

JULIO/AGOSTO 2005

materias

- Fiscalidad Internacional. - IRNR. - Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. - Entidades en régimen de atribución de rentas.

Entidades en régimen de atribución de rentas en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes

Begoña Pérez Bernabeu

Ayudante LOU. Dpto. Disciplinas Económicas y Financieras Universidad de Alicante

I. INTRODUCCIÓN

El objeto del presente artículo es analizar el régimen jurídico tributario que las entidades constituidas en el extranjero y sometidas al régimen de atribución de rentas reciben en España.

No existe en la normativa española una definición o listado de este tipo de entidades, sino que, como se estudiará seguidamente, para su identificación se establece un criterio de comparación o asimilación con las entidades constituidas en España y que también se ven sometidas al régimen de atribución de rentas.

Aunque es posible encontrar en la regulación interna de algún Estado una excepción, en la mayoría de ordenamientos, este tipo de entidades comparten como común denominador las siguientes características:

- los perfiles de su personalidad jurídica están difusos,
- la responsabilidad de todos o parte de los socios por las dudas sociales es ilimitada, y
- desde un punto de vista fiscal, son tratadas como sociedades transparentes o en régimen de atribución de rentas.

II. A. LOS ARTÍCULOS 88 LIRPF Y 37 LIRNR: EL RÉGIMEN DE ATRIBUCIÓN DE RENTAS Y LOS CRITERIOS DE CLASIFICACIÓN DE ENTIDADES EXTRANJERAS

El artículo 88 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas¹ (en adelante LIRPF), es el encargado de determinar el régimen tributario de las entidades sometidas al régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero. En concreto este precepto establece que:

“Tendrán la consideración de entidades en régimen de atribución de rentas aquellas a las que se refiere el artículo 10 de esta ley 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.

Las rentas correspondientes a las entidades en régimen de atribución de rentas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en esta sección 2^ª”.

Igualmente el artículo 37 del Real Decreto Legislativo 5/2004, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes² (en adelante LIRNR), tiene una dicción similar al prever 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”.

Tras la lectura de estos artículos es preciso aclarar, con carácter previo, dos cuestiones para la correcta aplicación de los mismos. La primera cuestión consiste en determinar qué entidades constituidas según las leyes españolas se ven sometidas al régimen de atribución de rentas, a efectos de su comparación con las entidades constituidas en el extranjero. La segunda cuestión consiste en fijar los criterios para determinar cuándo una entidad constituida en el extranjero tiene una naturaleza jurídica idéntica o análoga a una entidad constituida en España.

La primera incógnita es despejada con la lectura del artículo 10 LIRPF al que se refiere el propio artículo 88 LIRPF. Dicho artículo 10 establece que se verán sometidas al régimen de atribución de rentas las siguientes entidades españolas:

- las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica,
- las herencias yacentes,
- las comunidades de bienes, y
- el resto de entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria³, esto es, las entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad econó-

¹ BOE nº 60, de 10 de marzo de 2004.

² BOE nº 62, de 12 de marzo de 2004.

³ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE nº 302/2003, de 18 de diciembre).

mica o un patrimonio separado susceptibles de imposición.

Como característica común a todos estos entes –salvo en el caso de las sociedades civiles que sí ostenten personalidad jurídica– es, precisamente, la ausencia de personalidad jurídica.

La segunda de las cuestiones planteadas hace referencia a los criterios para determinar cuándo una sociedad constituida en el extranjero tiene una naturaleza idéntica o similar. En torno a esta cuestión surgen dos dudas que no se ven aclaradas por el texto legal.

La primera de estas dudas hace referencia a si los artículos 88 LIRPF y 37 LIRNR, cuando hablan de “naturaleza jurídica idéntica o similar”, se refieren a la naturaleza jurídica mercantil o a la naturaleza jurídica fiscal.

En relación a esta primera duda VEGA BORRIGERO ha puesto de manifiesto que, el texto del proyecto de ley de reforma del IRPF no planteaba esta duda, pues en su redacción se preveía una remisión a la legislación tributaria del Estado de constitución, lo que significaba que el ordenamiento español hubiera admitido la solución tributaria que diera el ordenamiento extranjero⁴. Sin embargo esta redacción original no se ha mantenido en el texto legal en vigor, lo cual no ha sido óbice para que algunos autores⁵ españoles hayan recurrido a la vía interpretativa para mantener que el precepto actual se remite a la naturaleza jurídica fiscal que dicha sociedad tiene en el Estado extranjero.

La segunda de estas dudas se centra en si, para examinar la naturaleza jurídica de la entidad constituida en el extranjero, debe analizarse exclusivamente la normativa de dicho Estado extranjero o también hay que tener en cuenta el negocio o contrato en virtud del cual se crea el ente.

En relación a esta segunda cuestión y las dudas que plantea, la Administración tributaria española no ha adoptado una posición clara⁶, por lo que habrá que esperar para aclarar esta cuestión a próximos pronunciamientos administrativos.

Como principal conclusión a lo expuesto hasta ahora, podemos afirmar que, a la espera de una interpretación administrativa que aporte luz a esta cuestión, se verán sometidas al régimen de atribución de rentas en España, las formas societarias constituidas en el extranje-

⁴ Vega Borreguero, F. A., “Entidades Extranjeras e impuestos sobre la renta”, Rev. Contabilidad y Tributación, nº 259, págs. 19-20.

⁵ Carmona, N., “Guía del Impuesto sobre la Renta de no residentes”, CISS, Valencia 2003, págs. 141-142; López Carabajo, J. M.; Seijo Pérez, F.; De Miguel Monterrubio, M., “IRPF 2003-2004”, Ediciones Francis y Taylor, Madrid, 2003, págs. 58 y 59; Rodríguez Vegazo, A., “El régimen de atribución de rentas tras la Ley 46/2002”, Carta Tributaria, nº 15, 2003, pág. 24 y Ruibal Pereira, L., “La tributación de las rentas obtenidas por las entidades en atribución de rentas”, Aranzadi, Cizur Menor, 2003, págs. 54, todos estos citados asimismo por Vega Borreguero en Vega Borreguero, F. A., “Entidades Extranjeras e ...” op. cit. pág. 21 nota a pie 65.

⁶ Si bien la Administración tributaria española ha resuelto una consulta relacionada con esta cuestión, en su pronunciamiento no aclaró el razonamiento seguido (Consulta de la Dirección General de Tributos de 22 de abril de 2003).

ro que carezcan de personalidad jurídica.

II. B. RÉGIMEN DE ATRIBUCIÓN DE RENTAS APLICABLE A LAS ENTIDADES CONSTITUIDAS EN EL EXTRANJERO

II. B. a) Nociones generales sobre el régimen de atribución de rentas

Es oportuno precisar con carácter previo a la exposición del régimen tributario al que se ven sometidas las entidades constituidas en el extranjero, que este régimen tributario previsto en la normativa española puede verse alterado en virtud de lo previsto en un Convenio bilateral para evitar la doble imposición firmado entre España y otro tercer Estado. Esto ocurrirá cuando dichas entidades obtengan los beneficios de un convenio bien sea a consecuencia directa de su subjetividad fiscal, bien sea cuando se cumplan determinados requisitos establecidos al efecto por el Convenio aplicable.

Con carácter general, es posible afirmar que el régimen de atribución de rentas se basa en someter a tributación las rentas netas de determinadas sociedades, no mediante su inclusión en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades o el Impuesto sobre la Renta de No Residentes aplicable a la sociedad, sino mediante su imputación a los socios o miembros de dichas sociedades, incluyéndose directamente en la base imponible del correspondiente impuesto por el que deba tributar el socio, esto es, IRPF (si se trata de una persona física residente en España), IS (si se trata de una persona jurídica residente en España) o IRNR (en los casos en que la persona —física o jurídica— no sea residente en España).

El régimen tributario de atribución de rentas que se expondrá seguidamente se aplica tanto en los supuestos en los que los miembros de la entidad constituida en el extranjero sean residentes, como en aquellos otros supuestos en los que los miembros de dicha entidad sean no residentes, sin perjuicio de las particularidades que resultan aplicables en los supuestos en los que los miembros de estas entidades sean no residentes en territorio Español, particularidades que serán objeto de un estudio por separado en los epígrafes siguientes de este trabajo.

En primer lugar, debemos precisar qué elementos se imputan a los socios. Se imputará a los socios no sólo la parte que les resulte atribuible de renta, sino también, los restantes elementos con trascendencia tributaria de la entidad. Las rentas atribuidas tienen la misma naturaleza que la actividad o fuente de la que proceden y su atribución se debe realizar en el mismo ejercicio en el que la entidad obtiene sus rentas.

En segundo lugar, es preciso fijar las normas de cálculo de la renta atribuible a cada socio de una entidad en régimen de atribución de rentas constituida en el extranjero. Estas normas son fijadas por el artículo 90, apartados 1, 4 y 5 LIRPF y artículos 23, 29 y 37 del Real Decreto 1.775/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas⁷ (en adelante RIRPF), los cuales establecen tres premisas básicas para dicho cálculo:

1º. Como regla general, la renta se determina con arreglo a las normas del IRPF⁸ con inde-

⁷ BOE nº 187, de 4 de agosto de 2004.

⁸ Con las salvedades que antes hemos mencionado en relación a los socios no residentes y que serán analizadas más adelante en este trabajo.

pendencia de que alguno de los miembros de la entidad sea contribuyente por el IRPF, sujeto pasivo del IS o contribuyentes del IRNR. Existen dos importantes excepciones a esta regla general, pues la renta se determinará con arreglo a las normas del IS cuando:

- todos los miembros de la entidad en régimen de atribución de rentas sean sujetos pasivos del IS y no tengan la condición de sociedades patrimoniales y
- todos los miembros de la entidad en régimen de atribución de rentas sean contribuyentes del IRNR con establecimiento permanente.

2º. La renta se determina en sede de la entidad. No obstante, salvo que el miembro de la entidad en régimen de atribución de rentas sea contribuyente por el IRPF, no resultan de aplicación las reducciones sobre el rendimiento neto previstas para las siguientes rentas:

- los rendimientos netos obtenidos por arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda,
- los rendimientos netos del capital mobiliario derivados de percepciones de contratos de seguro de vida o invalidez recibidas en forma de capital.
- Los rendimientos netos del trabajo derivados de las percepciones en forma de capital procedentes de contratos de seguro colectivo que instrumenten compromisos por pensiones cuando las aportaciones efectuadas por los empresarios hayan sido imputadas a las personas a las que se vinculen las prestaciones.

3º. La renta se determina para todos los miembros de la entidad. Salvo que a la Administración tributaria española le conste de forma fehaciente las normas o pactos de reparto de rentas entre los socios de estas entidades, la Administración atribuirá las rentas netas a los socios por partes iguales.

La normativa española ha previsto una norma anti-fraude con el fin de evitar que mediante la atribución de rentas negativas de fuente extranjera a los miembros de una entidad se vacíen sus bases imponibles de fuente interna. Para ello se ha previsto –artículo 90 apartado I regla 3ª LIRPF- unas normas especiales de imputación temporal aplicables a las rentas negativas, en virtud de las cuales las rentas negativas, calculadas con arreglo al IRPF, obtenidas por la entidad sometida al régimen de atribución de rentas en un Estado o territorio con el que España no tenga suscrito un convenio internacional para evitar la doble imposición, con cláusula de intercambio de información, se computan en la medida que no excedan del importe de las rentas positivas obtenidas en el mismo país o territorio y cuando procedan de la misma fuente. Por su parte, el exceso de rentas negativas no computado, se tendrá en cuenta en los cuatro años siguientes, en la medida que la entidad obtenga rentas positivas en el mismo país o territorio y cuando procedan de la misma fuente.

Al régimen tributario expuesto hasta ahora debemos añadir el hecho de que las entidades en régimen de atribución de rentas se ven obligadas al cumplimiento de determinadas obligaciones y deberes tributarios formales, en concreto:

1ª. Obligación de presentar una declaración de comienzo para darse de alta en el censo de

⁹ En España existe, por una lado el Censo de Contribuyentes (formado por la totalidad de las personas o entidades que han de tener un NIF para sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria) y, por otro lado, el Censo

obligados tributarios correspondiente⁹, una declaración de cese, para darse de baja en el mismo y obligación de presentar las correspondientes declaraciones de modificación censales que resulten necesarias, así como la solicitud de CIF (Código de Identificación Fiscal). Además, debe presentar, si así lo desea, su renuncia a la aplicación del régimen de estimación objetiva de su base imponible en el IRPF o, si lo estima oportuno, debe presentar la revocación a esta renuncia.

2ª. Obligación de practicar retenciones a cuenta sobre los rendimientos que se satisfagan (artículo 74 apartado 1 a) LIRPF), estas retenciones se imputan a los socios, conforme lo pactado.

3ª. Obligación de presentar declaraciones de IVA.

4ª. Obligación de emisión de facturas.

5ª. Obligación de cumplir con las obligaciones contables y registrales pertinentes, en función del régimen de estimación de base imponible al que estén sometidos.

6ª. Obligación de presentar declaración de operaciones con terceros.

7ª. Obligación de presentar una declaración informativa anual relativa a las rentas a atribuir a sus miembros, ya sean éstos residentes o no en territorio español, siempre que la entidad ejerza una actividad económica o bien sus rentas superen los 3.000 euros anuales.

8ª. Obligación de notificar a sus miembros, en el plazo de un mes desde la finalización del plazo de presentación de la declaración informativa anual, el importe de la renta total de la entidad y la renta atribuible a cada uno de ellos, las bases de deducciones y el importe de las retenciones e ingresos a cuenta soportados por la entidad y atribuibles a cada uno de ellos.

Por su parte, los miembros de las entidades en régimen de atribución de rentas deben cumplir dos obligaciones:

1ª. Deben comunicar a la Administración tributaria española, mediante declaración censal, su obligación de efectuar pagos fraccionados, así como realizar las declaraciones de modificación censales que resulten necesarias.

2ª. Tienen la obligación de realizar dichos pagos fraccionados en proporción a su participación en el beneficio de la entidad.

Además, cualquiera de los miembros de estas entidades tiene la posibilidad de presentar la revocación a la renuncia de estimación del régimen objetivo de estimación de la base imponible.

de Obligados Tributarios (el cual forma parte del censo de contribuyentes, está integrado por todas las personas y entidades que desarrollen o vayan a desarrollar en territorio español las actividades previstas por la normativa española –Orden Ministerial del Ministerio de Hacienda nº 2567 de 2003, apartados segundo y tercero- dentro de este censo se distinguen, a su vez, los siguientes censos y registros: Censo de empresarios, profesionales y retenedores, Registro de operadores intracomunitarios y Registro de exportadores y otros operadores económicos.

nible a efectos del IRPF (en este caso, el cumplimiento de esta obligación por cualquiera de los miembros de la entidad exime a la entidad del cumplimiento de esta obligación).

II. B. b) Especialidades del régimen de atribución de rentas aplicables a los miembros no residentes de las entidades sometidas al régimen de atribución de rentas y constituidas en el extranjero

II. B. b) Ideas generales

El régimen tributario de atribución de rentas al que se ven sometidas las entidades constituidas en el extranjero presenta ciertas particularidades (previstas en la normativa del Impuesto sobre la Renta de No Residentes), en relación al régimen de atribución de rentas previsto en la LIRPF que acabamos de exponer, en aquellos casos en los que los miembros de dichas entidades sean no residentes en España.

A su vez, este tratamiento fiscal especial para los supuestos de miembros no residentes varía en función de si la entidad dispone o no de “presencia” en territorio español.

Es el artículo 37 de la LIRNR el que nos aclara cuándo se entiende que una entidad tiene presencia en territorio español, al precisar que existirá presencia cuando la entidad realice una actividad económica en territorio español bajo pautas operativas similares a las propias de un establecimiento permanente, esto es, que toda o parte de la actividad se desarrolle, de forma continuada o habitual, mediante instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, o actúe en él a través de un agente autorizado para contratar en nombre y por cuenta de la entidad.

II. B. b). b. Entidades sometidas al régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español

Con carácter general, cuando una entidad constituida en el extranjero con presencia en territorio español se verá sometida al régimen de atribución de rentas, este régimen no será aplicable a la porción de rentas derivadas de la actividad económica realizada en territorio español bajo pautas operativas similares a las propias de un establecimiento permanente y que resulte atribuible a los miembros no residentes de la entidad. Respecto de estas rentas la entidad será calificada como contribuyente del IRNR. Paralelamente, las rentas (ya sean de fuente española o de fuente extranjera) imputables a los miembros que sean residentes en España se atribuyen directamente a éstos.

La entidad considerada como “contribuyente proporcional” debe presentar una liquidación anual en la cual la base imponible estará constituida por la parte de la renta que, con independencia de su lugar de obtención, sea imputable a la actividad realizada en España determinada según la normativa del IRPF y que resulte atribuible a los miembros no residentes de la entidad.

Sobre dicha base se aplicará un tipo de gravamen del 35 por cien, practicándose sobre la cuota resultante las bonificaciones y deducciones que permita el artículo 19 apartado 4 LIRNR, a saber:

a) El importe de las retenciones, de los ingresos a cuenta y de los pagos fraccionados.

- b) Las bonificaciones y deducciones previstas en los artículos 30 a 44 LIS, esto es: la deducción para evitar la doble imposición interna de dividendos y participaciones en beneficios (artículo 30), la deducción para evitar la doble imposición internacional del impuesto soportado por el sujeto pasivo (artículo 31), la deducción para evitar la doble imposición internacional de dividendos y participaciones en beneficios (artículo 32), la bonificación por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla (artículo 33), la bonificación por actividades exportadoras y de prestación de servicios públicos locales (artículo 34), la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (artículo 35), la deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación (artículo 36), la deducción por actividades de exportación (artículo 37), la deducción por inversiones en bienes de interés cultural, producciones cinematográficas, edición de libros, sistemas de navegación y localización de vehículos, adaptación de vehículos para discapacitados y guarderías para hijos de trabajadores (artículo 38), las deducciones por inversiones medioambientales (artículo 39), la deducción por gastos de formación profesional (artículo 40), la deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos (artículo 41), la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios (artículo 42) y la deducción por contribuciones empresariales a planes de pensiones de empleo o a mutualidades de previsión social que actúen como instrumentos de previsión social empresarial (artículo 43).

Además, sobre la cuota resultante se practicarán los correspondientes pagos a cuenta, siempre en la parte correspondiente a la renta atribuible a los miembros no residentes de la entidad.

Los pagos fraccionados a cuenta del IRNR han de ser efectuados en los mismos términos que los contribuyentes con establecimiento permanente en España, tal y como dispone el artículo 18 del RIRNR.

El artículo 19 RIRNR contiene unas disposiciones especiales aplicables en aquellos casos en que alguno de los miembros no residentes de estas entidades invoque la aplicación de un convenio de doble imposición. En este caso se considerará que las cuotas satisfechas por la entidad fueron satisfechas por los miembros en la parte que les corresponda. Así que, a pesar de que en modo alguno se les considere contribuyentes por el IRNR, los partícipes no residentes de entidades en atribución de rentas con presencia en España pueden, cuando tengan el amparo de un Convenio sobre doble imposición, requerir a las autoridades fiscales españolas su aplicación y sus consiguientes beneficios con las posibles devoluciones que resulten.

Es oportuno mencionar en último término que en estos casos la entidad tiene una obligación formal complementaria consistente en presentar una declaración informativa ante la Administración tributaria, prevista en los artículos 91 LIRPF y 69 RIRPF; no obstante, su cumplimentación corre a cargo de los miembros de la entidad residentes en España respecto de cuyas rentas no atribuidas no es contribuyente la sociedad extranjera.

II. B. b). c. Entidades sometidas al régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero sin presencia en territorio español

En los casos en que una entidad sometida al régimen de atribución de rentas constituida en el extranjero obtenga rentas en territorio español sin presencia en éste, a los miembros no residentes en España se les dispensará el trato de contribuyentes sin establecimiento permanente por la parte de renta que les sea atribuible, en virtud de lo dispuesto en el artículo 39 LIRNR. Esta renta será cuantificada en los términos previstos por los artículos 24 a 31 LIRNR.

El pagador de rentas a la entidad, el cual ostenta la condición de retenedor, deberá aplicar a cada miembro la retención que le corresponda de acuerdo con su impuesto respectivo (IRNR, IRPF o IS), siempre que entienda acreditada la residencia de los miembros de la entidad y la proporción en que se les debe atribuir la renta.

Si al pagador-retenedor no constara esta información o bien la entidad estuviera constituida en un paraíso fiscal, éste deberá practicar la retención o ingreso a cuenta con arreglo a los artículos 30 a 32 LIRNR y 9 a 17 RIRNR, sin considerar el lugar de residencia de sus miembros ni las exenciones que prevé el artículo 14 LIRNR. En estos casos, el importe de la retención sufrida directamente por la entidad será objeto de deducción en la imposición personal del partícipe.

Como apunte adicional al régimen tributario de las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero sin presencia en España, podemos afirmar que, tratándose de transmisiones de bienes inmuebles situados en territorio español y cuando alguno de los miembros de la entidad no sea residente en territorio español, el adquirente deberá o bien retener e ingresar el 5 por cien de la contraprestación acordada, o bien efectuar el ingreso a cuenta correspondiente de la contraprestación acordada¹⁰, en concepto de pago a cuenta del impuesto correspondiente a aquellos. Si esta retención o este ingreso a cuenta no se ingresaran, los bienes transmitidos quedarían afectos al pago del importe que resulte menor entre dicha retención o ingreso a cuenta y el impuesto correspondiente.

No obstante, estas previsiones no serán de aplicación cuando el titular del inmueble transmitido fuese una persona física y, a 31 de diciembre de 1996, el inmueble hubiese permanecido en su patrimonio más de 10 años, sin haber sido objeto de mejoras durante ese tiempo.

¹⁰ No procedera el ingreso a cuenta en los casos de aportación de bienes inmuebles en la constitución o aumento de capitales de sociedades residentes en territorio español.