

DIEGO MARTÍN-ABRIL CALVO

Inspector de Hacienda del Estado

Extracto:

EN el presente artículo se analizan las distintas novedades normativas que se han ido aprobando durante el año 2005 y que están ligadas, de una forma u otra, al Impuesto sobre la Renta de no Residentes. El autor ha estructurado estas novedades en cinco grandes temas:

- El régimen opcional de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (comúnmente denominado régimen de los impatriados).
- Régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes.
- Régimen tributario de las Instituciones de Inversión Colectiva.
- Normas gestoras.
- Convenios para evitar la doble imposición.

Sumario:

1. Régimen opcional de tributación por el IRNR o régimen de impatriados.
 - 1.1. Condiciones para la aplicación del régimen.
 - 1.2. Contenido del régimen.
 - 1.3. Plazos y períodos de aplicación del régimen.
 - 1.4. Ejercicio de la opción por el régimen.
 - 1.5. Renuncia y exclusión del régimen.
 - 1.6. La residencia fiscal.
 - 1.7. Normas de declaración.
2. Ley 22/2005, de 18 de noviembre, por la que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas comunitarias: régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de estados miembros diferentes.
3. Real Decreto 1309/2005, de 4 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, y se adapta el régimen tributario de las instituciones de inversión colectiva.
 - 3.1. Residencia del partícipe y justificación de la misma.
 - 3.2. Régimen de retenciones.
 - 3.3. Suministro de información a la Administración tributaria.
4. Normas gestoras.
 - 4.1. Declaración de rentas consecuencia de la Directiva del Ahorro.
 - 4.2. Entidades de gestión colectiva de derechos de la propiedad intelectual.
5. Convenios para evitar la doble imposición.

En el artículo que a continuación se desarrolla se recogen las distintas novedades normativas que se han ido aprobando durante el año 2005 y que están ligadas, de una forma u otra, al Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante IRNR). Se dice de una forma u otra porque una de las principales cuestiones que se va a desarrollar es el comúnmente denominado régimen de impatriados o, más precisamente, régimen de opción de tributación por el IRNR, el cual, dado su esquema de funcionamiento, se ha regulado en el seno de la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).

Al margen de lo anterior, es preciso resaltar que este año ha venido marcado, al igual que el pasado, por la ruptura del esquema que, desde 1993, presidía el final de cada año con la aprobación, por un lado, de la Ley de Presupuestos y, por otro, de la denominada Ley de medidas o de acompañamiento, siendo esta última Ley la que recogía un paquete de medidas fiscales que normalmente eran de gran calado. Ciertamente es también que estas normas no han venido introduciendo modificaciones sustanciales en el seno de la normativa del IRNR, pero sí puntuales cambios en la misma.

Pues bien, como hemos dicho, ni este año contamos con la Ley de medidas ni la Ley 30/2005, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2006 contiene modificación alguna en la normativa que estamos comentando, lo cual, por supuesto, no es óbice para que se comenten el conjunto de normas aprobadas durante el año, las cuales mantienen plenamente su actualidad.

1. RÉGIMEN OPCIONAL DE TRIBUTACIÓN POR EL IRNR O RÉGIMEN DE IMPATRIADOS

La Ley 62/2003 introdujo, con efectos desde el 1 de enero de 2004, un nuevo apartado 5 al artículo 9 de la Ley IRPF, apartado en el que se recogía la posibilidad de que las personas que se desplacen a territorio español como consecuencia de un contrato de trabajo y adquieran su residencia fiscal en España puedan optar por tributar por el IRNR, siempre que se cumplan determinadas condiciones. El régimen, como se acaba de indicar, tiene efectos desde el 1 de enero de 2004, sin embargo, el desarrollo normativo no se ha producido hasta 2005, habiéndose plasmado en las dos siguientes normas:

- Real Decreto 687/2005, de 10 de junio, por el que se modifica el Reglamento del IRPF, para regular el régimen especial de tributación por el IRNR (BOE del 11 de junio).

- Orden EHA 1731/2005, de 10 de junio, por la que se aprueba el modelo de declaración del IRPF para contribuyentes del régimen especial de tributación por el IRNR, así como el modelo de comunicación para el ejercicio de la opción por tributar por dicho régimen (BOE del 11 de junio).

El régimen, como ahora veremos, es tremendamente atractivo para las personas que vengan a trabajar a nuestro territorio, en la medida que vayan a obtener rentas elevadas, ya que va a suponer que en lugar de tributar a un tipo de gravamen que puede estar muy próximo al 45%, pasen a tributar al tipo del 25%, que es el tipo de gravamen al que se someten los rendimientos del trabajo en el IRNR. Indudablemente, el objetivo de este régimen no es otro que atraer a personas que vengan a trabajar a España, siempre que tengan una elevada cualificación profesional acorde con las retribuciones que van a percibir.

1.1. Condiciones para la aplicación del régimen.

Lo primero que debe clarificarse es que éste es un régimen de tributación especial que se enmarca dentro de la normativa del IRPF, ya que estamos en presencia de contribuyentes que adquieren su residencia fiscal en territorio español. Es decir, aquellos contribuyentes que se desplacen a España y adquieran la residencia fiscal, por definición, tributarán por el IRPF, pero si cumplen con los distintos requisitos previstos en la normativa de aplicación, podrán optar por tributar por este régimen especial. Los distintos requisitos a los que nos venimos refiriendo, cuya regulación se contiene en el artículo 111 del Reglamento del IRPF, son los siguientes:

- a) Que las personas que se desplacen no hayan sido residentes en territorio español durante los diez años anteriores al ejercicio del desplazamiento. Indudablemente, hubiese sido más acertado que la norma dijera «al ejercicio del cambio de residencia fiscal» en lugar de «ejercicio del desplazamiento», que pueden no coincidir. En cualquier caso, la razón de ser de este requisito, absolutamente objetivo, es evitar reiterados cambios de residencia que pudieran permitir la perpetuación del régimen o la búsqueda del mismo tras desplazamientos potencialmente ficticios.
- b) Que el desplazamiento se produzca como consecuencia de un contrato de trabajo. El objetivo del régimen es muy claro, atraer a trabajadores de rentas altas, excluyendo a todos aquellos que se desplacen como consecuencia de la realización de actividades empresariales o profesionales, o que simplemente fuesen perceptores de rentas pasivas. Para despejar cualquier tipo de duda y no contaminar el régimen, la norma reglamentaria establece expresamente que no podrán acogerse al mismo aquellos contribuyentes que obtengan rentas que se calificarían como obtenidas mediante establecimiento permanente.

Al margen de lo anterior, el artículo 111 que estamos comentando puntualiza que se entiende cumplido este requisito siempre que se dé cualquiera de las siguientes situaciones:

- Cuando se inicie una relación ordinaria, especial o estatutaria con un empleador en España (habrá que entender que el empleador es residente en España o un establecimiento permanente) o
 - Cuando el desplazamiento sea ordenado por el empleador (obviamente, hay que entender ahora que el empleador es residente en otro Estado) y exista una carta de desplazamiento de éste.
- c) Que los trabajos se realicen efectivamente en España. Este requisito, en principio, podría resultar especialmente exigente, ya que la realización de cualquier trabajo fuera del territorio español supondría la exclusión del régimen y, teniendo en cuenta que estamos en presencia de personas que se desplazan del extranjero, que en muchos casos estarán encuadradas en grupos multinacionales y que van a tener previsiblemente una gran cualificación profesional, lo lógico es que parte de su trabajo deba realizarse fuera del territorio español. A partir de aquí, la letra c) del artículo 111 del Reglamento flexibiliza de forma muy importante el requisito que estamos comentando, permitiendo que parte del trabajo se realice fuera del territorio español, siempre que las retribuciones por trabajos realizados en el extranjero no excedan del 15% de todas las contraprestaciones del trabajo percibidas en cada año natural. El porcentaje señalado se eleva hasta el 30% cuando, en virtud del contrato de trabajo, el contribuyente asuma funciones en otra empresa del grupo, en los términos establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, fuera del territorio español.

En relación con este requisito es importante reseñar aquí la forma en que deben cuantificarse las retribuciones por los trabajos realizados en el extranjero y es de agradecer que sea la norma reglamentaria quien marque las pautas de forma precisa. Así, se prevé que siempre que se pueda acreditar la cuantía de las retribuciones específicas correspondientes a los trabajos realizados en el extranjero se tomarán éstas y cuando no puedan acreditarse se podrá utilizar un sistema de cálculo proporcional en función de los días que el trabajador ha estado desplazado al extranjero.

La norma reglamentaria, como decíamos, ha flexibilizado de forma notable el requisito que estamos comentando, máxime por el beneficio fiscal que el mismo acarrea. Téngase en cuenta que estas retribuciones por trabajos realizados en el extranjero no se van a someter a tributación en territorio español, ya que estos contribuyentes, al optar por tributar por el IRNR, sólo tributan por la renta obtenida en España.

- d) Que los trabajos se realicen para una empresa o entidad residente en España o para un establecimiento permanente situado en nuestro territorio. Este requisito se entiende cumplido cuando los servicios redunden en beneficio de una empresa o entidad residente o de un establecimiento permanente situado en España. En consecuencia, carece de trascendencia quien abone las retribuciones, pudiendo hacerlo tanto una empresa residente como una no residente, ya que lo fundamental es que los servicios que presten los trabajadores redunden en beneficio de las empresas «españolas».
- e) Finalmente, en la letra e) del artículo 111 se establece un requisito de escasa o nula aplicación práctica, pero en cierto modo lógico, ya que trata de evitar que puedan existir supuestos de desimposición total en España bajo el paraguas de este régimen. Concretamente, se señala que los rendimientos del trabajo que se deriven de esa relación laboral no podrán estar exentos de tributación por el IRNR.

1.2. Contenido del régimen.

Los contribuyentes que opten por tributar por el régimen especial van a aplicar la normativa del IRNR, lo que supone, *grosso modo*, tributar por las rentas obtenidas en España a unos tipos de gravamen fijos, que en el caso de los rendimientos del trabajo serán del 25%, y con unas normas de determinación de la base imponible ciertamente sencillas, ya que la misma normalmente coincide con la cuantía íntegra devengada.

Antes de analizar el contenido del régimen, debe precisarse que el Reglamento del IRPF hace una remisión en bloque al Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del IRNR, salvo lo dispuesto en los artículos 5, 6, 8, 9, 10 y 11, que son los artículos que regulan los distintos aspectos personales del Impuesto (contribuyente, responsables solidarios, representación...).

Como acabamos de indicar, uno de los principales atractivos del régimen es la tributación, exclusivamente, por las rentas obtenidas en España, que es lo que establece la normativa del IRNR. A efectos de determinar qué se entiende por renta obtenida en España habrá que estar a lo que dispone el artículo 13 de la Ley del IRNR, artículo que, en la actualidad, se guía prácticamente de forma exclusiva por el criterio de la territorialidad. Es decir, cuando hablamos de rendimientos del trabajo, éstos sólo se entienden obtenidos en España cuando el trabajo se ha prestado en territorio español, siendo indiferente, además, quién los abone. En consecuencia, si parte de los trabajos se prestan fuera del territorio español, siempre y cuando estén dentro de los límites previstos en el artículo 111 c) del Reglamento del IRPF, los mismos no se someterán a tributación bajo el esquema de este régimen.

Con el fin de aclarar determinados aspectos del régimen, el apartado 2 del artículo 112 del Reglamento del IRPF establece una serie de reglas que, en síntesis, son las siguientes:

A) El IRNR es un impuesto de devengo instantáneo, por lo que se tributa operación por operación, es decir, por cada devengo de renta sometido a tributación. La consecuencia inmediata de lo anterior es que no cabe la compensación de unas rentas con otras, por lo que los contribuyentes que se acojan al régimen especial no podrán tener en cuenta ni los rendimientos negativos que puedan obtener en nuestro territorio (ciertamente pocos, ya que no pueden obtener rendimientos de actividades económicas con establecimiento permanente), ni las pérdidas patrimoniales. Este planteamiento puede sorprender un poco si, como luego veremos, el propio Reglamento contempla la necesidad de que estos contribuyentes presenten una declaración anual, declaración que, por supuesto, también es muy cuidadosa con advertir constantemente que no es posible la compensación de rentas.

B) La base liquidable de cada renta se determinará aplicando lo dispuesto en el artículo 24 de la Ley del IRNR. Lo primero que llama la atención de este precepto es su terminología, ya que utiliza el concepto de base liquidable, el cual, si bien es propio del IRPF, no se contempla en ningún momento en la normativa del IRNR. No obstante, al estar en un régimen del IRPF, quizás se haya estimado oportuno utilizar la terminología de este impuesto con el fin de evitar dudas o interpretaciones erróneas.

De acuerdo con lo establecido en dicho artículo, la base correspondiente a los rendimientos estará constituida por su importe íntegro, determinado éste, a su vez, por lo dispuesto en la normativa del IRPF. Para el cálculo de la base liquidable se deben tener en consideración las siguientes cuestiones:

En primer lugar, debe señalarse que no se admite la deducción de gasto alguno, como por ejemplo pudieran ser, en el ámbito de los rendimientos del trabajo, los recogidos en el artículo 18.2 de la Ley del IRPF (cotizaciones a la Seguridad Social, derechos pasivos, cuotas satisfechas a sindicatos...). No obstante lo anterior, en el supuesto de que se obtengan rendimientos de actividades económicas sin establecimiento permanente (lo cual, en principio, parece complicado o meramente residual) se podrían deducir los gastos previstos en el artículo 23.2 de la Ley del IRNR, es decir, los gastos de personal, de aprovisionamiento y suministros.

En segundo lugar, tampoco puede aplicarse ningún tipo de reducción, ya sea por la posible irregularidad de la renta obtenida o por cualquiera de los diferentes motivos que se contemplan en los artículos 51 a 62 de la Ley del IRPF (por rendimientos del trabajo, por prolongación de la actividad laboral, por edad, por aportaciones a planes...).

Por último, aunque nada dice la norma expresamente, quizás por obvio, los contribuyentes acogidos a este régimen no pueden beneficiarse ni del mínimo personal ni del mínimo por descendientes previstos en los artículos 42 y 43 de la citada Ley.

Por otra parte, para la determinación de la base liquidable correspondiente a las ganancias patrimoniales (recordemos que las pérdidas no tienen cabida en este régimen) habrá que estar a lo dispuesto al efecto en la normativa del IRPF. Esto supone que, ahora sí, para la determinación de los valores de adquisición y de transmisión se tengan en cuenta los gastos y tributos inherentes a los mismos, se tengan en cuenta las amortizaciones o se tengan en cuenta, en fin, los coeficientes de actualización y los coeficientes reductores o de abatimiento.

En relación con las rentas imputadas parece que no todas pueden tener cabida en este régimen. No obstante, de entre las mismas, las rentas imputadas de los bienes inmuebles no ofrecen ninguna duda en que sí se deben tener en cuenta en el régimen especial, las cuales se determinarán conforme a lo dispuesto en el artículo 81 de la Ley del IRPF.

C) La cuota íntegra se determina aplicando a la base liquidable los tipos de gravamen previstos en la normativa del IRNR. A saber:

- Con carácter general, el 25%. Éste es el tipo que se aplica, por ejemplo, a los rendimientos del trabajo o a los rendimientos inmobiliarios.
- Dividendos, intereses y ganancias derivadas de la transmisión de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de instituciones de inversión colectiva, el 15%.
- Resto de ganancias patrimoniales, el 35%.

D) Para la determinación de la cuota diferencial se deducirán de la cuota íntegra, exclusivamente, los siguientes conceptos:

- Deducción por donativos, en los términos fijados en el artículo 69.3 de la Ley del IRPF.
- Retenciones e ingresos a cuenta.
- Cuotas satisfechas del IRNR. No será habitual que se satisfagan estas cuotas, pero la norma contempla esta posibilidad, la cual, en el ejercicio del cambio de residencia, puede tener cierta utilidad, en la medida en que inicialmente las rentas que obtengan estos contribuyentes puedan someterse a tributación por este impuesto.

E) El apartado 3 del artículo 112 del Reglamento regula las **retenciones** e ingresos a cuenta de este régimen especial. Como no podía ser de otra forma, las retenciones siguen también la normativa del IRNR. Lo contrario hubiese carecido de toda lógica, al margen de perder algo de su atractivo, ya que si se practicaran retenciones IRPF, al ser normalmente superiores, los contribuyentes vendrían posteriormente obligados a solicitar cuantiosas devoluciones.

En la normativa del IRNR los tipos de retención que se aplican sobre los rendimientos son los mismos que los tipos de gravamen y la base de retención prácticamente es coincidente en todos los casos con la base imponible (o liquidable). Este planteamiento, realmente sencillo, significa, a la postre, que las retenciones que se practican sobre los rendimientos serán liberatorias. Por ejemplo, en el campo de los rendimientos del trabajo, el pagador practicará una retención del 25% del importe íntegro satisfecho, sin deducción de ningún gasto. Esta retención, para estos rendimientos, es el impuesto final del contribuyente.

En relación con las retribuciones en especie y los ingresos a cuenta a practicar, se debe tener en cuenta el siguiente esquema de tributación. En el IRNR, los ingresos a cuenta, con carácter general, son también liberatorios, salvo que el contribuyente presente posteriormente una declaración, en cuyo caso, la base imponible es la suma de la valoración de la retribución y del ingreso a cuenta, y sobre dicha base se aplica el tipo de gravamen. Bajo el esquema descrito, en el IRNR será raro el caso en que se presente una declaración, por lo que el ingreso a cuenta será siempre liberatorio, es decir, será el impuesto definitivo del no residente. Por el contrario, en este régimen especial, en la medida en que los contribuyentes vienen obligados a presentar una declaración, la base liquidable será siempre, en el caso de retribuciones en especie, la suma de la valoración y del ingreso a cuenta.

Respecto de las ganancias patrimoniales cabe señalar que, en el IRNR, sólo hay una retención concebida como liberatoria y es la que se debe practicar en el ámbito de las transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de instituciones de inversión colectiva, similar a la que existe en el IRPF. Por el contrario, lo que sí existe en el IRNR, y también en el régimen especial, es una retención ligada a las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de bienes inmuebles, pero es una retención que se configura como un pago a cuenta del impuesto definitivo del contribuyente. Concretamente, en las transmisiones de bienes inmuebles por parte de los no residentes o de los contribuyentes acogidos a este régimen, el adquirente viene obligado a retener el 5% de la contraprestación acordada en concepto, como hemos dicho, de pago a cuenta.

En cuanto a los sujetos obligados a retener, habrá que estar a lo dispuesto en los artículos 30 y 31 de la Ley del IRNR, donde se relacionan los mismos. No obstante, como particularidad propia de este régimen, el apartado 3 del artículo 112 del Reglamento prevé que cuando las retribuciones sean satisfechas por un empleador no residente en España, las retenciones las practiquen las entidades residentes o los establecimientos permanentes en los que presten servicios, en relación con las rentas que obtengan en territorio español.

Finalmente, merece una especial referencia el capítulo de las obligaciones formales y, más concretamente, los modelos en los que se deben declarar estas retenciones. Los modelos a utilizar son también los mismos que en el IRNR, de tal forma que, con carácter general, se utilizará el modelo 216 para declarar e ingresar las retenciones, y la información precisa de las mismas se recogerá en el correspondiente resumen anual, es decir, en el modelo 296, que es el resumen anual de retenciones a no residentes sin establecimiento permanente. En el caso de ganancias derivadas de la transmisión de participaciones en fondos de inversión, los modelos de declaración a utilizar son el 117 y el 187. Tanto el modelo 296 como el modelo 187 han sido objeto de modificación por la Orden 1731/2005, de 10 de junio, con el fin de identificar mediante claves individualizadas las rentas y retenciones correspondientes a los contribuyentes acogidos a este régimen.

1.3. Plazos y períodos de aplicación del régimen.

El régimen especial se aplica durante el período impositivo en que se cambia de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes. A efectos de este régimen, se considera período impositivo en el que se adquiere la residencia fiscal el primer año natural en el que, una vez producido el desplazamiento, la permanencia en territorio español sea superior a 183 días. Es decir, cuando el desplazamiento se produzca a lo largo del primer semestre del año natural (antes del 2 de julio), el cambio de residencia se producirá en ese mismo año, mientras que si el desplazamiento se realiza en el segundo semestre (a partir del 2 de julio), el cambio de residencia se producirá en el año siguiente.

El esquema de cambios de residencia y de desplazamiento ha hecho que los contribuyentes que se desplazaron a España durante el segundo semestre de 2003 (recuérdese que el régimen tiene efectos para los períodos impositivos que se inician a partir del 1 de enero de 2004) hayan podido acogerse al régimen, ya que el ejercicio en el que se cambia de residencia es el 2004. Por el contrario, aquellos que se hayan desplazado en cualquier otro período anterior no pueden beneficiarse del mismo.

1.4. Ejercicio de la opción por el régimen.

Siguiendo con el articulado del Reglamento, el 115 se dedica al ejercicio de la opción de tributar por este régimen. Dicha opción debe realizarse mediante una comunicación a la Administración tributaria, modelo 149, que debe presentarse en el plazo de seis meses desde la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España o en la documentación que le permita el mantenimiento de la legislación de la Seguridad Social de origen.

La disposición transitoria única del Real Decreto 687/2005 fijó unos plazos menores para ejercer la opción para los ejercicios 2004 y 2005, estableciendo un plazo de dos meses desde la publicación de la Orden Ministerial, por la que se aprueba el modelo de comunicación de la opción por la aplicación del régimen especial (la fecha de publicación de la citada Orden fue el 11 de junio de 2005).

Finalmente, en este artículo 114 del Reglamento se prevé la incompatibilidad entre la opción por el régimen especial y la posibilidad de acogerse al procedimiento especial para la determinación de las retenciones sobre los rendimientos del trabajo a que se refiere el artículo 87 del Reglamento. Este procedimiento lo que prevé es la posibilidad de aplicar las retenciones establecidas en la normativa del IRPF por parte de aquellos contribuyentes que se desplacen a territorio español desde el momento en que se desplacen, siempre que se cumplan los requisitos recogidos en dicho artículo.

En cuanto a la información que se requiere en el modelo 149, es de destacar, además de la que se refiera a la identificación del trabajador y del empleador, la fecha de entrada en territorio que conste en el alta en la Seguridad Social en España o en la documentación que permita el mantenimiento de la legislación de Seguridad Social de origen.

Asimismo, se adjuntará la siguiente documentación:

- a) Cuando se inicie una relación laboral, ordinaria o especial, o estatutaria con un empleador en España, un documento justificativo emitido por el empleador en el que se exprese el reconocimiento de la relación laboral o estatutaria con el contribuyente, la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España, el centro de trabajo y su dirección, la duración del contrato de trabajo y que el trabajo se realizará efectivamente en España.
- b) Cuando se trate de un desplazamiento ordenado por su empleador para prestar servicios a una empresa o entidad residente en España o a un establecimiento permanente situado en territorio español, un documento justificativo emitido por estos últimos en el que se exprese el reconocimiento de la prestación de servicios para aquéllos, al que se adjuntará copia de la carta de desplazamiento del empleador, la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España o en la documentación que permita, en su caso, el mantenimiento de la legislación de Seguridad Social de origen, el centro de trabajo y su dirección, la duración de la orden de desplazamiento y que el trabajo se realizará efectivamente en España.

La Agencia Tributaria, a la vista de la comunicación presentada, expedirá al contribuyente, si procede, en el plazo máximo de los 10 días hábiles siguientes al de la presentación de la comunicación, un documento acreditativo en el que conste que el contribuyente ha optado por la aplicación de este régimen especial.

Dicho documento acreditativo, que se recoge en el anexo V de la Orden EHA/1731/2005, sirve, exclusivamente, para que el pagador practique las retenciones conforme a la normativa del IRNR. Indudablemente, dicho documento no acredita que el contribuyente cumple con los requisitos previstos en la normativa de aplicación, ya que dichos requisitos sólo podrán comprobarse *a posteriori*, una vez que haya transcurrido el año natural.

Por supuesto, en el supuesto de que se deniegue el certificado por parte de la Administración tributaria, el contribuyente no debe entender que se le ha denegado el régimen, ya que la única virtualidad del mismo es la de justificar ante las personas obligadas a retener que el contribuyente ha optado por la aplicación del régimen especial.

1.5. Renuncia y exclusión del régimen.

Los artículos 114 y 115 del Reglamento del IRPF regulan los motivos de renuncia y exclusión, respectivamente. Lo primero que debe indicarse es que el régimen se configura de forma bastante restrictiva, lo cual nos parece muy oportuno, ya que se evita que los contribuyentes puedan cambiar de opción de forma reiterada. En definitiva, los contribuyentes que opten por el régimen lo harán una sola vez, de tal forma que el que opte estará dentro del régimen durante los seis ejercicios de duración del régimen, salvo que renuncie o quede excluido por alguno de los motivos previstos en los citados artículos.

La posibilidad de renuncia al régimen se contempla en el artículo 115, el cual establece que la misma se deberá ejercitar durante los meses de noviembre o diciembre anteriores al año natural al ejercicio en que deba surtir efectos. El procedimiento de renuncia que se articula debe materializarse, para que sea efectivo, en la presentación ante el retenedor del modelo 145 de comunicación de datos al pagador para que empiece a practicar retenciones conforme a la normativa general del IRPF y, posteriormente, debe presentar ante la Administración tributaria el modelo 149, indicando expresamente su renuncia por el régimen especial y adjuntando copia sellada del modelo 145 presentado al retenedor.

Como hemos dicho, los contribuyentes que renuncian a este régimen no podrán volver a optar por su aplicación.

Respecto de la exclusión, cuya regulación se contiene en el artículo 116 del Reglamento, cabe señalar que la misma se producirá cuando los contribuyentes que hayan optado por el régimen incumplan con alguna de las condiciones determinantes para su aplicación. A diferencia del régimen de renuncia, la exclusión surte efectos inmediatos, es decir, surte efectos en el propio ejercicio en el que se produzca el incumplimiento que provoca la exclusión.

Los contribuyentes deben comunicar a la Administración el incumplimiento de los requisitos, con expresión de los mismos, en el plazo de un mes desde el momento del incumplimiento. La comunicación a la Administración debe efectuarse en el modelo 149, debiendo también el contribuyente comunicárselo al retenedor (junto con el modelo 145), para que proceda a practicar las retenciones conforme a la normativa del IRPF, efectuando las oportunas regularizaciones. Por supuesto, la exclusión del régimen impide que en ejercicios sucesivos el contribuyente pueda volver a optar por el mismo.

1.6. La residencia fiscal.

Una de las cuestiones más controvertidas de este régimen es la de la residencia fiscal de los contribuyentes que opten por el mismo. Indudablemente, los contribuyentes que pueden optar por el citado régimen son las personas que adquieran la residencia fiscal en España, ya que así lo exige la normativa legal y reglamentaria. A partir de aquí, parece difícil que a estos contribuyentes se les pueda negar la residencia en España, pero, como ahora veremos, no en todos los casos se podrá decir que la residencia es a todos los efectos.

Efectivamente, cuando estemos en presencia de Convenios para evitar la doble imposición no parece que puedan beneficiarse de los mismos, ya que en ellos se suele contener una cláusula en la que se excluye de la aplicación de los citados Convenios a aquellas personas que sólo tributan por la renta obtenida en el territorio del que son residentes.

Siendo consciente de esta circunstancia, y con el fin de evitar cualquier tipo de duda, el artículo 118 del Reglamento del IRPF contempla la posibilidad de que las personas que se acojan al régimen puedan obtener un certificado de residencia fiscal en España, pero, por el contrario, la misma norma impide que el citado certificado de residencia pueda emitirse a efectos de la aplicación de las disposiciones de un Convenio para evitar la doble imposición. No todos los Convenios suscritos por España contienen esta condición restrictiva de la residencia, existiendo relevantes excepciones como, por ejemplo, la prevista, entre otros, en los Convenios con Alemania, Austria, Dinamarca, Japón o Suiza. Finalmente, la norma contempla la posibilidad de emitir estos certificados en el sentido definido en el Convenio, siempre y cuando el Ministro de Economía y Hacienda, a condición de reciprocidad, así lo señale. Hasta la fecha no existe ningún supuesto en que así se haya declarado.

1.7. Normas de declaración.

El apartado 4 del artículo 112 del Reglamento marca la pauta en relación con las normas de declaración que rigen en este régimen, al establecer que los contribuyentes que se acojan al mismo estarán obligados a presentar y suscribir declaración por el Impuesto en el modelo de declaración que apruebe el Ministro de Economía y Hacienda, el cual establecerá el lugar, plazo y forma de presentación.

La Orden EHA/1731/2005, de 10 de julio, ha venido a regular estas cuestiones que, de forma resumida, se pueden sintetizar en las siguientes:

- Se aprueba un nuevo modelo, el 150, el cual debe presentarse obligatoriamente por los contribuyentes que se acojan al régimen especial. El planteamiento podría haber sido radicalmente distinto si se hubiese optado por mantener las normas de declaración que rigen en la normativa del IRNR, en la que, básicamente, el régimen de retenciones sustituye a cualquier tipo de declaración. Sin embargo, como hemos dicho, estos contribuyentes, al margen de las retenciones que lógicamente deben soportar, deben presentar necesariamente

una declaración, anual, comprensiva de todas las rentas obtenidas durante el ejercicio. Indudablemente, sorprende que en un régimen en el que se tributa operación por operación, es decir, que sea de devengo instantáneo, exista una declaración anual, pero así lo exige la norma reglamentaria. A nuestro entender, esta exigencia tiene su justificación, ya que estamos en presencia de contribuyentes con rentas elevadas que, en ocasiones, pueden resultar complejas y que, por tanto, requieren de un especial control.

- El plazo de presentación de esta declaración, modelo 150, será el mismo que se apruebe, con carácter general, cada ejercicio, para la declaración del IRPF, es decir, del 1 de mayo hasta el 30 de junio.
- En cuanto al lugar de presentación, cuando la declaración resulte a ingresar se podrá presentar en cualquier entidad colaboradora sita en territorio español. Cuando la declaración resulte a devolver se podrá presentar en cualquier entidad colaboradora donde el contribuyente quiera recibir la devolución o en cualquier Delegación o Administración de la AEAT. En el caso de que la declaración resulte negativa, se deberá presentar en cualquier oficina de la AEAT.

2. LEY 22/2005, DE 18 DE NOVIEMBRE, POR LA QUE SE INCORPORAN AL ORDENAMIENTO JURÍDICO ESPAÑOL DIVERSAS DIRECTIVAS COMUNITARIAS: RÉGIMEN FISCAL COMÚN APLICABLE A LAS SOCIEDADES MATRICES Y FILIALES DE ESTADOS MIEMBROS DIFERENTES

La Ley de referencia ha incorporado al ordenamiento jurídico español diversas directivas comunitarias, así como la regulación del régimen fiscal de las aportaciones transfronterizas a fondos de pensiones en el ámbito de la Unión Europea.

Por lo que se refiere al IRNR, la Directiva que nos afecta es la 2003/123/CE, que modifica, a su vez, a la Directiva 90/435/CEE relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes.

La Directiva 90/435/CEE introdujo disposiciones comunes en relación con el pago de dividendos y otros beneficios distribuidos, cuyo objetivo final era eximir de tributación en origen los dividendos y otros beneficios distribuidos por las filiales radicadas en un Estado miembro a favor de su sociedad matriz radicada en otro Estado miembro y eliminar así la doble imposición de esas rentas. Esta Directiva se materializó en nuestra normativa, en un primer momento, en el correspondiente artículo que regulaba las exenciones dentro de la obligación real de contribuir en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades y, en la actualidad, en la Ley del IRNR, y, más concretamente, en su artículo 14.1 h).

Pues bien, la Directiva 2003/123/CE del Consejo, de 22 de diciembre de 2003, ha modificado la Directiva 90/435/CEE antes citada y, en consecuencia, se ha modificado también la letra h) del artículo 14.1 de la Ley del IRNR con el objetivo de efectuar la oportuna transposición.

Las novedades son las siguientes:

- a) En el ordinal 3.º de esta letra h) se hace una mención expresa a la nueva Directiva 2003/123/CE. La razón es sencilla, ya que la nueva Directiva vuelve a definir su ámbito de aplicación en el sentido de relacionar la tipología de sociedades que pueden beneficiarse de la misma. Esta lista de sociedades, en relación con la anterior, se ha visto ampliada al incluirse nuevas formas societarias.
- b) Se rebaja el umbral de participación necesario para que una sociedad sea considerada sociedad matriz y la otra, su sociedad filial. Concretamente, se prevé que tendrá la consideración de sociedad matriz aquella entidad que posea en el capital de otra sociedad de otro Estado miembro una participación de, al menos, el 20% (antes era del 25%), teniendo esta última la consideración de sociedad filial. Asimismo, se prevé una reducción paulatina de este umbral de participación, de tal forma que el mismo pasará a ser del 15% a partir de 1 de enero de 2007 y del 10% a partir de 1 de enero de 2009.
- c) Finalmente, se recoge en la normativa española que los beneficios distribuidos por las filiales a un establecimiento permanente de una sociedad matriz y la percepción de dichos beneficios por este establecimiento tienen el mismo trato fiscal que el que rige entre una sociedad filial y su sociedad matriz. Aquí se incluiría el caso en que una sociedad matriz y su sociedad filial estén situadas en el mismo Estado miembro y el establecimiento permanente esté situado en otro. Como consecuencia de lo anterior, se modifica también el apartado 2 de este artículo 14 con el objeto de que se niegue el régimen fiscal descrito cuando los establecimientos permanentes estén situados en un país o territorio calificado como paraíso fiscal (hasta ahora sólo se negaba cuando la sociedad matriz estaba ubicada en un paraíso fiscal).

3. REAL DECRETO 1309/2005, DE 4 DE NOVIEMBRE, POR EL QUE SE APRUEBA EL REGLAMENTO DE LA LEY 35/2003, DE 4 DE NOVIEMBRE, DE INSTITUCIONES DE INVERSIÓN COLECTIVA, Y SE ADAPTA EL RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LAS INSTITUCIONES DE INVERSIÓN COLECTIVA

Como consecuencia de la aprobación del Reglamento de referencia se adaptan determinadas disposiciones tributarias que afectan tanto a la normativa de los residentes como a la de los no residentes. Desde la perspectiva del IRNR, que es el que ahora nos interesa, se pueden destacar las siguientes novedades:

a) La primera de ellas viene motivada por la aprobación de los denominados fondos cotizados y que, como su nombre indica, se configuran como aquellos cuyas participaciones están admitidas a negociación en bolsa de valores. Indudablemente, estos fondos deben cumplir con una serie de requisitos, cuya regulación detallada se recoge en el artículo 49 del citado Reglamento al cual nos remitimos. Dada la configuración de estos fondos, participaciones negociadas en bolsa, parece que se ha estimado oportuno que los mismos gocen del mismo régimen de retenciones que las participaciones propiamente dichas. Efectivamente, tanto en el IRPF y en el Impuesto sobre Sociedades

como en el IRNR, las rentas o ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión o reembolso de participaciones de estos fondos no están sujetas a retención. En el ámbito del IRNR esta exclusión de retención se ha recogido en el apartado 3 a) del artículo 10 del Reglamento del Impuesto.

b) La segunda de las modificaciones también tiene una gran importancia, ya que introduce especiales novedades en el ámbito gestor, en principio, simplificadoras, en beneficio de la internacionalización de la economía española.

El artículo 20 del Reglamento de la Ley 35/2003 permite la comercialización de las acciones y participaciones de instituciones de inversión colectivas españolas en otros países, siempre que se cumplan determinados requisitos y dicha comercialización se realice, tal y como indica este artículo 20, mediante las entidades legalmente habilitadas en estos países para realizar la misma.

Pues bien, el peculiar régimen de comercialización de estas acciones tiene su reflejo, desde el punto de vista tributario, en la disposición final tercera del Real Decreto 1309/2005, que ha añadido una disposición adicional, la única, al Reglamento del IRNR. Esta disposición viene a regular los distintos aspectos procedimentales, informativos y gestores que conforman la comercialización de estas acciones o participaciones a través de las denominadas cuentas globales a nombre de entidades intermediarias residentes en el extranjero. Antes de proseguir, parece conveniente precisar que las inversiones que se materialicen a través de estas cuentas globales podrán anotarse en los registros de las instituciones de inversión colectivas españolas a nombre de la entidad comercializadora extranjera, en lugar de registrar a todos y cada uno de los clientes finales. El registro, obviamente, es por cuenta de sus clientes.

El funcionamiento de estas cuentas se ha diseñado de tal forma que, desde el punto de vista tributario, tiene consecuencias en relación con las siguientes cuestiones:

- Residencia del partícipe y justificación de la misma.
- Régimen de retenciones.
- Suministro de información a la Administración tributaria.

3.1. Residencia del partícipe y justificación de la misma.

En las cuentas globales sólo pueden incluirse acciones o participaciones adquiridas por personas o entidades no residentes, quedando excluidas de tal posibilidad tanto los residentes en España como los establecimientos permanentes situados en territorio español. La exclusión parece desde todo punto lógica, ya que carecería de sentido que los inversores residentes pudieran hacer uso de esta posibilidad en el extranjero cuando pueden hacerlo directamente en territorio español. Además, dado el régimen de justificación de la residencia que se perfila en esta disposición adicional, parece imprescindible la comentada exclusión.

Tanto la normativa financiera como la fiscal prevén un régimen sancionador en caso de incumplimiento de este requisito por parte de la entidad comercializadora, llegando incluso a señalarse que los contratos así formalizados carecerán de toda validez ante las autoridades españolas.

De todos modos, quizás el tema más controvertido de esta norma es el régimen de acreditación de la residencia que en el mismo parece esbozarse, y decimos esbozarse porque, si bien se remite a un posterior desarrollo del mismo mediante Orden del Ministro de Economía y Hacienda, establece alguna restricción que nos hace pensar que no puede ser de aplicación el régimen general de acreditación de la residencia, el cual, como de sobra es conocido, se sustenta en los oportunos certificados de residencia fiscal.

Efectivamente, el apartado 6 de la disposición adicional única del Reglamento del Impuesto prevé que el incumplimiento de los requisitos del apartado 3 (entre los que se encuentra el de la exclusión de residentes en España) determina que la acreditación de la identidad de los inversores no residentes, así como su residencia fiscal, se realice de conformidad con lo previsto en la Ley del IRNR y en su normativa de su desarrollo, es decir, mediante un certificado de residencia fiscal de cada uno de los contribuyentes emitidos por las autoridades fiscales del país que corresponda. En consecuencia, si el régimen «sancionador» en caso de incumplimiento de los requisitos de este régimen de cuentas globales es el de acreditar la residencia mediante el oportuno certificado, parece que la normativa de desarrollo tendrá que regular un régimen más beneficioso, en el que el certificado quizás deba pasar a un segundo plano.

En relación con este tema, la norma reglamentaria tan sólo nos dice que la utilización de estas cuentas globales por entidades comercializadoras extranjeras supondrá que la acreditación de la identidad y residencia de los accionistas o partícipes no residentes se realice mediante la remisión de las certificaciones y de las relaciones previstas en el apartado 3, de acuerdo con el procedimiento que determine el Ministro de Economía y Hacienda. Por su parte, el apartado 3 dispone que la entidad comercializadora vendrá obligada a remitir a la sociedad gestora, con ocasión de la distribución de beneficios o de reembolsos o transmisión de participaciones, las certificaciones acerca de sus clientes que establezca (de nuevo) el Ministro de Economía y Hacienda. Pues bien, como la norma reglamentaria no ha sido nada precisa (no se sabe bien a qué certificaciones se refiere) y las diferentes remisiones no aclaran el tema, habrá que estar a lo que se disponga al efecto en la correspondiente Orden Ministerial que regule estos temas, la cual, a la fecha de cierre de estas notas, todavía no ha sido aprobada.

3.2. Régimen de retenciones.

Asimismo, parece conveniente aclarar que el régimen de retenciones respecto de estas participaciones se mantiene invariable en el sentido de que las retenciones deberán seguir practicándose, lógicamente, en función de la residencia fiscal del partícipe, con independencia de que la sociedad gestora haya hecho constar en sus registros de cuenta global exclusivamente a la comercializadora extranjera. En consecuencia, si estamos en presencia de distribuciones de beneficios deberán practicarse retenciones al tipo general aplicable en estos casos, es decir, el 15%, o en el caso de que sea aplicable un

Convenio de doble imposición y resulten aplicables unos límites de imposición inferiores al tipo de gravamen previsto en la normativa interna española, se deberá retener al referido tipo inferior. Por otra parte, en el caso de ganancias, se deberá retener, con carácter general, al tipo previsto para las mismas, también el 15%, si bien aquí las ganancias pueden resultar exentas en virtud, tanto de la norma española, como de un Convenio para evitar la doble imposición. En cuanto a la justificación de la residencia para la práctica de retenciones, nos remitimos a lo indicado en el apartado anterior.

En relación con el sujeto obligado a retener, entendemos que las cosas no cambian sustancialmente, en el sentido de que las practicará la entidad gestora (o la comercializadora por cuenta de la gestora), con independencia de que las mismas tengan que efectuarse en base a la información que le suministre la comercializadora, la cual, como ya se ha indicado, remitirá las «certificaciones acerca de la residencia de sus clientes perceptores o transmitentes». Hemos dicho que no cambia, a pesar de lo equívoco que puede resultar lo establecido en la letra d) del apartado 3 de la disposición adicional, la cual nos dice que el incumplimiento por parte de la entidad comercializadora de las obligaciones previstas en los apartados anteriores dará lugar a la responsabilidad de la entidad gestora ante la Administración tributaria por las retenciones que en su caso se hubiesen dejado de ingresar. Pues bien, a nuestro entender, la gestora mantiene en todo momento su responsabilidad como retenedor, con independencia del efectivo cumplimiento de sus obligaciones por parte de las comercializadoras extranjeras.

3.3. Suministro de información a la Administración tributaria.

Lógicamente, todas estas operaciones que se materializan a través de cuentas globales deben detallarse individualmente para su adecuada comprobación por parte de la Agencia Tributaria.

En este sentido, la tan citada disposición establece los mimbres de un peculiar sistema de trasvase de información entre las comercializadoras extranjeras, las gestoras y la Administración tributaria, que deberá ser objeto de desarrollo también a través de una Orden del Ministro de Economía y Hacienda.

La norma reglamentaria establece el siguiente sistema:

- La comercializadora remite certificaciones de residencia de los clientes a la gestora.
- También debe remitir a la Administración tributaria, en nombre de la gestora, una relación individualizada de los partícipes o accionistas perceptores o transmitentes, así como una relación anual individualizada de sus clientes, con indicación de su posición inversora en la institución.
- Finalmente, debe comunicar a la entidad gestora el cumplimiento de dichas obligaciones.

Pues bien, tras la lectura de esta norma y de la constante remisión que se hace a una orden ministerial de desarrollo, aquí, si cabe con más necesidad, se hace imprescindible que dicha norma de desarrollo aclare las obligaciones de cada una de las entidades participantes, la información que debe suministrarse y los modelos de declaración a utilizar.

4. NORMAS GESTORAS

A lo largo de 2005 se han aprobado dos órdenes ministeriales en las que se regulan determinadas cuestiones gestoras y que afectan a dos ámbitos bien distintos: por un lado, el del intercambio automático de información en relación con los intereses percibidos por residentes de otros Estados miembros de la Unión Europea, en el marco de la denominada Directiva del Ahorro, y, por otro, determinadas cuestiones gestoras que afectan a la justificación de la residencia para los supuestos de pagos efectuados por entidades de gestión colectiva de derechos de la propiedad intelectual.

4.1. Declaración de rentas consecuencia de la Directiva del Ahorro.

La primera de las normas a la que vamos a hacer referencia es la «*Orden EHA/2339/2005, de 13 de julio, por la que se aprueba el modelo 299, de declaración anual de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea y en otros países y territorios con los que se haya establecido un intercambio de información, los diseños físicos y lógicos para la presentación por soporte directamente legible por ordenador, se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación telemática a través de Internet y por teleproceso y se modifican la Orden de 21 de diciembre de 2000, por la que se establece el procedimiento para la presentación por teleproceso de las declaraciones correspondientes a los modelos 187, 188, 190, 193, 194, 196, 198, 296, 345 y 347 y otras normas relativas a la expedición de certificados de residencia fiscal*».

Lo primero que debe señalarse es que esta Orden trae su causa en el Real Decreto 1778/2004, de 30 de julio, por el que se establecen obligaciones de información... respecto de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en la Unión Europea. A su vez, este Real Decreto no es sino la transposición a nuestro ordenamiento interno de la denominada Directiva del Ahorro, es decir, la Directiva 2003/48/CE, de 3 de junio de 2003, cuyo objetivo final consiste en permitir que los rendimientos del ahorro en forma de intereses pagados en un Estado miembro puedan estar sujetos a imposición efectiva, de acuerdo con su legislación interna. Para ello se ha establecido un sistema de intercambio automático de información entre las Administraciones tributarias de los Estados miembros.

El Real Decreto 1778/2004 reguló ya de forma muy pormenorizada este nuevo suministro de información, definiendo claramente los obligados que deben cumplirla, las rentas que deben incluirse, el plazo de presentación de la declaración, la justificación de la residencia, etc., por lo que la Orden que ahora se comenta se ciñe básicamente, como debe ser, a regular los aspectos formales de la misma. Por tanto, la cuestión fundamental que regula esta Orden es la forma en la que los pagadores residentes en España van a suministrar esta información a la Agencia Tributaria, la cual, con las particularidades que ahora iremos comentando, se va a materializar en el nuevo modelo 299.

La información que debe suministrarse en este nuevo modelo es la comprendida en el artículo 14 del Real Decreto 2281/1998, es decir, intereses y demás rentas derivadas de la cesión a terceros de capitales propios, rentas obtenidas en la transmisión o reembolso de acciones en institucio-

nes de inversión colectiva cuando esas entidades tengan más del 40% de sus activos en valores que generan intereses, resultados distribuidos por instituciones de inversión colectiva en la parte que derive de intereses, etc.

Esta información, como hemos dicho, se va a suministrar en el nuevo modelo 299, y ello a pesar de que parte de la misma ya se suministra a través de otros modelos de declaración, como por ejemplo, el modelo 296, resumen anual de retenciones a no residentes sin EP, 291, declaración informativa de cuentas de no residentes, 192, declaración informativa anual de operaciones con Letras del Tesoro, 187, declaración informativa, incluidas retenciones, sobre fondos de inversión, y 198, declaración anual de operaciones con activos financieros.

La razón de esta teórica duplicidad estriba, tal y como se indica en el preámbulo de la Orden, en que la información que ahora se suministra alcanza determinados datos especiales que hasta ahora no se recogen en el resto de modelos (fecha y lugar de nacimiento, dirección...), contiene reglas específicas para delimitar a los perceptores y los plazos de presentación también difieren entre unos y otros.

La declaración modelo 299 debe presentarse necesariamente por vía telemática, a través de Internet o por teleproceso, salvo que el número de registros sea muy elevado, superior a 29.999, en cuyo caso también es posible presentarlo en un CD-R. El plazo de presentación se fija en el mes de marzo, si bien el mismo ya se regulaba en la norma reglamentaria.

En cuanto a la información que debe suministrarse por primera vez, la disposición final tercera de la Orden señala que será la que se pague o abone a partir del 1 de julio de 2005, en los términos previstos en el número 2 de la disposición adicional única del Real Decreto 1778/2004. Dicha disposición adicional ha sido objeto de modificación posteriormente mediante *el Real Decreto 1122/2005, de 26 de septiembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, en relación con la cobertura del riesgo de crédito en entidades financieras, y el Real Decreto 1778/2004, de 30 de julio, por el que se establecen obligaciones de información respecto de las participaciones preferentes y otros instrumentos de deuda y de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en la Unión Europea*, el cual dispone ahora que será de aplicación respecto de las rentas objeto de suministro de información que se paguen o abonen a partir del 1 de julio de 2005, excluyendo, y ésta es la novedad, la parte proporcionalmente devengada con anterioridad.

Es importante destacar que esta Orden aclara sin ningún género de dudas que las disposiciones de la misma que se refieren a otros Estados miembros de la Unión Europea se entienden también aplicables a otros países y territorios con los que, conforme a lo previsto en el artículo 17 de la Directiva 2003/48/CE, se hayan celebrado Acuerdos internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, tanto establecidos por la Unión Europea como por España. Los Acuerdos firmados por España han sido los siguientes:

- **Aplicación provisional del Canje de Notas, de 26 de noviembre de 2004 y 17 de febrero de 2005**, constitutivo de Acuerdo relativo a la fiscalidad de los rendimientos del ahorro entre el Reino de España y la Isla de Guernsey (BOE 30-06-2005).

- **Aplicación provisional del Canje de Notas, de 26 de noviembre de 2004 y 21 de enero de 2005**, entre el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte en nombre de Anguila y el Reino de España relativo al intercambio automático de información en materia de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses (BOE 30-06-2005).
- **Aplicación provisional del Canje de Notas, de 26 de noviembre de 2004 y 12 de abril de 2005**, relativo a la fiscalidad de los rendimientos del ahorro entre el Reino de los Países Bajos, en nombre de las Antillas Holandesas y el Reino de España (BOE 30-06-2005).
- **Aplicación provisional del Canje de Notas, de 26 de noviembre de 2004 y 14 de febrero de 2005**, constitutivo de Acuerdo relativo a la fiscalidad de los rendimientos del ahorro entre el Reino de España y la isla de Jersey (BOE 30-06-2005).
- **Aplicación provisional del Canje de Notas, de 26 de noviembre de 2004 y 18 de febrero de 2005**, constitutivo de Acuerdo relativo a la fiscalidad de los rendimientos del ahorro entre la Isla de Man y el Reino de España (BOE 29-06-2005).
- **Aplicación provisional del Canje de Notas, de 26 de noviembre de 2004 y 11 de abril de 2005**, entre el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte en nombre de las Islas Vírgenes y el Reino de España relativo al intercambio automático de información sobre los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses (BOE 29-06-2005).
- **Aplicación Provisional del Canje de Notas, de 26 de noviembre de 2004 y 18 de febrero de 2005**, constitutivo de Acuerdo relativo a la fiscalidad de los rendimientos del ahorro entre la Isla de Man y el Reino de España (BOE 29-06-2005).
- **Aplicación Provisional del Canje de Notas, de 26 de noviembre de 2004 y 4 de abril de 2005**, entre el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte en nombre de las Islas Turcas y Caicos y el Reino de España relativo al intercambio automático de información sobre los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses (BOE 29-06-2005).
- **Aplicación Provisional del Canje de Notas, de 26 de noviembre de 2004 y 26 de abril de 2005**, entre el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte en nombre de las Islas Caimán y el Reino de España relativo al intercambio automático de información sobre los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses (BOE 28-06-2005).
- **Aplicación Provisional del Canje de Notas, de 26 de noviembre de 2004 y 11 de abril de 2005**, relativo a la fiscalidad de los rendimientos del ahorro entre el Reino de los Países Bajos en nombre de Aruba y el Reino de España (BOE 28-06-2005).
- **Aplicación Provisional del Canje de Notas, de 26 de noviembre de 2004 y 7 de abril de 2005**, entre el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte en nombre de Montserrat y el Reino de España relativo al intercambio automático de información sobre los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses (BOE 28-06-2005).

Sin embargo, en estos Acuerdos no se contempla en todo caso que España deba suministrar información, siendo necesario, exclusivamente, en relación con los siguientes países o territorios:

- Montserrat.
- Islas Turcas y Caicos.
- Islas Vírgenes Británicas.
- Isla de Man.
- Jersey.
- Guernesey.
- Aruba.
- Antillas Holandesas.

Finalmente, tan sólo queda reseñar que en la disposición final segunda de esta Orden se puntualiza cómo debe ser el certificado que soliciten los contribuyentes del IRPF a efectos de la exoneración de retención a que se refiere el artículo 13.1 b) de la Directiva 2003/48/CE, es decir, la retención que aplican Austria, Bélgica y Luxemburgo o la retención prevista en los Acuerdos internacionales a los que acabamos de hacer referencia.

4.2. Entidades de gestión colectiva de derechos de la propiedad intelectual.

La segunda de las normas a la que hacíamos referencia es la *Orden EHA/63/2005, de 19 de enero, por la que se modifica el apartado decimotercero de la Orden de 9 de diciembre de 1999, en relación con la documentación justificativa a los efectos de la práctica de retenciones, para los supuestos de pagos efectuados por entidades de gestión colectiva de derechos de la propiedad intelectual residentes en España a otras entidades de gestión colectiva de derechos extranjeras, en virtud de contratos de representación con las mismas (BOE 20-01-2005).*

Dicha Orden, como ahora veremos, trata de solucionar un problema de acreditación de la residencia por parte de estas entidades de gestión colectiva de derechos de la propiedad intelectual, cuando realizan pagos a entidades extranjeras similares, que supongan para los beneficiarios rendimientos obtenidos en España por el concepto de cánones.

Estos pagos, según parece, se realizan a un elevado número de contribuyentes, en su mayor parte residentes en el mismo país de la entidad extranjera. Además, normalmente, se trata de residentes en Estados con los que España tiene suscritos Convenios para evitar la doble imposición en los que se prevén unos tipos de gravamen limitados que son inferiores a los previstos en la norma interna.

De cara a facilitar el mecanismo de la práctica de retenciones sobre esas rentas con ocasión de los pagos efectuados a las entidades extranjeras, la Orden prevé, de forma excepcional, que las retenciones practicadas al tipo limitado previsto en el correspondiente Convenio puedan justificarse mediante la siguiente documentación:

- a) Certificado emitido por la entidad de gestión colectiva extranjera que contenga la relación de perceptores residentes, en el sentido del Convenio, del mismo país del que es residente la entidad extranjera, el importe íntegro de los derechos correspondientes a cada uno de ellos y la suma de esos importes. Es decir, para justificar la residencia de los beneficiarios residentes en el mismo país que la entidad de gestión colectiva no se requiere un certificado individualizado expedido por las autoridades fiscales del país correspondiente, sino que basta el certificado emitido por la citada entidad.
- b) Certificado de residencia fiscal de la entidad extranjera expedido por las autoridades fiscales de su país.

5. CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

En el capítulo de los Convenios para evitar la doble imposición suscritos por España, tan sólo cabe reseñar a continuación los que se han publicado en 2005, así como los publicados en los primeros días de enero de este año 2006. Dichos Convenios son los siguientes:

- **Convenio entre el Reino de España y la República de Letonia** para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho en Riga el 4 de septiembre de 2003 (BOE 10-01-2005). Corrección de errores BOE 08-03-2005.
- **Convenio entre el Reino de España y la República de Estonia** para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho en Tallinn el 3 de septiembre de 2003 (BOE 03-02-2005).
- **Convenio entre el Reino de España y la República Argelina Democrática y Popular** para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho *ad referendum* en Madrid el 7 de octubre de 2002 (BOE 22-07-2005).
- **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).