

**José Antonio Bustos Buiza\***

# TRIBUTACIÓN DE LAS EARS EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES

*En el año 2002, la normativa del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) fue objeto de importantes modificaciones que entraron en vigor en enero de 2003. En este trabajo se analizan detalladamente estos cambios en relación con las denominadas «entidades de atribución de rentas» (EARs).*

**Palabras clave:** política fiscal, imposición directa, convenios de doble imposición, fiscalidad internacional, IRNR, España.

**Clasificación JEL:** H87, K34.

## 1. Introducción

En primer lugar, antes de analizar la normativa del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) en relación con las denominadas «entidades de atribución de rentas» (EARs), conviene advertir que la normativa en materia de EARs en los impuestos sobre la renta (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de No Residentes) se encuentra coordinada entre las normas de esos tres impuestos, de forma que no puede entenderse la tributación de las rentas obtenidas a través de EARs en su conjunto sin analizar todas estas normas.

En este artículo se analiza solamente la regulación de esta materia en la normativa del IRNR, la cual fue objeto de una importante modificación en el año 2002.

Ahora bien, antes de entrar a analizar las importantes modificaciones (aprobadas por Ley 46/2002) introducidas en la normativa del IRNR en relación con este tipo de entidades, en vigor desde el año 2003, conviene recordar brevemente la situación anterior a dichas modificaciones para una mejor comprensión de la norma.

## 2. Situación hasta el 31 de diciembre de 2002

Las entidades en atribución de rentas presentaban las siguientes peculiaridades:

- No son sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades (IS).
- Las rentas obtenidas por las mismas se atribuyen a sus miembros.
- Las rentas satisfechas a dichas entidades están sujetas a retención a cuenta de forma diversa en función de que los miembros sean sujetos pasivos del IS, contribuyentes del IRPF o del IRNR.

---

\* Dirección General de Tributos.

Como consecuencia de su propia naturaleza, existían problemas de:

- *Control*: las entidades en atribución no tenían obligación de presentar una declaración informativa de las rentas obtenidas y atribuidas.

- *Retenciones*: la misma renta puede estar sujeta a retención sólo en parte. Así, por ejemplo, si los miembros de una entidad en atribución prestaban un servicio profesional a un obligado a retener, éste, a la hora de practicar la retención a cuenta, debía distinguir en función de quienes fueran los socios: la parte que corresponda al miembro de la entidad persona física estará sujeta a retención a cuenta del IRPF, la parte que corresponda a los socios personas jurídicas o no residentes no llevarán retención a cuenta, salvo que, en el caso del no residente, se considere que el mismo no tiene establecimiento permanente en territorio español. Esta obligación de distinguir en función de quiénes sean los miembros de la entidad, generaba al pagador de las rentas muchos problemas prácticos, ya que le obliga a conocer la condición de todos y cada uno de los mismos.

- *Determinación y calificación de la renta atribuible*. No estaba claramente determinado con arreglo a qué normativa se determina la renta atribuible a los miembros de la entidad.

- *Coordinación con el IRNR*. Existían dudas acerca de la aplicación del régimen de entidades en atribución a aquellas entidades de las que forma parte un no residente en territorio español, o cuando la entidad se constituyó en el extranjero.

### 3. Modificaciones introducidas en la regulación de estas entidades, en vigor a partir de 1 de enero de 2003

La regulación en la norma del IRNR en materia de EARs era prácticamente nula antes de la reforma mencionada. La utilización muy común de este tipo de estructuras en la práctica internacional generaba en España importantes problemas de interpretación y aplicación de la norma. En este sentido, entendemos que

la reforma vino a llenar un vacío normativo importante en esta materia.

Con carácter general se advierten los siguientes cambios introducidos por la modificación mencionada.

- *Concepto de entidades en atribución de rentas*. Se aclara cuándo existe una entidad en atribución de rentas, básicamente en el caso de las entidades constituidas en el extranjero.

- *Calificación de las rentas atribuidas*. Se aclara la calificación de las rentas. En particular, se establece que cuando se ejercen actividades económicas a través de este tipo de entidades, la renta atribuida a los miembros de la entidad se calificará:

- a) Como rendimiento de la actividad, para los miembros que ejerzan la misma.

- b) Como rendimiento del capital, para los miembros que sólo aportan capital pero no ejercen la actividad.

- *Reglas de cuantificación de la renta atribuible*. Se aclara que la renta se calcula con arreglo a las normas del IRPF, sin perjuicio de que se prevén especialidades para el caso de los miembros de la entidad que tengan la consideración de contribuyentes por el IRNR sin establecimiento permanente.

- *Retenciones*:

- a) Se establece la obligación de retener conforme a las reglas del IRPF cualesquiera que sean los miembros de la entidad, salvo en algunas circunstancias especiales previstas en el IRNR.

- b) Adicionalmente, se establece una retención informativa para las entidades que ejercen actividades económicas no sujetas a retención a cuenta, es decir, distintas de las profesionales, agrícolas, ganaderas y forestales.

- *Obligación informativa*. Se crea una declaración de información de la entidad en atribución acerca de la renta obtenida por la entidad, sus miembros, las aportaciones y retiradas de fondos, etcétera.

- a) Se excluye de esta obligación a las entidades en atribución que no ejercen actividades económicas y cuyas rentas procedentes de otras fuentes no exceden de 3.000 € anuales.

- b) La declaración informativa debe presentarla:
- Con carácter general: el representante de la entidad.
  - En el caso de entidades en atribución constituidas en el extranjero, los miembros residentes en territorio español.

El incumplimiento de esta obligación de información se tipifica como infracción tributaria simple.

#### 4. Tributación de las EARs en la normativa del IRNR

Analizaremos a continuación la tributación de las rentas obtenidas a través de EARs, desde la perspectiva del IRNR (Capítulo V del Texto Refundido del IRNR).

Ahora bien, antes de analizarlo debemos detenernos en el concepto de EAR en la normativa española. En este sentido, debe distinguirse, porque así lo hace la propia Ley, entre entidades constituidas en España y constituidas en el extranjero.

##### Concepto de Entidad en atribución de rentas constituida en España

El concepto de EAR constituida en España es el tradicional de la Ley General Tributaria. Las Entidades en régimen de atribución de rentas son aquellas herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición. Se incluyen en el concepto de Entidad en régimen de atribución de rentas a las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica.

Se consideran Entidades en atribución de rentas las entidades constituidas en el extranjero, cuya naturaleza jurídica sea idéntica o análoga a las constituidas con arreglo a las normas españolas (artículo 37 TRLIRNR).

En principio, la LIRPF, la LIRNR y la LIS parecen remitirse a la naturaleza jurídica de la entidad, de tal forma que podría pensarse que toda entidad que se asemeje (la LIRPF y la LIRNR no exigen una identidad sino que basta con una similitud) a las constituidas con arreglo a

la normativa española, tendría la calificación de Entidad en atribución.

A este respecto, debe recordarse que las características de las constituidas con arreglo a las leyes españolas son muy variadas:

a) Algunas tienen personalidad jurídica propia e independiente de los socios (caso de las sociedades civiles), otras no (comunidades de bienes, herencias yacentes, sociedades irregulares, etcétera).

b) En cuanto a la responsabilidad de los miembros de la entidad, mientras que en algunos casos los miembros responden de manera personal e ilimitada de las deudas sociales (sociedad civil), en otros casos pueden limitar su responsabilidad al haber de la entidad (herencia yacente y aceptación a beneficio de inventario).

c) Respecto del orden en el que se sitúan frente a los acreedores de la entidad, mientras que en ocasiones responden de manera directa (comunidades de bienes y herencias yacentes), en otras son responsables subsidiarios (sociedad civil), por lo que esta circunstancia no es válida, en principio, para definir a la entidad extranjera como Entidad en atribución.

d) Respecto de la posibilidad de exigir el haber social, podemos distinguir entre aquellos casos en los que el miembro tiene la posibilidad de exigir en cualquier momento la disolución de la entidad y el reparto de las ganancias (comunidades de bienes), de aquellos otros en los que se ha pactado la no división (sociedad civil o comunidades de bienes con pacto de no división).

Del análisis anterior se desprende que no hay un elemento definitorio claro para incluirlas en el régimen fiscal de atribución. Por otro lado, aunque la norma no lo dice expresamente, entendemos que un dato clave debe buscarse en su naturaleza jurídica a efectos fiscales; esto es, que el hecho relevante no depende de la personalidad jurídica que tenga, sino de su personalidad fiscal, de tal forma que el legislador califica como tales a las entidades, tengan o no personalidad jurídica, que no estén sujetas a un impuesto análogo al Impuesto sobre Sociedades en el Estado o territorio cuya normativa regule su funcionamiento.

## Tributación de las Entidades en régimen de atribución de rentas en el IRNR

Una vez recordado el régimen general de tributación establecido tras la reforma del LIRNR, a continuación se hace un análisis específico de los preceptos que, como consecuencia de la modificación en la Ley 41/1998 a través de la Ley 46/2002, se han introducido en este régimen.

En el caso del IRNR las modificaciones, aunque en muchos casos no han supuesto un cambio radical en la forma de tributación de las rentas obtenidas a través de EARs, tal como venía siendo entendido por la doctrina sin una regulación específica, sí requieren de un análisis detallado en algún caso.

En cualquier caso, y para mejor comprensión de las disposiciones incorporadas a la LIRNR, debe tenerse en cuenta que el legislador ha querido sólo regular en este impuesto los aspectos específicos que afecten a los contribuyentes no residentes, como obliga la actual existencia de una regulación separada para los contribuyentes residentes y no residentes en la LIRPF y LIRNR, respectivamente. De este modo, la aplicación por los no residentes de la normativa relativa a las EARs requiere de un análisis conjunto de las disposiciones contenidas en la LIRPF, LIS y LIRNR.

Hasta las modificaciones introducidas por la Ley 46/2002, la única mención a las entidades en atribución de rentas en la LIRNR era en el artículo 31, para considerarlas sujetos obligados a retener por el Impuesto, tal como lo eran también en la LIRPF y LIS.

Desde esa modificación se crea un capítulo específico en la Ley, con dos Secciones, con la siguiente estructura:

- Entidades constituidas en España:
  - que realizan actividad económica;
  - que no realizan actividad económica.
- Entidades constituidas en el extranjero:
  - con presencia en territorio español;
  - sin presencia en territorio español.

## Entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en España

Tal como hace la propia Ley, en este apartado debemos distinguir a su vez entre entidades que realizan actividad económica de aquéllas que no lo hacen.

- a) *Entidades que realizan una actividad económica.*  
*Artículo 32 ter LIRNR*

La LIRNR, se limita a establecer que, en el caso de entidades en régimen de atribución de rentas que desarrollen una actividad económica en territorio español, los miembros no residentes en territorio español serán contribuyentes de este Impuesto con establecimiento permanente.

Es decir, a estas entidades y sus partícipes se les aplica el régimen general de tributación del IRNR que les corresponda, limitándose la norma a aclarar que los partícipes no residentes tendrán establecimiento permanente (EP) en España.

Es decir, a la hora de atribuir la renta al partícipe de este tipo de entidades se considerará que la misma se atribuye al establecimiento permanente, si bien la forma de cálculo será la prevista en el régimen general del IRNR.

Antes de esta modificación, la doctrina administrativa había mantenido, en pronunciamientos de la DGT, que si la entidad en régimen de atribución de rentas realizaba una actividad económica en España debía entenderse que el contribuyente no residente de la misma llevaba a cabo su actividad a través de un establecimiento permanente, no tanto por imperativo legal sino porque normalmente la realización de la actividad se desarrollaba a través de un lugar fijo de negocios determinante de la existencia de un establecimiento permanente tanto de acuerdo con la definición prevista en la LIRNR (artículo 13), como de los propios Convenios para evitar la doble imposición. Esta mención legal, por tanto, no viene a alterar la situación práctica que se venía produciendo.

No obstante, conviene recordar que, mediando Convenio para evitar la doble imposición, el concepto previsto en el mismo debe primar sobre esta disposición, de manera que si como consecuencia de la aplicación del convenio para el partícipe éste no tuviera EP en España, lo que determinaría la tributación exclusiva de esas rentas en su Estado de residencia, la Administración tributaria española no podrá exigir impuestos sobre la misma a pesar de la mención en la legislación interna.

*b) Entidades que no realizan una actividad económica. Artículo 32 quáter*

La normativa de no residentes en estos casos comienza diciendo que cuando estas entidades en régimen de atribución de rentas no desarrollen una actividad económica en territorio español, los miembros no residentes en territorio español serán contribuyentes de este impuesto sin establecimiento permanente y la parte de renta que les sea atribuible se determinará de acuerdo con las normas del Capítulo IV de la Ley (rentas obtenidas sin mediación de EP).

De nuevo, la norma se limita a aclarar una interpretación doctrinal. Los contribuyentes no residentes que participen en una EAR española que no realizan actividad económica tributarán como contribuyentes sin EP en España, como ocurre necesariamente siempre que la renta obtenida no tiene la consideración de económica, lo que constituye requisito previo para analizar la existencia de EP en España.

La aplicación del régimen de tributación previsto en la LIRNR para contribuyentes sin EP se basa en una retención del pagador que coincide con la cuota del impuesto. La nueva regulación de EARs ha supuesto unificar las obligaciones de retención, con carácter general, para este tipo de entidades. Siendo esto así, la aplicación de la normativa del IRPF por el pagador de la renta a la entidad sin discriminar en proporción a la parte de la renta correspondiente a los no residentes podría suponer que la retención no alcanzara al importe

de la cuota del impuesto correspondiente al no residente, con la consecuente distorsión en el sistema de tributación previsto en la LIRNR para estos contribuyentes. Con objeto de evitar esa situación y mantener una única retención para el pagador, la LIRNR ha previsto una disposición que obliga a retener a la entidad la diferencia entre lo retenido por el pagador y la cuota correspondiente al no residente. Así, establece que la Entidad en régimen de atribución de rentas estará obligada a ingresar a cuenta la diferencia entre la parte de la retención soportada que le corresponda al miembro no residente y la retención que hubiera resultado de haberse aplicado directamente sobre la renta atribuida lo dispuesto en el artículo 30 de esta Ley (véanse los Ejemplos 1 y 2).

Como excepción a la regla anterior, la norma establece que, tratándose de transmisiones de bienes inmuebles situados en territorio español, cuando alguno de los miembros de la entidad en atribución de rentas no sea residente en territorio español, el adquirente practicará, sobre la parte de la contraprestación acordada que corresponda a dichos miembros, la retención que resulte por aplicación del artículo 25.2 del TRLIRNR.

Esta peculiar retención se refiere exclusivamente a la transmisión de inmuebles por no residentes sin mediación de establecimiento permanente. El legislador considera las rentas inmobiliarias de especial importancia y regula una particular retención en las ganancias de patrimonio inmobiliario, como cautela recaudatoria. Se trata de una obligación que atañe a quien satisface el importe de la transmisión del inmueble, esto es, al adquirente del mismo, para que retenga una cantidad determinada, no sobre la posible ganancia patrimonial (lógico, dado que el adquirente no conocerá generalmente el valor de adquisición, necesario para determinar la ganancia de patrimonio que corresponda), sino sobre la contraprestación pagada. La LIRNR establece que, tratándose de transmisiones de bienes inmuebles situados en territorio español por contribuyentes que actúen sin establecimiento permanente, el adquirente estará obligado a retener e ingresar el 5 por 100, o a efec-

## EJEMPLO 1

Sociedad civil con dos socios al 50 por 100, uno residente y otro no residente al que no le es de aplicación ningún CDI. Su activo está constituido por un local de negocio destinado al arrendamiento, sin constituir actividad económica, por el que perciben 10.000 euros al año.

**Hasta 1-1-2003:** El pagador de la renta debía diferenciar la parte del pago destinado al no residente (con retención al 25 por 100) de la parte del residente (con retención al 15 por 100). De manera que:

Retención a cuenta del IRPF:  
 $(50 \text{ por } 100 \text{ s}/10.000) \times 15 \text{ por } 100 = 750 \text{ euros}$

Retención a cuenta del IRNR:  
 $(50 \text{ por } 100 \text{ s}/10.000) \times 25 \text{ por } 100 = 1.250 \text{ euros}$

Para poder cumplir con su obligación, el pagador debía conocer de antemano la condición de residente o no residente de los socios, lo cual en muchos casos era difícil.

**Desde 1-1-2003-08-04:** El pagador practica la retención por la totalidad de la renta:

Retención del pagador:  $10.000 \times 15 \text{ por } 100 = 1.500 \text{ euros}$

La entidad debe complementar la parte de la retención que corresponda a la renta atribuible al socio no residente. La retención complementaria de la entidad será:

Retención que corresponde a la parte del no residente:  
 $(50 \text{ por } 100 \text{ s}/10.000) \times 25 \text{ por } 100 = 1.250 \text{ euros}$

Retención practicada por el pagador correspondiente a la parte del no residente:  
 $(50 \text{ por } 100 \text{ s}/10.000) \times 15 \text{ por } 100 = 750 \text{ euros}$

Complemento de retención a practicar por la entidad:  
 $1.250 - 750 = 500 \text{ euros}$

## EJEMPLO 2

Una persona residente y otra no residente tienen el 50 por 100 de titularidad de un inmueble situado en España que venden por 100.000 euros.

El pagador no estará obligado a retener por la parte del importe de transmisión que corresponde al residente (50 por 100 s/100.000), pero estará obligado a retener por la parte correspondiente al no residente (50 por 100 s/100.000) al 5 por 100 (2.500 euros).

tuar el ingreso a cuenta correspondiente, de la contraprestación acordada, en concepto de pago a cuenta del impuesto respectivo de aquéllos. A la hora de llevar a cabo esta retención, la reforma introducida en la LIRNR por la Ley 46/2002 no ha supuesto ningún cambio respecto a la forma de operar antes de la mencionada reforma, de forma que el pagador estará obligado a diferenciar la parte del importe que corresponde al partícipe no residente de la EARs y proceder a su ingreso.

### Entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero

La LIRNR contempla una sección específica para el caso de rentas obtenidas por EARs extranjeras, tal

como se definen en el artículo 35 del TRLIRNR. Resulta por tanto determinante conocer cuándo nos encontramos ante una entidad que se ajuste a esta definición, tal como analizamos con anterioridad al hablar del concepto de EAR.

#### a) *Entidades con presencia en territorio español (artículo 38 TRLIRNR)*

La norma establece que cuando una entidad en régimen de atribución de rentas constituida en el extranjero realice una actividad económica en territorio español, y toda o parte de la misma 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, será contribuyente de este impuesto y presentará, en los términos que establezca el Ministerio de Economía y Hacienda, una autoliquidación anual conforme a las reglas establecidas en la norma.

La existencia de presencia se convierte en un elemento determinante de la tributación de estas entidades, por lo que requiere de un análisis específico.

El concepto de presencia se basa en el concepto de EP que se recoge, en la legislación interna española, en el artículo 13.1.a) del TRLIRNR. No obstante la identidad de definición entre EP y «presencia», se advierte de la conveniencia de analizar dicho término y sus diferencias con la definición de EP de la LIRNR.

El legislador «utiliza» la definición de EP para definir la presencia, lo que no quiere decir que estas entidades tengan un EP en España cuando se producen las circunstancias descritas en la norma. De hecho, como consecuencia de esta presencia, la entidad se convierte en contribuyente del IRNR, pero no en un contribuyente con EP, sino en un contribuyente distinto de los que hasta la reforma operada a través de la Ley 46/2002 contemplaba la LIRNR, que tributa por el IRNR por la parte de la renta obtenida en España.

Esta consideración de contribuyente de la EAR no elimina la condición de contribuyente del impuesto a los partícipes no residentes de la misma, por lo que conviven para una misma renta en España dos contribuyentes no residentes (la entidad y sus partícipes no residentes). Esta peculiar situación se soluciona por la Ley eliminando la obligación de declarar del partícipe, permitiendo la aplicación del Convenio del partícipe por la parte de la renta que le corresponde y considerando las cantidades satisfechas por la EAR como a cuenta del impuesto correspondiente al partícipe.

También como consecuencia de lo anterior, y siguiendo la doctrina de la OCDE de no permitir la aplicación de las disposiciones de los Convenios a entidades que no tengan la consideración de residentes en el

Estado que regula su funcionamiento pero sí a los partícipes de las mismas, nos encontramos con que la existencia de un Convenio entre España y el Estado de constitución de la EAR no alterará el concepto de «presencia», a pesar de que dicho convenio contenga un concepto de EP distinto del concepto de «presencia», pero el convenio entre España y el Estado de residencia del partícipe sí podrá ser de aplicación en cuanto que puede dar lugar a la inexistencia de EP en España para él, aunque en la práctica esto se producirá en raras ocasiones.

Sin perjuicio de que el concepto de «presencia» y el de «establecimiento permanente», aun siendo el mismo, deben de analizarse separadamente, lo cierto es que la interpretación de presencia en España debe partir de la doctrina existente sobre el concepto de establecimiento permanente.

En estos casos, la presencia determina que aparezca un nuevo contribuyente del TRIRNR, que pasa a regularse en el artículo 5 del TRLIRNR.

Este contribuyente del impuesto debe tributar, de acuerdo con el artículo 38 del TRLIRNR, por la parte de la renta, cualquiera que sea el lugar de su obtención, determinada su base imponible conforme a la normativa del IRPF, que sea atribuible a los miembros no residentes de la entidad.

La calificación de la renta sigue las normas generales establecidas en el IRPF.

A la hora de determinar la base imponible de este contribuyente, se tendrán en cuenta las normas de determinación del rendimiento que serían de aplicación a una entidad residente. Con esta forma de tributación se equipara la tributación de las entidades extranjeras con las españolas que realicen la misma actividad. Para la determinación de la base imponible se han de tener en cuenta la totalidad de las rentas, de fuente española o extranjera, obtenidas por el lugar de negocio en España.

Por tanto, la nueva regulación introducida por la Ley 46/2002 ha creado este nuevo contribuyente (EAR extranjera con presencia en España), si bien no afecta a las obligaciones tributarias de los miembros de la enti-

dad que sean no residentes. De esta forma, el hecho de que la EAR tribute como contribuyente por la parte de la renta que corresponda a sus miembros no residentes no hace que estos partícipes dejen de ser contribuyentes del IRNR, si bien es muy posible que, dado el esquema de tributación establecido en la Ley, no vengán obligados a presentar declaración ni a ingresar cantidad alguna a la Hacienda Pública por las rentas obtenidas a través de la EAR.

Aunque la LIRNR no lo dice de una forma expresa, la renta por la que debe tributar este contribuyente (EAR con presencia en España) es la renta obtenida en España o fuera de España por el lugar de negocio en España, pero no, obviamente, por la renta obtenida por la EAR de otra forma (sin utilizar ese lugar de negocio).

Tampoco ha regulado el legislador expresamente la posible existencia de más de una presencia en España, como sí hace para la posible diversidad de establecimientos permanentes. Cuando un contribuyente no residente disponga de diversos centros de actividad en territorio español, cada uno de ellos constituirá un EP diferente, gravándose, si concurren los requisitos establecidos por la norma, de forma separada (artículo 17 del TRLIRNR). Estos requisitos son los siguientes:

— Los centros de actividad deben realizar actividades claramente diferenciables.

— La gestión de las mismas debe llevarse de forma separada.

Por su parte, el RIRNR exige, para cuando se disponga de diversos centros de trabajo (establecimientos permanentes) por una empresa no residente en España, que cada uno de ellos adopte una denominación diferenciada y que obtengan un número de identificación fiscal para cada EP.

Surge la duda de si estos criterios establecidos para el EP serán de aplicación al concepto de presencia. En nuestra opinión, si la entidad opera a través de diversos lugares fijos de negocio determinantes cada uno de ellos de presencia en España, habrá de entenderse que, siguiendo el mismo principio que para la diversidad de EP, habrá un contribuyente distinto por cada uno de

esos lugares y deberá tributar por separado por cada uno de ellos.

Así pues, sin perjuicio de que las normas de determinación de la base imponible sean las mismas que se emplean para las entidades españolas, la base imponible sólo está formada por la parte de la renta atribuible a los miembros no residentes.

Una vez determinado el rendimiento atribuible, será de aplicación el tipo del 35 por 100 y las bonificaciones y deducciones previstas en la Ley para los establecimientos permanentes, estando además sometidas a la obligación de efectuar pagos fraccionados, sin que los miembros deban realizar tales pagos.

Se observa, por tanto, que el tipo impositivo es el mismo que para los EP, con la intención de que en el esquema de tributación los partícipes de la entidad no den por sentado que normalmente el partícipe tributará igualmente al 35 por 100 de esa renta, pero no siempre tiene que ser así porque puede ser un contribuyente dedicado a la investigación y explotación de hidrocarburos, en cuyo caso la TRLIRNR (artículo 19) establece un tipo de gravamen para los EP del 40 por 100. Si ocurriera que una EAR extranjera realizara este tipo de actividades, el tipo de gravamen sería del 35 por 100 y no del 40 por 100, mientras que al partícipe no residente de la entidad que se considera que actúa en España por mediación de EP le sería de aplicación el tipo del 40 por 100. Si como consecuencia de esta diferencia de tipos resultara una cantidad superior para el partícipe que para la EAR, entendemos que el partícipe no viene obligado a ingresar la diferencia (Ejemplo 3).

También puede pasar que, como consecuencia de la aplicación de un Convenio para evitar la doble imposición, resulte para el partícipe (que es contribuyente con EP en España como consecuencia de la actividad desarrollada a través de la EAR) una cantidad a ingresar menor que la que se desprende de la aplicación del régimen de determinación de la base imponible del IRPF (al que obliga la Ley a que se lo aplique la entidad) por la parte que le corresponde a su participación, en cuyo caso el partícipe podrá solicitar la devolución del exceso

## EJEMPLO 3

Una *partnership* de EE UU, que se encuadra dentro de la definición de EAR constituida en el extranjero, tiene como partícipes al 50 por 100 a un profesional residente en ese país y a un residente español. La actividad económica se desarrolla a través de una presencia en España de la que se ha obtenido una renta neta de 100.000 euros. Dicha *partnership* mantiene en España unas acciones de sociedades españolas, no afectas al patrimonio de la actividad económica desarrollada en España, que le han reportado unos rendimientos de 10.000 euros.

La existencia de presencia en España es la que determina que se considere contribuyente del IRNR. La base imponible correspondiente a ese contribuyente será de 50 por 100 s/100.000 euros, que habrá sido calculada conforme a la normativa del IRPF y tributará al 35 por 100. Este contribuyente no es un contribuyente con EP en España, sino que lo será el partícipe de la entidad que tendría, en principio, una obligación de ingresar 100.000 euros calculado conforme a la normativa del IRNR para EP al 35 por 100 (se considera que la actividad del partícipe se desarrolla con EP en España) pero no vendrá este partícipe obligado a presentar declaración por esa renta en la medida en que la EAR con presencia ya ha ingresado la cuota que le correspondería. El rendimiento de las acciones no formará parte de la base imponible del contribuyente por la presencia, sin perjuicio de que deban tributar como rendimiento obtenido en España por una EAR extranjera no vinculado a una actividad económica en España.

satisfecho por la entidad, porque así se desprende de la mención a que las cantidades satisfechas por la entidad se consideran a cuenta del impuesto correspondiente a los partícipes cuando se invoque un CDI.

Sin embargo, como quiera que la LIRNR no lo menciona expresamente, surgen más dudas en cuanto a la posible devolución del exceso entre la cantidad correspondiente al no residente satisfecho por la EAR y la que correspondería al partícipe como consecuencia de la aplicación de las disposiciones relativas a los contribuyentes con EP, pero que no derive de la aplicación de un CDI, por ejemplo, porque las normas de determinación de la base imponible de uno y otro provoquen esta diferencia.

En nuestra opinión, el espíritu de la norma parece ser el de garantizar al partícipe de la EAR una tributación no superior a la que se derivaría de la aplicación de la norma que le corresponde, por lo que también en estos casos se debería devolver el exceso satisfecho aunque no se derive directamente de la invocación de un CDI.

Además, la entidad estará obligada a presentar una declaración informativa por la parte de la renta atribuible a los miembros residentes, sin perjuicio de que esos socios residentes deban presentar una declaración informativa que tenga por objeto conocer la parte de la renta obtenida a nivel mundial por la entidad que les es atribuible.

Las retenciones son las que establece la norma del IRPF para las EARs españolas. De esta forma, se consigue que las obligaciones de retención sean las mismas cuando el pagador tiene delante a una entidad española o extranjera. De nuevo, la norma quiere facilitar la gestión del impuesto especialmente en aquéllos sometidos a una mayor responsabilidad tributaria en el IRNR (los retenedores).

En cuanto a los pagos fraccionados, la norma establece que estos contribuyentes estarán obligados a realizar pagos fraccionados a cuenta del IRNR, autoliquidando e ingresando su importe en las condiciones establecidas reglamentariamente.

Por su parte, el Reglamento del IRNR desarrolla esta obligación de practicar pagos fraccionados de la siguiente manera:

- Estarán obligados a realizar pagos fraccionados a cuenta de la liquidación de este impuesto, en los mismos términos que los contribuyentes de este impuesto con establecimiento permanente en España.
- En cualquiera de las modalidades de pagos fraccionados que deba realizar la entidad en atribución de rentas, las cuantías de los mismos serán las correspondientes a la parte de renta atribuible a los miembros no residentes.
- Ante las diferencias en la determinación de la base imponible de estos contribuyentes respecto de los con-

tribuyentes con EP, la norma aclara que a los efectos de lo dispuesto en el apartado tercero del artículo 38 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, la base imponible se calculará de acuerdo con lo dispuesto en el Capítulo VI de la Ley 41/1998 del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y Normas Tributarias.

Si algún miembro no residente de la EAR tuviera derecho a la aplicación de un Convenio de doble imposición, a los efectos de su propia declaración de impuesto, la parte de la cuota satisfecha por la entidad que le corresponda se considerará como impuesto satisfecho por él.

Por su parte el Reglamento del IRNR establece que, cuando de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 38 de la Ley del Impuesto se invoque un Convenio de doble imposición, el procedimiento para solicitar la devolución será el general previsto en el artículo 20 del mismo Reglamento.

Por tanto, la forma de proceder cuando exista una EAR extranjera con presencia en España sería la siguiente:

- El pagador de las rentas a estas entidades retiene como si satisficiera un rendimiento a una EAR española.
- La entidad es contribuyente del impuesto por la parte de la renta atribuible a los miembros no residentes.
- La determinación de la base imponible de este contribuyente se hace por aplicación de la normativa que aplicaría una entidad en régimen de atribución española.
- A la base imponible se aplicará el tipo del 35 por 100 y las bonificaciones y deducciones que corresponden a los contribuyentes con establecimientos permanentes del Impuesto.
- Los miembros no residentes de estas entidades no tienen obligación de presentar declaración alguna, sin perjuicio de que, si tienen derecho, como tales miembros de la entidad, a la aplicación de un Convenio de doble imposición, puedan considerar que las cantidades satisfechas por la entidad han sido satisfechas por ellos

mismos, en la cantidad que les corresponda en función de su participación en la entidad.

Esta obligación de autoliquidación por la parte de la renta que corresponda a contribuyentes no residentes se complementa con dos obligaciones de presentar declaración informativa:

- Por un lado, la entidad con presencia en España, contribuyente del impuesto, deberá presentar una declaración por la parte de la renta atribuible a los miembros residentes, en donde suministrará información en relación con esa renta.
- Los miembros residentes deberán presentar una declaración informativa en relación con las rentas totales obtenidas por la entidad.

En relación con estas entidades, como se ha visto con anterioridad, sí se han producido importantes cambios respecto de la situación anterior a la reforma de la Ley 46/2002.

Respecto de la representación de estas entidades, el artículo 10 del TRLIRNR establece que los contribuyentes por el IRNR estarán obligados a nombrar, antes del fin del plazo de declaración de la renta obtenida en España, una persona física o jurídica con residencia en España, para que les represente ante la Administración tributaria en relación con sus obligaciones por este impuesto, cuando operen por mediación de un establecimiento permanente, en los supuestos a que se refieren los artículos 24.2 y 38 (EAR extranjeras con presencia en España) de esta Ley o cuando, debido a la cuantía y características de la renta obtenida en territorio español por el contribuyente, así lo requiera la Administración tributaria.

El contribuyente o su representante estarán obligados a poner en conocimiento de la Administración tributaria el nombramiento, debidamente acreditado, en el plazo de dos meses a partir de la fecha del mismo.

La designación se comunicará a la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en la que hayan de presentar la declaración por el impuesto, acompañando a la indicada comunicación la expresa aceptación del representante.

En caso de incumplimiento de la obligación de nombramiento, la Administración tributaria podrá considerar representante del contribuyente a que se refiere la letra c) del artículo 5 de esta Ley (EARs extranjeras con presencia en España), a quien figure como tal en el Registro Mercantil. Si no hubiere representante nombrado o inscrito, o fuera persona distinta de quien esté facultado para contratar en nombre de aquéllos, la Administración tributaria podrá considerar como tal a este último.

El incumplimiento de las obligaciones a que se refiere el apartado 1 constituirá infracción tributaria simple, sancionable con multa de 600 a 6.000 euros.

El artículo 9.4 del TRLIRNR establece que responderán solidariamente del ingreso de las deudas tributarias correspondientes a los establecimientos permanentes de contribuyentes no residentes y a las entidades a que se refiere el artículo 38 de la Ley (EARs con presencia en España), las personas que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 10 de esta Ley, sean sus representantes.

Aunque no quede claro de la redacción de la Ley, consideramos que el representante al que alcanza esta responsabilidad es aquél que tenga capacidad para contratar en nombre del contribuyente y no se extiende a los que tengan un poder para, por ejemplo, actuar frente a la Administración pero sin capacidad de obligar a la empresa en su giro o tráfico habitual.

El artículo 11 de la LIRNR establece lo siguiente en cuanto al domicilio fiscal:

- Los contribuyentes no residentes en territorio español tendrán su domicilio fiscal, a efectos del cumplimiento de sus obligaciones tributarias, en España:

a) Cuando operen en España a través de establecimiento permanente, en el lugar en que radique la efectiva gestión administrativa y la dirección de sus negocios en España. En el supuesto en que no pueda establecerse el lugar del domicilio fiscal de acuerdo con el criterio anterior, prevalecerá aquél en el que radique el mayor valor del inmovilizado.

b) Cuando obtengan rentas derivadas de bienes inmuebles, en el domicilio fiscal del representante y, en su

defecto, en el lugar de situación del inmueble correspondiente.

c) En los restantes casos, en el domicilio fiscal del representante o, en su defecto, en el del responsable solidario.

- Cuando no se hubiese designado representante, las notificaciones practicadas en el domicilio fiscal del responsable solidario tendrán el mismo valor y producirán iguales efectos que si se hubieran practicado directamente al contribuyente.

Aunque puede resultar sorprendente, el legislador no ha equiparado el criterio de determinación del domicilio fiscal de las EARs extranjeras con presencia al de los EP en España, por lo que no consideramos aplicable por extensión dicho criterio.

#### *b) Entidades sin presencia en territorio español*

En relación con la tributación de los partícipes de entidades en atribución de rentas sin presencia en territorio español, el TRLIRNR (artículo 39) establece que cuando una entidad en régimen de atribución de rentas constituida en el extranjero obtenga rentas en territorio español sin desarrollar en el mismo una actividad con presencia en territorio español, los miembros no residentes en territorio español serán contribuyentes de este impuesto sin establecimiento permanente y la parte de renta que les sea atribuible se determinará de acuerdo a lo dispuesto en el Capítulo IV de esta Ley (rentas obtenidas sin mediación de EP).

Todo partícipe de estas entidades, por tanto, no tendrá EP en España lo que nos hace plantearnos que ocurriría si, de acuerdo a un Convenio, sí lo tuviera. En nuestra opinión, en estos casos, se debería entender que el convenio debe primar sobre la legislación interna y deberá tributar como contribuyente con EP en España.

Aparte de lo anterior, la norma no introduce grandes novedades en cuanto a la forma de tributación en estos casos respecto de lo que se entendía antes de la reforma.

La calificación de la renta se hace conforme a la normativa del IRNR.

Los miembros no residentes en territorio español serán contribuyentes de este impuesto sin establecimiento permanente y la parte de renta que sea atribuible a los partícipes no residentes se determinará de acuerdo a lo dispuesto en el Capítulo IV de esta Ley (rentas obtenidas sin mediación de EP).

En cuanto al régimen de retenciones las novedades sí son importantes.

Con anterioridad a la Ley 46/2002 el pagador que satisfacía un rendimiento a estas entidades no tenía clara la obligación de retención que le era de aplicación, en particular cuando la entidad tenía miembros residentes y no residentes (Ejemplos 4 y 5).

Desde la reforma operada a través de la Ley 46/2002, a las retenciones o ingresos a cuenta sobre las rentas que obtengan en territorio español por entidades sin presencia en España, no les será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 74 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias. Es decir, a diferencia de lo que ocurre con las EARs constituidas en España, el retenedor no aplica en estos casos las normas de retención previstas para ellas, sino que la norma establece unas reglas propias de retención.

Así, las retenciones o ingresos a cuenta se practicarán de la siguiente forma:

a) Si se acredita al pagador la residencia de los miembros de la entidad y la proporción en que se les atribuye la renta, se aplicará a cada miembro la retención que corresponda a tenor de dichas circunstancias de acuerdo con su impuesto respectivo.

b) Cuando el pagador no entienda acreditadas las circunstancias descritas en el párrafo anterior, practicará la retención o ingreso a cuenta con arreglo a las normas que el IRNR establece para los contribuyentes sin EP, sin considerar el lugar de residencia de sus miembros ni las exenciones que contempla el artículo 14 de esta Ley. El tipo de retención será el que corresponda de acuerdo con el apartado 1 del artículo 25 de esta Ley.

Cuando la entidad en régimen de atribución de rentas esté constituida en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, la retención a aplicar seguirá en todo caso la regla establecida en la letra b) anterior.

La retención o ingreso a cuenta será deducible de la imposición personal del socio, heredero, comunero o partícipe, en la misma proporción en que se atribuyan las rentas.

De forma equivalente a como la LIRNR para las entidades constituidas en España, el artículo 39 establece que, tratándose de transmisiones de bienes inmuebles situados en territorio español, cuando alguno de los miembros de la entidad en atribución de rentas no sea residente en territorio español, el adquirente practicará, sobre la parte de la contraprestación acordada que corresponda a dichos miembros, la retención que resulte por aplicación del artículo 25.2 de esta Ley.

Las entidades extranjeras sin presencia en España no están sometidas a las obligaciones de información a que se refiere la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.

#### EJEMPLO 4

EAR extranjera que no realiza actividad económica en España y es titular de unos valores de entidades españolas depositados en este país por los que percibe unos rendimientos sujetos y no exentos tanto al IRPF como al IRNR de 3.000 euros al año. La EAR cuenta con un partícipe (A) residente en un país con CDI que establece una tributación máxima de estos rendimientos del 5 por 100, un partícipe (B) residente en un paraíso fiscal y un partícipe (C) residente en España (todos ellos participan por partes iguales en la EAR).

El pagador/retenedor de estos rendimientos debía operar de la siguiente manera:

- Podrá aplicar el tipo del CDI a A en la medida en que le resultara acreditada la residencia, mediante la aportación del correspondiente certificado de residencia fiscal expedido por la Autoridad fiscal de su Estado de residencia. Es decir  $1/3 \times 3.000 \times 5$  por 100 = 50. En caso de no resultar debidamente acreditado la procedencia de la aplicación del CDI aplicaría el tipo general del IRNR (25 por 100).
- Aplicará a B la retención correspondiente en la LIRNR, con carácter general, para este tipo de rentas, es decir,  $1/3 \times 3.000 \times 15$  por 100 = 150.
- Aplicará a la parte correspondiente a C la retención prevista en el IRPF, es decir,  $1/3 \times 3.000 \times 15$  por 100 = 150.

#### EJEMPLO 5

Tomando los datos del Ejemplo 4, la forma de proceder sería la siguiente:

a) Si resultan acreditadas la residencia (mediante el oportuno certificado de residencia fiscal expedido por la Autoridad fiscal competente) y proporción de la renta atribuible en el momento del pago, la retención se practicará de la siguiente manera:

- Aplicará el tipo del CDI a A. Es decir  $1/3 \times 3.000 \times 5$  por 100 = 50.
- Aplicará a B la retención correspondiente al tipo general del IRNR, es decir,  $1/3 \times 3.000 \times 25$  por 100 = 250
- Aplicará a la parte correspondiente a C la retención prevista en el IRPF, es decir,  $1/3 \times 3.000 \times 15$  por 100 = 150

b) Si no resultan acreditadas la residencia y participación, aplicará a toda la renta el tipo general del IRNR, es decir,  $3.000 \times 25$  por 100 = 750 (250 correspondiente a cada partícipe) si bien la retención o ingreso a cuenta será deducible de la imposición personal del socio, heredero, comunero o partícipe, en la misma proporción en que se atribuyan las rentas. Por ello, cada partícipe tendrá derecho a solicitar la devolución del exceso de retención practicado. Así:

- A podrá solicitar una devolución de 200 (250 - 50)
- B no tendrá derecho a devolución.
- C podrá solicitar una devolución de 100 (250 - 150)

# CLAVES

DE LA  
ECONOMÍA  
MUNDIAL



Libro y CD-Rom  
Varios autores, 472 págs.  
Formato: 21 x 26 cm.  
PVP: 50,00 € (IVA incluido)  
ISBN: 84-7811-917-5

**Claves** ofrece una visión objetiva de la situación actual del mundo y sus perspectivas de evolución por parte de destacados especialistas de proyección internacional.

**Claves** proporciona información de la totalidad de los países del mundo a través de 86 variables con los datos sociopolíticos y económicos más relevantes y actuales.

**Claves** es también una base de datos y una potente herramienta interactiva que permite realizar análisis estadísticos, realizar *rankings*, comparaciones, combinaciones y generar gráficas de extraordinaria calidad.

**Una obra imprescindible de estudio y consulta.**

**Un eficaz instrumento de análisis.**

**Una publicación única en lengua española.**

Puede adquirir la obra en las principales librerías y en la librería ICEX.

**Instituto Español de Comercio Exterior (ICEX)**

Pº. de la Castellana, 14 - 28046 MADRID - tel.: 91 349 6137 - c.e.: [libreria@icex.es](mailto:libreria@icex.es) - [www.icex.es](http://www.icex.es)

**ICEX**