

## EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES. NOVEDADES NORMATIVAS APROBADAS DURANTE 2006

**DIEGO MARTÍN-ABRIL Y CALVO**

*Inspector de Hacienda del Estado.  
Agencia Estatal de Administración Tributaria*

### **Extracto:**

EN el presente artículo se analizan las modificaciones introducidas en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes por las Leyes 35/2006, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio y 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

Los objetivos de las citadas normas son distintos: la primera de las mencionadas adapta el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, por razones de coherencia y de coordinación, a los cambios que se recogen en las Leyes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades (tipos de gravamen, rentas del ahorro, ganancias patrimoniales) y la segunda, como su nombre indica, aprueba una serie de normas que tratan de luchar y prevenir el fraude fiscal (establecimiento de nuevas categorías de países distintas de la de los paraísos fiscales, nuevos supuestos de representación obligatoria...).

**Palabras clave:** residencia, procedimientos amistosos, elementos personales, ganancias patrimoniales y paraísos fiscales y otras tipologías.

# Sumario

- I. Introducción.
- II La Residencia.
  - 1. La residencia en el IRPF.
  - 2. La residencia en el IS.
- III. Modificaciones en los elementos personales del IRNR.
  - 1. Responsabilidad solidaria.
  - 2. Nuevo supuesto de representación obligatoria.
- IV. Exenciones.
- V. Base imponible de determinadas ganancias patrimoniales.
  - 1. Ganancias inmobiliarias indirectas: valoración.
  - 2. Coeficientes de abatimiento.
- VI. Nuevos tipos de gravamen.
- VII. Retenciones.
- VIII. Establecimientos permanentes.
- IX. Nueva tipología de países y territorios.
- X. Procedimientos amistosos.
- XI. Normas gestoras.
  - 1. Nuevas normas de presentación y pago.
  - 2. Cuentas «Globales».
- XII. Convenios para evitar la doble imposición.

## I. INTRODUCCIÓN

Desde la aprobación de una Ley específica en 1998 que reguló por primera vez de forma independiente la tributación de los no residentes, hemos asistido a dos modificaciones sustanciales del impuesto, la primera, a través de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, y la segunda, ahora, con las Leyes 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio y 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

La modificación que ahora se produce, como hemos dicho, se articula a través de las dos Leyes citadas, teniendo cada una de ellas distintos objetivos; la primera de las normas, la Ley 35/2006, adapta el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR), por razones de coherencia y de coordinación, a los cambios que se recogen en las Leyes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y del Impuesto sobre Sociedades (IS). De entre las modificaciones, destacan los cambios en los tipos de gravamen, tanto el general y el de los establecimientos permanentes, como los de las rentas del ahorro, con especial referencia a las ganancias patrimoniales. Por su parte, la segunda de las Leyes, la 36/2006, como su nombre indica, aprueba una serie de normas que tratan de luchar y prevenir el fraude fiscal. De las mismas destacan los nuevos supuestos de representación obligatoria para los contribuyentes del impuesto sin establecimiento permanente, la regulación más exigente de determinadas ganancias inmobiliarias o el establecimiento de nuevas categorías de países distintas de la de los paraísos fiscales.

Todas estas cuestiones se van a ir analizando en las siguientes líneas, siguiendo el orden del articulado del texto refundido de la Ley del IRNR, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

Asimismo, dada la importancia que tiene el concepto de residencia en este impuesto, también se comentan las modificaciones que sobre el mismo se producen, con distinta intensidad, tanto en la Ley del IRPF, como en la del IS.

## II. LA RESIDENCIA

### 1. La residencia en el IRPF.

En el IRPF podemos decir, en principio, que, efectivamente, cambia el articulado (frente a dos artículos, el 8 y el 9, ahora tenemos tres, del 8 al 10), pero este cambio es para dejarlo todo prácticamente igual, de tal forma que estamos ante una labor de maquillaje que, no obstante, desde un punto de vista técnico, indudablemente, es más correcto que lo regulado hasta ahora.

Así, el artículo 8 enumera a los contribuyentes del impuesto, tanto de forma positiva como negativa, el 9 define cuándo se entiende que un contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español y el 10 se dedica a los contribuyentes del IRPF que tienen su residencia habitual en territorio extranjero. En cualquier caso, se insiste, prácticamente no hay cambios que reseñar.

No obstante lo anterior, donde sí nos encontramos con un cambio, en cierto modo menor y un tanto escondido a través de una disposición adicional, es en la regulación de la denominada cuarentena o prórroga fiscal. El apartado 2 del artículo 8 de la Ley, mantiene que las personas de nacionalidad española que cambien su residencia fiscal a un país o territorio calificado reglamentariamente de paraíso fiscal no pierden la condición de contribuyentes del IRPF durante cinco ejercicios, el del cambio de residencia y los cuatro siguientes. Esta norma es un claro ejemplo de lo que la norma española hace en la lucha contra los paraísos fiscales, tratando de desincentivar los cambios ficticios de residencia hacia estos territorios. Sin embargo, con esta norma podríamos decir que, en ocasiones, pagan justos por pecadores, en el sentido de que determinadas personas pueden desplazarse a un paraíso fiscal, sin que el cambio esté motivado por razones fiscales, como, por ejemplo, los que se desplazan realmente a trabajar como asalariados para empresas residentes en estos territorios o países.

Para tratar de paliar este problema, se ha planteado en más de una ocasión el tratar de excluir de la cuarentena fiscal a los trabajadores asalariados, no habiendo prosperado nunca tales propuestas, dada la generalidad de las mismas. Vaya por delante que, con carácter general, la norma que estamos comentando, el artículo 8.2 de la Ley del IRPF, se ha mantenido invariable, y ha tenido que ser la disposición adicional vigésima primera de la citada Ley, la que de forma indirecta lo ha modificado parcialmente. Dicha disposición da un trato de favor, exclusivamente, a los trabajadores que se desplacen a trabajar al Principado de Andorra ya que, si cumplen las condiciones que seguidamente se enumeran, no será de aplicación la cuarentena fiscal:

- 1.º Que el desplazamiento sea consecuencia de un contrato de trabajo con una empresa o entidad residente en dicho territorio.
- 2.º Que el trabajo se preste de forma efectiva y exclusiva en dicho territorio.
- 3.º Que los rendimientos del trabajo derivados de dicho contrato representen, al menos, el 75 por 100 de su renta mundial, y no excedan de multiplicar por cinco el indicador público de rentas de efectos múltiples (este indicador, para 2007, es de 5.990,40 euros).

En cuanto al momento en el que esta disposición despliega sus efectos, nada dice la norma, por lo que habrá que estar a lo que se interprete por la Dirección General de Tributos para ver si la misma es aplicable a aquellas personas que cambiaron de residencia fiscal en períodos anteriores a 2007, o si solo, como parece lógico, es aplicable para los que cambien de residencia fiscal a partir de la entrada en vigor de la norma, es decir, durante el año 2007.

Como hemos dejado entrever, la disposición parece un tanto discriminatoria, ya que la exclusión de la norma antiparaiso afecta solo a los que se desplacen al Principado de Andorra, país indudablemente cercano al nuestro, pero esta cercanía, única razón aparente que sustenta la exclusión, quizás sea una razón demasiado endeble como para que sea el único país sobre el que no despliegue sus efectos la citada cuarentena fiscal.

Otra cuestión ligada en cierto modo a la residencia y que, con la anterior normativa, se regulaba en el artículo 9 de la Ley del IRPF, era el régimen tributario de aquellas personas que se desplazaban a trabajar a territorio español y optaban por tributar por el IRNR, el cual, normalmente se le ha venido denominando régimen de los «impatriados».

Este régimen, para las personas que tienen rentas elevadas, es especialmente beneficioso; baste decir, por ejemplo, que estos contribuyentes, al aplicar las normas del IRNR, tributan por los rendimientos del trabajo al 24 por 100, mientras que si tributaran por el régimen normal del IRPF, tributarían a tipos cercanos al 43 por 100. Además, solo tributan en España por la renta obtenida en nuestro territorio, a diferencia del resto de contribuyentes del IRPF que tributan por su renta mundial, es decir, por la renta obtenida en España y por la obtenida en el extranjero.

Pues bien, este privilegiado régimen se mantiene en la nueva Ley del IRPF, si bien se regula en su artículo 93 como un régimen especial del impuesto, con el fin de despejar cualquier tipo de duda en cuanto que estamos en presencia de contribuyentes del IRPF. Por otra parte, se deja también muy claro que los contribuyentes que se desplacen a España tienen la opción de tributar por el IRNR, y en el caso de que no opten, necesariamente, deben tributar por el IRPF. Por último, este régimen tenía una escueta regulación en la Ley, por lo que tuvo que ser el Reglamento (Real Decreto 687/2005, de 10 de junio), el que solventara este problema. Con el nuevo artículo 93 se legaliza parte de la materia regulada hasta ahora en el Reglamento, lo cual nos parece muy oportuno, máxime por las críticas que ya había soportado la pormenorizada regulación reglamentaria por cierto sector doctrinal.

## 2. La residencia en el IS.

La Ley 36/2006, de 29 de noviembre, modifica el artículo 8 del texto refundido de la Ley del IS, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, dedicado a la residencia de las personas jurídicas.

Los ya tradicionales criterios para considerar a una entidad residente en territorio español (constitución conforme ley española, domicilio social en España o sede de dirección efectiva en

nuestro territorio) se mantienen invariables, por lo que la modificación que comentamos lo que hace es añadir una importante presunción de residencia, para que la Administración tributaria pueda considerar residentes en España a determinadas sociedades radicadas en un paraíso fiscal o en algún país o territorio de nula tributación, a que se refiere la disposición adicional primera de la citada Ley 36/2006 (en el posterior epígrafe IX se comenta esta nueva terminología de territorios).

Concretamente, la norma establece que la Administración tributaria puede presumir que tienen la residencia en España aquellas entidades en las que se cumpla una de las dos condiciones siguientes:

- Cuando sus activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español.
- Cuando su actividad principal se desarrolle en España.

De esta forma, se dota a la Administración de recursos legales para tratar de combatir de la forma más eficiente posible las operaciones que se realizan a través de estos territorios, tratando de eludir la tributación personal.

En cualquier caso, esa presunción admite prueba en contrario por parte del contribuyente, siempre que acredite las dos siguientes cuestiones:

- Que la dirección y efectiva gestión tienen lugar en el citado país o territorio.
- Que la constitución y operativa de la entidad responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la simple gestión de valores u otros activos.

### III. MODIFICACIONES EN LOS ELEMENTOS PERSONALES DEL IRNR

La Ley de medidas para la prevención del fraude fiscal introduce una serie de modificaciones en las figuras del responsable solidario y del representante, reguladas, respectivamente, en los artículos 9 y 10 del texto refundido de la Ley del IRNR.

#### 1. Responsabilidad solidaria.

Los supuestos de responsabilidad solidaria que regula el artículo 9 de la Ley del IRNR, no sufren modificación alguna, manteniéndose, en consecuencia, las figuras del pagador (no retenedor), depositario, gestor y representante de los establecimientos permanentes y entidades a que se refiere el artículo 38 de la Ley.

Sin embargo, en el ámbito procedimental sí se produce un importante cambio con el objeto de facilitar las actuaciones a la Administración tributaria. Hasta ahora, cuando en el tributo aparecen el depositario o el gestor de los bienes y derechos del no residente y los califica de responsables solidarios del ingreso de la deuda tributaria en relación con las rentas obtenidas por el mismo, la norma exige, de acuerdo con lo previsto en el artículo 41.5 de la Ley General Tributaria, un acto administrativo previo de derivación de responsabilidad.

La Ley 36/2006, en su «lucha» contra el fraude fiscal, modifica el citado artículo 9, no exigiendo el acto previo de derivación de responsabilidad a la Administración tributaria cuando se trate de depositarios o gestores de bienes o derechos no afectos a un establecimiento permanente, de personas o entidades residentes en paraísos fiscales. La norma tiene especial trascendencia, al aligerar notablemente el camino a la Administración a la hora de exigir la deuda a los contribuyentes residentes en paraísos fiscales (ahora solo paraísos fiscales) en las personas de sus responsables solidarios y, muy especialmente, en las de los depositarios de valores. La supresión del acto previo de derivación de responsabilidad no es nueva en este impuesto ya que, para exigir la responsabilidad solidaria a los pagadores de rendimientos, tampoco es necesario el citado acto de derivación.

## 2. Nuevo supuesto de representación obligatoria.

En relación con la segunda de las modificaciones de los elementos personales, la relativa al representante, parece que la norma, tras años en los que esta figura ha estado de capa caída, quiere dar nuevamente cierto protagonismo al mismo, al establecer nuevos supuestos en los que los no residentes deben nombrar obligatoriamente un representante en España.

Recordemos que, desde el año 1996, el nombramiento obligatorio de representante solo se establece en casos muy concretos y puntuales (básicamente, los establecimientos permanentes) y cuando en función de las características y cuantía de la renta obtenida así lo exija la Administración tributaria.

El artículo 10 de la Ley del IRNR mantiene los anteriores supuestos de representación obligatoria pero agrega uno más, al disponer que, desde el 1 de enero de 2007, los contribuyentes residentes en paraísos fiscales o en países o territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información con España, que sean titulares de bienes situados o de derechos que se cumplan o ejerciten en nuestro territorio, con exclusión de valores negociados en mercados secundarios, también deben nombrar un representante.

Esto, con otras palabras, viene a significar que las personas o entidades que no estén amparadas por un Convenio para evitar la doble imposición con España, que sean titulares, básicamente, de inmuebles en España o de valores de entidades residentes que no coticen en un mercado secundario, desde el 1 de enero de este año, vienen obligadas a nombrar un representante en España, con residencia en nuestro territorio, para que las represente ante la Administración tributaria en relación con sus obligaciones por este impuesto. En consecuencia, desde un punto de vista cuantitativo, parece lógico

pensar en un incremento notable del número de contribuyentes que se van a ver necesitados de una persona, con residencia en España, para que les represente ante la Administración tributaria.

El artículo 10 citado, en relación con estos contribuyentes, va un poco más allá, al prever que, en el caso de incumplimiento en el nombramiento de representante, la Administración podrá considerar como tal al depositario o gestor de los bienes y derechos del contribuyente. Por tanto, en estos casos, en las figuras del depositario (sobre todo aplicable en el ámbito de los valores) y en la del gestor (en especial, en el ámbito inmobiliario) van a concurrir la condición de responsable solidario del ingreso de la deuda tributaria del no residente y la de representante ante la Administración tributaria.

No obstante, en el supuesto de que no exista un responsable solidario, el artículo 11.2 de la Ley del IRNR, relativo al domicilio fiscal del no residente, también modificado por la Ley de medidas para la prevención del fraude, considera que las notificaciones que se puedan practicar en el lugar de situación de cualquiera de los inmuebles de estos contribuyentes residentes en paraísos fiscales o en países o territorio sin un efectivo intercambio de información con España, tendrán el mismo valor y producirán el mismo efecto que si se hubieran practicado directamente al contribuyente. La norma, indudablemente, es muy posibilista, al admitir la validez de las notificaciones realizadas en cualquiera de los inmuebles, entendemos que situados en España, del contribuyente, con la única limitación de que esta se pueda practicar materialmente.

Como colofón a este nuevo supuesto de nombramiento obligatorio de representante, la norma impone, en caso de incumplimiento, una multa cuantitativamente mayor que la que se establece para el resto de supuestos. Así, frente a los 2.000 euros que se establecen con carácter general, nos encontramos con una multa de 6.000 euros, que, indudablemente, quiere remarcar la importancia de este nuevo supuesto de representación.

#### IV. EXENCIONES

En el capítulo de las exenciones son muy pocas las novedades que no encontramos en el IRNR, por lo que una simple remisión a las nuevas exenciones que se recogen en el artículo 7 de la Ley del IRPF (ciertamente pocas: rentas de planes individuales de ahorro sistemático, indemnizaciones para compensar tiempo de cárcel en supuestos Ley de Amnistía de 1977, prestaciones públicas ligadas a la atención a personas en situación de dependencia...), casi sería suficiente. Recordemos que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14.1 a) de la Ley del IRNR, las personas físicas no residentes tienen derecho a disfrutar de las mismas exenciones que las residentes, es decir, las previstas en el artículo 7 de la Ley del IRPF.

No obstante, sí hay una nueva exención específica en el seno del IRNR de especial importancia, que tiene su causa en otra exención de similares características prevista en la nueva Ley del IRPF. Concretamente, el artículo 14.1 j) de la Ley del IRNR establece una exención de 1.500 euros en concepto de dividendos y participaciones en beneficios a que se refiere el párrafo y) del artículo 7 de la Ley del IRPF [este, a su vez, se refiere a los párrafos a) y b) del apdo. 1 del art. 25 de la citada Ley], a la que

tienen derecho las personas físicas residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o en un país o territorio con el que exista un intercambio efectivo de información tributaria.

En este punto conviene aclarar que la cuantía final de la exención se cifra, como se ha indicado, en 1.500 euros, a pesar de la redacción dada inicialmente al artículo 14 de la Ley del IRNR por la disposición final tercera de la Ley 35/2006, que la fijaba en 1.000 euros. Al final, ha sido la Ley 42/2006, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2007 (art. 63) la que ha puesto orden en la cuantía de la exención, fijándola en 1.500 euros, importe que coincide con el que se establece en la nueva Ley del IRPF para idénticos rendimientos.

La exención, a pesar de la dudosa redacción legal, tiene como ámbito temporal el año natural, es decir, cada perceptor tiene derecho a una exención de 1.500 euros anuales.

Dentro de esta novedosa exención, un tema que quizás necesite del correspondiente pronunciamiento administrativo es si esta exención tiene el mismo ámbito de aplicación que en el IRPF. La cuestión o el problema surge de la distinta redacción de ambos preceptos; así, mientras que en la letra y) del artículo 7 de la Ley del IRPF se establece que no será aplicable la exención a los dividendos y beneficios distribuidos por las instituciones de inversión colectiva, ni a los procedentes de valores adquiridos dentro de los dos meses anteriores a la fecha en que aquellos se hubiesen satisfecho, cuando con posterioridad a esta fecha, dentro del mismo plazo, se produzca una transmisión de valores homogéneos («lavado» de dividendo), nada se dice expresamente en el artículo 14.1 j) de la Ley del IRNR, por lo que se plantea la duda de si estos dividendos pueden beneficiarse de la exención en el IRNR. En definitiva, cuando la letra j) del artículo 14.1 de la Ley del IRNR se refiere a los dividendos y beneficios a que se refiere el párrafo y) del artículo 7 de la Ley de Renta, ¿se debe entender que es una remisión a la totalidad de la letra o solo al primer párrafo? Se insiste en que parece más que conveniente esperar a que haya un pronunciamiento administrativo al respecto, para obtener la oportuna respuesta.

Finalmente comentar, que si bien esta exención es pareja a la establecida en el ámbito del IRPF, no se benefician de la misma todas las personas físicas no residentes, sino solo aquellas que sean residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea (plenamente justificado este ámbito geográfico de la exención, por las tan habituales razones comunitarias) o en un país o territorio con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria (aquí parece que priman las razones de oportunidad, en el sentido de que se quiere potenciar al máximo el intercambio de información tributaria). En cualquier caso, como es habitual, la norma señala expresamente que no será de aplicación la exención cuando los citados rendimientos se obtengan a través de países o territorios que tengan la consideración de paraísos fiscales.

## V. BASE IMPONIBLE DE DETERMINADAS GANANCIAS PATRIMONIALES

Son muy pocas las modificaciones que las nuevas normas prevén en cuanto a la determinación de la base imponible en este impuesto y, básicamente, las podemos resumir en dos: por un lado, la aplicación de nuevas normas de valoración ligadas al valor de mercado para el cálculo de determinadas

ganancias inmobiliarias indirectas y, por otro, la aplicación en dos fases de los coeficientes reductores o de abatimiento de la ganancia patrimonial, de forma prácticamente idéntica a como se establece en el seno del IRPF. Veamos ambas modificaciones.

## 1. Ganancias inmobiliarias indirectas: valoración.

La primera de las normas que vamos a comentar se enmarca como una más dentro de la prevención del fraude y está centrada en el ámbito inmobiliario. La Ley del Impuesto ha venido estableciendo expresamente que tienen la consideración de renta obtenida en España las ganancias derivadas de la transmisión de derechos o participaciones en una entidad no residente, cuyo activo esté constituido principalmente por bienes inmuebles situados en España o que atribuyan a su titular el derecho de disfrute sobre bienes inmuebles situados en territorio español. Hasta aquí, como decimos, no hay ninguna modificación. Sin embargo, cuando hablamos de la valoración de estas operaciones y las mismas provienen de determinados países o territorios, las cosas cambian radicalmente.

La Ley 36/2006 añade un nuevo párrafo al apartado 4 del artículo 24 de la Ley del IRNR, estableciendo una nueva y ambiciosa norma de valoración en relación con las ganancias inmobiliarias antes descritas, al ordenar que cuando las mismas procedan de la transmisión de derechos o participaciones en entidades residentes en países o territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria, el valor de transmisión se determinará atendiendo proporcionalmente al valor de mercado, en el momento de la transmisión, de los bienes inmuebles situados en territorio español, o de los derechos de disfrute sobre dichos bienes. De este precepto, parece importante puntualizar alguna cuestión:

- En primer lugar, conviene aclarar que la norma no solo va contra los paraísos fiscales (implícitamente incluidos) sino que afecta a todas las operaciones que tengan su origen (más bien ficticio) en cualquiera de los países o territorios con los que no exista un intercambio efectivo de información. Es decir, nos encontramos con un colectivo mucho más amplio que el de los paraísos fiscales.
- En segundo lugar, es necesario también precisar que la norma afecta a la transmisión de las acciones o participaciones, con independencia del número o cuantía de las mismas. Por tanto, no hay un límite o un porcentaje a partir del cual deba aplicarse la norma; en consecuencia, cuando la transmisión se realice por accionistas con un reducido número de participaciones, a efectos de calcular la parte proporcional que le corresponda, puede ser especialmente gravoso determinar el valor de mercado de los bienes inmuebles.
- Por último, el valor de mercado que debe tomarse es el que corresponda al momento de la transmisión y este solo debe aplicarse respecto de los bienes inmuebles situados en España.

Una vez establecida esta norma de valoración, la Ley aprueba también garantías adicionales en caso de que la misma se incumpla, al añadir un nuevo apartado 3 al artículo 25 de la Ley del IRNR,

en el que se dispone que en estos supuestos los inmuebles situados en territorio español quedan afectos al pago del impuesto.

No obstante, si el titular de dichos bienes inmuebles es una entidad residente en España, quedan afectos al pago del impuesto los derechos o participaciones en dicha entidad que, directa o indirectamente, correspondan al contribuyente.

Como puede observarse, el legislador ha sido especialmente precavido, estableciendo una secuencia de garantías que, en principio, parecen muy acertadas para combatir la elusión del pago de impuestos en nuestro territorio como consecuencia de la transmisión de inmuebles sitos en España.

## 2. Coeficientes de abatimiento.

La determinación de la base imponible de las ganancias patrimoniales en el IRNR, tradicionalmente se ha realizado de forma similar a como se ha calculado en el seno del IRPF. Consecuencia de lo anterior, es la aplicación de los coeficientes de abatimiento o reductores de la ganancia patrimonial por parte de las personas físicas no residentes, en relación con bienes de su titularidad, adquiridos antes del 31 de diciembre de 1994.

Con la nueva Ley del IRPF, tras muchos años de vigencia del régimen transitorio de los coeficientes reductores o de abatimiento (se hablaba del eterno régimen transitorio) la aplicación de los mismos se ha visto modificada en varios aspectos, los cuales son igualmente aplicables a las personas físicas contribuyentes del IRNR. En principio, como decimos, todos los cambios se entienden trasladados de forma mimética al IRNR, salvo los referidos a la entrada en vigor.

Efectivamente, para aplicar los coeficientes de abatimiento en el IRPF, con la nueva Ley, debe diferenciarse entre bienes transmitidos antes y después del 20 de enero de 2006, debiendo aplicarse las normas previstas en la disposición transitoria novena de la Ley. Asimismo, para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2006, la disposición final primera de la Ley 35/2006 modifica el texto refundido de la Ley del IRPF, con el objeto de aplicar idéntico régimen al previsto en la nueva Ley. Esta regulación modificadora del régimen de coeficientes para los períodos impositivos iniciados durante 2006 es posible en el seno del IRPF, porque hablamos de una norma que se ha aprobado antes del momento del devengo del impuesto del contribuyente, el cual se produce, en general, el 31 de diciembre, que es la fecha a tener en cuenta a efectos de aplicar la normativa vigente en ese momento.

Por el contrario, el IRNR es un impuesto de devengo instantáneo, donde no hay un período impositivo. Por tanto, al tener que aplicar la normativa vigente en el momento del devengo, la entrada en vigor de las nuevas normas sobre coeficientes de abatimiento se ha tenido que demorar en relación con el IRPF, habiendo previsto la «modificada» disposición transitoria única de la Ley del IRNR, que la disposición final primera de la Ley 35/2006 (disposición que modifica la transitoria novena

del texto refundido de la Ley del IRPF) entrará en vigor al día siguiente de la publicación en el BOE de la Ley 35/2006, es decir, el 30 de noviembre.

Por tanto, y esto es lo importante tras este casi incomprensible juego de remisiones normativas, las transmisiones de bienes realizadas por personas físicas no residentes hasta el 29 de noviembre de 2006 inclusive, se beneficiarán del régimen de coeficientes de abatimiento sin limitación alguna, mientras que las realizadas a partir de dicha fecha, como hemos señalado, se tendrán que calcular teniendo en cuenta el nuevo sistema de coeficientes.

No vamos a analizar con detenimiento los cambios que venimos citando, tan solo queremos señalar que, a partir de ahora, el cálculo de la ganancia patrimonial de bienes adquiridos antes del 31 de diciembre de 1994, se desdobra en dos:

- 1.º La ganancia obtenida desde el momento de la adquisición y hasta el 19 de enero de 2006 que podrá beneficiarse de las reducciones derivadas de los coeficientes de abatimiento.
- 2.º La ganancia obtenida desde el 20 de enero de 2006 y hasta el momento de la transmisión que, por el contrario, no podrá beneficiarse de las reducciones derivadas de los citados coeficientes.

Pues bien, con carácter general, una vez efectuado el citado desdoblamiento, el importe de la ganancia patrimonial se prorrateará en función del número de días transcurridos en cada caso. No obstante, cuando se trate de valores con cotización en un mercado secundario, el cálculo se rige por parámetros algo diferentes, por lo que habrá que estar a lo dispuesto en la regla segunda del apartado primero de la disposición transitoria novena de la Ley 35/2006, del IRPF.

Con el fin de aclarar algo el tema, veamos un sencillo ejemplo de cómo deben calcularse las ganancias patrimoniales cuando son de aplicación los coeficientes reductores.

Supongamos que una persona física no residente transmite un bien inmueble el 15 de diciembre de 2006, el cual fue adquirido el 8 de enero de 1991 y no ha habido mejoras:

- Valor de transmisión (deducidos gastos y tributos) ..... 200.000
- Valor de adquisición (incluidos gastos y tributos) ..... 100.000
- Valor de adquisición actualizado ( $100.000 \times 1,1924$ ) ..... 119.240
- Ganancia ..... 80.760
- N.º de días entre momento de la compra y la transmisión ..... 5.844
- N.º de días transcurridos desde la compra y el 19 de enero de 2006 ..... 5.498
- Parte de ganancia objeto de reducción ( $5.498/5.844$ )  $\times$  80.760 ..... 75.978,52

- Reducción ( $75.978,52 \times 11,11\% \times 4$  años) ..... 33.764,85
- Ganancia patrimonial reducida ..... 42.213,67
- Ganancia patrimonial no reducida ..... 4.781,48
- Base imponible ( $42.213,67 + 4.781,48$ ) ..... 46.995,15

En el referido ejemplo, a efectos de determinar la cuota diferencial, sobre la ganancia patrimonial reducida habrá que aplicar el tipo de gravamen, el 18 por 100, y sobre la cuota tributaria así obtenida se deberá deducir la retención del 3 por 100 de la contraprestación acordada que ha debido practicar el adquirente en concepto de pago a cuenta del impuesto del no residente.

## VI. NUEVOS TIPOS DE GRAVAMEN

Determinados tipos de gravamen del IRNR se han visto modificados por la Ley 35/2006, en particular, el general y los relativos a los rendimientos del ahorro, con el objeto, según se indica en la exposición de motivos de la Ley citada, de adecuarlos a las modificaciones habidas en el seno del IRPF y en el del IS (como luego veremos, también cambian los tipos de gravamen de los establecimientos permanentes). Los cambios se pueden agrupar en cuatro grandes epígrafes:

### 1.º Tipo general.

Como hemos dicho, el primero de los tipos de gravamen que cambia es el general, pasando del 25 al 18 por 100. Ciertamente, nos encontramos con una reducción menor desde el punto de vista cuantitativo, pero de cierta relevancia cualitativa, ya que, por primera vez desde 1990 se modifica el tipo general. Esta reducción tiene cierta lógica, ya que en un breve plazo de tiempo hemos asistido a varias reformas fiscales del IRPF que han tenido como un objetivo básico reducir la tarifa (ahora, además, también se reduce el tipo de gravamen del IS), por lo que parece que este ha sido el momento adecuado para reducir también el tipo general al que deben tributar los contribuyentes del IRNR sin establecimiento permanente.

### 2.º Dividendos e intereses.

En segundo lugar, nos debemos referir al tipo de gravamen que soportan las rentas del ahorro, el cual, en consonancia con las modificaciones habidas en el seno del IRPF, también ha variado. Así, desde el 1 de enero de 2007 han pasado a tributar del 15 al 18 por 100 los siguientes rendimientos:

- Los dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de una entidad.
- Los intereses y otros rendimientos derivados de la cesión a terceros de capitales propios.

El tipo de gravamen de estos rendimientos ha sufrido importantes vaivenes en estos últimos años; dichas modificaciones han tratado de ajustarse en cierto modo al tipo de retención que, con carácter general, han soportado los rendimientos del capital mobiliario en el IRPF. Es más, desde el año 2001, el tipo de gravamen de los dividendos e intereses obtenidos por los no residentes es coincidente en todo momento con el tipo de retención general que debe practicarse en relación con los rendimientos del capital mobiliario en el IRPF y en el IS. En el cuadro que se incluye al final de este epígrafe, resumen de la evolución de los tipos de gravamen, se observa que, a partir del año 2001, el tipo de gravamen de estos rendimientos fue del 18 por 100, posteriormente del 15 por 100 y ahora, como hemos dicho, de nuevo, del 18 por 100, plenamente coincidentes con los tipos de retención aplicables a los residentes que obtienen estos rendimientos.

### 3.º Ganancias patrimoniales.

Dentro de las rentas del ahorro también debemos referirnos a las ganancias patrimoniales, rentas que han sufrido un drástico cambio consecuencia, en parte, de la modificación habida en el IRPF. Efectivamente, las ganancias patrimoniales, desde el 1 de enero de 2007, han pasado a tributar desde el 35 al 18 por 100.

Como puede observarse, al igual que para los dividendos y los intereses, la norma vuelve a hacer coincidente el tipo de gravamen de las ganancias patrimoniales en el IRNR con el que deben soportar las rentas del ahorro en el IRPF. Indudablemente, esta es una razón de peso que justifica la fuerte reducción en el tipo de las ganancias, pero no nos debemos olvidar tampoco de las múltiples recomendaciones y advertencias de la Unión Europea para que se redujera este gravamen, dada la discriminación que se entendía podía existir en relación con las ganancias obtenidas en España por personas físicas residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea.

El cambio al que hemos asistido es realmente importante; piénsese que, a partir de ahora, por ejemplo, las ganancias inmobiliarias, de especial trascendencia recaudatoria en nuestro país, de la noche a la mañana se han encontrado con una reducción de 17 puntos. A nuestro modo de ver, dicha reducción tiene una clara justificación para las personas físicas no residentes (aplicar idéntico tipo que en el IRPF), pero no la vemos tan justificada para las sociedades no residentes, ya que las residentes en nuestro país, en principio, tienen que soportar un gravamen del 32,5 por 100 (ejercicios iniciados 2008, el 30%).

Dentro de las ganancias patrimoniales, tan solo nos resta comentar una última modificación, la que corresponde al tipo de gravamen que deben soportar las ganancias derivadas de la transmisión de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de instituciones de inversión

colectiva, las cuales, de forma similar a lo comentado para los dividendos y los intereses, han pasado a tributar del 15 al 18 por 100. Obsérvese que también las modificaciones del tipo de gravamen de estas ganancias se realizan en el tiempo de forma paralela a las que se operan, para estas mismas ganancias, en el tipo de retención en el IRPF y en el IS.

#### 4.º Pensiones.

El último de los cambios habidos en los tipos de gravamen que deben soportar los no residentes es el habido en el ámbito de las pensiones y demás prestaciones similares, las cuales pasan a tributar de acuerdo con la siguiente escala:

Importe anual pensión hasta Euros	Cuota Euros	Resto pensión hasta Euros	Tipo aplicable Porcentaje
0	0	12.000	8
12.000	960	6.700	30
18.700	2.970	En adelante	40

En comparación con la vigente hasta el 31 de diciembre de 2006, se observa una ligera reducción del tipo aplicable en todos los tramos.

#### Cuadro comparativo evolución histórica tipos de gravamen en el IRNR sin establecimiento permanente

	1999 a 2000	2001 a 2002	2003 a 2006	2007
<b>General</b>	25%	25%	25%	24%
<b>Ganancias patrimoniales</b>	35%	35%	35%	18%
<b>Ganancias IIC</b>	35%	18%	15%	18%
<b>Intereses</b>	25%	18%	15%	18%
<b>Dividendos</b>	25%	18%	15%	18%
<b>Trabajadores temporada</b>	25%	25% (2% en 2002)	2%	2%
<b>Trabajadores en misiones diplomáticas</b>	8%	8%	8%	8%
<b>Entidades navegación marítima o aérea</b>	4%	4%	4%	4%
<b>Pensiones</b>	Escala	Escala	Escala	Escala (nueva)
<b>Operaciones de reaseguro</b>	1,5%	1,5%	1,5%	1,5%
<b>Gravamen especial</b>	3%	3%	3%	3%

## VII. RETENCIONES

En el capítulo de las retenciones, las modificaciones habidas se pueden resumir en cuatro cuestiones de muy distinta índole:

1. En primer lugar, es casi obvio reseñar que todas las modificaciones habidas en los tipos de gravamen que se han indicado en el epígrafe anterior, son trasladables igualmente al ámbito de las retenciones. Así, por ejemplo, la retención que deben soportar los dividendos o los intereses, sin perjuicio de los Convenios, será del 18 por 100, la de los rendimientos del trabajo o de las actividades empresariales del 24 por 100 o la de las ganancias relativas a fondos de inversión del 18 por 100. Recuérdese que la Ley del IRNR, en su artículo 31, establece, respecto de los retenedores, la obligación de retener una cantidad equivalente a la que resulte de aplicar las disposiciones de la propia Ley para determinar la deuda tributaria o, en su caso, de las establecidas en un Convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable.
2. Como ya se ha comentado, los dividendos y demás rendimientos derivados de la participación en fondos propios de entidades, percibidos por personas físicas residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o en países o territorio con los que exista un efectivo intercambio de información tributaria, están exentos con el límite de 1.500 euros anuales.

De acuerdo con la normativa general del IRNR, las rentas exentas del impuesto, en base a lo establecido en la normativa interna o en un Convenio para evitar la doble imposición, no están sujetas a retención, por lo que de ser aplicable dicha normativa tampoco debería practicarse retención sobre estos dividendos.

Sin embargo, en estos supuestos, dada la imposibilidad material de la entidad retenedora de saber en el momento del pago de los dividendos si los mismos pueden estar exentos o no, la Ley, en su artículo 31.4 a) 2.º párrafo, ha optado por que se practique retención inicialmente, debiéndose, en su caso, solicitar la devolución una vez que haya finalizado el ejercicio y se tenga constancia cierta de las cuantías percibidas a lo largo del mismo por el contribuyente.

El procedimiento para solicitar la devolución, lógicamente, se articulará sobre la base de lo dispuesto en el artículo 16 del Reglamento del IRNR, es decir, mediante una autoliquidación. En este sentido, entendemos que se deberá utilizar el modelo 210, cuando la exención se solicite en relación con un solo valor, y el modelo 215, cuando la solicitud derive de varios valores.

3. La norma ha modificado el tipo de retención aplicable en las transmisiones de bienes inmuebles situados en territorio español. Desde el 1 de enero de 2007, los adquirentes de bienes inmuebles a no residentes sin establecimiento permanente, están obligados a practicar una retención del 3 por 100 (antes del 5%) de la contraprestación acordada, en concepto de pago a cuenta del impuesto del no residente. Dicha reducción es absolutamente lógica al estar en consonancia con la reducción que se ha operado en el tipo de gravamen de las ganancias patrimoniales (del 35 al 18%).

Además, como consecuencia de los cambios habidos en el régimen de coeficientes de abatimiento, se establece la obligatoriedad de practicar retención, incluso en las transmisiones

de bienes inmuebles que hubiesen sido adquiridos antes del 31 de diciembre de 1986, ya que, a partir de ahora, como ya se ha indicado, pueden generar una ganancia patrimonial sujeta a tributación por el tiempo transcurrido entre el 20 de enero de 2006 y el momento de la transmisión.

No debe olvidarse que, con la anterior normativa, cuando el titular del inmueble transmitido fuese una persona física y, a 31 de diciembre de 1996, el inmueble hubiese permanecido en su patrimonio más de diez años sin haber sido objeto de mejoras durante ese tiempo, la ganancia no estaba sujeta a tributación, ni, en consecuencia, a la retención del 5 por 100. Ahora, se insiste, también se debe practicar retención en estos casos, pero eso sí, al 3 por 100.

4. La última de las modificaciones tiene escasa trascendencia, casi podríamos decir que es una cuestión terminológica y tiene su origen en la nueva redacción dada al artículo 15 del Reglamento del IRNR por el Real Decreto 1576/2006, de 22 de diciembre (BOE de 23), relativo a las obligaciones del retenedor.

Pues bien, se da nueva redacción a este artículo, con el objetivo básico de cambiar la denominación de la información anual que, en relación con las retenciones practicadas en este impuesto, deben suministrar los retenedores a la Administración tributaria, de tal forma que ahora se habla de una «declaración anual» en lugar de un «resumen anual»; asimismo, se fija expresamente el plazo de presentación en papel de esta declaración (hasta el 20 de enero) y no mediante una referencia a la última declaración de cada año.

## VIII. ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES

Como de sobra es conocido, la tributación de los establecimientos permanentes se guía básicamente por las mismas normas que las sociedades residentes, es decir, por las normas del IS. A partir de aquí es fácil comprender que en estas líneas no nos detengamos en las modificaciones generales del IS, sino solamente en aquellas que están recogidas en la propia normativa del IRNR. Concretamente, las siguientes:

1. Con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2007, se añade una disposición adicional segunda al texto refundido de la Ley del IRNR, estableciendo una reducción del tipo de gravamen idéntica a la contemplada en el IS; a saber:
  - 32,5 por 100 para los períodos iniciados a partir de 1 de enero de 2007.
  - 30 por 100 para los períodos iniciados a partir de 1 de enero de 2008.

Por su parte, el tipo del 40 por 100 aplicable a los establecimientos dedicados a la investigación y explotación de hidrocarburos se reduce al:

- 37,5 por 100 para los períodos iniciados a partir de 1 de enero de 2007.
  - 35 por 100 para los períodos iniciados a partir de 1 de enero de 2008.
2. De acuerdo con lo establecido en el artículo 19.2 de la Ley del IRNR, cuando las rentas obtenidas por los establecimientos permanentes se transfirieran al extranjero, deben soportar una imposición complementaria (sin perjuicio de las excepciones que la propia norma contempla). Dicha imposición, hasta el 1 de enero de 2007, era del 15 por 100, tipo coincidente con el que se gravaban los dividendos de fuente española percibidos por los no residentes. A raíz de esta modificación en la tributación de los dividendos, es fácil imaginar que el gravamen complementario que deben soportar los establecimientos permanentes se adecue al cambio descrito, y eso es lo que ha hecho la Ley 35/2006, al establecer que este gravamen adicional o complementario se incremente hasta el 18 por 100.

Asimismo, se modifica el artículo 19.3 a) en el que se establece que no debe satisfacerse el gravamen complementario cuando se trate de establecimientos permanentes de entidades que tengan su residencia fiscal en otro Estado miembro de la Unión Europea, salvo que, y esta es la novedad, se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal.

3. Se modifica el artículo 16.1 de la Ley relativo a la composición de la renta imputable al establecimiento permanente, con el objeto de establecer una regla de afectación similar a la que existe en el IRPF, de tal forma que se consideran elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente los transmitidos dentro de los tres períodos impositivos siguientes al de la desafectación.

Téngase en cuenta que en este impuesto solo se entienden afectos al establecimiento permanente los vinculados funcionalmente al desarrollo de la actividad que constituye su objeto, por lo que la afectación y desafectación pueden ser especialmente utilizadas por estos contribuyentes. Además, no debemos olvidar que las personas físicas no residentes también pueden obtener rentas mediante establecimiento permanente, por lo que parece lógico que también se contemple en su normativa reguladora esta norma cautelar.

4. Las nuevas normas de valoración de las operaciones vinculadas reguladas en el artículo 16 de la Ley del IS, por supuesto, también se aplican en el IRNR mediante una remisión expresa a dicho artículo. Hasta ahora, la normativa del IRNR recogía esta materia dentro de las especialidades que conforman la determinación de la base imponible de los establecimientos permanentes, mientras que, con la nueva normativa, con indudable acierto, se regula en el artículo 15 del impuesto, «Formas de sujeción y operaciones vinculadas», el cual está integrado en lo que podríamos denominar parte general del impuesto.

De esta forma, señala el artículo 15 de la Ley del IRNR, las disposiciones del artículo 16 de la Ley del IS se aplicarán a las operaciones realizadas por contribuyentes del IRNR (con y sin establecimiento permanente) con personas o entidades vinculadas a ellos.

Por su parte, el citado artículo 15, en su apartado 2, aclara que, en cualquier caso, se entiende que existe vinculación entre un establecimiento permanente situado en España con su casa central, con otros establecimientos permanentes de la casa central y con otras personas

o entidades vinculadas con la casa central o sus establecimientos permanentes, ya estén o no en territorio español.

5. El artículo 18 de la Ley del IRNR, como consecuencia de la modificación señalada en el número anterior, también se ve modificado, pero es una modificación formal ya que solo cambia la numeración. Es decir, el resto de las normas especiales de determinación de la base imponible de los establecimientos permanentes no sufren variación alguna.

En cuanto a los establecimientos permanentes que no cierran un ciclo mercantil completo determinante de ingresos en España y los establecimientos permanentes cuya actividad en territorio español consista en obras de construcción cuya duración exceda de seis meses, explotaciones económicas de temporada o de exploración de recursos naturales, las normas de determinación de su base imponible tampoco cambian, por lo que tan solo cabe reseñar aquí que los primeros se regulan ahora en el apartado 3 (antes en el 4) del artículo 18 de la Ley y los segundos en el apartado 4 (antes en el 5) del mismo artículo.

## IX. NUEVA TIPOLOGÍA DE PAÍSES Y TERRITORIOS

La Ley de medidas para la prevención del fraude regula una nueva tipología de países, añadiendo a la ya tradicional categoría de los paraísos fiscales, aprobada por el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, otras dos nuevas, la de los países o territorios con los que existe un efectivo intercambio de información tributaria y la de los países o territorios en los que existe nula tributación. Con esta modificación se pretende, lógicamente, luchar contra el fraude que se ampara en la falta de información y opacidad de determinados países o territorios, así como en el que utiliza la nula tributación de otros.

En consecuencia, las nuevas categorías de países, tal y como se regula en la disposición adicional primera de la citada Ley 36/2006, es la siguiente:

1. En primer lugar, como hemos dicho, se mantiene la categoría de los países o territorios que tienen la consideración de paraísos fiscales en las condiciones que se determinen reglamentariamente. En este sentido, de acuerdo con la disposición transitoria segunda de esta misma Ley, en tanto no se aprueben de nuevo reglamentariamente, tendrán esa consideración los que la tenían hasta ahora, es decir, los recogidos en el Real Decreto 1080/1991.

Asimismo, en esta disposición adicional se vuelve a reproducir lo que ya decía el artículo 2 del Real Decreto, en el sentido de que dejarán de tener esta consideración de paraísos fiscales aquellos países o territorios que firmen con España un Convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información tributaria en el que se establezca expresamente que dejan de tener dicha consideración (esta última puntualización es nueva en relación con la redacción reglamentaria).

Por último, añada también la norma de forma novedosa que, en el momento en que dejen de aplicarse esos Convenios o acuerdos, los citados países o territorios volverán a tener la condición de paraísos fiscales.

2. La segunda categoría es la de los países o territorios donde se considera que existe nula tributación. Para definir estos países la norma ya no acude a un sistema de listas (tan claro, pero tan complejo técnica y políticamente) como en el caso anterior, sino que acude a una definición genérica. Así, la norma nos dice que existe nula tributación cuando en el país o territorio de que se trate no se aplique un impuesto análogo o idéntico al IRPF, IS o IRNR, según corresponda.

La norma aclara lo que, a efectos de esta disposición, debe entenderse por impuesto análogo o idéntico, señalando que tendrá esta consideración el que tenga como finalidad la imposición de la renta, siquiera parcialmente, con independencia de que el objeto del mismo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro sistema indiciario de esta (es decir, admite los sistemas de estimación objetiva). Entiende también la norma que las cotizaciones a la Seguridad Social, en las condiciones reglamentarias que se establezcan, a efectos del IRPF, también son un impuesto análogo o idéntico.

Los países que tengan suscrito Convenio para evitar la doble imposición con España quedan excluidos de esta posible consideración.

3. La última categoría es la de los países o territorios con los que exista un efectivo intercambio de información tributaria, entendiéndose por tal, cuando se cumpla cualquiera de las dos condiciones siguientes:

- Que exista un Convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información.
- Que exista un acuerdo de intercambio de información tributaria, siempre que en el mismo se establezca expresamente que el nivel de intercambio de información tributaria es suficiente a los efectos de esta disposición.

No obstante lo anterior, se prevé que reglamentariamente puedan fijarse supuestos en los que, por razones de limitación del intercambio de información, no exista efectivo intercambio de información tributaria.

A partir de aquí, deben ser las normas de cada tributo, tal y como señala la exposición de motivos de la Ley 36/2006, quienes utilicen estas categorías de países o territorios para combatir de la manera más eficiente y eficaz las operaciones que se enmarquen en los mismos.

A lo largo de las líneas anteriores ya hemos visto alguno de los ejemplos más significativos, en particular, la presunción de residencia de entidades domiciliadas en países de nula tributación (por ahora, es el único supuesto en que se utiliza esta nueva figura), normas de valoración especiales en la transmisión de valores de entidades residentes en países sin efectivo intercambio de información tributaria, cuando estos representen, básicamente, inmuebles en España, nuevos

supuestos de representación para residentes también en estos países sin efectivo intercambio de información tributaria, cambios en el procedimiento de exigencia de la responsabilidad solidaria de depositarios y gestores en relación con bienes y derechos de residentes en paraísos fiscales o exigencia en todo caso del gravamen complementario para establecimientos permanentes situados en España que tengan su residencia fiscal en un paraíso fiscal (en particular, cuando sean de la Unión Europea).

Respecto de los paraísos fiscales, cabe puntualizar que los supuestos existentes en la actualidad son muy numerosos, por lo que simplemente se ha hecho referencia a dos de los supuestos incorporados a la Ley del IRNR por las nuevas normas.

## X. PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS

La Ley de medidas para la prevención del fraude ha añadido una nueva disposición adicional primera a la Ley del IRNR, relativa a los procedimientos amistosos, materia que, por supuesto, no se ciñe exclusivamente al IRNR, pero dada su ubicación normativa y su trascendencia en el ámbito internacional, parece conveniente comentar ahora.

Cuando hablamos de procedimientos amistosos, tenemos que acudir, al margen del Convenio de arbitraje en el ámbito de la Unión Europea, a los Convenios para evitar la doble imposición internacional, ya que en su articulado (25 del Modelo de Convenio de la OCDE) nos encontramos con uno relativo a los mismos.

El apartado 1 de dicho artículo 25 establece lo siguiente:

***«Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes implican, o pueden implicar para ella, una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de esos Estados podrá someter su caso a la autoridad competente del Estado contratante del que sea residente o, si fuera aplicable el apartado 1 del artículo 24, a la del Estado contratante del que sea nacional. El caso deberá ser planteado dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme a las disposiciones del Convenio».***

Estos procedimientos, enmarcables, de acuerdo con la exposición de motivos de la Ley, en los mecanismos de colaboración con la Administración tributaria, estaban huérfanos de una regulación legal interna y, al margen del necesario desarrollo reglamentario, eso es lo que hace esta disposición adicional primera.

Las principales directrices de los procedimientos amistosos, de acuerdo con la citada disposición, son las siguientes.

- Se establece el principio de compatibilidad entre los procedimientos amistosos previstos en los Convenios y tratados, y el derecho a interponer los recursos y reclamaciones que puedan resultar procedentes (cuestión que, en base a los Convenios, no es discutible).
- La aplicación de los acuerdos que alcancen ambas Administraciones se realizará en el momento en que el acuerdo adquiera firmeza, en los términos que se establezcan reglamentariamente.
- El procedimiento propiamente dicho se regulará también a través de la vía reglamentaria.
- Contra los acuerdos de un procedimiento no puede interponerse un recurso, sin perjuicio de la posibilidad de recurrir el acto administrativo que se dicte en aplicación del mismo.
- Se contempla la posibilidad de suspender, a instancia del interesado, el ingreso de la deuda, cuando se garantice su importe. La Ley también define las garantías admisibles y la posibilidad de que la suspensión sea parcial.

A la vista de lo anterior, y en especial desde el punto de vista procedimental, no queda más remedio que esperar a la aprobación del pertinente desarrollo reglamentario.

## XI. NORMAS GESTORAS

A lo largo de 2006 han sido aprobadas dos normas con trascendencia gestora en el ámbito del IRNR, a través de sendas órdenes del Ministro de Economía y Hacienda que se corresponden con los dos apartados que se comentan a continuación.

### 1. Nuevas normas de presentación y pago.

Por un lado, la Orden EHA/3398/2006, de 26 de octubre (BOE de 4 de noviembre), por la que se dictan medidas para el impulso y homogeneización de determinados aspectos en relación con la presentación telemática de declaraciones tributarias. Dicha Orden, en relación con el modelo 296, «resumen anual (o declaración anual) de retenciones a no residentes sin establecimiento permanente», realiza diversas modificaciones en cuanto a la forma de presentación del mismo, estableciendo el siguiente esquema:

1. Declaraciones que contengan hasta 15 registros de perceptor. La presentación se puede realizar en impreso, mediante el módulo de impresión generado con el programa de ayuda, a través de Internet con firma electrónica o por vía telemática por teleproceso.
2. Declaraciones que contengan más de 15 y hasta 49.999 registros de perceptor. La declaración debe presentarse obligatoriamente a través de Internet con certificado de usuario (firma

electrónica) o por teleproceso. También deben utilizar estas vías, cuando los registros no excedan de 49.999, las empresas adscritas a las Unidades de Gestión de Grandes Empresas o a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes.

3. Las declaraciones que contengan más de 49.999 registros deben presentarse por teleproceso o en soporte directamente legible por ordenador, siendo válido exclusivamente un CD-R de 12 cm, con capacidad hasta 700 MB.

Otros cambios contenidos en la citada Orden afectan a distintos ámbitos de la presentación de declaraciones, pudiendo resumirse en tres bloques:

- a) Se amplía de uno a cuatro años el plazo para poder realizar la presentación telemática del modelo 296, a contar desde la finalización del plazo reglamentario de declaración (antes, por razones técnicas, era de un año).
- b) Todas aquellas declaraciones que tuvieran que presentarse necesariamente acompañadas de documentación, hasta la aprobación de esta Orden, no podían presentarse a través de Internet. Sin embargo, a partir de ahora sí es posible esta presentación, ya que se contempla la posibilidad de que la citada documentación anexa se presente en forma de documentos electrónicos, en el registro telemático de la Agencia Tributaria, de acuerdo con el procedimiento previsto en la Resolución de 23 de agosto de 2005, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Este cambio tiene especial trascendencia en el ámbito de las declaraciones correspondientes al IRNR, en especial, las declaraciones correspondientes a los modelos 210 ó 215 con resultado a devolver, ya que estas, necesariamente, deben venir acompañadas de los oportunos certificados de residencia fiscal y de los certificados acreditativos de las retenciones practicadas.

- c) Finalmente, se contempla la posibilidad de utilizar como medio de pago de las deudas tributarias de determinadas declaraciones la domiciliación bancaria. Por lo que respecta al IRNR, estas declaraciones son (entre paréntesis se indica el plazo para poder domiciliar):
  - Modelo 213. Gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes. (Desde el día 1 hasta el 25 de enero).
  - Modelo 214. Declaración simplificada. Impuesto sobre el Patrimonio y sobre la Renta de no Residentes. (Desde el día 1 de enero hasta el 23 de diciembre).
  - Modelo 215. Declaración trimestral colectiva. (Desde el día 1 hasta el día 15 de los meses de abril, julio, octubre y enero).
  - Modelo 216. Retenciones IRNR sin establecimiento permanente. Declaración-liquidación. (Desde el día 1 hasta el 15 de los meses de abril, julio, octubre y enero).

Para el resto de las declaraciones del IRNR (modelo 210, 211 y 212), al no tener la consideración de periódicas, es decir, que no tienen un plazo determinado de presentación, parece que no es posible arbitrar un sistema de domiciliación bancaria.

Asimismo, conviene aclarar que han quedado excluidas de la domiciliación bancaria las grandes empresas (obsérvese que los plazos para domiciliar el modelo 216 son solo los correspondientes a las presentaciones trimestrales).

## 2. Cuentas «Globales».

La segunda de las normas gestoras es la Orden EHA/1674/2006, de 24 de mayo (BOE de 1 de junio). Dicha Orden regula el régimen de información y documentación tributaria derivado de la comercialización de fondos de inversión españoles en otros países a través de las denominadas cuentas globales, cuya regulación ha sido introducida por el artículo 20 del Reglamento de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva.

El sistema de cuenta global consiste, básicamente, en que en el registro de accionistas o partícipes de la institución de inversión colectiva española, los accionistas o partícipes canalizados a través de la comercializadora extranjera figuran a nombre de esta por cuenta de sus clientes. Es decir, si un fondo español se comercializa en Francia por una comercializadora francesa, los partícipes que se hayan canalizado por la francesa (normalmente residentes en Francia) no aparecerán en los registros de la gestora española, consignándose en su lugar, exclusivamente, un registro global a nombre de la comercializadora francesa. Además, señala la norma que en los registros de cuenta global no podrán incluirse participaciones de residentes en España.

Lo anterior, por supuesto, tiene trascendencia en la información tributaria que posteriormente se suministre a la Agencia Tributaria, afectando a la que debe recogerse en el modelo 296, resumen anual de retenciones, no residentes sin establecimiento permanente, en el caso de distribución de beneficios, y al modelo 187, específico de los fondos de inversión, en el caso de ganancias. Asimismo, tiene repercusión en cuanto a la documentación que debe aportarse a efectos de la práctica de retenciones.

Pues bien, grosso modo, la retención que, en su caso, practicará la gestora o la sociedad de inversión española (en adelante gestora) se efectuará sobre la base de la especial documentación tributaria que suministrará la comercializadora extranjera; en el caso más habitual de obtención de ganancias patrimoniales (modelo 187) el procedimiento para la práctica de retenciones, en función de la residencia de la extranjera, se articula de la siguiente forma:

- En el caso de que la comercializadora resida en un país que tenga suscrito un Convenio para evitar la doble imposición, la gestora residente en España justificará la exclusión de retención por aplicación de una exención prevista en el Convenio o en normativa interna a los residentes en el mismo país que la comercializadora, mediante un certificado global de la

propia comercializadora, con los requisitos previstos en la citada Orden, requisitos que, se insiste, son globales y no exigen identificar a los contribuyentes.

Respecto del resto de partícipes que no tengan la misma residencia que la comercializadora, en principio, la entidad gestora practicará retención al tipo general previsto en el artículo 25 de la Ley del IRNR para estas rentas, es decir, el 18 por 100. A efectos de la práctica de esta retención, la comercializadora suministrará también un certificado colectivo sin información individualizada.

- En el caso de que la comercializadora resida en un país que no tenga suscrito un Convenio para evitar la doble imposición con España, la gestora española practicará retención al tipo previsto en la Ley interna para las ganancias, 18 por 100, mediante un certificado global similar al anterior. No hay en esta primera fase, en consecuencia, certificados de residencia individuales, identificación individual de los contribuyentes ni es posible beneficiarse de una hipotética exención interna.
- No obstante, sea cual sea el país de residencia de la comercializadora, incluso cuando no coincida con el de residencia del perceptor, el obligado a retener podrá aplicar las reglas generales de acreditación, de tal forma que si el contribuyente acredita su residencia mediante un certificado individual se podrá beneficiar de la correspondiente exención interna o convenida.

Finalmente, se establece de forma un tanto novedosa, dada la escasez de precedentes, la obligación a cargo de las comercializadoras extranjeras de presentar a la Agencia Tributaria información anual individualizada (ahora sí que es individualizada) sobre los rendimientos obtenidos por los partícipes y sobre la posición inversora de cada uno de ellos a 31 de diciembre. El plazo de presentación de esta información, que debe efectuarse a través de Internet, es el de los tres primeros meses de cada año natural en relación con la información del inmediato anterior.

## XII. CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Como colofón a todo este conjunto de novedades relacionadas en los apartados anteriores, tan solo nos resta comentar que durante 2006 se han publicado en el BOE los siguientes Convenios para evitar la doble imposición internacional (también se cita en último lugar un Convenio publicado en los primeros días de enero de 2007):

- Convenio entre el Gobierno español y el Gobierno macedonio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, hecho en Madrid el 20 de junio de 2005 (BOE 03-01-2006).
- Convenio entre el Reino de España y la República Socialista de Vietnam para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, hecho en Hanoi el 7 de marzo de 2005 (BOE 10-01-2006).

- Convenio entre el Reino de España y la República de Croacia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, hecho en Zagreb el 19 de mayo de 2005 (BOE 23-05-2006).
- Convenio entre el Reino de España y Malta para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, hecho en Madrid el 8 de noviembre de 2005 (BOE 07-09-2006).
- Convenio entre el Reino de España y la República Islámica del Irán para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho en Teherán el 19 de julio de 2003 (BOE 02-10-2006).
- Convenio entre el Reino de España y el Gobierno de Nueva Zelanda para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y Protocolo, hecho en Wellington el 28 de julio de 2005 (BOE 03-10-2006).
- Convenio entre el Reino de España y los Emiratos Árabes Unidos para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho en Abu Dhabi el 5 de marzo de 2006 (BOE 23-01-2007).