoptada. A pesar de su presunto carácter imperativo, como otras regulaciones del reglamento, al afectar a las relaciones con el otro Estado la forma en que se materialice el fin del procedimiento dependerá de la fórmula que pacten los Estados en el curso del procedimiento amistoso, si bien lo normal es que el final del procedimiento se formalice en la forma descrita por el reglamento.

No obstante estar regulado en tercer lugar, la forma normal de finalizar el procedimiento es mediante un acuerdo para eliminar la doble imposición o la imposición no acorde al convenio.

En este punto, el artículo 14 vuelve a repetir la fórmula de formalización del acuerdo mediante el intercambio de cartas.

Una vez alcanzado el acuerdo, se somete a la aceptación del obligado tributario, configurándose esta aceptación como elemento esencial para que el acuerdo pueda desplegar sus efectos. Junto a la aceptación, el contribuyente debe renunciar a los recursos pendientes que pudiera haber presentado sobre las cuestiones. De esta forma, se pone fin a la compatibilidad entre los recursos internos y el procedimiento amistoso, habiendo optado la regulación española por evitar los conflictos que podrían presentarse en el caso de que continuando los recursos hubiera una sentencia contraria a lo acordado en el procedimiento.

La aceptación del acuerdo por el interesado determina la firmeza del mismo y tendrá efectos sobre el momento en que se podrá proceder a ejecutar el acuerdo y sobre el devengo de los intereses de demora por la demora en la ejecución. Por tanto, la firmeza del acuerdo, cuando menos en lo que afecta a la Administración española, se produce no cuando concurren las firmas de las autoridades competentes, sino en el momento en que se acepta por el contribuyente español.

La única aceptación y renuncia a los recursos que puede ser requerida por la autoridad competente española para que el acuerdo adquiera firmeza para su posterior ejecución es la del contribuyente en España, la norma española no puede imponer este requisito a los contribuyentes cuyo nexo de unión sea con la autoridad competente de otros Estados si en la regulación interna de los mismos, por ejemplo, no está prevista la renuncia a los recursos.

En caso de que alcanzado el acuerdo entre las autoridades competentes el interesado no lo aceptara el acuerdo devendría nulo y el acuerdo se entendería como finalizado por desistimiento del obligado tributario.

¿Existe algún límite sobre el contenido del acuerdo para la autoridad competente? Parece lógico que el acuerdo tenga como límite el propio convenio. La decisión alcanzada debe ser coherente con el tratado ya que el poder otorgado a las autoridades competentes no puede extenderse a la posibilidad de modificar el contenido del convenio o a dejarlo sin efecto, el margen de discrecionalidad de la DGT está limitado por el propio convenio. No obstante esta afirmación, no podemos pasar por alto los propios comentarios¹⁸ que dan entrada a la posibilidad de una resolución aplicando la equidad: «En el caso de que la aplicación estricta de estas reglas o disposiciones impida todo acuerdo, puede admitirse razonablemente que las autoridades competentes tienen, como en el ámbito del arbitraje internacional, la posibilidad a título subsidiario de acudir a la equidad a fin de satisfacer al contribuyente».

d) Ejecución del acuerdo.

El procedimiento amistoso, como tal, finaliza una vez que ha sido suscrito por las autoridades competentes, dependiendo su firmeza, y por tanto el momento en que desplegará sus efectos, de la aceptación por el obligado tributario.

En el plazo de un mes desde su firmeza la DGT deberá comunicar el acuerdo alcanzado a la Administración encargada de ejecutarlo, normalmente la Agencia Tributaria.

La disposición adicional primera del TRLIRNR estableció que la ejecución del acuerdo amistoso se realizará mediante la práctica de una liquidación nueva, no afectando a la posible liquidación originaria que fue causa del procedimiento amistoso. Con la redacción dada por la ley no se altera la deuda original.

El reglamento también ha establecido la forma en que debe ejecutarse el acuerdo, la Administración, de oficio o a instancia del interesado, deberá practicar una liquidación correspondiente al último período impositivo cuyo plazo reglamentario de declaración estuviese vencido en el momento en que se produzca tal firmeza. Si se trata de impuestos en que no exista período impositivo se realizará una liquidación correspondiente al momento en que se produzca la firmeza de la liquidación practicada al obligado tributario.

Llama la atención que la ley y el reglamento no contemplen el mismo período para proceder a la ejecución del acuerdo. En la disposición adicional primera del TRLIRNR se establece que el acuerdo se ejecutará mediante una liquidación correspondiente al período impositivo en que adquiera firmeza.

Esta posible contradicción, desde el momento en que parece favorable al contribuyente, probablemente no vaya a ser cuestionada en cuanto a su legalidad. El carácter favorable deriva de que con la redacción reglamentaria se adelanta el momento de la ejecución, que se hará de forma inmediata, mientras que con la redacción de la disposición adicional, el contribuyente, si por ejemplo el acuerdo adquiría firmeza en el mes de enero del año X, tendría que esperar al mes de junio o julio de X+1, más de un año, para poder beneficiarse del resultado del acuerdo alcanzado. Con la redac-

¹⁸ Párrafo 38 artículo 25 del Modelo de Convenio.

ción reglamentaria se practicaría una liquidación en el año X correspondiente al período X-1 o X-2, según el momento en que adquiriera firmeza el acuerdo.

El reglamento no ha establecido un plazo para la ejecución, debe entenderse que alcanzado el acuerdo el mismo es inmediatamente ejecutivo y que comunicado el acuerdo a la Administración ejecutante, a partir de ese momento se devengarían los intereses de demora correspondientes.

Conforme a la redacción dada por la ley y el reglamento van a existir dos liquidaciones; una, la originaria derivada del acto administrativo realizado por la Administración española, por ejemplo, una liquidación derivada de unas actuaciones inspectoras, que podrá haber sido ingresada o suspendida, y otra, la practicada en la ejecución del acuerdo.

Inmediatamente surge la cuestión de cómo se relacionan las dos liquidaciones.

El acuerdo derivado de un procedimiento amistoso no está entre los motivos que pueden justificar la revisión de un acto administrativo, que no olvidemos puede ser firme. Entre los procedimientos especiales de revisión regulados en la Ley General Tributaria no se encuentra el procedimiento amistoso.

Son varias las posibilidades que se ofrecen:

- Abrir el procedimiento de revocación del artículo 219 de la Ley General Tributaria. A estos efectos, debería considerarse que del acuerdo del procedimiento amistoso se desprende o bien la existencia de una vulneración manifiesta del ordenamiento jurídico o que se haya producido una circunstancia sobrevenida que ponga de manifiesto la improcedencia del acto. A esta posibilidad se puede oponer el que el acuerdo entre los Estados en ningún momento prejuzga la legalidad del acto origen de la controversia. El acto originario no tiene por qué haberse dictado en contra del ordenamiento jurídico, por ejemplo, la controversia puede haber sido producida por discrepancias en las normas sobre residencia de cada uno de los Estados siendo el acto administrativo plenamente coherente con la legislación del Estado que ha realizado la liquidación; o un ajuste por precios de transferencia en que las legislaciones de los dos Estados tengan sus propias normas de jerarquía o de métodos aceptados, no olvidemos, por otra parte, la posibilidad de que el acuerdo se base en la equidad. El acuerdo al que lleguen tiene como fin eliminar la doble imposición o la imposición contraria al convenio pero sin que se juzgue, porque no es su función, la legalidad de las actuaciones de los Estados, máxime cuando se puede ir contra actos administrativos que ya han pasado controles de legalidad, en España se podría llegar a un acuerdo contrario a una resolución del tribunal económico-administrativo.
- En aplicación de lo previsto en los artículos 72 y 73 de la Ley General Tributaria, se podrían compensar las deudas derivadas de las dos liquidaciones.
- Una última posibilidad sería entender que el acuerdo derivado del procedimiento amistoso pueda considerarse incluido entre los documentos a que se refiere el artículo 244 a) de la Ley General Tributaria y que podrían abrir la vía al recurso extraordinario de revisión.

En el momento de la ejecución habrá que tener en cuenta los plazos de prescripción cuando opere la reserva española. Especial relevancia tendrá el hecho de considerar si la solicitud de inicio interrumpe la prescripción para proceder a la devolución de las cantidades que pudieran resultar del procedimiento amistoso. Si no se considera que se interrumpe la prescripción, en la mayoría de los casos, teniendo en cuenta lo que se prolongan los procedimientos amistosos, podría prescribir el derecho a obtener la devolución ya que si hay tres años para solicitar el procedimiento, y lo normal es que los procedimientos amistosos se prolonguen durante al menos dos años cuando se llegue al acuerdo se habrán agotado los plazos de prescripción.

1.3.3. Desarrollo del procedimiento amistoso del Convenio CEE/90/436.

El segundo procedimiento amistoso que regula el reglamento es el del Convenio de Arbitraje.

Las principales diferencias que presenta este procedimiento con el del artículo 25 de los convenios es:

- Objeto más limitado. Solo se puede solicitar para la doble imposición generada en un ajuste en los beneficios en las operaciones entre entidades vinculadas conforme a los principios del artículo 4 del convenio que hay que ponerlo en relación con el artículo 9 del Modelo de Convenio de la OCDE. La interpretación comúnmente aceptada es que solo están amparados por este convenio los ajustes por precios de transferencia.
- Plazo de dos años para que las autoridades competentes alcancen un acuerdo.
- Establecimiento de una Comisión Consultiva en el caso de que no se alcance el acuerdo cuya decisión es vinculante para los Estados.
- Imposibilidad de acceder al Convenio de Arbitraje si los actos que han dado lugar a la corrección de los beneficios han sido sancionados por la comisión de una infracción que haya dado lugar a una sanción grave con carácter firme. Conforme a las declaraciones individuales contenidas en el propio convenio, en el caso de España tendrán consideración de sanción grave a los efectos del convenio las sanciones administrativas por infracciones graves y muy graves y las penas por delitos contra la Hacienda Pública.

Al igual que en el procedimiento amistoso de los CDI, el reglamento hace una regulación separada de las variantes de este procedimiento:

- Procedimiento iniciado ante las autoridades competentes españolas por actos de la Administración española.
- Procedimiento iniciado ante las autoridades competentes de otro Estado por actos de la Administración española.
- Procedimiento iniciado ante las autoridades competentes de otro Estado por actos de la Administración de otro Estado.

- Procedimiento iniciado ante las autoridades competentes españolas por actos de la Administración de otro Estado.

La norma reglamentaria ha previsto la suspensión del procedimiento en el caso de que iniciado el mismo esté pendiente un recurso o reclamación contra las sanciones graves, prolongándose la suspensión desde la interposición del primer recurso hasta que se dicte la resolución o sentencia que resuelva definitivamente sobre la sanción. Se impone al obligado tributario el comunicar en el plazo de un mes a la autoridad competente tanto la interposición de cualquier recurso como la sentencia o resolución definitiva.

La normas internas que rigen este procedimiento son básicamente las mismas que las del procedimiento de los CDI con las especialidades que se comentarán, así, son aplicables los artículos 6 al 15 salvo el 10 referido a la Comisión Consultiva y el 13 sobre la terminación sin acuerdo de eliminar la imposición contraria al convenio.

El procedimiento está dividido en dos fases:

- Fase del procedimiento amistoso entre los Estados.
- Fase de la Comisión Consultiva.

a) Primera fase. Procedimiento amistoso.

Están legitimados para solicitar el inicio del procedimiento las empresas residentes en España o los establecimientos permanentes de otro Estado de la Unión Europea en España cuyo Estado haya suscrito el Convenio de Arbitraje.

El plazo para solicitar el inicio del procedimiento es de tres años desde el día siguiente a la notificación del acto de liquidación o medida equivalente que ocasione la doble imposición. Este plazo se establece directamente en el artículo 6.1 del convenio, y respecto del momento en que se debe empezar a computar se ha recogido la recomendación del Código de Conducta.

Una característica del Convenio de Arbitraje frente a los procedimientos de los CDI es la incidencia de la prescripción. Si como hemos comentado anteriormente en los CDI hay que ver cómo juega la reserva española realizada al artículo 25 del Modelo de Convenio, en el Convenio de Arbitraje no se tienen en cuenta los plazos internos de prescripción, de forma que se puede acceder al Convenio¹⁹ de Arbitraje aunque haya prescrito internamente el derecho del contribuyente para impugnar su autoliquidación o para reclamar contra el acto de la Administración.

El escrito de solicitud deberá cumplir los requisitos ya vistos del artículo 6, incluyendo una descripción de los motivos por los que se entiende que se ha vulnerado el artículo 4 del convenio y la comunicación sobre si se ha impuesto una sanción grave.

¹⁹ Artículo 6.2 del Convenio de Arbitraje.

La solicitud podrá ser rechazada por alguno de los siguientes motivos:

- Que la doble imposición no venga motivada por una vulneración de lo previsto en el artículo 4 del convenio, es decir, que no esté relacionada con un ajuste por precios de transferencia.
- Que la solicitud no se presente en el plazo de tres años, o se presente por persona no legitimada.
- Que se haya impuesto una sanción grave con carácter firme.

Si la solicitud cumple los requisitos necesarios, se procederá al inicio del procedimiento por la autoridad competente española de forma similar al procedimiento amistoso de los CDI pudiendo darse los siguientes casos:

- a) Si la autoridad competente española considera que la solicitud es fundada y puede encontrar por sí misma la solución.
- b) Si la autoridad competente española considera que la solicitud es fundada y no puede encontrar por sí misma la solución. En este caso, debe comunicar el inicio a la otra autoridad competente del otro Estado con mención expresa de que se ha producido dentro del plazo de tres años fijado en el Convenio de Arbitraje y con la fecha de inicio del cómputo de los dos años para alcanzar el acuerdo por las autoridades competentes, fecha que tiene trascendencia para, en su caso, constituir la Comisión Consultiva.

En relación con el cómputo de los dos años del artículo 27, y recogiendo lo previsto en el apartado 2 (ii) del Código de Conducta, se comenzará a contar desde la última de las dos siguientes fechas:

- Fecha de la notificación del acto de liquidación o medida equivalente.
- Fecha en que la autoridad competente reciba la solicitud de inicio.

El artículo 27 también recoge la previsión del artículo 7 del Convenio de Arbitraje relativo a la suspensión del cómputo del plazo ante la interposición de un recurso o reclamación.

La fijación de la posición española deberá hacerse en el plazo de cuatro o seis meses según el Estado que haya realizado el ajuste objeto del procedimiento, plazos recomendados también por el Código de Conducta.

b) Segunda fase del procedimiento. Arbitraje.

Como se ha venido comentando, el elemento diferenciador entre el procedimiento amistoso de los CDI y del Convenio de Arbitraje es la obligación de eliminar la doble imposición, si no lo hacen las autoridades competentes en el plazo de dos años, se hará mediante un procedimiento de arbitraje.

El plazo de dos años puede ampliarse mediante acuerdo de las autoridades competentes y la aquiescencia de los interesados.

El Código de Conducta ha establecido la obligación del Estado miembro que realizó la liquidación administrativa para que tome la iniciativa de crear la Comisión Consultiva y organice las reuniones de la misma, salvo que se acuerde otra cosa por los Estados participantes.

La composición y el funcionamiento de la Comisión Consultiva se regula en los artículos 9 y 10 del Convenio de Arbitraje.

La Comisión estará compuesta por:

- El presidente que debe reunir las condiciones que en su país se exijan para el ejercicio de las más altas funciones jurisdiccionales o ser un jurisconsulto de notoria competencia.
- Dos representantes de cada autoridad competente.
- Un número par elegido entre una lista de personalidades independientes²⁰, habiéndose fijado en el propio convenio las posibles causas de recusación.

La Comisión Consultiva podrá solicitar a los contribuyentes toda la información y medios de prueba que considere útiles para la adopción de la decisión. El contribuyente tiene derecho a hacerse oír o representar ante esta Comisión.

El artículo 11 del convenio fija en seis meses el plazo para emitir su dictamen, dictamen que tiene que serlo de derecho pues se tiene que basar en lo establecido en el artículo 4 del propio convenio, esto es, en el principio de libre competencia (*arm's length*).

Emitido el dictamen, las autoridades competentes deberán adoptar de común acuerdo en el plazo de seis meses una decisión que garantice la eliminación de la doble imposición. La decisión que adopten las partes puede basarse en el dictamen o apartarse del mismo; en caso de que no se adopte se deberá atener al dictamen emitido.

El artículo 31 acaba estableciendo, como no podía ser de otro modo, la no recurribilidad del acuerdo adoptado por las autoridades competentes, ni el contenido del dictamen.

1.3.4. Suspensión del ingreso de la deuda.

La disposición adicional primera del TRLIRNR ha traído al ordenamiento español la recomendación del Código de Conducta sobre la suspensión del ingreso de la deuda tributaria vinculada a un

²⁰ Por España han sido seleccionadas: José Manuel CALDERÓN CARRERO, Miguel CRUZ AMORÓS, Abelardo DELGADO PACHECO, Luis LÓPEZ-TELLO y DÍAZ AGUADO y Fernando VELAYOS JIMÉNEZ. http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/JTPF_010_2005_rev10_en.pdf

procedimiento amistoso, fijando los elementos esenciales que posteriormente se deberían desarrollar reglamentariamente:

- Garantía del importe de la deuda y de los posibles recargos.
- Imposibilidad de suspensión de la deuda en la vía administrativa o judicial.
- Tipos de garantías limitadas a:
 - Depósito de dinero o valores públicos
 - Aval o fianza de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución.

El reglamento ha desarrollado el mandato legal en los artículos 35 a 40.

a) Solicitud de la suspensión.

La solicitud de la suspensión del ingreso de la deuda podrá hacerse desde la presentación de la solicitud de inicio del procedimiento amistoso.

Condición para presentar la solicitud es que no se haya podido obtener la suspensión en la vía administrativa o en la económico-administrativa. En caso de presentar la solicitud teniendo abierta alguna de las posibilidades anteriores, la solicitud se tendrá por no presentada y se procederá a su archivo y notificación al interesado. Un caso frecuente en el que no se podrá solicitar la suspensión en vía administrativa puede ser el de las actas firmadas en conformidad por el contribuyente y respecto de las cuales decida acudir al procedimiento amistoso para eliminar la doble imposición.

La solicitud deberá presentarse por escrito y deberá contener la siguiente información:

- a) Identificación, número de identificación fiscal y domicilio del obligado tributario. En el caso de que se actúe por medio de representante, se deberá incluir su identificación completa y la acreditación de la representación.
- b) Órgano ante el que se solicita la suspensión.
- c) Documento en que se formalice la garantía aportada.
- d) Acto administrativo, actuación administrativa o autoliquidación generadora de la deuda cuya suspensión se solicita, indicando los datos identificativos y las fechas de los actos o actuaciones anteriores.
- e) Copia de la presentación del escrito de solicitud de inicio del procedimiento amistoso y en su caso copia de la admisión de inicio del mismo.

- f) Declaración en la que se haga constar que no puede solicitar la suspensión en vía administrativa o en vía contencioso-administrativa.
- g) Domicilio a los efectos de las notificaciones.
- h) Lugar, fecha y firma del escrito o la solicitud.

En el caso de que la solicitud adolezca de la falta de alguno de los elementos esenciales, de la documentación sobre la garantía, o la copia del escrito de solicitud de inicio del procedimiento amistoso y, en su caso, de la admisión, se dará un plazo de 10 días para subsanar las deficiencias de la solicitud. Transcurrido el plazo sin que se hayan presentado la documentación adecuada, se procederá al archivo de la solicitud sin que tenga efectos suspensivos.

b) Garantías de la suspensión.

La ley ha limitado el tipo de garantías que pueden utilizarse para la suspensión de las deudas vinculadas a un procedimiento amistoso, garantías que debe cubrir el importe de la deuda y los posibles recargos que pudieran proceder en el momento de la solicitud de la suspensión.

Como es posible que el contribuyente solicite la suspensión habiendo obtenido previamente la suspensión de la deuda en la vía administrativa o contenciosa, pero no pueda mantener dicha suspensión, el artículo 39 ha previsto el traspaso de las garantías aportadas en su momento, si son las previstas en la disposición adicional primera, para poder suspender el ingreso de la deuda mientras se sustancia el procedimiento amistoso.

c) Efectos de la concesión o denegación de la suspensión.

Lógicamente, el primer efecto de la solicitud presentada conforme a las previsiones legales es la suspensión de la recaudación de la deuda, desplegando sus efectos desde la fecha de la solicitud. Esta misma fecha será tomada como referencia en el caso de que haya sido necesario proceder a la subsanación de defectos de la solicitud presentada.

Si la subsanación no es suficiente para que la solicitud se pueda considerar como válida, se procederá a la denegación de la suspensión, acuerdo que podrá ser objeto de recurso o reclamación.

También tendrá efectos la suspensión desde la solicitud en el supuesto de que en el momento de presentarse la solicitud el órgano competente no se hubiera pronunciado todavía sobre la admisión o no del procedimiento amistoso. Si la solicitud de suspensión de la deuda se ha presentado antes de que se hubiera admitido el inicio del procedimiento amistoso por la DGT, y si la solicitud de suspensión cumple con los requisitos para ser admitida, caben dos situaciones:

- Si la solicitud de suspensión se presentó estando la deuda en período voluntario, se suspenderá cautelarmente la recaudación de la deuda.

- Si la solicitud de suspensión se presentó estando la deuda en período ejecutivo, se iniciará el procedimiento de apremio, sin perjuicio de que posteriormente se anulen las actuaciones posteriores cuando se admita el inicio del procedimiento amistoso. En esta situación podría darse el caso de que al continuar el procedimiento de recaudación, en el momento en que se pronunciara la DGT, se hubiera procedido al embargo de los bienes del deudor, e incluso a su ejecución.

Finaliza el reglamento con la regulación de los efectos en caso de no admisión del procedimiento amistoso solicitado, se producirá la denegación de la suspensión no siendo el acuerdo en que se materialice objeto de recurso.

d) Intereses de demora.

La Ley 4/2008, de 23 de diciembre, ha introducido una modificación en la disposición adicional primera del TRLIRNR para suspender la exigencia de intereses de demora durante el período de tramitación del procedimiento amistoso. De acuerdo con el artículo 8.3, el acuerdo se entenderá iniciado en el momento en que la autoridad competente española comunique a la otra autoridad competente que ha admitido el inicio del procedimiento, ya que es esta la fecha que tiene que comunicarse al obligado tributario.

Esta medida responde a la inquietud mostrada tanto en la OCDE como en el Foro de precios de transferencia por los perjuicios que le puede causar al contribuyente la dilación excesiva de los procedimientos amistosos, máxime cuando el obligado no tiene capacidad para incidir sobre los Estados para que estos finalicen en el menor plazo posible. Con la suspensión se consigue que, por lo menos, desde que se inicie el procedimiento no se carguen intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta su finalización.

II. NOVEDADES EN EL IRNR Y OTROS IMPUESTOS DE LOS NO RESIDENTES

II.1. Exención de la deuda pública a los paraísos fiscales.

El Real Decreto-Ley 2/2008, de 21 de abril, de medidas de impulso a la actividad económica, en su artículo 4, modifica el apartado 2 del artículo 14 del TRLIRNR, con el objeto de ampliar la exención de la que goza la deuda pública.

De acuerdo con el citado artículo 14, hasta la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 2/2008, los rendimientos derivados de la deuda pública percibidos por personas o entidades no residentes sin establecimiento permanente estaban exentos, salvo que los mismos se obtuvieran a través de los países o territorios considerados como paraísos fiscales.

Pues bien, desde el 23 de abril de 2008, fecha de entrada en vigor del Real Decreto-Ley, los rendimientos derivados de la deuda pública percibidos por un no residente sin establecimiento permanente, están exentos en todo caso, incluso cuando se perciban a través de personas o entidades domiciliadas en un paraíso fiscal.

Al margen de la oportunidad de la misma, o de su posible crítica (ya que sorprende que se regulen tantas medidas antiparaíso fiscal y ahora desaparezca esta que comentamos), desde el punto de vista de técnica fiscal, esta norma tenía que haber estado acompañada de una modificación adicional, en el sentido de que hubiese sido necesario derogar en ese mismo momento el artículo 33 del TRLIRNR, artículo que dispone que las entidades gestoras del mercado de deuda pública en anotaciones en cuenta estarán obligadas a retener e ingresar en el tesoro, como sustitutos del contribuyente, el impuesto correspondiente. Obviamente, al estar exenta en su totalidad la deuda pública, era innecesaria esta previsión legal.

Pues bien, para subsanar este defecto legislativo, el cual, por supuesto, carece o ha carecido de trascendencia práctica, el apartado dos del artículo segundo de la *Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria*, procede a efectuar su derogación expresa.

Con la derogación de este artículo desaparece quizás el último vestigio fiscal de la figura del sustituto, extraña ya en nuestro derecho, pero todavía conservada en el IRNR en el referido precepto que, como decimos, ahora se deroga.

Finalmente, el apartado tres del artículo segundo de la ya citada *Ley 4/2008*, establece de forma un tanto imprecisa, que en relación con los rendimientos derivados de la deuda pública satisfechos a no residentes sin establecimiento permanente, no existe obligación de presentar declaración. Dicha precisión ya se contenía y contiene en la *Orden EHA/3290/2008, de 6 de noviembre, por la que se aprueban el modelo 216 «Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Retenciones e ingresos a cuenta. Declaración-documento de ingreso» y el modelo 296 «Impuesto sobre la Renta de no Residentes. No residentes sin establecimiento permanente. Declaración anual de retenciones e ingresos a cuenta»*, entendiéndose en estos casos, que dicha exoneración se refería a la obligación de presentar la declaración que se aprueba en dicha Orden, es decir, el resumen anual de retenciones.

Sin embargo, es ahora la norma legal la que dice que no existe obligación de presentar declaración, sin más, por lo que surge la duda de si esta exoneración es total o se mantiene vigente lo dispuesto en el Real Decreto 1285/1991, de 2 de agosto, por el que se establece el procedimiento de pago de intereses de Deuda del Estado en anotaciones a no residentes que inviertan en España sin mediación de establecimiento permanente (y su normativa de desarrollo), que dispone que trimestralmente debe suministrarse la oportuna información a la Administración tributaria (sin sujeción a un modelo específico).

Ante estas dudas, de forma más que reciente, la DGT, en su consulta V0077-09 (NFC031356), de 19 de enero, ha respondido afirmativamente, en el sentido de que debe seguir suministrándose la misma información. Concretamente, señala:

«Dado que es inminente la fecha de pago del primer cupón de deuda pública en el final del mes de enero de 2009, resulta pertinente evacuar este pronunciamiento administrativo para dar seguridad y certeza a todos los operadores económicos, para que quede claro la manera en que deben conducirse tales operadores que intervienen en el abono de los rendimientos correspondientes a los inversores no residentes, en tanto en cuanto no se hayan aprobado las necesarias modificaciones reglamentarias».

En definitiva, habrá que esperar a que se modifique, en su caso, el Real Decreto 1285/1991, y, en consecuencia, como decíamos, su normativa de desarrollo, es decir, la Orden de 16 de septiembre de 1991 y la Resolución de 24 de septiembre de 1991, de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera.

II.2. Supresión del Impuesto sobre el Patrimonio.

Con efectos de 1 de enero de 2008 se ha suprimido el Impuesto sobre el Patrimonio. Dicha supresión, como parecería lógico a primera vista, no se ha realizado mediante la derogación de la normativa reguladora del tributo, Ley 19/1991, de 6 de junio, sino que el legislador ha optado por establecer en el artículo 33 de la ley una bonificación general de la cuota íntegra del 100 por 100, la cual afecta tanto a los sujetos por obligación personal de contribuir como a los sujetos pasivos por obligación real. Asimismo, para despejar cualquier tipo de duda o de tentación controladora o de obtención de información, la norma también deroga expresamente, para ambos tipos de sujetos pasivos, la obligación de declarar.

La razón de suprimir el Impuesto sobre el Patrimonio por la vía reseñada, se recoge oportunamente en la exposición de motivos de la Ley 4/2008, cuando nos dice que «la supresión del Impuesto sobre el Patrimonio se ha realizado mediante la modificación de su normativa, ya que de haberse optado por la derogación expresa hubiese sido necesario modificar al mismo tiempo la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, la cual debe ser objeto de un examen conjunto en el marco del proceso de reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas».

Por lo que se refiere de forma específica a los sujetos pasivos por obligación real (los no residentes), también se derogan los siguientes artículos, ya que a partir de ahora carecen de sentido:

- Artículo 6, relativo a los representantes de los sujetos pasivos no residentes en España.
- Artículo 37 b), relativo a las personas no residentes obligadas a presentar declaración (que recordemos se efectuaba en el mismo modelo que los sujetos pasivos por obligación personal, es decir, el modelo 714).
- Disposición transitoria (aplicable exclusivamente en 1991), que regulaba el plazo para comunicar el nombramiento de representante para los sujetos pasivos no residentes.

En este punto quizás sea al menos curioso llamar la atención sobre lo múltiples CDI que tiene suscritos España en los que se regula expresamente la forma en que debe evitarse la doble imposición a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, cuestión que, lógicamente, ya no debería ser prioritaria a la hora de negociar futuros convenios.

La relación de países con los que tenemos convenida la eliminación de la doble imposición a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio es, básicamente, la siguiente (como puede observarse, la mayoría):

Alemania, Austria, Bélgica, Bulgaria, República Checa, República Eslovaca, Eslovenia, Estonia, Finlandia, Francia, Grecia, Hungría, Italia, Letonia, Lituania, Luxemburgo, Países Bajos, Polonia, Portugal, Reino Unido, Rumania, Suecia, Croacia, Macedonia, Noruega, Federación Rusa, Turquía, antigua URSS, Argentina, Bolivia, Brasil, Canadá, Chile, Cuba, México, Venezuela, China, Emiratos Árabes, India, Indonesia, Irán, Israel, Japón, Tailandia, Argelia, Egipto, Marruecos, Túnez, Sudáfrica y Nueva Zelanda.

II.3. CDI suscritos por España: novedades.

A) *Nuevos convenios.*

La red de CDI suscritos por España, año a año, se va acrecentando, y prueba de ello son los cuatro nuevos convenios que a lo largo de 2008 se han publicado en el Boletín Oficial del Estado. A saber:

- Convenio entre el Reino de España y Malasia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, hecho en Madrid el 24 de mayo de 2006. (BOE del 13 de febrero de 2008).
- Convenio entre el Reino de España y la República de Sudáfrica para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y protocolo, hecho en Madrid el 23 de junio de 2006. (BOE del 15 de febrero de 2008).
- Convenio entre el Reino de España y el Reino de Arabia Saudí para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho en Madrid el 19 de junio de 2007. (BOE del 14 de julio de 2008).
- Convenio entre el Reino de España y la República de Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, hecho en Bogotá el 31 de marzo de 2005. (BOE de 28 de octubre de 2008).

B) *Denuncia convenio Dinamarca.*

Por el contrario, frente a la aprobación de estos convenios, llama tremendamente la atención que un Estado de la Unión Europea, como es Dinamarca, haya denunciado el CDI, denuncia

que se plasmó en el Boletín Oficial del Estado de 19 de noviembre de 2008, en los siguientes términos:

«Por Nota de fecha 10 de junio de 2008 la Embajada de Dinamarca comunica la denuncia del Convenio entre España y Dinamarca para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado en Copenhague el 3 de julio de 1972 (BOE 28-01-1974), y Protocolo modificativo de 17 de marzo de 1999 (BOE 17-05-2000), que dejarán de estar en vigor el 1 de enero de 2009.»

Efectivamente, a efectos de ver el momento en que ha dejado de estar en vigor, debe acudirse al artículo 31 «Terminación» del CDI, el cual dispone:

«El presente Convenio permanecerá en vigor mientras no sea denunciado por cualquiera de los Estados contratantes. Cualquiera de los Estados contratantes puede denunciar el Convenio, por vía diplomática, comunicándolo, al menos, con seis meses de antelación a la terminación de cualquier año natural posterior a 1975. En tal caso, el Convenio dejará de tener efecto:

- a) En lo que se refiere a los impuestos retenidos en la fuente, cuando el devengo se produzca el o después del 1 de enero del año natural siguiente a aquel en que se comunique la denuncia;
- b) En lo que se refiere a los otros impuestos sobre la renta, respecto de la renta obtenida el o después del 1 de enero del año natural siguiente a aquel en que se comunique la denuncia;
- c) En lo que se refiere a los impuestos sobre el patrimonio, al impuesto devengado en el año natural siguiente a aquel en que se comunique la denuncia.»

En consecuencia, y teniendo en cuenta que la «denuncia» se produjo el 10 de junio de 2008, con carácter general podemos decir que el CDI ha dejado de tener efectos desde el 1 de enero de 2009.

En cuanto al motivo de la denuncia, según la información suministrada por los servicios de información del Ministerio de Economía y Hacienda, Dinamarca se había dirigido a España para proponer la modificación del artículo 18 «pensiones» del CDI, en el sentido de establecer la tributación compartida sobre las pensiones. Como contrapartida, Dinamarca se comprometía a transferir a España el 15 por 100 de la base imponible de las pensiones. De no aceptarse la modificación, Dinamarca manifestó que denunciaría el convenio, como finalmente ha ocurrido.

La redacción del artículo 18 del CDI hispano-danés que se pretendía modificar era la siguiente:

«Sin perjuicio de las disposiciones del número 1 del artículo 19, las pensiones y otras remuneraciones similares pagadas, en consideración a un empleo anterior, a un residente de un Estado contratante, solo pueden someterse a imposición en este Estado».

Esta redacción se corresponde exactamente con la del Modelo de Convenio de la OCDE, que sirve de base en la negociación de los CDI. En ella se atribuye la potestad exclusiva de gravamen sobre las pensiones al país de residencia del pensionista.

En el fondo de esta denuncia, está la manifestación más extrema de un debate que se está produciendo en el seno de Europa, debate iniciado por los países del norte de Europa (los denominados del frío) que reclaman la posibilidad de someter a tributación las pensiones de aquellas personas que han cambiado o cambian de residencia hacia los países del sur de Europa (los denominados cálidos).

El planteamiento de los países del norte es claro: sus «trabajadores», cuando están en activo, no tributan en su país de origen por las cantidades pagadas a la Seguridad Social o aportadas a los planes de pensiones. Por el contrario, llegado el momento de la jubilación y percepción de las correspondientes pensiones, al trasladar su residencia a otros Estados, tampoco tributan en su país de origen por las pensiones que perciben procedentes de su estado de origen, teniendo el derecho exclusivo a gravarlas su nuevo Estado de residencia. Frente a este argumento, los países receptores de pensionistas, normalmente los cálidos, defienden el mantenimiento de esta situación y el derecho a gravar las pensiones procedentes de los otros Estados, ya que estamos en presencia de un colectivo necesitado en mayor medida de servicios públicos (especialmente, sanidad).

Así las cosas y centrándonos de nuevo en el caso danés, hasta ahora, conforme al CDI, los pensionistas daneses residentes en España, como contribuyentes del IRPF, deben tributar en España por la pensión procedente de Dinamarca y no tributan en dicho país por esa pensión.

Con la modificación propuesta por Dinamarca, pasarían a tributar en Dinamarca y España se vería «recompensada» con ese «extraño» 15 por 100 de base imponible. Indudablemente, esta pérdida de recaudación que supondría la aceptación de las pretensiones danesas, suponemos que ha llevado a que España no las acepte, máxime, por lo que podría tener también de efecto dominó con el resto de países de Europa que igualmente pretenden gravar las rentas de los pensionistas que cambian de residencia.

En cualquier caso, los efectos de la denuncia no se circunscriben, obviamente, a las rentas percibidas por los pensionistas, sino que habrá que estar a los diferentes tipos de rentas, en especial, las derivadas de los beneficios empresariales, cánones, dividendos, etc., todo ello, sin perjuicio de lo dispuesto en la Ley del IRNR en materia de exenciones en favor de las personas o entidades residentes en otros Estados de la Unión Europea [letras c), h) y j) del art. 14 del TRLIRNR].

C) Convenios en tramitación (Boletín Oficial de las Cortes Generales).

Finalmente, en el Boletín Oficial de las Cortes Generales se han publicado los siguientes convenios a efectos de encomendar Dictamen a la Comisión de Asuntos Exteriores y para presentar enmiendas a la totalidad o enmiendas al articulado. Dichos convenios, en consecuencia, no se han publicado todavía en el Boletín Oficial del Estado ni, por supuesto, han entrado en vigor:

- Convenio entre el Reino de España y la República de El Salvador para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho en Madrid el 7 de julio de 2008.
- Convenio entre el Reino de España y Jamaica para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, hecho en Kingston el 8 de julio de 2008.
- 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.
- Convenio entre el Reino de España y la República de Moldavia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho en Chisinau el 8 de octubre de 2007.
- Convenio entre el Reino de España y Bosnia y Herzegovina para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho en Sarajevo el 5 de febrero de 2008.

II.4. Nula tributación y efectivo intercambio de información tributaria: regulación reglamentaria.

La Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, en su disposición adicional primera, junto a los ya tradicionales países o territorios considerados como paraísos fiscales, introdujo dos nuevos conceptos, los países o territorios con nula tributación y aquellos con los que tenemos un efectivo intercambio de información. Con esta modificación, se pretendía (y pretende) tal como señala la exposición de motivos, proporcionar al legislador la flexibilidad que requiere una realidad tan cambiante, como es la fiscalidad internacional. De esta forma, se prevé que las normas de los distintos tributos se refieran a estos nuevos conceptos para combatir las operaciones que se realizan a través de los mismos, bien por su nula tributación, bien por su opacidad informativa.

La norma aclara lo que se debe entender por nula tributación y por efectivo intercambio de información, si bien deja dos cuestiones para que posteriormente sean desarrolladas mediante una norma reglamentaria, norma que se ha concretado en las disposiciones adicionales primera y segunda del Real Decreto 1804/2008, de 3 de noviembre, por el que se desarrolla la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, se modifica el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, aprobado por el Real Decreto 1270/2003, y se modifican y aprueban otras normas tributarias (BOE del 18 de noviembre).

A) Nula tributación: cotizaciones a la Seguridad Social consideradas como un impuesto análogo o idéntico al IRPF.

La disposición adicional primera de la Ley 36/2006 define básicamente a los países de nula tributación como aquellos en los que no se aplique un impuesto idéntico o análogo al IRPF, al

Impuesto sobre Sociedades o al IRNR. Asimismo, la norma aclara, en particular, que tienen la consideración de impuesto análogo las cotizaciones a la Seguridad Social en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, y, precisamente, esas son las condiciones que ahora se regulan en la disposición adicional primera del Real Decreto 1804/2008, de 3 de noviembre, estableciendo que tienen esta consideración las satisfechas por las personas físicas a un sistema público de previsión social que tengan por objeto la cobertura de contingencias análogas a las atendidas por la Seguridad Social, siempre que en el país o territorio en cuestión no se aplique un impuesto idéntico o análogo al IRPF.

Por tanto, de la citada norma reglamentaria podemos deducir tres condiciones básicas:

- 1.^a Solo es posible hablar de cotizaciones como impuesto análogo cuando en el país o territorio que se esté analizando no exista un impuesto análogo al IRPF (a nuestro entender, poco aporta esta precisión reglamentaria, ya que si en el país en cuestión ya tenemos un impuesto análogo o idéntico al IRPF, ¿para qué se va a acudir a las cotizaciones a la Seguridad Social, que parece que están configuradas de forma secundaria?).
- 2.^a La norma reglamentaria exige, como no podía ser de otra forma, que las cotizaciones se satisfagan a un sistema público de previsión social.
- 3.^a Finalmente, prevé la norma que las contingencias que deben cubrirse por el referido sistema deben ser análogas a las que cubre nuestro sistema de Seguridad Social.

B) Efectivo intercambio de información tributaria: limitaciones.

La disposición adicional primera de la Ley 36/2006, como se ha indicado, también regula lo que debe entenderse por países o territorios con los que tenemos un efectivo intercambio de información tributaria, señalándose expresamente que tendrán esta condición, básicamente, aquellos con los que se tenga:

- a) Un CDI con cláusula de intercambio de información; o
- b) Un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria, siempre que en dicho acuerdo se establezca expresamente que el nivel de intercambio de información tributaria es suficiente.

Asimismo, esta disposición de la Ley 36/2006 establece que reglamentariamente se podrán fijar los supuestos en los que, por razón de las limitaciones del intercambio de información, no exista efectivo intercambio de información tributaria. A estos efectos, la disposición adicional segunda del Real Decreto 1804/2008, fija pormenorizadamente los supuestos en los que se entiende que existen limitaciones al intercambio de información en los siguientes supuestos:

- a) Cuando transcurridos seis meses sin haberse aportado la información requerida y previo un segundo requerimiento de información respecto al mismo contribuyente, no se aporte la información en el plazo de tres meses. A estos efectos, los plazos expresados se computarán a partir del día siguiente a aquel en que se tenga constancia de la recepción de los requerimientos de información por el país o territorio en cuestión.
- b) Cuando transcurridos más de nueve meses desde que se formuló el requerimiento de información, el país o territorio en cuestión no preste colaboración alguna en relación a dicho requerimiento o ni siquiera acuse su recibo.
- c) Cuando un país o territorio se niegue a aportar la información requerida, no estando fundamentada la negativa en alguno de los supuestos establecidos en la disposición del CDI con cláusula de intercambio de información o en el acuerdo de intercambio de información en materia tributaria que regula la posibilidad de denegar un requerimiento de información tributaria.
- d) Cuando la información que se proporcione a la Administración tributaria española no permita conocer los datos que constituyen el objeto del requerimiento de información tributaria, bien porque sea distinta a la requerida bien porque resulte ser incompleta.

De la lectura de los supuestos anteriores, puede inferirse fácilmente la generosa capacidad de maniobrar con la que puede contar la Administración tributaria a la hora de considerar si existen limitaciones para un efectivo intercambio de información, capacidad que se concreta en la Agencia Tributaria y, más exactamente, en el Director de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, el cual podrá determinar aquellos países o territorios con los que, de acuerdo con lo indicado en las cuatro letras anteriores, se considere que no existe efectivo intercambio de información tributaria debido a las limitaciones del mismo.

Asimismo, el Director de la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá determinar que con un país o territorio vuelve a existir efectivo intercambio de información tributaria debido a que las limitaciones del mismo han desaparecido.

En ambos casos, es decir, entrada y salida de países de lo que debe entenderse por efectivo intercambio de información, requerirá de la publicación en el «Boletín Oficial del Estado» de la resolución correspondiente.

II.5. Régimen fiscal Copa del América.

El Real Decreto 1893/2008, de 14 de noviembre, por el que se desarrollan medidas fiscales y de seguridad social en el ejercicio 2008 para atender los compromisos derivados de la organización y celebración de la 33.^a edición de la Copa del América en la ciudad de Valencia (BOE de 24 de noviembre de 2008), contiene dos preceptos, los artículos 12 y 13, que de alguna manera afectan al IRNR.

El primero de ellos, el artículo 12, regula el Régimen fiscal de las entidades y los establecimientos permanentes constituidos por la entidad organizadora o los equipos participantes.

Pues bien, las rentas imputables a los establecimientos permanentes en España que la entidad organizadora o los equipos participantes constituyan con motivo del acontecimiento, estarán exentas en el IRNR. Dicha exención es igualmente aplicable a las entidades y establecimientos permanentes que fueron constituidos por la entidad organizadora o los equipos participantes de la anterior Copa.

Por su parte, el artículo 13 regula el Régimen fiscal de las personas físicas que presten sus servicios a la entidad organizadora o a los equipos participantes, señalando expresamente que los rendimientos del trabajo o de actividades económicas que obtengan las personas físicas durante 2008, como retribución a los servicios que presten a la entidad organizadora, a los equipos participantes o a los establecimientos, y que estén directamente relacionados con el acontecimiento, tendrán el siguiente tratamiento fiscal:

- a) Si se trata de contribuyentes por el IRNR sin establecimiento permanente, no tendrán la consideración de rentas obtenidas ni de trabajos efectivamente realizados en España.
- b) Si se trata de contribuyentes por el IRNR con establecimiento permanente, estarán exentos los rendimientos de actividades económicas imputables a los establecimientos permanentes que constituyan durante el acontecimiento.
- c) Si se trata de personas físicas que adquieran la condición de contribuyentes por el IRPF como consecuencia de su desplazamiento al territorio español con motivo del acontecimiento, aplicarán una reducción del 65 por 100 sobre la cuantía del rendimiento neto (esta reducción es incompatible con el régimen de impatriados a que se refiere el art. 93 de la Ley del IRPF).

Lo anterior es igualmente aplicable a las personas físicas que hubieran tenido derecho a la aplicación del régimen fiscal previsto en el artículo 13 del Real Decreto 2146/2004, de 5 de noviembre, por el que se desarrollan las medidas para atender los compromisos derivados de la celebración de la XXXII edición de la Copa del América.

Finalmente, tan solo cabe insistir en que, a pesar de la fecha de aprobación del Real Decreto, el mismo, como ya se ha indicado, se refiere exclusivamente a la situación fiscal del ejercicio 2008.

II.6. Base de la retención en el ajuste secundario.

El artículo 2 del Real Decreto 1804/2008, de 3 de noviembre (BOE del 18 de noviembre), añade un nuevo apartado 5 al artículo 13 del Reglamento del IRNR con la finalidad de aclarar que la base de la retención o ingreso a cuenta, cuando la obligación de retener tenga su origen en el ajuste secundario a que se refiere el artículo 16.8 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, estará constituida por la diferencia entre el valor convenido y el valor de mercado que, recordemos, en muchos casos no será otra cosa que la retribución de fondos propios.

Este artículo es un fiel reflejo de lo dispuesto tanto en el artículo 62.7 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, como en los artículos 93.6 y 103 del Reglamento del IRPF, los cuales disponen igualmente que cuando la obligación de retener o ingresar a cuenta tenga su origen en el referido ajuste secundario, la base de la misma será la diferencia entre el valor convenido y el valor de mercado.

II.7. Normas de declaración.

En este apartado relativo a las normas de declaración se efectúa un breve repaso de las principales órdenes que se han aprobado durante este ejercicio y que afectan a las retenciones que se practican a los no residentes sin establecimiento permanente, a los rendimientos derivados de las cuentas de no residentes y a las normas de declaración del Impuesto sobre el Patrimonio.

A) Declaración de retenciones a no residentes sin establecimiento permanente.

Como es sabido, la tributación de los no residentes sin establecimiento permanente descansa, básicamente, en la figura de la retención, cuya regulación fundamental se contiene en el artículo 31 del TRLIRNR. Dicha retención, obviamente, debe ser objeto de ingreso y de información a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, habiéndose optado desde el principio por el establecimiento de unos modelos de declaración específicos para los no residentes sin establecimiento permanente. Con este objetivo, se publicó en su día la Orden de 9 de diciembre de 1999, mediante la cual se aprobaron el modelo 216 de declaración-documento de ingreso de retenciones e ingresos a cuenta efectuados respecto de determinadas rentas sujetas al IRNR obtenidas por contribuyentes de dicho impuesto sin establecimiento permanente y el resumen anual, modelo 296, de retenciones e ingresos a cuenta efectuados en relación con dichas rentas.

Desde esa fecha hasta nuestros días se ha ido produciendo un constante goteo de normas²¹ que han ido modificando, en ocasiones de forma sustancial, la redacción original, afectando las mismas a los siguientes aspectos:

²¹ Las normas a las que hacemos referencia son las siguientes:

- a) La Orden de 21 de diciembre de 2000, por la que se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática por internet de las declaraciones correspondientes a los modelos 117, 123, 124, 126, 128, 216, 131, 310, 311, 193, 198, 296 y 345.
- b) La Orden de 21 de diciembre de 2000, por la que se establece el procedimiento para la presentación telemática por teleproceso de las declaraciones correspondientes a los modelos 187, 188, 190, 193, 194, 196, 198, 296, 345 y 347.
- c) La Orden EHA/3895/2004, de 23 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 198, de declaración anual de operaciones con activos financieros y otros valores mobiliarios, así como los diseños físicos y lógicos para la sustitución de sus hojas interiores por soporte directamente legible por ordenador y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación telemática a través de Internet y por teleproceso y se modifican las Órdenes de aprobación de los modelos de declaración 193, 296 y 347.
- d) La Orden EHA/63/2005, de 19 de enero, por la que se modifica el apartado decimotercero de la Orden de 9 de diciembre de 1999, en relación con la documentación justificativa a los efectos de la práctica de retenciones, para los supuestos de pagos efectuados por entidades de gestión colectiva de derechos de la propiedad intelectual residentes en España a otras entidades de gestión colectiva de derechos extranjeras, en virtud de contratos de representación con las mismas.

- Presentación de las declaraciones por internet.
- Presentación de las declaraciones por teleproceso.
- Documentación que debe acompañar a la declaración en determinados supuestos (pagos efectuados por entidades de gestión colectiva de derechos).
- Inclusión de información adicional respecto de las operaciones de préstamo de valores.
- Añadir información específica sobre los contribuyentes acogidos al régimen especial de tributación por el IRNR (o coloquialmente denominados «impatriados», cuyo régimen se regula en el art. 93 de la Ley del IRPF).
- Nuevo desglose de los tipos de claves de rentas que se adaptaban en mayor medida a la enumeración de rentas recogida en el artículo 13 del TRLIRNR y posibilitaban un mejor control de las mismas.
- Establecimiento de un procedimiento especial de acreditación de la residencia de ciertos accionistas o partícipes no residentes, en el supuesto de contratos de comercialización transfronteriza de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva españolas mediante cuentas globales suscritas con entidades intermediarias residentes en el extranjero.
- Modificación de las formas de presentación en función del número de registros.

Pues bien, con el objeto fundamental de refundir toda la normativa relativa al modelo 216 de declaración-documento de ingreso y al resumen anual modelo 296, en el Boletín Oficial del Estado de 17 de noviembre de 2008 se publicó la siguiente Orden Ministerial:

Orden EHA/3290/2008, de 6 de noviembre, por la que se aprueban el modelo 216 «Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Retenciones e ingresos a cuenta. Declaración-documento de ingreso» y el modelo 296 «Impuesto sobre la Renta de no Residentes. No residentes sin establecimiento permanente. Declaración anual de retenciones e ingresos a cuenta».

- e) La Orden EHA/1731/2005, de 10 de junio, por la que se aprueba el modelo de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para contribuyentes del régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, así como el modelo de comunicación para el ejercicio de la opción por tributar por dicho régimen y se modifican disposiciones sobre otros modelos de declaración relacionados con la aplicación del régimen.
- f) La Orden EHA/1674/2006, de 24 de mayo, por la que, en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, se establece un procedimiento especial de acreditación de la residencia de ciertos accionistas o partícipes no residentes, en el supuesto de contratos de comercialización transfronteriza de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva españolas mediante cuentas globales suscritas con entidades intermediarias residentes en el extranjero, y se regulan las obligaciones de suministro de información de estas entidades a la Administración tributaria española.
- g) La Orden EHA/3398/2006, de 26 de octubre, por la que se dictan medidas para el impulso y homogeneización de determinados aspectos en relación a la presentación de declaraciones tributarias por vía telemática, se modifican determinadas normas de presentación de los modelos de declaración 182, 184, 188 y 296, y se modifica el modelo de declaración 187, «Declaración informativa de acciones y participaciones representativas del capital o del patrimonio de las instituciones de inversión colectiva y resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta en relación con las rentas o ganancias patrimoniales obtenidas como consecuencia de las transmisiones o reembolsos de esas acciones y participaciones».

Al margen de la labor refundidora realizada (la cual hay que agradecer), la nueva norma contiene alguna que otra modificación, a saber:

El modelo 216 se adapta para posibilitar expresamente la presentación de declaraciones complementarias. A estos efectos, se incluye una casilla que recoge expresamente esta circunstancia y permite consignar la deducción de lo ingresado en declaraciones anteriores del mismo tributo, ejercicio y período.

Por su parte, el modelo 296, resumen anual de retenciones, también se adapta en idéntico sentido, de tal forma que permite hacer constar expresamente si se trata de una declaración complementaria de inclusión o de modificación o anulación de datos.

Otra novedad de la norma, de cara a favorecer el intercambio de información con otros países y el control recíproco, es la de ampliar los campos referentes a los datos identificativos de los contribuyentes no residentes (NIF en el país de residencia, fecha de nacimiento, lugar de nacimiento...), así como su domicilio en el país de residencia.

Finalmente, desde un punto de vista meramente formal, se suprime la posibilidad de presentación del modelo 296 mediante soporte colectivo directamente legible por ordenador.

Por lo demás, la Orden mantiene, en términos generales, la regulación anteriormente vigente.

B) Cuentas de no residentes.

Debe aclararse, antes de proseguir con los cambios en esta materia, que las cuentas de no residentes, reguladas en el Real Decreto 1816/1991, de 20 de diciembre, sobre Transacciones económicas con el exterior, siempre han gozado de un estatuto fiscal privilegiado, ya que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14 de la Ley del IRNR, los rendimientos de dichas cuentas percibidos por no residentes sin establecimiento permanente, están exentos de tributación (incluso los percibidos por personas o entidades residentes o domiciliadas en paraísos fiscales).

Adicionalmente, dichas cuentas, en base a lo establecido en el artículo 18 del Reglamento de aplicación de los tributos, pueden abrirse sin la necesidad de aportar el NIF (o NIE). Finalmente, dentro del capítulo de los privilegios, cabe señalar que para acreditar la residencia fiscal, es suficiente con la presentación de una declaración de residencia realizada por el propio contribuyente, sin que sea necesario, para gozar de la exención, aportar un certificado de residencia fiscal.

Pues bien, de cara al control masivo de estas cuentas, la primera vez que se regula el suministro automático de información sobre las mismas se efectuó mediante la *Orden HAC/921/2002, de 24 de abril, la cual aprobó el modelo 291 de declaración informativa en relación con los rendimientos de dichas cuentas cuyos titulares fueran contribuyentes, sin establecimiento permanente, por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes*, regulación que se realiza al margen del modelo 296, resumen anual de retenciones que se comenta en el apartado anterior, dadas las especialidades de dichos rendimientos.

Por otra parte, la información relativa a las personas autorizadas en cuentas de no residentes, se suministraba en el modelo 191, aprobado por la Orden EHA/3433/2004, de 19 de octubre, por la que se aprueba el modelo 191 de declaración informativa anual de personas autorizadas en cuentas bancarias.

Con esta situación y con los objetivos que ahora se comentan se ha aprobado una nueva regulación de esta materia mediante la **Orden EHA/3202/2008, de 31 de octubre**, por la que se aprueba el modelo 291 «Impuesto sobre la Renta de no Residentes. No residentes sin establecimiento permanente. Declaración informativa de cuentas de no residentes», así como los diseños físicos y lógicos para su presentación por soporte directamente legible por ordenador, y se establece el procedimiento para su presentación telemática por teleproceso. (BOE 10 de noviembre de 2008).

Como decimos, los cambios producidos responden a los siguientes motivos:

- Se refunde toda la información sobre cuentas de no residentes, antes desagregada en los modelos 291 (rendimientos) y 191 (autorizados) en un solo modelo, el cual, obviamente, simplificará esta materia.
- De cara a favorecer el intercambio de información con otros países y el control recíproco de los contribuyentes no residentes, se amplían los campos de datos referentes a los datos identificativos y domicilio de los registros relacionados en el modelo 291, en términos similares a los ya descritos al comentar los cambios del modelo 296.
- Adaptación a la regulación básica de esta materia, la cual se contiene en el artículo 37 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, en especial, la necesidad de suministrar información sobre el saldo de las cuentas a 31 de diciembre y sobre el saldo medio del último trimestre del año.
- En la disposición adicional primera se aprueba el modelo de declaración de residencia fiscal a efectos de aplicar la excepción a la obligación de retener sobre los rendimientos de cuentas de no residentes, actualizando las referencias normativas.
- En la disposición adicional segunda se aprueba la relación de códigos de países y territorios, que introduce pequeños cambios.

C) Impuesto sobre el Patrimonio.

Como ya se ha indicado, la modificación de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, efectuada por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, ha supuesto la supresión del gravamen derivado de este impuesto. Por tal motivo, mediante la disposición derogatoria única de la *Orden EHA/3788/2008, de 29 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 039 de Comunicación de datos, relativa al Régimen especial del Grupo de Entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifican la Orden HAC/3626/2003, de 23 de diciembre, y la Orden EHA/3398/2006, de 26 de octu-*

bre (BOE 30 de diciembre de 2008) se han dejado sin efecto los apartados cuarto, «Declaración simplificada de los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre la Renta de no Residentes», y séptimo, «Impuesto sobre el Patrimonio devengado por obligación real», así como el anexo 5 de la Orden HAC/3626/2003, de 23 de diciembre, por la que se aprueban los modelos de declaración 210, 215, 212, 211 y 213 del IRNR, que deben utilizarse para declarar las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, la retención practicada en la adquisición de bienes inmuebles a no residentes sin establecimiento permanente y el gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes, así como el modelo de declaración 214, declaración simplificada de no residentes de los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre la Renta de no Residentes.

La declaración simplificada de los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre la Renta de no Residentes, modelo 214, se utilizaba por los contribuyentes no residentes cuyo patrimonio sometido a gravamen en territorio español estaba constituido exclusivamente por una vivienda, con el fin de efectuar la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente a la titularidad de la misma y la declaración del IRNR por la renta imputada correspondiente a dicha vivienda. Al eliminarse el gravamen por el Impuesto sobre el Patrimonio, se suprime esta modalidad de declaración conjunta por dos impuestos.

No obstante, para la declaración del IRNR, por la renta imputada, se mantiene la declaración, modelo 210. Sin embargo, como el plazo de declaración del modelo 214, era el año natural siguiente, más amplio que el de la declaración modelo 210 para ese tipo de renta (que hasta ahora el 30 de junio), y que los ingresos realizados utilizando el modelo 214 podían ser objeto de domiciliación, la Orden modifica el plazo de declaración del modelo 210 para las rentas imputadas de bienes inmuebles, de forma que coincida con el del derogado modelo 214, y ha incluido el modelo 210 dentro de las autoliquidaciones que pueden ser objeto de domiciliación.