

Cooperativismo e Economía Social, nº 31 (2008-2009), pp. 165-168

AS NOVIDADES NA NORMATIVA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DE NON RESIDENTES E O REGULAMENTO DE PROCEDIMENTOS AMIZOSOS

Luis Miguel MULEIRO PARADA
*Profesor de Dereito Financeiro e Tributario
Universidade de Vigo*

Ao longo do ano 2008 leváronse a cabo algunhas modificacións normativas con importante significación na regulación do Imposto sobre a Renda de Non Residentes (IRNR). Neste senso, temos que facer alusión á Lei 4/2008, de 23 de decembro, pola que se suprime o gravame do Imposto sobre o Patrimonio. Ademais hai que mencionar o Real Decreto 1794/2008, de 3 de novembro, polo que se aproba o Regulamento de procedementos amizosos en materia de imposición directa que ten incidencia no IRNR e, en xeral como o seu nome indica, no ámbito da imposición directa.

A Lei 4/2008 modifica a regulación dos procedementos amizosos, prevista na Disposición Adicional Primeira do Texto Refundido da Lei do Imposto sobre a Renda de Non Residentes (TRLIRNR). Hai que recordar que estes procedementos amizosos constitúen un mecanismo de solución de conflitos entre dúas Administracións tributarias cando a actuación de unha ou de ámbalas dúas dea lugar, ou poida dar lugar, a unha imposición non conforme co Convenio para evitar a Dobre Imposición (CDI), subscrito entre ambos Estados. Son un mecanismo suplementario para solucionar problemas que nas disposicións deses tratados non se resoven. Así o considerou a Audiencia Nacional, na súa sentenza de 14 de xuño de 1999, un dos escasos pronunciamentos que existe nesta materia referido á negativa da Dirección Xeral de Tributos (DXT) ante a solicitude de acceso ao procedemento amizoso previsto no CDI España-Austria, declara que procede a iniciación do mesmo sempre que os contribuíntes demostren que

non existe unha controversia coa Administración tributaria española que teña a súa orixe na aplicación do propio CDI.

A Lei 4/2008 establece que durante a tramitación dos procedementos amizosos non se devengarán xuros de demora. Así mesmo engade un apartado, nesa mesma Disposición Adicional Primeira do TRLIRNR, para regular cando e como ten lugar a suspensión da débeda nos procedementos amizosos. A norma sinala que o ingreso da débeda quedará suspendido automaticamente a instancias do interesado cando se garantiu o seu importe e os recargos que puideran proceder no momento da solicitude da suspensión. Non se poderá suspender o ingreso da débeda, namentres se poida solicitar a suspensión en vía administrativa e xurisdiccional. As garantías admisibles para obter a suspensión automática son exclusivamente as seguintes: a) depósito de diñeiro ou valores públicos, b) aval ou fianza de carácter solidario de entidade de crédito ou sociedade de garantía recíproca ou certificado de seguro de caución. Para o caso de que os procedementos amizosos non se refiran á totalidade da débeda, a suspensión limitase ao importe afectado por tales procedementos.

Polo demais, a Lei 4/2008 tamén articula unha serie de modificacións de carácter procedimental para posibilitar a efectiva exención dos rendementos a favor dos inversores en Débeda Pública e outros rendementos de renda fixa. Deste xeito, por unha parte, engádese un párrafo no artigo 31.4 do TRLIRNR no que se sinala que non existe a obriga de declarar con relación aos rendementos derivados da Débeda Pública, obtidos sen mediación de establecemento permanente no noso país. E, por outra parte, derrógase o artigo 33 do TRLIRNR que se refería ás inversións de non residentes en Letras do Tesouro e en outras modalidades de débeda pública. En particular, ordenaba ás entidades xestoras do mercado de Débeda Pública en anotacións en conta reter e ingresar no Tesouro, coma substitutos do contribuínte, o importe do IRNR correspondente aos rendementos de letras do Tesouro e demais valores representativos da Débeda Pública que estableza o Ministro de Facenda obtidos por inversores non residentes no noso país, sen establecementos permanente, sempre que non fosen de aplicación as exencións sobre os rendementos procedentes dos diferentes instrumentos de Débeda Pública previstas na Lei.

Pola súa parte, o Real Decreto 1794/2008 desenrola a Disposición Adicional Primeira do TRLINR, de xeito que aproba o Regulamento de procedementos amizosos en materia de imposición directa. A través del, régulanse tódolos pasos que se deben seguir e normas a respectar ata a execución dos mesmos onde, por certo, é tarefa do obrigado tributario

solicitar a execución do acordo alcanzado á Administración Tributaria competente.

No marco dos procedementos amizosos previstos nos convenios e tratados internacionais existen importantes diferenzas entre os regulados no artigo correspondente de cada CDI e os regulados no Convenio 90/436/CEE, de 23 de xullo, relativo á supresión da dobre imposición en caso de corrección de beneficios de empresas asociadas. Este último, recordemos, coñécese coma Convenio Europeo de Arbitraje (CEA). Pois ben, as importantes diferenzas dos dous textos motivan unha regulación separada de ambos procedementos no Real Decreto 1794/2008, de maneira que no CEA existe un período de tempo para que os Estados afectados se poñan de acordo para eliminar a dobre imposición, tralo cal, se non se alcanzou un acordo, constitúese unha comisión consultiva que será imperativa para ámbolos Estados, salvo que acorden algo diferente nun prazo determinado. Pola contra, nos procedementos amizosos dos CDIs non existe a obriga de resolver e non se fixa un prazo temporal concreto. Neste últimos, polo tanto, non se obriga a aportar solucións senón só a ter vontade para alcanzalas. Aínda que nos últimos traballos realizados pola Organización para a Cooperación e Desenvolvemento Económico (OCDE) se engadiu un novo apartado ao artigo 25 do Modelo de Convenio que seguen os CDIs, relativo aos procedementos amizosos, no que se prevé un prazo para que as Administracións tributarias alcancen un acordo e, na súa ausencia, establécese a posibilidade de acudir a unha comisión consultiva para que resolva as cuestións pendentes entre as Administracións implicadas. O Regulamento que se aproba contempla a posibilidade de crear unha comisión consultiva cando estea previsto no Convenio que resulte de aplicación.

Esta norma regulamentaria refírese aos procedementos amizosos que se inician a solicitude do interesado, malia que todo o seu desenvolvemento e a súa posible resolución se levan a cabo entre as autoridades dos Estados involucrados. Neste ámbito déixase a porta aberta para que o contribuínte poida recorrer ao Dereito interno dos Estados contratantes. Trátase, en consecuencia, dun procedemento extraordinario respecto ao Dereito interno e isto supón que unicamente opera nos casos que así o teña previsto o CDI de que se trate. No noso país a autoridade competente para exercer as funcións comprendidas no Regulamento é a Dirección Xeral de Tributos (DXT) á que lle corresponde o impulso das actuacións.

Como é sabido, o procedemento amizoso previsto nos CDIs firmados por España segue a regulación do artigo 25 do Modelo de Convenio Fiscal

sobre a Renda e o Patrimonio da OCDE. Son procedementos que ten que iniciar o propio contribuínte cando considera que un Estado adoptou unha medida que provoca unha tributación non conforme co convenio. No Regulamento ampáranse réximes diferentes en función de que o procedemento sexa iniciado no noso país ou noutros Estados asociados.

Polo que se refire ao procedemento amizoso desenrolado polo CEA, hai que destacar que só se aplica cando, a efectos impositivos, os resultados contemplados nos beneficios dunha empresa dun Estado contratante estean incluídos, ou vaian a incluírse, nos beneficios dunha empresa doutro Estado contratante por mor de non se respectaren os principios enunciados no artigo 4 do mesmo e, ademais, sempre que o conflito se dea entre Administracións pertencentes aos Estados que teñan subscrito o convenio.

Finalmente, o Regulamento establece o réxime para suspender o ingreso da débeda cando se solicitou un procedemento amizoso. Unha normativa que, como vimos, remata por levar a Lei 4/2008 á Disposición Adicional Primeira do TRLIRNR.

O Regulamento de procedementos amizosos en materia de imposición directa está chamado a completar a virtualidade que pode ter o procedemento amizoso coma instrumento para atallar o problema da dobre imposición internacional. O aumento das operacións transnacionais e as crecentes relacións das Administracións Tributarias dos diferentes Estados convérteno nunha ferramenta que debería acadar óptimos resultados nun futuro inmediato. Canto menos, a norma remata cunha situación de inseguridade xurídica que tiñamos ata a súa aprobación dado que, pese a que era posible unha solicitude xenérica para os supostos en que os obrigados tributarios se vían afectados por unha interpretación ou aplicación que xerara ou puidese xerar unha imposición desconforme co CDI ou unha dobre imposición, non tiñamos regulada a canle procedimental específica. Agora que a temos prevista, estaremos atentos a comprobar as vantaxes e problemáticas que se derivan da súa concreta aplicación.