

«NOVEDADES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES»

S. Albarrán Sanz

Examinadas en artículos precedentes las novedades introducidas para 2007 en los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Sociedades, es imprescindible revisar ahora el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, cuya regulación remite en la mayor parte de su articulado a las normas de los dos mencionados impuestos.

Para el ejercicio 2007 se han introducido importantes modificaciones en la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR), aprobada por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

Dichas novedades han venido fundamentalmente de la mano de tres normas:

- La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.
- La Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

- La Ley 42/2006, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2007.

Se detalla a continuación en qué consisten las modificaciones efectuadas agrupadas por materias y siguiendo el articulado de la ley.

Responsables.

Artículo 9.

La Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal modifica el apartado 3 de este artículo extendiendo los supuestos en que las actuaciones de la Administración tributaria podrán entenderse directamente con el responsable, al que será exi-

gible la deuda tributaria, sin que sea necesario el acto administrativo previo de derivación de responsabilidad, previsto en el artículo 41.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Hasta ahora esto solo era aplicable al caso del pagador de rendimientos devengados sin mediación de establecimiento permanente por los contribuyentes de este impuesto.

Desde la reforma se aplicará también cuando se trate del depositario o gestor de bienes o derechos no afectos a un establecimiento permanente y pertenecientes a personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales.

En los restantes supuestos, la responsabilidad solidaria se exigirá en los términos previstos en el artículo 41.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Representantes.

Artículo 10.

Se extiende, tras la publicación de la Ley de prevención de fraude, la obligación de nombrar representante ante la Administración tributaria en relación con las obligaciones que por este impuesto requiera la Administración tributaria a las personas o entidades residentes en países o territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria de acuerdo con lo dispuesto en la propia Ley de medidas para la prevención del fraude fiscal, que sean titulares de bienes situados o de derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, excluidos los valores negociados en mercados secundarios oficiales.

Como hasta ahora el contribuyente, o su representante, estarán obligados a poner en conocimiento de la Administración tributaria el nom-

bramiento, debidamente acreditado, en el plazo de dos meses a partir de la fecha de este.

Como novedad, la nueva redacción del artículo exige que la designación se comunique a la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en la que hayan de presentar la declaración por este impuesto. A la comunicación acompañará la expresa aceptación del representante.

El nuevo texto establece también las consecuencias del incumplimiento de la obligación de nombrar representante que serán las siguientes:

1. La Administración tributaria podrá considerar representante del establecimiento permanente o de las entidades en régimen de atribución de rentas con presencia en territorio español a quien figure como tal en el Registro Mercantil.

Si no hubiese representante nombrado o inscrito, o fuera persona distinta de quien esté facultado para contratar en nombre de aquellos, la Administración tributaria podrá considerar como tal a este último.

2. En el caso de incumplimiento de la obligación de nombramiento de representante exigible a las personas o entidades residentes en países o territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 de la disposición adicional primera de la Ley de medidas para la prevención del fraude fiscal, la Administración tributaria podrá considerar que su representante es el depositario o gestor de los bienes o derechos de los contribuyentes.
3. El incumplimiento de la obligación se considerará infracción tributaria grave, y la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 2.000 euros.

Cuando se trate de contribuyentes residentes en países o territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 de la disposición adicional primera de la Ley de medidas para la prevención del fraude fiscal, dicha multa ascenderá a 6.000 euros.

La sanción impuesta, de acuerdo con lo previsto en este apartado, se reducirá conforme a lo dispuesto en el artículo 188.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Domicilio fiscal.

Artículo 11.

La Ley 36/2006 modifica el apartado 2 del artículo 11 que dispone que, cuando no se hubiese designado representante, las notificaciones practicadas en el domicilio fiscal del responsable solidario tendrán el mismo valor y producirán iguales efectos que si se hubieran practicado directamente al contribuyente.

La nueva redacción del artículo atribuye la misma validez, en defecto de designación de representante por parte de personas o entidades residentes en países o territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 de la disposición adicional primera de la Ley de medidas para la prevención del fraude fiscal, y a falta de responsable solidario, a las notificaciones que se puedan practicar en el lugar de situación de cualquiera de los inmuebles de su titularidad.

Exenciones.

Artículo 14.

La nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) establece que queda-

rán exentas las rentas mencionadas en el artículo 7 de la propia Ley del IRPF, pero excluye para el IRNR de la exención limitada a 1.500 euros de que disfrutaban en el IRPF los dividendos y participaciones en beneficios a que se refieren los párrafos a) y b) del artículo 25.1, es decir:

- a) Los dividendos, primas de asistencia a juntas y participaciones en beneficios de cualquier tipo de entidad.
- b) Los rendimientos procedentes de cualquier clase de activos, excepto la entrega de acciones liberadas que, estatutariamente o por decisión de los órganos sociales, faculten para participar en los beneficios, ventas, operaciones, ingresos o conceptos análogos de una entidad por causa distinta de la remuneración del trabajo personal.

Sin embargo, quedarán exentos dichos dividendos o rendimientos, obtenidos sin mediación de establecimiento permanente, por personas físicas residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o en países o territorios con los que exista un efectivo intercambio de información tributaria, con el límite de 1.500 euros, que será aplicable sobre la totalidad de los rendimientos obtenidos en el año natural.

Esta última exención no será en ningún caso aplicable a los rendimientos y ganancias patrimoniales obtenidos a través de los países o territorios calificados reglamentariamente como paraíso fiscal.

Operaciones vinculadas.

Artículo 15.

La Ley de prevención del fraude determina en un nuevo apartado 15.2 la aplicación de las disposiciones del artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado

por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, a las operaciones realizadas por contribuyentes por este impuesto con personas o entidades vinculadas.

A estos efectos, se considerarán personas o entidades vinculadas las mencionadas en el artículo 16.3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo. En cualquier caso, se entenderá que existe vinculación entre un establecimiento permanente situado en territorio español con su casa central, con otros establecimientos permanentes de la mencionada casa central y con otras personas o entidades vinculadas a la casa central o sus establecimientos permanentes, ya estén situados en territorio español o en el extranjero.

En todo caso, los contribuyentes que obtengan rentas mediante establecimiento permanente podrán solicitar a la Administración tributaria que determine la valoración de los gastos de dirección y generales de administración que resulten deducibles, conforme a lo dispuesto en el artículo 16.7 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

Rentas imputables al establecimiento permanente. Bienes afectos.

Artículo 16.

El artículo 16 del TRLIRNR considera como rentas imputables al establecimiento permanente las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos afectos al establecimiento permanente.

La novedad que resulta de la nueva redacción dada a este artículo por la nueva Ley del IRPF es que, a estos efectos, se considerarán elementos patrimoniales afectos los transmitidos dentro de los tres periodos siguientes a la desafectación.

Tipos de gravamen.

Artículo 19.1.

La Ley 35/2006 introduce en la Ley del IRNR una disposición adicional segunda que afecta a los tipos de gravamen regulados por el artículo 19, quedando fijados del modo siguiente:

El tipo de gravamen aplicable a las rentas obtenidas mediante establecimiento permanente será:

Periodos impositivos iniciados antes del 1 de enero de 2007	35%
Periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2007	32,5%
Periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2008	30%

Cuando la actividad del establecimiento permanente sea la de investigación y explotación de hidrocarburos, el tipo a aplicar es:

Periodos impositivos iniciados antes del 1 de enero de 2007	40%
Periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2007	37,5%
Periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2008	35%

Artículo 25.1 y 2.

Se da nueva redacción por la Ley 36/2006 alterándose los tipos de gravamen aplicables a las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.

A partir de 2007, la cuota tributaria se obtendrá aplicando a la base imponible los siguientes tipos de gravamen:

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

- a) Con carácter general, el 24 por 100.
- b) Las pensiones y demás prestaciones similares percibidas por personas físicas no residentes en territorio español, cualquiera que sea la persona que haya generado el derecho a su percepción, serán gravadas de acuerdo con la siguiente escala:

- c) Los rendimientos del trabajo de personas físicas no residentes en territorio español, siempre que no sean contribuyentes por el IRPF, que presten sus servicios en misiones diplomáticas y representaciones consulares de España en el extranjero, cuando no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de los tratados internacionales en los que España sea parte, se gravarán al 8 por 100.
- d) Cuando se trate de rendimientos derivados de operaciones de reaseguro, el 1,5 por 100.
- e) El 4 por 100 en el caso de entidades de navegación marítima o aérea residentes en el extranjero, cuyos buques o aeronaves toquen territorio español.
- f) El 18 por 100 cuando se trate de:
 - 1.º Dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de una entidad.
 - 2.º Intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios.
 - 3.º Ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales.
- g) Los rendimientos del trabajo percibidos por personas físicas no residentes en territorio español en virtud de un contrato de duración determinada para trabajadores extranjeros de temporada, de acuerdo con lo establecido en la normativa laboral, se gravarán al tipo del 2 por 100.
- h) El tipo de gravamen aplicable a los cánones o regalías satisfechos por una sociedad residente en territorio español o por un establecimiento permanente situado en este de una sociedad residente en otro Estado miembro de la Unión Europea a una sociedad residente en otro Estado miembro o a un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro de una sociedad residente de un Estado miembro será del

10 por 100 cuando concurren los siguientes requisitos:

- 1.º Que ambas sociedades estén sujetas y no exentas a alguno de los tributos mencionados en el artículo 3 a) iii) de la Directiva 2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros.
- 2.º Que ambas sociedades revistan alguna de las formas previstas en el anexo de la Directiva 2003/49/CE.
- 3.º Que ambas sociedades sean residentes fiscales en la Unión Europea y que, a efectos de un convenio para evitar la doble imposición sobre la renta concluido con un tercer Estado, no se consideren residentes de ese tercer Estado.
- 4.º Que ambas sociedades sean asociadas. A estos efectos, dos sociedades se considerarán asociadas cuando una posea en el capital de la otra una participación directa de, al menos, el 25 por 100, o una tercera posea en el capital de cada una de ellas una participación directa de, al menos, el 25 por 100.

La mencionada participación deberá haberse mantenido de forma ininterrumpida durante el año anterior al día en que se haya satisfecho el pago del rendimiento o, en su defecto, deberá mantenerse durante el tiempo que sea necesario para completar un año.

- 5.º Que, en su caso, tales cantidades sean deducibles para el establecimiento permanente que satisface los rendimientos en el Estado en que esté situado.
- 6.º Que la sociedad que reciba tales pagos lo haga en su propio beneficio

y no como mera intermediaria o agente autorizado de otra persona o sociedad y que, tratándose de un establecimiento permanente, las cantidades que reciba estén efectivamente relacionadas con su actividad y constituyan ingreso computable a efectos de la determinación de su base imponible en el Estado en el que esté situado.

Lo establecido en este párrafo h) no será de aplicación cuando la mayoría de los derechos de voto de la sociedad perceptora de los rendimientos se posea, directa o indirectamente, por personas físicas o jurídicas que no residan en Estados miembros de la Unión Europea, excepto cuando aquella pruebe que se ha constituido por motivos económicos válidos y no para disfrutar indebidamente del régimen previsto en este párrafo h).

2. Tratándose de transmisiones de bienes inmuebles situados en territorio español por contribuyentes que actúen sin establecimiento permanente, el adquirente estará obligado a retener e ingresar el 3 por 100, o a efectuar el ingreso a cuenta correspondiente, de la contraprestación acordada, en concepto de pago a cuenta del impuesto correspondiente a aquellos.

No procederá el ingreso a cuenta a que se refiere este apartado en los casos de aportación de bienes inmuebles, en la constitución o aumento de capitales de sociedades residentes en territorio español.

Sin perjuicio de las sanciones que pudieran corresponder por la infracción en que se hubiera incurrido, si la retención o el ingreso a cuenta no se hubiese ingresado, los bienes transmitidos quedarán afectos al pago del importe que resulte menor entre dicha retención o ingreso a cuenta y el impuesto correspondiente.

Artículo 38.1.2.

La Ley 35/2006 introduce en la Ley del IRNR una disposición adicional segunda que afecta al tipo de gravamen del artículo 38.1, de manera que las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero que realicen una actividad económica en territorio español, y toda o

parte de esta se desarrolle, de forma continuada o habitual, mediante instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, o actúen en él a través de un agente autorizado para contratar en nombre y por cuenta de la entidad, serán contribuyentes de este impuesto y presentarán una autoliquidación, determinándose la cuota íntegra aplicándose sobre la base imponible el siguiente tipo de gravamen:

Períodos impositivos iniciados antes del 1 de enero de 2007	35%
Períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2007	32,5%
Períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2008	30%

Deuda tributaria.

Artículo 19.

Con la nueva redacción dada al artículo 19.3 a) por la Ley 36/2006 será aplicable la imposición complementaria del 15 por 100 a las rentas obtenidas en territorio español a través de establecimientos permanentes por entidades que tengan su residencia fiscal en otro Estado miembro de la Unión Europea cuando se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal.

entidades residentes en países o territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 de la disposición adicional primera de la Ley de medidas para la prevención del fraude fiscal, 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.

Base imponible.

Artículo 24.

Se modifica por la Ley de prevención del fraude fiscal el apartado 4 del artículo que regula las normas para el cálculo de la base imponible para el caso de rentas obtenidas sin establecimiento permanente.

Esta regla se aplica, como se ha dicho, a ganancias patrimoniales que procedan de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a estos, considerándose incluidas en particular:

- a) Las ganancias patrimoniales derivadas de derechos o participaciones en una entidad, cuyo activo esté constituido principalmente, de forma directa o indirecta, por bienes inmuebles situados en territorio español.
- b) Las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de derechos o participaciones en una entidad, que atribuyan a su titular el derecho de disfrute sobre bienes inmuebles situados en territorio español.

Afectación de bienes inmuebles al pago del impuesto.

Artículo 25.

La Ley 36/2006 añade un nuevo apartado 3 al artículo 25, que establece la afectación de determinados bienes al pago del impuesto, en concreto:

- a) Tratándose de ganancias patrimoniales a que se refiere el artículo 13.1 i) 3.º de esta ley, procedentes 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 de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 de la disposición adicional primera de la Ley de medidas para la prevención del fraude fiscal, los bienes inmuebles situados en territorio español quedarán afectos al pago del impuesto.
- b) No obstante, si el titular de dichos bienes inmuebles fuese una entidad con residencia fiscal en España, quedarán afectos al pago del impuesto los derechos o participaciones en dicha entidad que, directa o indirectamente, correspondan al contribuyente.

Las ganancias a que se refiere el artículo 13.1 i) 3.º son:

- a) Las ganancias patrimoniales derivadas de derechos o participaciones en una entidad, cuyo activo esté constituido principalmente, de forma directa o indirecta, por bienes inmuebles situados en territorio español.
- b) Las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de derechos o participaciones en una entidad, que atribuyan a su titular el derecho de disfrute sobre bienes inmuebles situados en territorio español.

Retenciones.

Artículo 31.4.

La modificación introducida por la Ley 35/2006 en el artículo 31.4 del TRLIRNR consiste en establecer la obligatoriedad de practicar retención o ingreso a cuenta sobre los siguientes rendimientos cuando sean obtenidos sin mediación de establecimiento permanente, por personas físicas residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o en países o territorios con los que exista un efectivo intercambio de información tributaria:

- a) Los dividendos, primas de asistencia a juntas y participaciones en beneficios de cualquier tipo de entidad.
- b) Los rendimientos procedentes de cualquier clase de activos, excepto la entrega de acciones liberadas que, estatutariamente o por decisión de los órganos sociales, faculden para participar en los beneficios, ventas, operaciones, ingresos o conceptos análogos de una entidad por causa distinta de la remuneración del trabajo personal.

Procedimientos amistosos.

Disposición adicional 1.ª

La Ley de prevención del fraude fiscal regula a través de una nueva disposición adicional los procedimientos amistosos del siguiente modo:

1. Los conflictos que pudieran surgir con Administraciones de otros Estados en la aplicación de los convenios y tratados internacionales se resolverán de acuerdo con los procedimientos amistosos previstos en los propios convenios o tratados, sin perjuicio del derecho a interponer los recursos o reclamaciones que pudieran resultar procedentes.

2. La aplicación del acuerdo alcanzado entre ambas Administraciones en el ámbito de un procedimiento amistoso se realizará en el momento o período en que el acuerdo adquiera firmeza, en los términos que reglamentariamente se establezcan.
3. A estos efectos, reglamentariamente se establecerá el procedimiento para la resolución de estos procedimientos amistosos, así como para la aplicación del acuerdo resultante.
4. No podrá interponerse recurso alguno contra los citados acuerdos, sin perjuicio de los recursos previstos contra el acto o actos administrativos que se dicten en aplicación de dichos acuerdos.
5. 1.º En los procedimientos amistosos, el ingreso de la deuda quedará suspendido automáticamente a instancias del interesado cuando se garantice su importe, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que pudieran proceder en el momento de la solicitud de la suspensión, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

No se podrá suspender el ingreso de la deuda, de acuerdo con lo previsto en el párrafo anterior, mientras se pueda solicitar la suspensión en vía administrativa o jurisdiccional.

- 2.º Las garantías admisibles para obtener la suspensión automática a la que se refiere el número anterior serán exclusivamente las siguientes:
 - a) Depósito de dinero o valores públicos.
 - b) Aval o fianza de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución.

- 3.º Si los procedimientos amistosos no se refieren a la totalidad de la deuda, la suspensión prevista en este apartado se limitará al importe afectado por los procedimientos amistosos.

Aplicación temporal de la norma.

Disposición transitoria única.

La disposición transitoria única de la Ley del IRNR establece que las disposiciones transitorias segunda, quinta, novena y décima del TRLIRPF aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, serán aplicables a los contribuyentes sin establecimiento permanente que sean personas físicas.

La nueva redacción dada a esta disposición por la Ley 35/2006 añade que las modificaciones efectuadas en las disposiciones transitorias quinta y novena del TRLIRPF por la disposición final primera de la Ley 35/2006, del IRPF y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, solamente surtirán efectos en el IRNR desde la fecha de entrada en vigor de la citada disposición.

Concepto de paraíso fiscal y de efectivo intercambio de información tributaria.

La disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de prevención del fraude fiscal aporta una definición de paraíso fiscal, de nula tributación y de efectivo intercambio de información tributaria, así:

1. Tendrán la consideración de paraíso fiscal los países o territorios que se determinen reglamentariamente. Dejarán de tener la consideración de paraíso fiscal 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 en materia tributaria en el que expresamente se establezca que dejan de tener dicha consideración, desde el momento en que estos convenios o acuerdos se apliquen.

Los países o territorios a los que se refiere el párrafo anterior volverán a tener la consideración de paraíso fiscal a partir del momento en que tales convenios o acuerdos dejen de aplicarse.

2. Existe nula tributación cuando en el país o territorio de que se trate no se aplique un impuesto idéntico o análogo al IRPF, al IS o al IRNR, según corresponda.

A efectos de lo previsto en esta disposición, tendrán la consideración de impuesto idéntico o análogo los tributos que tengan 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 elemento indiciario de esta. En el caso del IRPF, también tendrán dicha consideración las cotizaciones a la Seguridad Social en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

Se considerará que se aplica un impuesto idéntico o análogo cuando el país o territorio de que

se trate tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que sea de aplicación, con las especialidades previstas en el mismo.

3. Existe efectivo intercambio de información tributaria con aquellos países o territorios a los que resulte de aplicación:

- a) Un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, siempre que en dicho convenio no se establezca expresamente que el nivel de intercambio de información tributaria es insuficiente a los efectos de esta disposición; 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 a los efectos de esta disposición.

No obstante lo anterior, 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.