

I. DISPOSICIONES GENERALES

MINISTERIO DE HACIENDA

2108 *Resolución de 6 de febrero de 2020, de la Dirección General de Tributos, sobre la consideración como entidades en régimen de atribución de rentas a determinadas entidades constituidas en el extranjero.*

I

La normativa tributaria española establece que tendrán la consideración de entidades en régimen de atribución de rentas las entidades constituidas en el extranjero cuya naturaleza jurídica sea idéntica o análoga a la de las entidades en atribución de rentas constituidas de acuerdo con las leyes españolas.

Esta regulación se introdujo en nuestro ordenamiento jurídico con la reforma realizada por la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes. Desde entonces, la realidad económica y la regulación fiscal han sufrido algunos cambios relevantes. La globalización económica ha favorecido que entidades extranjeras de muy diversa naturaleza inviertan en España obteniendo rentas en territorio español, así como que personas y entidades con residencia fiscal en España inviertan en ese tipo de entidades. Ahora bien, esta realidad ha planteado dudas en la aplicación de la normativa española a estas entidades.

A lo anterior hay que añadir los cambios producidos en los Comentarios al artículo 1 del Modelo de Convenio Tributario sobre la renta y sobre el patrimonio de la OCDE (MCOUDE –versión de 2017), que incorporan los principios expuestos en el informe de 1999 del Comité de Asuntos Fiscales de esa organización titulado «La aplicación del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE de las sociedades de personas» para asegurar su aplicación a las rentas obtenidas por «entidades transparentes a efectos fiscales».

Como consecuencia de lo anteriormente indicado, se estima conveniente aclarar cuándo una entidad constituida en el extranjero tiene la consideración de entidad en atribución de rentas a los efectos de la normativa española por entender que su naturaleza jurídica es idéntica o análoga a una entidad en régimen de atribución de rentas constituida en España. De esta forma, se pretende establecer un marco interpretativo claro y preciso en el que se evite la existencia de regímenes tributarios divergentes sobre la misma entidad en diferentes Estados en los que opera, distorsiones en la competencia o situaciones de doble imposición o ausencia de imposición, favoreciendo, al mismo tiempo, tanto el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias para reducir el riesgo de elusión fiscal, como la minoración de los eventuales costes indirectos que se derivan de la necesidad de presentación y contestación a las correspondientes consultas sobre dichas entidades.

En virtud de lo expuesto, esta Dirección General considera oportuno dictar esta Resolución, en aplicación del artículo 12.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en adelante LGT, con el fin de garantizar la seguridad jurídica de todos los afectados por la misma, sean contribuyentes u órganos encargados de la aplicación de los tributos. El citado artículo señala lo siguiente:

«3. En el ámbito de las competencias del Estado, la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás normas en materia tributaria corresponde al Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas y a los órganos de la Administración Tributaria a los que se refiere el artículo 88.5 de esta Ley.

Las disposiciones interpretativas o aclaratorias dictadas por el Ministro serán de obligado cumplimiento para todos los órganos de la Administración Tributaria.

Las disposiciones interpretativas o aclaratorias dictadas por los órganos de la Administración Tributaria a los que se refiere el artículo 88.5 de esta Ley tendrán efectos vinculantes para los órganos y entidades de la Administración Tributaria encargados de la aplicación de los tributos.

Las disposiciones interpretativas o aclaratorias previstas en este apartado se publicarán en el boletín oficial que corresponda.

Con carácter previo al dictado de las resoluciones a las que se refiere este apartado, y una vez elaborado su texto, cuando la naturaleza de las mismas lo aconseje, podrán ser sometidas a información pública.»

II

Nuestro ordenamiento jurídico configura esta materia en torno a una definición abierta de las entidades a las que les resulta de aplicación el régimen de atribución de rentas.

En este sentido, el apartado 1 del artículo 87 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, en adelante LIRPF, con la consiguiente remisión al artículo 8.3 de esa Ley y al artículo 35.4 de la LGT, considera entidades en atribución de rentas a las sociedades civiles no sujetas al Impuesto sobre Sociedades, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición y, en particular, las entidades constituidas en el extranjero cuya naturaleza jurídica sea idéntica o análoga a la de las entidades en atribución de rentas constituidas de acuerdo con las leyes españolas.

En el mismo sentido, el artículo 6 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, califica como entidad en régimen de atribución de rentas a las sociedades civiles distintas de las que tengan personalidad jurídica y objeto mercantil, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la LGT.

Por último, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, establece en su artículo 37 que «Tendrán la consideración de entidades en régimen de atribución de rentas, las entidades constituidas en el extranjero cuya naturaleza jurídica sea idéntica o análoga a la de las entidades en atribución de rentas constituidas de acuerdo con las leyes españolas».

Conforme con lo anterior, las entidades sometidas al régimen de atribución de rentas en España son las siguientes:

- Las sociedades civiles que no tengan personalidad jurídica.
- Las sociedades civiles con personalidad jurídica que no tienen objeto mercantil (a partir de 1 de enero de 2016).
- Las herencias yacentes.
- Las comunidades de bienes.
- Cualquier entidad carente de personalidad jurídica que constituya una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición.
- Las entidades constituidas en el extranjero cuya naturaleza jurídica sea idéntica o análoga a la de las entidades en atribución de rentas constituidas de acuerdo con las leyes españolas.

III

Este centro directivo se ha pronunciado en numerosas consultas tributarias sobre la condición o no de entidad en atribución de rentas idéntica o análoga a las constituidas de acuerdo con las leyes españolas.

El análisis de la doctrina emitida pone de manifiesto la evolución histórica que ha experimentado la posición de la Administración tributaria en este tema.

Así, la consulta 2110-04, de 30 de diciembre, analiza las características jurídicas de una sociedad de personas («Partnership») constituida en el Reino Unido, y lo hace desglosando características sobre su régimen jurídico. En concreto, se indica que carece de personalidad jurídica propia, lo que imposibilita que pueda ser titular de bienes o derechos, recayendo su titularidad sobre los socios, que la gestión de la entidad recae exclusivamente sobre estos y que los socios responden solidariamente, sin limitación alguna, de las deudas y obligaciones de la entidad. Como una característica más del régimen jurídico fiscal de la «Partnership» en su país de constitución se indica que no está sujeta a impuestos sobre beneficios, sino que la renta se atribuye a sus miembros. Se concluye que, de acuerdo con el régimen jurídico aplicable a la consultante, se considera que la «Partnership» tiene naturaleza idéntica o análoga a las entidades en régimen de atribución de rentas españolas.

Lo mismo puede observarse en la consulta vinculante V1319-05, de 4 de julio, sobre una «Limited Liability Partnership», también constituida en el Reino Unido, pero que tiene personalidad jurídica propia, y no está sujeta a impuesto sobre beneficios en ese Estado.

También puede traerse a colación la consulta vinculante V1631-14, de 25 de junio, relativa a una sociedad alemana tipo «Kommanditgesellschaft» (KG), que puede ser titular de derechos y obligaciones, en la que la representación y administración puede corresponder a los socios o a un órgano especial, que tiene socios colectivos y comanditarios, que atribuye beneficios a sus miembros y tributa en régimen de atribución de rentas, calificándose como entidad en régimen de atribución de rentas asimilable a las entidades en régimen de atribución de rentas españolas.

Como se observa, el régimen fiscal en el país de constitución suponía un requisito más. No obstante, la tributación de las rentas al nivel de la entidad hubiera imposibilitado su calificación como análoga a una entidad en régimen de atribución de rentas española.

Es en la consulta vinculante V3557-15, de 17 de noviembre, sobre la transformación de una «Commanditaire Vennootschap» (CV) cerrada en una CV abierta cuando el régimen fiscal deviene en un elemento definitorio esencial. En contestaciones a consultas anteriores, sirva como referencia la consulta vinculante V0037-03, de 24 de abril, este Centro Directivo había concluido, sobre el carácter de las CV cerradas como entidades análogas a las entidades en régimen de atribución de rentas, en el mismo sentido al descrito hasta ahora, sin precisar una característica por encima de otra. Teniendo en cuenta que las características son similares, pero la CV abierta es sujeto pasivo del Impuesto de Sociedades en los Países Bajos, se concluye que no tendrá la consideración de entidades en régimen de atribución de rentas. La particularidad de aquella consulta es que se añade el siguiente párrafo:

«Por tanto, para que las entidades constituidas en el extranjero puedan considerarse entidades en atribución de rentas, han de tener una naturaleza jurídica idéntica o análoga a la de las entidades en atribución de rentas constituidas de acuerdo con las leyes españolas. Un elemento definitorio esencial es el hecho de que se trate de entidades sometidas a un régimen de atribución de rentas, es decir, que no sean contribuyentes por sí mismas de ningún impuesto, sino que lo sean sus socios o partícipes.»

Es decir, por primera vez la consideración del régimen fiscal de la entidad en su país de constitución es determinante. Criterio que se va a mantener a partir de ese momento, encontrándose frase similar, entre otras, en la consulta vinculante V2414-16, de 2 de junio.

IV

La principal dificultad a abordar para determinar si la entidad constituida en el extranjero es una entidad en régimen de atribución de rentas radica en la exigencia

normativa de que estas tengan una naturaleza jurídica que sea idéntica o análoga a las entidades en atribución de rentas constituidas conforme a las leyes españolas.

Teniendo en cuenta que no existe una naturaleza jurídica común entre las diferentes entidades en régimen de atribución de rentas constituidas con arreglo a las leyes españolas, que existiendo entidades constituidas en España con idéntica naturaleza jurídica el legislador solamente ha calificado como entidad en régimen de atribución de rentas a una parte de las mismas, y que las características jurídicas de la entidad constituida en el extranjero pueden coincidir solo parcialmente con entidades en atribución de rentas constituidas con arreglo a las leyes españolas, debe enfocarse la calificación de las entidades constituidas en el extranjero como entidades en atribución de rentas atendiendo a las características definitorias del régimen fiscal de atribución de rentas regulado en nuestro ordenamiento jurídico.

Al respecto, en el ámbito interno, el artículo 87 de la LIRPF señala que las entidades en régimen de atribución de rentas no estarán sujetas al Impuesto sobre Sociedades, el artículo 86 de la LIRPF que las rentas correspondientes a las entidades en régimen de atribución de rentas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, y que tales rentas, de acuerdo con el artículo 88 de la LIRPF, tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de la que procedan para cada uno de ellos.

A la vista de lo anterior, las notas características del régimen fiscal español de atribución de rentas son las siguientes:

a) No sometimiento a imposición al nivel de la entidad. La entidad no es contribuyente del Impuesto sobre Sociedades por las rentas que obtenga. En definitiva, se trata de entidades susceptibles de imposición, por su entidad propia, pero la Ley ha decidido someterlas al régimen especial de atribución de rentas. En terminología internacional, se conocen con el nombre de «entidades fiscalmente transparentes.»

b) Atribución de rentas a los socios, partícipes o miembros de la entidad. La aplicación del régimen de atribución de rentas supone que las rentas obtenidas por la entidad se atribuyen a los socios, comuneros o partícipes, que tributan personalmente por ellas.

Y esta atribución debe producirse por la mera obtención de la renta, sin que sea relevante a estos efectos si las rentas han sido o no objeto de distribución efectivamente a los socios. Es decir, es fundamental que la entidad atribuya la renta obtenida, por la que tributarán los socios en función de sus circunstancias personales como si la hubieran obtenido directamente.

c) Calificación de las rentas. La renta atribuida mantiene la misma calificación en el partícipe, comunero o socio, que tenía al ser obtenida por la entidad en cuestión. Por tanto, se mantiene la calificación de la actividad o fuente de la que proceda la renta para cada partícipe, en aplicación del régimen de atribución de rentas, sin tener en cuenta fiscalmente la existencia de la propia entidad.

En este sentido, el régimen de atribución de rentas español es coherente con lo dispuesto en el MCOCDE, que hace referencia a la aplicación del Convenio a las «entidades transparentes» señalando que una entidad u otro instrumento serán considerados total o parcialmente transparentes a efectos fiscales de acuerdo con la legislación interna de cualquiera de los Estados contratantes, entendiendo por «trasparencia fiscal» (párrafo 9 de los comentarios al artículo 1) las situaciones en las que, conforme a la legislación interna de un Estado contratante, la renta de la entidad no se somete a imposición al nivel de la entidad, sino al de las personas que tienen una participación en ellos. No viéndose afectada la naturaleza, la fuente y la fecha de devengo de la renta a efectos fiscales por el hecho de que se haya percibido a través de una entidad u otro instrumento.

V

Por todo lo anterior, este centro directivo considera que las características básicas que debe reunir una entidad constituida en el extranjero para ser considerada en España

como una entidad en atribución de rentas a los efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, son las siguientes:

- Que la entidad no sea contribuyente de un impuesto personal sobre la renta en el Estado de constitución.
- Que las rentas generadas por la entidad se atribuyan fiscalmente a sus socios o partícipes, de acuerdo con la legislación de su Estado de constitución, siendo los socios o partícipes los que tributen por las mismas en su impuesto personal. Esta atribución deberá producirse por el mero hecho de la obtención de la renta por parte de la entidad, sin que sea relevante a estos efectos si las rentas han sido o no objeto de distribución efectivamente a los socios o partícipes.
- Que la renta obtenida por la entidad en atribución de rentas y atribuida a los socios o partícipes conserve, de acuerdo con la legislación de su Estado de constitución, la naturaleza de la actividad o fuente de la que procedan para cada socio o partícipe.

VI

La presente Resolución, basándose en el anteriormente reproducido artículo 12.3 de la LGT, tendrá efectos vinculantes para los órganos y entidades de la Administración Tributaria encargados de la aplicación de los tributos a partir de la fecha de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

En cuanto al ámbito temporal de aplicación, en virtud del principio de confianza legítima, dimanante del principio de seguridad jurídica consagrado en el artículo 9.3 de la Constitución española, y de acuerdo con la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (por todas la sentencia de 13 de febrero de 2019, asunto C-434-17, considerandos 35 y 36), así como por la doctrina del Tribunal Supremo (fundamentos de Derecho segundo y tercero de la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de 13 de junio de 2018), la Resolución desplegará los efectos que le son propios respecto de todos los hechos imponibles devengados a partir de la fecha de su publicación.

Madrid, 6 de febrero de 2020.–La Directora General de Tributos, María José Garde Garde.